

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BELEDİYELERDE ÇEVRE MUHASEBESİ
UYGULAMASI

135495

735495

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Şule KASAPOĞLU

Enstitü Anabilim Dalı : İŞLETME
Enstitü Bilim Dalı : MUHASEBE VE FİNANSMAN

Bu tez 8/8/2003 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Doç. Dr. *[Signature]*

Jüri Başkanı

[Signature]

Doç. Dr. Selma Y. *[Signature]*

Jüri Üyesi

[Signature]

Doç. Dr. *[Signature]*

Jüri Üyesi

[Signature]

İÇİNDEKİLER

| | SAYFA NO |
|--|-------------|
| KISALTMALAR | VI |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | VIII |
| TABLolar LİSTESİ | IX |
| ÖZET | X |
| SUMMARY | XI |
| | |
| GİRİŞ | 1 |
| 1. BELEDİYELER VE ÇEVRE SORUNLARI | 5 |
| 1.1. Çevre ve Çevre Sorunları | 5 |
| 1.1.1. Çevre Kavramı | 5 |
| 1.1.2. Çevre Sorunlarının Nedenleri | 6 |
| 1.1.2.1. Nüfus | 7 |
| 1.1.2.2. Sanayileşme | 8 |
| 1.1.2.3. Kentleşme | 9 |
| 1.1.2.4. Diğer Nedenler | 10 |
| 1.1.3. Başlıca Çevre Sorunları | 10 |
| 1.1.3.1. Hava Kirliliği | 11 |
| 1.1.3.2. Su Kirliliği | 12 |
| 1.1.3.3. Toprak Kirliliği | 13 |
| 1.1.3.4. Gürültü Kirliliği | 14 |
| 1.1.3.5. Katı Atıkların Oluşturduğu Kirlilikler | 15 |
| 1.1.4. Çevre Koruma Çalışmaları | 15 |
| 1.1.4.1. Çevre Konusunda Uluslararası Gelişmeler | 16 |
| 1.1.4.2. Türkiye’de Çevre Koruma Çalışmaları | 17 |
| 1.1.4.2.1. Türkiye’de Çevre Sorunları İle İlgili Yasal Düzenlemeler | 19 |
| 1.1.4.2.2. Kalkınma Planlarında Çevre Politikası | 20 |
| 1.2. Belediyelerin Çevreye Yönelik Hizmetleri | 21 |
| 1.2.1. Belediye Kavramı | 22 |
| 1.2.2. Belediyelerin Organları | 24 |

| | |
|--|-----------|
| 1.2.2.1. Belediye Meclisi | 25 |
| 1.2.2.2. Belediye Encümeni..... | 26 |
| 1.2.2.3. Belediye Başkanı..... | 27 |
| 1.2.3. Belediye Faaliyetlerinde Karşılaşılan Sorunlar..... | 27 |
| 1.2.3.1. Mali Sorunlar | 27 |
| 1.2.3.2. Yetki Sorunu..... | 28 |
| 1.2.3.3. Personel Sorunları..... | 29 |
| 1.2.4. Belediyelerin Çevre Hizmetleri..... | 30 |
| 1.2.4.1. Beldenin veya Kentin Planlanması..... | 32 |
| 1.2.4.2. Kentsel veya Beldeye Ait Hizmetlerin Sunulması..... | 34 |
| 1.2.4.3. Kent veya Beldedeki Gelişmelerin Kontrolü | 36 |
| 1.2.5. Çevre Koruma Konusunda Belediyelerin Kullanabilecekleri Araçlar | 38 |
| 1.2.5.1. Teknik Araçlar | 38 |
| 1.2.5.1.1. Planlama | 38 |
| 1.2.5.1.2. Çevresel Etki Değerlendirme (ÇED) | 39 |
| 1.2.5.2. Ekonomik Araçlar..... | 40 |
| 1.2.5.2.1. Sübvansiyonlar ve Krediler..... | 41 |
| 1.2.5.2.2. Harçlar ve Ücretler | 41 |
| 1.2.5.2.3. Vergiler-Çevre Temizlik Vergisi..... | 42 |
| 1.2.5.3. Yasal Araçlar | 44 |
| 1.2.6. Belediyelerde Çevre Yönetimi..... | 45 |
| 1.2.7. Belediyelerin Mali Yapısı | 47 |
| 1.2.7.1. Belediye Gelirleri..... | 48 |
| 1.2.7.2. Belediye Giderleri | 49 |
| 2. ÇEVRE MUHASEBESİ | 51 |
| 2.1. Çevre Muhasebesine Genel Yaklaşım | 51 |
| 2.1.1. Çevre - Muhasebe İlişkisi | 51 |
| 2.1.2. Çevreye İlişkin Muhasebe Yaklaşımları | 54 |
| 2.1.2.1. Sosyal Sorumluluk Muhasebesi | 55 |
| 2.1.2.2. Doğal Kaynak Muhasebesi..... | 56 |

| | |
|---|-----|
| 2.1.2.3. Dışsallık Muhasebesi..... | 57 |
| 2.1.2.4. Patrimuan Muhasebesi..... | 58 |
| 2.1.2.5. Yeşil Muhasebe..... | 59 |
| 2.1.3. Çevre Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları | 60 |
| 2.1.3.1. Çevre Muhasebesi Kavramı..... | 60 |
| 2.1.3.2. Çevre Muhasebesinin Amaçları..... | 63 |
| 2.1.3.3. Sürdürülebilir Gelişme Açısından Çevre Muhasebesinin Amaçları..... | 65 |
| 2.1.4. Makro Ekonomi Açısından Çevre Muhasebesi..... | 67 |
| 2.1.4.1. Milli Gelirin Hesaplanmasında Çevre Muhasebesi | 68 |
| 2.1.4.2. Çevre Muhasebesi ve Sürdürülebilir Kalkınma | 70 |
| 2.1.5. Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler | 72 |
| 2.1.5.1. Çevre Muhasebesinin Tarihçesi..... | 72 |
| 2.1.5.2. Çevre Muhasebesi Uygulaması ve Karşılaşılan Zorluklar... 74 | |
| 2.1.5.3. Çevre Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Yapılan Araştırmalar | 77 |
| 2.1.6. Çevre Muhasebesi – Yönetim Muhasebesi İlişkisi | 81 |
| 2.1.7. Çevre Muhasebesi – Kalite Maliyetleri Muhasebesi İlişkisi | 85 |
| 2.2. Çevresel Maliyetler ve Mali Tablolara Yansıtılması | 87 |
| 2.2.1. İşletme – Çevre Etkileşimi ve Muhasebenin Rolü..... | 87 |
| 2.2.2. Çevre – Maliyet İlişkisi | 89 |
| 2.2.3. Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılması | 93 |
| 2.2.3.1. Önleme Maliyetleri..... | 94 |
| 2.2.3.2. Yararlanma Maliyetleri..... | 96 |
| 2.2.3.2.1. Yararlanma Maliyeti Yöntemleri | 98 |
| 2.2.3.3. Etkileme Maliyetleri..... | 99 |
| 2.2.3.3.1. Etkileme Maliyetleri Yöntemleri | 100 |
| 2.2.4. Özel Maliyet – Sosyal Maliyet Ayrımı..... | 106 |
| 2.2.5. Çevresel konuların TMS Kapsamında Değerlendirilmesi | 111 |
| 2.2.5.1. Çevre İle İlgili Yatırım Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi | 115 |

| | |
|--|------------|
| 2.2.5.2. Çevresel Faaliyetlerle İlgili Dönemsel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi..... | 117 |
| 2.2.5.2.1. Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Gider Esasına Göre Takibi..... | 118 |
| 2.2.5.2.2. Çevresel Maliyetlerin Gider Yeri ve Gider Türleri İtibariyle İzlenmesi..... | 120 |
| 2.2.5.3. Atıkların Muhasebeleştirilmesi..... | 124 |
| 2.2.5.3.1. Fireler ve Muhasebeleştirilmeleri..... | 124 |
| 2.2.5.3.2. Artıklar ve Muhasebeleştirilmeleri | 129 |
| 2.2.5.3.3. Kusurlu Ürünler ve Muhasebeleştirilmeleri..... | 130 |
| 2.2.5.3.4. Bozuk Ürünler ve Muhasebeleştirilmeleri..... | 132 |
| 2.2.5.3.5. Atık- Artık -Bozuk ve Kusurlu Ürünlerin Kontrolü | 133 |
| 2.2.6. Çevre – Maliyet İlişkilerinin Mali Tablolara Yansıtılması | 134 |
| 2.3. Denetim Fonksiyonu Çerçevesinde Çevre Muhasebesi | 137 |
| 2.3.1. Çevresel Denetim Sürecinde Denetçinin Rolü..... | 139 |
| 2.3.2. Çevresel Denetim Türleri..... | 143 |
| 2.4. Çevre Raporu Kapsamında Çevre Muhasebesi | 145 |
| 2.4.1. Çevresel Raporlama Konusunda Standartlaşma..... | 150 |
| 2.4.2. Çevresel Raporlama Yöntemleri | 155 |
| | |
| 3. BELEDİYE MUHASEBE SİSTEMİ VE BELEDİYELERDE ÇEVRE MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ | 157 |
| 3.1. Belediye Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu..... | 157 |
| 3.1.1. Belediye Hesap Planı..... | 159 |
| 3.1.2. Belediye Muhasebesinde Kullanılan Belgeler..... | 161 |
| 3.1.3. Hesapların Defterlere Kaydı..... | 162 |
| 3.1.4. Belediye Raporları | 163 |
| 3.1.5. Belediye Muhasebesinde Hesapların İşleyişi | 166 |
| 3.1.6. Belediyelerde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması Gereği ve Hesap Planı Önerisi..... | 190 |
| 3.2. Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması | 197 |

| | |
|--|------------|
| 3.2.1. Belediyeler Açısından Çevresel Maliyetlerin Tanımlanması..... | 198 |
| 3.2.2. Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması İçin Kayıt Düzeninin | |
| Oluşturulması..... | 201 |
| 3.2.2.1. Bilanço Hesapları..... | 208 |
| 3.2.2.2. Maliyet Hesapları..... | 212 |
| 3.2.2.2.1. Katı Atık Hizmet Maliyetleri | 216 |
| 3.2.2.2.2. Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri..... | 218 |
| 3.2.2.2.3. Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri..... | 220 |
| 3.2.2.2.4. Çevresel Planlama Hizmet Maliyetleri..... | 222 |
| 3.2.2.2.5. Çevresel Düzenleme ve Kültürel Hizmet | |
| Maliyetleri..... | 224 |
| 3.2.2.2.6. Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet | |
| Maliyetleri..... | 225 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 228 |
| KAYNAKLAR | 233 |
| EKLER..... | 245 |
| ÖZGEÇMİŞ..... | 257 |

KISALTMALAR

| | |
|----------------|--|
| A.g.e. | : Adı geçen eser |
| AB | : Avrupa Birliği |
| AFC | : Fransa Muhasebe Derneği |
| BM | : Birleşmiş Milletler |
| CE | : Avrupa Konseyi |
| CICA | : Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü |
| EMS | : Çevre Yönetim Sistemi |
| GSMH | : Gayri Safi Milli Hasıla |
| GECPB | : Küresel Çevre Değişim Programı Brifingleri |
| IAAER | : Uluslararası Muhasebe Eğitim ve Araştırma Derneği |
| IAPC | : Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi |
| IASC | : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu |
| ICC | : Uluslararası Ticaret Odası |
| IEMI | : Uluslararası Çevre Yönetimi Enstitüsü |
| IFAC | : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu |
| IMF | : Uluslararası Para Fonu |
| IULA | : Uluslararası Yerel Yönetimler Birliği |
| İSKİ | : İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi |
| İSTAÇ | : İstanbul Çevre Koruma ve Atık Mad.Değ.San.Tic.A.Ş. |
| NATO | : Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatı |
| OECD | : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı |
| TÜBİTAK | : Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu |
| UNESCO | : Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü |
| UNIDO | : Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Örgütü |

- UNSO** : Birleşik Devletler İstatistik Ofisi
- Vb.** : ve benzeri
- WERC** : Dünya Kaynaklarını ve Çevreyi Koruma Konseyi
- WRI** : Dünya Kaynaklar Enstitüsü



ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA NO

| | |
|--|-----|
| Şekil 1: Çevre Korumacı Yerel Yönetim Planlaması | 46 |
| Şekil 2: Doğal Miras Kullanımı..... | 61 |
| Şekil 3: Çevresel Bilgilerin Muhasebe Sistemine Entegrasyonu | 113 |
| Şekil 4: THP Kapsamında Fonksiyonel Maliyet Hesap Grupları..... | 118 |
| Şekil 5: Çevresel Denetim Anlayışında Değişim | 139 |
| Şekil 6: Belediye Muhasebesinde İş Akışı | 158 |



TABLolar LİSTESİ

SAYFA NO

| | |
|---|-----|
| Tablo 1: Yıllara Göre Belediyelerin Sayısındaki Artışlar..... | 23 |
| Tablo 2: Sayım Yıllarına Göre Belediye Nüfusunun Genel Nüfus İçindeki Yeri | 23 |
| Tablo 3: Doğal ve Çevresel Kaynak Ayırımı..... | 60 |
| Tablo 4: Çevresel Maliyet ve Fayda Kavramına Göre İçsel Yönetim Kararları..... | 82 |
| Tablo 5: Çevresel Özelliklerin Ev Fiyatına Olan Etkileri..... | 102 |
| Tablo 6: Trafik Gürültüsünün Ev Fiyatlarına Etkisi | 102 |
| Tablo 7: Firmalar Tarafından Katlanılan Çevresel Özel Maliyet Örnekleri | 108 |
| Tablo 8: Çevresel Maliyet Kategorileri..... | 119 |
| Tablo 9: Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Gider Esasına Göre Tasnifi | 120 |
| Tablo 10: Birleşmiş Milletler Çevre Programınca Önerilen Çevre Raporu..... | 156 |
| Tablo 11: Belediyeler ve İşletmeleri Öneri Tekdüzen Hesap Planı..... | 192 |

ÖZET

Bölge halkının ortak ve yerel nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak amacı taşıyan belediyelerin sundukları hizmetlerin çoğunda çevre ile doğrudan ilişki söz konusudur.

Başta Büyükşehirlerimiz olmak üzere, ülkemizdeki tüm belediyelerde özellikle, su, kanalizasyon, katı atık sorunu, hava ve toprak kirliliği, yol ve yeşil alan yetersizliği gibi sorunlarla mücadele edilmektedir. Kaybedilen çevresel kalitenin yeniden kazanılabilmesi için girilen bu mücadelede, belediyelerin çevresel hizmetlerinin ve bu nedenle katlanılan çevresel maliyetlerin muhasebe sistemiyle takip edilebilmesi ve kamuoyuna açıklama, çevre muhasebesi uygulamasının belediye muhasebe sistemi içine entegre edilmesiyle mümkün olacaktır.

Çevresel bilgilerin muhasebe sistemi içine dahil edilmesini ifade eden Çevre Muhasebesi, bugüne kadar ya makro anlamda, ya da işletme düzeyinde ele alınmıştır. Konunun öneminin yeni yeni anlaşılması nedeniyle bu konuda yapılmış çalışmalar oldukça yeni ve yetersizdir.

Bu çalışmanın amacı, İşletmeler yanında, çevresel sorunların çözümünde önemli sorumluluklar üstlenen belediyelerin, bu sorumluluklarının ölçülmesinde ve yerine getirilmesinde, çevresel performanslarının denetiminde, ilgililere raporlanabilmesinde ve bu konularda en doğru belediye kararlarının alınmasında etkin bir araç olarak kullanabilecekleri çevre muhasebesi bilgi sisteminin belediyelerde uygulanabilirliğinin tespitidir.

Bu kapsamda, birinci bölümde, çevre ve sorunları, belediyeler ve çevreye yönelik hizmetleri hakkında genel bilgilere yer verilecektir.

İkinci bölümde, çevre muhasebesi ve çevresel maliyet kavramları tanımlanarak, işletme ile ilişkileri ortaya konmaya çalışılacak ve konu Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde ele alınacaktır.

Üçüncü bölümde ise, belediye muhasebe sisteminin mevcut yapısı açıklanarak, bu yapıda çevresel bilgilerin takip ve kontrolüne olanak verecek şekilde nasıl bir değişiklik yapılması gerektiği üzerinde durulacaktır. Ayrıca, belediyelerde çevre muhasebesi uygulamasının sağlanabilmesi için, nasıl bir kayıt süreci oluşturulması gerektiği de örneklerle ifade edilmeye çalışılacaktır.

SUMMARY

Application of Environmental Accounting on Municipalities

Keywords: Environment, Environmental accounting, Environmental costs, Municipalities

There is a direct relationship with environment in the services that are confirmed by municipalities with the aim of meet the common and local needs of the people.

In all municipalities, especially in capital cities, there is contention with the problems relating to water, sewerage, solid waste, air and soil pollution, insufficiency of road and green places. This contention that is interfered to be able to regain the environmental quality, could be possible with the integration of environmental accountancy to municipality accounting system.

Environmental accountancy that describes the participatation of environmental informations to the accountancy system, has been studied either in macro scale or in factory scale. The studies on this topic is very new and insufficient, because the importance of the topic has just understood.

The aim of this study is to determine the feasibility of application of environmental accountancy information system that can be used as an efficient tool in measuring and performing the responsibilities of municipalities, controlling the environmental performances, reporting to the concerns and making decisions in these topics.

By this scope, environment and its problems, municipalities and their services towards environment were given in the first chapter.

In the second chapter, environmental accountancy and environmental cost terms were described, the relationship between factory were tried to explain and the topic was examined from THP (Uniform Charts of Accounts and Accounts Plan) point of view.

In the third chapter, existing municipality accountancy system was explained and in this structure how a change that gives possibility to follow and control of environmental informations, can be made was examined. Besides, how a registration period should be constituted in order to provide the application of environmental accountancy with examples, was tried to explain.

GİRİŞ

Çevre sorunları, 17.yy'dan sonra hızlı sanayileşme, düzensiz kentleşme, aşırı nüfus artışı ve teknolojik gelişmelerle birlikte tüm dünyada kendini belirgin bir şekilde hissettirmeye başlamıştır. Çevre sorunlarının bu şekilde giderek çoğalması ve tabii kaynakların gelişigüzel tüketimi, konuyu uluslararası boyuta taşımış, çeşitli çevre örgütleri ve kuruluşlarının konuya olan duyarlılıkları artmıştır. Öyle ki, çevre sorunları bugün artık gelişmiş veya azgelişmiş birçok ülkenin gündeminde ilk sıralarda yer almakta, yoğun düzenlemelere ve toplantılara neden olmaktadır.

Çevre ile ilgili uluslararası politikaların dönüm noktası olarak kabul edilen 5 Haziran 1972 Stockholm Konferansı, çevre sorunlarına evrensel düzeyde sahip çıkılması zorunluluğunu göstermesi açısından çok önemlidir. Bu noktada, artan çevre bilinciyle birlikte, birçok bilim dalı da çevre kirliliğini önleme ve çevre geliştirme konusunda çeşitli sorumluluklar yüklenmişler, oluşan çevresel zararı tanımlamaya ve azaltmaya çalışmışlardır. Çevre sorunlarının temel kaynaklarından biri olarak kabul edilen işletmelerin bilgi toplama ve raporlama sistemi olan "muhasabe" de de bu paralelde, kavramsal ve uygulama açısından bazı değişikliklerin olması gerekliliği, çevresel etkilerin muhasabe biliminin konusu içine sokulmasına neden olmuştur.

İşte Muhasebe Mesleği, "sosyal sorumluluk" kavramı gereğince, işletmelerin faaliyetlerinin çevreye olan etkilerini ortaya koyabilmek için, çeşitli maliyet hesaplamaları yapmaya başlamış, bu çalışmaların sonucunda da "çevre muhasebesi" kavramı gündeme gelmiştir.

Son 10 yıllık bir zaman diliminde ortaya çıkan ve önemle üzerinde durulmaya başlanan Çevre Muhasebesi, hem mikro anlamda işletmeler ve belediyeler açısından, hem de milli gelir hesaplamasında ulusal düzeyde kullanım alanına sahiptir.

Başlıca amacı kar olan işletmeler, çevre sorunlarına duyarsız kalmaları halinde, çeşitli çevreci kuruluşların (Greenpeace gibi) ve tüketicilerin baskısı, aynı zamanda yasal koşulların etkisiyle orta ve uzun vadede çıkarlarını koruyamayacaklarının farkına

varmışlardır. Bu noktada çevre politikalarının belirlenmesinde, çevre kirliliğini önleyecek yatırımların değerlendirilmesinde, çevresel performansın ölçülmesinde, çevresel maliyetlerin hesaplanarak doğru bir şekilde ürünlere yansıtılabilmesinde, işletme dışı gruplara ve kamuoyuna işletmenin çevresel faaliyetleriyle ilgili bilgi verilmesinde işletmelerce kullanılabilir en önemli araç çevre muhasebesidir.

Makro anlamda Çevre Muhasebesi uygulamasının temel amacı da, sürdürülebilir kalkınma politikası çerçevesinde, serbest mal olarak kabul edilen doğal kaynakların, milli gelir hesaplanmasında dikkate alınması, böylece, doğal değerlerin ulusal hesaplarda görülmesini sağlayabilmektir.

Konuyu mikro anlamda ele aldığımızda, işletmeler yanında, birer yerel yönetim birimi olan belediyeler karşımıza çıkmaktadır.

Ülkeler, çevre kirliliğinin önlenmesinde ve çevre kalitesinin yükseltilmesi için çeşitli mevzuatlar çıkararak, idari düzenlemelere gitmektedirler. Çevrenin korunmasını sağlamak için merkezi ve yerel yönetimler koordineli çalışmak durumundadırlar. Özellikle, çevre sorunlarının yerellik özelliği, çözümlerinde yerel düzeyde alınmasını önemli hale getirmektedir. Yerel yönetimler arasında belediyelere, çevre kirliliğine neden olan faktörleri ortadan kaldırma, bozulan çevre koşullarını eski haline getirme ve çevreyi geliştirme konusunda verilen görev, yetki ve sorumluluklar oldukça geniştir. Belediyelerin, sağlıklı bir çevre oluşturulması için İmar planlamasından, atıkların toplanmasına ve yok edilmesine, içme suyu temininden, arıtma tesisi yapımına, park ve bahçe yapımından, mezarlık yapımına kadar pek çok hizmetinin amacı sağlıklı çevre oluşumunu sağlamak, çevreyi korumak ve geliştirmektir.

Böylece “Global düşün, yerel uygula” felsefesi dahilinde belediyeler adeta birer “çevre sorunlarının çözümü birimi” haline gelmişlerdir. Bu noktada belediyelerin çevre konusunda üzerlerine düşen görevi yerine getirip-getirmediklerinin, belediyelere tahsis edilen kaynakların yöneticilerce etkin ve verimli şekilde kullanılıp- kullanılmadığının tespit ve denetiminde Çevre Muhasebesi bir araç olarak kullanılabilir. Bu doğrultuda, işletmeler için geliştirilen çevre muhasebesi uygulamalarının ışığında,

belediyelerin bütçe ve muhasebe uygulamaları da dikkate alınarak, çevre muhasebesi kavramının belediyelerde uygulanabilirliğinin tespiti tezin çıkış noktasıdır.

Bu tez çalışmasındaki amaç, sürekli gelişen ve gündeme yerleşen çevresel yaklaşım ve çevre muhasebesi kapsamında, çevresel bilgilerin ihtiyaç doğrultusunda, belediye muhasebe sistemine entegre edilebilirliğinin sağlanmasında, mevcut belediye muhasebesinde nasıl bir revizyona gidilmesi gerektiğinin araştırılmasıdır.

Tezde, çevre-belediye-maliyet ilişkileri, giriş bölümünden sonra üç ana bölümde incelenecektir.

Birinci bölümde, öncelikle Çevre kavramı, çevre sorunları, ortaya çıkış nedenleri, doğal çevrenin önemi, konuyla ilgili uluslararası ve ulusal çevre koruma çalışmaları incelenmek suretiyle ortaya konmaya çalışılacaktır. Daha sonra, belediyeler ve çevre hizmetleri kapsamında, belediye kavramı, belediye organları, yetki alanları ve görevleri, belediye faaliyetlerinde karşılaşılan sorunlar, çevreye yönelik belediye hizmetlerinin neler olduğu, bu konuda belediyelerce kullanılacak araçlar ve genel olarak belediyelerde çevre yönetimi hakkında bilgilere yer verilecektir.

İkinci bölümde, çevre-muhasebe arasındaki etkileşim açıklanarak, “Çevre Muhasebesi” kavramı tanımlanacak, konuyla ilgili yapılan araştırmalara yer verilecektir. Bu bölümde ayrıca, çevresel maliyetler, işletmelerde söz konusu maliyetlerin nasıl hesaplanıp muhasebeleştirileceği ve mali tablolara yansıtılacağı incelenecektir. Bu kapsamda, çevre-maliyet ilişkisinin ayrıntısına girilerek, çevresel faaliyetlerle ilgili maliyetlerin ölçümlenmesinde benimsenen yaklaşımlar, çevresel maliyet türleri ayrı ayrı ele alınacak ve kayıt sistemiyle ilgili önerilere yer verilecektir. Ayrıca konu denetim ve raporlama fonksiyonları çerçevesinde de ele alınmaya çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde ise, öncelikle ticari muhasebeden farklılıklar gösteren belediye muhasebe sistemi, kullanılan hesap planı, belgeler, hesapların defterlere kaydı ve raporlar çerçevesinde açıklanacak, mevcut hesapların işleyişi ile ilgili örnekler verilecektir. Daha sonra, mevcut muhasebe sisteminin eksiklikleri tespit edilerek,

belediyelerde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanması gereği ve bu çerçevede belediyeler için Tek Düzen Hesap Planı  nerisi sunulacaktır. Yine bu bölümde, belediye muhasebe sisteminde yapılan değişiklikler doğrultusunda, evre muhasebesi uygulamasının belediye muhasebe sistemine yerleştirilebilmesi için belediyeler açısından çevresel maliyetler tanımlanarak, belediyelerde evre muhasebesi uygulaması için kayıt düzeninin nasıl oluşturulacağı ifade edilmeye çalışılacaktır. Yine belediyelere önerilen hesap planı doğrultusunda, çevresel maliyetlerin nasıl kayıt altına alınacağı ve raporlanacağı konuları araştırılarak önerilerde bulunulmaya çalışılacaktır.

1. BELEDİYELER VE ÇEVRE SORUNLARI

Bu bölümde, çevre sorunları, nedenleri ve türleri açısından ele alınacak, çevre sorunlarını önlemeye yönelik çalışmalar hakkında bilgi verilecektir. Daha sonra çevre sorunlarının yerel-bölgesel olması nedeniyle, bu konuda çeşitli yasalarla görev yüklenen belediyelerin organları, görevleri, mali yapısı ve çevreye yönelik hizmetleri ortaya konmaya çalışılacaktır.

1.1. Çevre ve Çevre Sorunları

Çevre sorunları özellikle Sanayi devriminden sonra hız kazanmış, sanayileşme ve diğer tetikleyici nedenlerle tüm dünyaya yayılmıştır. Çevre sorunları sonucunda hava, su, toprak, gürültü, görüntü kirliliği, katı atıkların oluşturduğu kirlilik ve diğer kirlilikler meydana gelmiştir.

Ulusal ve uluslararası alanda kuruluşlar çevre konusunda önlemler almaya başlamış ve politikalar oluşturmuşlardır. Bu başlık altında önce çevre kavramı üzerinde durulacak, daha sonra çevre sorunlarının nedenleri ve sonuçları açıklanarak, bu konuda uluslararası alanda ve Türkiye açısından yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilecektir.

1.1.1. Çevre Kavramı

Genel bir tanımla çevre, insan faaliyetleri ve canlı varlıklar üzerinde hemen veya süre içinde dolaylı ya da dolaysız bir etkide bulunabilecek fiziksel, kimyasal, biyolojik ve toplumsal etkenlerin belli bir zamandaki toplamıdır. Bu tanım biraz açılacak olursa çevre [Keleş, Hamamcı, 1997: 22] ;

- İnsanın diğer insanlarla olan karşılıklı ilişkilerini, insanların bu ilişkiler sürecinde birbirlerini etkilemesini,
- İnsanın kendi dışında kalan tüm canlı varlıklarla, yani bitki ve hayvan türleriyle olan karşılıklı ilişkilerini ve etkileşimini,

- İnsanın canlılar dünyası dışında kalan, ama canlıların yaşamlarını sürdürdükleri ortamdaki tüm cansızlarla, yani hava, su, toprak, yer altı zenginlikleri ve iklimle olan karşılıklı ilişkilerini anlatır.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere her organizmanın çevresi canlı ve cansız olmak üzere iki kısma ayrılır. Fiziksel çevre unsurları (iklim, hava, su, toprak yapısı) cansız çevreyi, biyolojik çevre unsurları ise (insanlar, hayvanlar, bitki örtüsü, mikroorganizmalar) canlı çevreyi oluşturur. Böylece çevre canlı ve cansız varlıkların karşılıklı etkileşimleriyle oluşmaktadır.

Doğal çevre sistemlerinin işleyişinin insanlık için bir sorun haline dönüşmesinde başlıca rol, esasen yine insana aittir. İnsanoğlunun bilimsel ve teknolojik ilerlemenin karşılığında, doğal çevre ilişkilerini bozucu faaliyetleri, yani “Doğaya egemen olma” düşüncesi, insanlığın doğal çevreye ilişkin sorunlarını da giderek arttırmaktadır. İnsan açısından çevre olgusu doğal ve yapay çevre olmak üzere ikiye ayrılabilir.

Doğal çevre, insan müdahalesi bulunmadığı için değişikliğe uğramamış, tahrip edilmemiş çevre olarak tanımlanmaktadır. Yapay çevre ise, insanlığın günümüze dek uzanan toplumsal ve ekonomik gelişim süreci içinde, doğal çevreden yararlanarak ortaya çıkardığı tüm değerler ve varlıklardır [Ertürk, 1998:46]. Yani yapay çevrenin temel özelliği tümüyle insan eliyle, insan müdahalesiyle oluşmuş olmasıdır.

Doğal çevre sistemi yanında, çeşitli etkinlikleriyle yapay çevre sistemleri oluşturmaya çalışan insanoğlu, doğal çevre aleyhine işleyen bir insan-doğal çevre döngüsü yaratmış, bu döngünün sonucu olarakta, çevre sorunları olarak adlandırılan bir dizi sorun ortaya çıkmıştır. Aşağıda, öncelikle bu sorunların nedenleri ele alınacak daha sonra, başlıca çevre sorunlarına değinilecektir.

1.1.2. Çevre Sorunlarının Nedenleri

Çevre sorunları türlü insan faaliyetleri ile çevresel değerlerin tahribi ve çevre kirlenmesi sonucunda ortaya çıkmışlardır. Literatürde çevre kirlenmesi ve çevre sorunları çoğu

zaman aynı anlamda kullanılıyorsa da çevre sorunları daha kapsamlı olup, çevre kirliliğini de içerir. Zira dar anlamda bu sorunlar, hava, toprak, su kirlenmesi ve bu kirliliğin çevrede yaşayanlar için tehlike oluşturması olarak algılanırken, günümüzde kirlenme dışında pek çok sorun çevre sorunu olarak kabul edilmektedir.

Çevre sorunlarının belli başlı nedenleri, nüfusun genel ve bölgesel anlamda artışı, düzensiz şehirleşme, orman tahribi ve erozyon, orman yangınları, kanunsuz ve aşırı avcılık, konut ve işyerlerinde kalitesiz yakıt kullanımı, sanayi tesislerinin neden olduğu kirlilik, kişi başına kullanılan enerji, su ve kömürde artış, doğal bitki örtüsünün tahribi, atmosferik özelliklerden kaynaklanan problemler (ozon, asit yağmurları), atık sular, çöp ve katı atıklar, yanlış arazi kullanımı vb. olarak sıralanabilir [İnançlı, 1996:4]. Sayılan bu nedenler genel olarak şu başlıklar altında incelenmektedir:

- Nüfus
- Sanayileşme
- Kentleşme
- Diğer Nedenler

1.1.2.1. Nüfus

Hızlı nüfus artışı, çevre kirlenmesi ve kaynak tükenmesi gibi çevre sorunlarının temel nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Zira, maden, su, oturulabilir alan, tarım alanları gibi doğal kaynaklar sınırlıdır ve giderek azalmaktadır. Nüfus arttıkça, yiyeceğe, suya, enerjiye olan ihtiyaçta artmakta, söz konusu doğal kaynakların dengesizce kullanılması ise doğanın kendini yenileme gücünü azaltmakta, temiz hava, su, orman ve verimli topraklar tahribata uğramaktadır. Yani nüfus artışı doğal kaynaklar üzerinde bir baskı unsurudur. Çevre denilen biyolojik sistemler bütünü de, bu baskı ile yanlış kullanılmakta, bunun sonucu olarak çevrenin bozulması, kirlenmesi hatta yok olması gündeme gelmektedir.

Dünya nüfusu günümüzde yaklaşık 7 milyar insanı barındırmaktadır. Gelişmiş ülkelerde nüfus artış oranı yıllık % 20'lerin altında seyrederken, az gelişmiş ülkelerde bu oran % 80 civarındadır. Dünya nüfusundaki bu artışın hızlı bir şekilde devam etmesi; bir yandan gıda, hammadde ve enerji kaynakları açısından doğal çevre üzerinde baskılar yaratarak çevresel kaynakların aşırı kullanımına yol açarken, diğer yandan tüketimdeki artışla birlikte üretim ve tüketim süreçlerinden çevreye bırakılan artıkların fazlalaşmasına yol açmaktadır [Ertürk, 1998:88].

Bu noktada, nüfus artış sorununun çözümü için alınacak önlemlerin başında nüfus ve aile planlaması ile desteklenen etkili nüfus politikası uygulaması gelmektedir. Burada iki temel unsur vardır:

- 1) Nüfus sayısı ile kaynak varlıkları arasındaki dengeyi sağlamak,
- 2) Ekonomik temel gereksinimleri sağlayabilecek bir nüfus dengelemesi yapılarak devamlılığını korumak.

Nüfus artış hızının düşürülmesi çabaları, öğretim, eğitim, sağlık, sosyal hizmetler ve ekonomik kalkınma gibi kapsamlı programlarla bütünleştirilmelidir [Çepel, 1992:149].

1.1.2.2. Sanayileşme

Ülke kalkınmasında anahtar faktör olarak kabul edilen sanayileşme, doğal kaynak harcaması, enerji tüketimi ile imalat prosesleri sonucu yaratılan kirlilik ve atıklar yüzünden çevre sorunlarının önde gelen nedenlerinden biri olmuştur.

Günümüzde sanayileşme, ülkelerin sosyo- ekonomik gelişiminin bir ön koşuludur. Fakat aynı zamanda, sanayileşmenin plansız, düzensiz ve çevreyi dikkate almayan bir teknoloji ile gerçekleştirilmesi, çevre sorunlarına neden olan unsurların başında gelmektedir.

Sanayileşme ile insan gücünün yerine, bilimsel ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak makinaların üretim sürecine ikamesi başlamıştır. Böylece üretim kapasitesi yükselmiş,

buna bağı olarak ta tüketim miktarı ve çeşitleri artmıştır. Önceleri sınırsız ve bedava kabul edilen doğa, sanayileşme süreci ile sınırlı sermayeye dönüşmüştür. Sanayileşme ile verimli arazilerin bir kısmı sanayie aktarılarak yok edilmiş ve ileriki aşamalarda işletmelerden kaynaklanan gürültü, hava, su, toprak kirlilikleri gündeme gelmiştir [Görmez, 1991:10-16].

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise, kalkınmayı hızlandırmak amacıyla, çevreyi dikkate almayan ve uzun vadeli tercihler yerine, kısa vadeli tercihleri yeğleyen sanayileşme politikalarının uygulanması sanayileşmeden kaynaklanan kirlenmeyi daha da arttırmaktadır. Plansız sanayileşme sonucu sanayiinin yanlış yer seçimi de, sosyo-ekonomik kalkınmanın önemli unsurları olan turizm, tarım vb. sektörlerin kaynaklarının heba edilmesine yol açmaktadır. Yine sanayileşme kentleşmenin çekici gücü olarak nüfusun bu alanlarda yoğunlaşması yoluyla çevre kirlenmesinin artmasında dolaylı bir rol oynamaktadır [Ertürk, 1998:83].

1.1.2.3. Kentleşme

Kentleşme, sanayileşme ve ekonomik gelişmeye koşut olarak kent sayısının artması ve bugünkü kentlerin büyümesi sonucunu doğuran, toplum yapısında artan oranda örgütlenme, işbölümü ve uzmanlaşma yaratan, insan davranış ve ilişkilerinde kentlere özgü değişikliklere yol açan bir nüfus birikimi sürecidir [a.g.e., s.87].

Kentleşme eğilimi, kısa dönemlerde toplumların refah düzeylerinin artırılmasında kaçınılmazdır; fakat önlemsiz ve aşırı bir kentleşme, yerleşimlerin belli bir bölgede toplanması, ekolojik dengenin bozulmasına yol açan unsurları doğrudan etkilemektedir.

Büyük kentler bir yandan doğal nüfus artışı ile büyümekte, talep artışına paralel olarak üretim artmakta, bu da fiziksel çevrenin kirlenmesine neden olmaktadır. Önümüzdeki yıllar itibariyle tüm dünya nüfusunun yaklaşık yarısının kentlerde yaşayacağı tahmin edilmektedir. Buda mevcut sorunlara yenilerinin ekleneceğinin bir ifadesidir.

Kentleşme süreci, mekan sorunu, çöp sorunu, susuzluktan kaynaklanan ve çeşitli hastalıklara sebep olan sorunlar, kentin doğal güzelliklerinin bozulması , hava kirliliği, trafik tıkanması gibi kente özgü çevresel zararlar yanında, toplumsal bunalımlara da ortam hazırlamaktadır.

Kentli nüfusun çalışma ve tüketim sorunlarının giderilmesi, sağlık, eğitim, kültür, ulaşım, elektrik gibi gereksinimlerinin karşılanması sorun yaratmakta, fakat kaynak yetersizliğinden üstesinden gelinememektedir. Bu durum da kişilerin hayat standardını düşürmekte, kentler giderek yaşanılmaz alanlar haline gelmektedirler.

1.1.2.4. Diğer Nedenler

Bu sayılan nedenlerin yanında, son yıllarda en karlı sektörlerden biri olan turizm de, nüfus yoğunluğuna bağlı olarak, deniz ve kıyıların kirlenmesine, doğal ve tarihi güzelliklerin tahribine neden olmaktadır. Esasında, daha önce ifade ettiğimiz gibi çevre sorunlarının başlıca nedeni, insanların doğayı bilinçsizce ve yanlış kullanımlarıdır. Büyümeye yönelik iktisadi düşüncelerin etkisiyle, doğa acımasızca tahrip edilmiş, teknolojik gelişmenin yarattığı fiziki, kültürel ve sağlıksız çevre hayatımızın bir parçası haline gelmiştir.

1.1.3. Başlıca Çevre Sorunları

İnsanların kendi faaliyetleri ile kirlettiği çevre, sebebi ve sorumlusu ne olursa olsun, bütün insanlığı tehdit eder hale gelmiştir. Günümüzde hava, su, toprak kirliliği gibi klasik sorunların yanında, açlık, silahlanma, nükleer kirlenme gibi çok çeşitli çevre sorunu gündemdedir. Çevre sorunları aşağıdaki başlıklar altında kısaca açıklanacaktır.

- Hava Kirliliği
- Su Kirliliği
- Toprak Kirliliği
- Gürültü Kirliliği

- Katı Atıkların Oluşturduğu Kirlilik

1.1.3.1. Hava Kirliliği

Hava kirliliği; atmosferdeki toz, duman, koku, su buharı şeklinde bulunabilecek kirleticilerin, insan ve diğer canlılar ile eşyaya zarar verici miktara yükselmesidir [Çepel, 1992:195].

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, havadaki kirlenmenin hem insan sağlığına hem de doğaya zarar verecek hale gelmesi, ortamdaki kirletici unsurların havanın kendini temizleme kapasitesini aşacak düzeyde fazlalaşmasıyla olmaktadır.

Havanın doğal yapısını bozan kaynakların başında enerji ve ısı üretimi, katı atıkların yakılarak yok edilmesi, orman yangınları, sanayi faaliyetlerinden ve motorlu ulaşım araçlardan çıkan zararlı gazlar gelmektedir. Hava sirkülasyonunun yetersiz olduğu, basık yerlerde kurulan kentlerde, ev ve endüstri kökenli dumanlar, doğal su buharı ve buz kristalleri ile birleşerek havanın kirli görünmesine, sisli, puslu bir şekle girmesine neden olur [Güney, 1995:57]. Havayı kirleten maddeler olarak karbon monoksit, kükürt dioksit, florürler, gaz buharlar, kurşun, kurum, arsenik gibi parçacıklar ve radyoaktif maddeler sayılabilir.

Türkiye’de son yıllardaki hızlı ve plansız kentleşme, sanayinin yanlış yer seçimi, sanayi atıklarına etkili bir arıtımın uygulanamaması gibi nedenler hava kirliliğinin hızla artmasına yol açmıştır. Türkiye’de evsel ısıtma dışında, sanayiden kaynaklanan hava kirliliğinin başlıca nedenleri [Ertürk, 1998: 69];

- Üretim sürecinde ortaya çıkan gazların yeterli önlemler alınmadan ve filtre edilmeden atmosfere bırakılması,
- Sanayinin yer seçiminde topoğrafik ve meteorolojik koşullar ile kentleşmeye ilişkin özelliklerin dikkate alınmaması,

- Düşük maliyet amacıyla temiz teknoloji yerine kirletici teknolojilere öncelik verilmesi,
- Tesislerde kullanılan yakıtlarda kirletici oranın yüksek olması, olarak sıralanabilir.

Hava kirlenmesinin önemi, temiz havanın insan yaşamı için olmazsa olmaz şartların başında gelmesindedir. Hava kirliliğinin insan sağlığı üzerindeki etkileri, çeşitli üst solunum yolları rahatsızlıkları, bulantı, iştahsızlık gibi huzur bozucu etkiler, kanser yapıcı etki ve hatta ani ölümlerdir.

Bunun yanında hava kirliliği, iklim, hayvan ve bitki toplulukları, yapılar ve maddeler üzerinde ve küresel anlamda bazı olumsuz etkiler de oluşturmaktadır. Kentler üzerinde oluşan kirliliğin hava katmanının gün ışığını azaltması, asit yağmurlarının bitki dokusuna zarar verip toprağın verimini düşürmesi, yapıların taş ve metal kısımlarının ve makinaların zarar görmesi, eşyaların bozulması, ozon tabakasının inceliğiyle morötesi ışınların zararlı etkisinin duyulması ve atmosferdeki karbondioksit birikiminin artması sonucu dünyanın ısınması bu etkilere örnek olarak gösterilebilir [Keleş ve Hamamcı, 1997:84-85].

1.1.3.2. Su Kirliliği

Su, tüm canlıların yaşam koşullarını belirleyen temel öğelerdendir. Dünyanın $\frac{3}{4}$ 'ünün sularla kaplı olduğu, ayrıca tüm canlı yaşamın ortalama %75'inin sudan oluştuğu bilinmektedir.

Dünyada suyun bu kadar bol olmasına karşın kara çevre sistemlerindeki insan ve diğer canlıların yaşamsal gereksinimlerini karşılayan akarsu ve tatlı su göllerinin toplam su miktarı içindeki payı sadece %0,36 kadardır [Ertürk, 1998:70].

Su kirliliği, su kaynaklarının kullanılmasını bozacak ölçüde organik, inorganik, biyolojik ve radyoaktif maddelerin suya karışması olarak ifade edilir [Keleş ve Hamamcı, 1997:91].

IULA Çevre Terimleri Sözlüğü de su kirliliğini, kimyasal, fiziksel ya da biyolojik maddelerin katılmasıyla su kalitesinin bozulması olarak tanımlamaktadır.

Su kirliliğine yol açan nedenleri kaynaklarına göre;

- Tarımsal etkinliklerin neden olduğu kirlilik,
- Sanayinin neden olduğu kirlilik,
- Yerleşim alanlarından kaynaklanan kirlilik,

olarak üç ana grupta toplamak mümkündür.

Tarımsal faaliyetlerden kaynaklanan su kirlenmesi, tarımda verimi artırmak amacıyla kullanılan doğal ve yapay maddelerin, gübrelerin, özellikle, pestisid denilen zararlı bitki ve böceklerle mücadelede kullanılan ilaçların ve erozyonla aşınan toprağın su kaynaklarına karışmasıyla meydana gelmektedir.

Sanayi faaliyetlerinin neden olduğu kirlilik ise suyun kimyasalını ve fiziksel özelliklerini bozan sanayi atıklarının suya karışmasıyla ortaya çıkmaktadır.

Yerleşim alanlarından kaynaklanan su kirliliği de, kanalizasyon atıkları gibi sıvı; çöp gibi katı atıkların doğrudan en yakındaki deniz, göl ve akarsulara bırakılmasıyla oluşmaktadır. Su kirliliği insan başta olmak üzere, tüm canlıların sağlıklarını olumsuz etkilemektedir. İnsan sağlığı içme suyu kaynakları ve yüzme suyu kaynaklarının kirlenmesinden doğrudan etkilenmekte, ayrıca kirlilikten etkilenen suda yaşayan bitki ve hayvanların tüketimi yine sudaki mikropların insanlara geçmesine neden olmaktadır.

1.1.3.3. Toprak Kirliliği

Çevre sorunlarının büyük bir kısmı, doğal kaynakların yanlış ve kötü kullanımı ile ilgili olduğundan, doğanın temel unsurlarından biri olan toprağın kirlenmesi önemli çevre sorunları arasında yer almaktadır. Günümüzde artan gereksinimleri karşılamak için

insanların toprağa müdahalesi artmış, sanayileşme ile birlikte verimli tarım alanları yok edilmiştir.

Toprak kirliliği, genel bir tanımla, insan etkinlikleri sonucunda, toprağın fiziksel, kimyasal, biyolojik ve jeolojik yapısının bozulmasıdır. Toprak kirliliği, toprakta yanlış tarım teknikleri, yanlış ve fazla gübre ile tarımsal mücadele ilaçları kullanma, atık ve artıkları, zehirli ve tehlikeli maddeleri toprağa bırakma sonucunda ortaya çıkmaktadır [Ertaş, 1997:16].

Bunların yanında, açık madencilik faaliyetleri, hava kirliliği ve yerleşim ile endüstri amacıyla kaliteli arazilerin kullanımından kaynaklanan sorunlarda mevcuttur.

Toprak kirliliğinin meydana getirdiği sorunların bazıları ise; toprak erozyonu, toprakların çölleşmesi (kuraklıkları) ve verimliliğini yitirmesidir (toprak yaşlılıkları). Ülkemizde de toprak kirliliği en fazla erozyon biçiminde görülür. Yaklaşık %66'lık bir oranda erozyonlu, %34 oranında da normal durumda toprağımız mevcuttur [Türkiye Çevre Sorunları Vakfı, 1989:253-275].

1.1.3.4. Gürültü Kirliliği

Gürültü kısaca istenmeyen ve rahatsız edici sesler topluluğu olarak tanımlanabilir. Bu niteliği ile gürültü insanların işitme sağlığını olumsuz etkileyen, fizyolojik ve psikolojik dengeleri bozabilen, iş performansını azaltan, çevrenin sakinliğini yok eden önemli bir çevre kirliliği türüdür [Çepel, 1992:208-211].

Gürültü kirliliğine neden olan kaynaklar, plansız kitleleşmeye bağlı yerleşim alanları, ulaşım araçları, hava taşımacılığı ve endüstriyel kuruluşlardır [Duman, 1997:53].

Bunların yanında, rüzgar, şimşek, deprem, yanardağ patlaması gibi doğadan kaynaklanan gürültü kaynakları da mevcuttur.

Günümüzde özellikle büyük kentlerdeki yaşam tarzı ve düzensizlikler, gürültüyü rahatsız edici boyutlara ulaştırmıştır.

1.1.3.5. Katı Atıkların Oluşturduğu Kirlilikler

Günümüzde katı atıkların çözüm aranan bir sorun olarak görülmesi, hızlı nüfus artışına paralel olarak katı atık miktarının hızlı ve sürekli artışı yanında, bu nedenle uğranan ekonomik kaybın telafi edilebilme çabasının bir sonucudur.

Çevre Koruma ve Ambalajları Değerlendirme Vakfı'nın açıklamasına göre, Türkiye'nin toplam yıllık evsel katı atık miktarı 15 milyon ton olduğu ve bununun 2 tonunu geri kazanılabilir atıkların oluşturduğu ve bunlara endüstriyel atıkların eklenmesiyle ekonomik değerlerin 80 trilyon liraya ulaşacağı tahmin edilmektedir [Özdil, 1999:51].

Evlerden çıkan çöpler, tarımsal, ticari ve endüstriyel faaliyetler sonunda ortaya çıkan atık maddeler, su ve atık su arıtma tesislerinde oluşan çamurlar katı atık olarak tanımlanmaktadır.

Kentlerin temizliği ve güzelliği, kentte oluşan katı atık ve çöplerin düzenli bir şekilde toplanması, taşınması, depolanması ve zararsız hale getirilmesiyle sağlanabilecektir. Bu konuda özellikle belediyelerin uygun ve temiz çöp toplama aracı ile yeteri kadar sıklıkta çöpleri toplaması ve muhafaza etmesi, çevre kirliliği yönünden önemlidir. Ayrıca geri kazanılabilecek maddelerin israfını önlemek ve katı atık bertarafında büyük maliyetlere katlanmamak için cam, şişe, plastik gibi maddeler ayrı toplanmalıdır.

Bu sayılan çevre sorunlarının yanında daha birçok çevre sorunu vardır. Bunlardan en önemlileri; deniz ve kıyı kirliliği, bitkilerin kirlenmesi, nükleer kirlenme (Radyoaktif kirlenme), gecekondulaşma ile oluşan "görüntü kirliliği", kültürel çevre adı verilen tarihi ve kültürel varlıkların tahribi veya yurt dışına kaçırılması, ormanlar, çayır ve meralardaki azalmalardır.

1.1.4. Çevre Koruma Çalışmaları

Çevre sorunlarının bütüncül ve sınır tanımayan özellikleri, insanlığın dikkatini ister istemez yaşadığı çevreye ve bu çevre ile olan ilişkilerine çekmiştir. Küresel çevre

bilincinin yerleşmesiyle birlikte, hem ulusal hem de uluslar arası düzeyde çeşitli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınması zorunlu hale gelmektedir.

Bu noktada aşağıda öncelikle, uluslar arası alanda yapılan çalışmalara değinilecek, daha sonra konu Türkiye açısından ele alınacaktır.

1.1.4.1. Çevre Konusunda Uluslararası Gelişmeler

Çevre ve çevre sorunları içinde bulunduğumuz yüzyılın en önemli konularının başında gelmektedir. Öyle ki, dünyanın ekolojik dengesinin hızla bozulması, çevre sorunlarındaki artış, ülkeler arası teknoloji transferleri ve dış ticarete rekabet açısından çevrenin dikkate alınması gereği; yerel ve ulusal sorunları kolayca uluslar arası boyuta taşımıştır. Çevrenin uluslar arası düzeyde önem kazanmasıyla birlikte çeşitli uluslar arası örgütlerin bu alanda çalışmaları da yoğunlaşmıştır.

Uluslar arası düzeyde çevreye ilişkin ilk ciddi yaklaşım, Birleşmiş Milletler Örgütü tarafından gerçekleştirilmiş ve 1972 yılında Stockholm Konferansı ile en geniş çevre örgütlenmesi kurulmuştur. Konferansın en önemli sonucu, farklı gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerin çevre konusunda ortak sorumluluklarını kabul eden bir yaklaşımı benimsemeleridir [Akıncı, 1996:107].

Stockholm'den sonra dünyanın ikinci en önemli çevre etkinliği de 178 ülkenin katılımıyla gerçekleşen Rio Konferansı (Dünya Zirvesi) dir. Konferans bitiminde, Çevre ve Kalkınma Üzerine Rio Deklerasyonu, Gündem 21 ve Orman İlkeleri onaylanmış ve yayımlanmıştır.

Yine uluslar arası alandaki önemli iki gelişme de, ilki 1976 yılında Vancouver'de toplanan İnsan Yerleşmeleri (Habitat) Konferansı ve ikinci olarak 1996'da İstanbul'da toplanan Habitat II Kent Zirvesi Konferansıdır (İkinci İnsan Yerleşmeleri Konferansı).

Çevre sorunlarıyla ilgilenen kuruluşlardan en önemli ve dolayısıyla çalışma faaliyetleri en geniş olan ikisi; Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Avrupa

Birliğidir. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı, çevre sorunlarıyla mücadelede, diğer uluslar arası kuruluşlarla işbirliği yaparak proje bazında çalışmalar yürütmektedir.

Avrupa Birliği de, oluşturduğu “Çevre Eylem Program” ları doğrultusunda, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere çevre konusunda kullanılmak üzere fon transferleri yolu ile çevreyle ilgili önemli çalışmalar yapmaktadır.

Bunların dışında, Avrupa Konseyi (CE), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü (UNESCO), Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Örgütü (UNIDO), Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatı (NATO), Dünya Kaynaklarını ve Çevreyi Koruma Konseyi (WERC), Uluslar arası Çevre Yönetimi Enstitüsü (IEMI) ve bunun gibi birçok kuruluş, çevre konusuna destek vererek, bildirimler yayınlamakta ve kararlar almaktadırlar [a.g.e., s.109-114].

1.1.4.2. Türkiye’de Çevre Koruma Çalışmaları

Türkiye’de çevre kirlenmesi olgusu, 1970’li yılların başından itibaren, hava, su ve deniz kirlenmesi şeklinde başlamış, kentleşme ve ekonomik gelişme ile hız kazanmış, yanlış yerleşim, plansızlık, denetimsizlik, yerel yönetimlerin uygulama hataları gibi nedenlerle de yoğunlaşmıştır.

Çevre sorunlarının gündeme gelmesiyle birlikte ilk defa 1974 yılında III.Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde çeşitli bakanlıkların denetiminde bir Çevre Sorunları Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Ancak ülkemizde çevre kirliliği ile ilgili ilk örgütsel yapılanma, Başbakanlık Çevre Örgütünün 1978 yılında oluşturulmasıyla başlamıştır. Bu örgüt Yüksek Çevre Kurulu ve Başbakanlık Çevre Müsteşarlığından oluşmaktaydı [Akıncı, 1996:114].

1991 yılında ise, bakanlık düzeyinde bir yapılanma ihtiyacı doğmuş ve Çevre Bakanlığı kurulmuştur. Bakanlığın kuruluş amacı ilgili kararnamede “Çevrenin korunması ve iyileştirilmesi, kırsal ve kentsel arazinin ve doğal kaynakların en uygun ve verimli şekilde kullanılması ve korunması, ülkenin doğal bitki ve hayvan varlığı ile doğal

zenginliklerinin korunması, geliştirilmesi ve her türlü çevre kirliliğinin önlenmesi” olarak belirtilmektedir [21 Ağustos 1991 443 sayılı K.H.K.md.1].

Bu amaçlar doğrultusunda Bakanlık, Türkiye’de çevre politikasını saptamakta ve çevreye ilişkin faaliyetlerin eşgüdümünü gerçekleştirmektedir. Bakanlığın merkez teşkilatı, altı ana hizmet biriminden oluşmaktadır. Bunlar:

- Çevre Kirliliğini Önleme ve Kontrol Genel Müdürlüğü,
- Çevre Koruma Genel Müdürlüğü,
- Çevresel Etki Değerlemesi ve Planlama Genel Müdürlüğü,
- Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı,
- Finansman Dairesi Başkanlığı,
- Çevre Eğitimi ve Yayın Dairesi Başkanlığı’dır.

Bakanlığın Taşra teşkilatını ise Çevre İl ve Şube Müdürlükleri oluşturmaktadır.

Çevre Bakanlığı yanında, çeşitli bakanlıklarda, görevlerini belirleyen yasaların kapsamında, çevre yönetiminde görev almaktadırlar. Bunlar; Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Orman, Sağlık, Bayındırlık ve İskan, Enerji ve Tabii Kaynaklar, Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarıdır. Yine çevre yönetimi ve korunmasında yerel yönetimlerin önemli görevler üstlendikleri görülmektedir. Özellikle, 1580 sayılı Belediye Yasası ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkındaki Yasa ile, bu kuruluşlara çevre ile ilgili birçok görev verilmiştir.

Kamu kurumları dışında, çevre sorunlarının çözümüne yönelik çalışmalar yapmak, çevre bilincinin oluşmasına katkı sağlamak, bilimsel araştırma ve uygulamaları başlatarak, bunları yurt içinde ve yurt dışında tanıtmak amacıyla birçok kurum ve kuruluş ta önemli etkinliklerde bulunmaktadır. Başta üniversiteler olmak üzere, TÜBİTAK, Sanayi ve Ticaret Odaları, Kal-Der Kalite Derneği, Türkiye Çevre Sorunları Vakfı bu kurumların başlıcalarıdır.

Aşağıdaki kısımda, Türkiye’de çevre koruma fikrinin yasal anlamdaki gelişimi ve kalkınma planlarında ne şekilde yer aldığı üzerinde durulacaktır.

1.1.4.2.1. Türkiye’de Çevre Sorunları İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Türkiye’de çevreye ilişkin yasal düzeydeki doğrudan düzenleme 1982 Anayasası ile yapılmıştır. Anayasanın 56. maddesi ilk kez “çevre” konusunu aynı sözcük ile anarak gündeme getirmiştir. Bu maddede, sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması başlığı altında “Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir.” denerek, çevre hakkı doğrudan bir düzenleme olarak yasalara girmiştir. Bu hüküm, Çevre Hukukunun da anayasal temelini oluşturmuştur.

Çevre Hukuku, çevrenin korunması ve iyileştirilmesi hususunda alınması gerekli hukuki tedbirleri ve çevreyi kirletene uygulanacak hukuki ve cezai müeyyideleri düzenleyen hukuk dalı olarak tanımlanabilmektedir [Ertaş, 1997:46].

Türkiye’de çevre hukukunu düzenleyen ve çevre politikasını yönlendiren temel yasa da, 1983 yılında yürürlüğe giren Çevre Yasası Kanunu’dur. Aynı dönemlerde çıkarılıp yürürlüğe giren, Milli Parklar Yasası, Kültür ve Doğal Varlıkların Korunması Yasası, Kıyı Yasası, Büyükşehir Belediye Yönetimi Yasası, Turizmi Teşvik Yasası, Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Yasası da çevre değerlerinin hukuksal sistem içinde ele alınmasını sağlamak üzere oluşturulmuş hukuki düzenlemelerdir.

Çevrenin korunması, iyileştirilmesi ve yönetimi ile ilgili hususları kapsayan Çevre Kanunu’nun getirdiği bir düzenleme de “Çevresel Etki Değerlendirme Yönetmeliği”dir. Yönetmeliğe göre, çevre kirliliğine neden olabilecek eylemleri gerçekleştirecek kurum ve kuruluşlar, (rafineri, termik santral, kimya tesisleri vb.) faaliyetlerine başlamadan önce bir Çevresel Etki Değerlendirme Raporu hazırlayarak Çevre Bakanlığı’na veya Mahalli Çevre Kurullarına vermekle yükümlüdürler.

Çevre ile ilgili konularda standartların belirlenmesi ve uygulamaların bu standartlara göre yapılması için Çevre Kanunu ile ilgili çeşitli yönetmelikler yayınlanmıştır. Bunlardan çevre politikasının uygulama temelini oluşturanlar;

- Çevre Kirliliğini Önleme Fonu Yönetmeliği (1985)
- Hava Kalitesinin Korunması Yönetmeliği (1986)
- Gürültü Kontrol Yönetmeliği (1986)
- Su Kirliliği Kontrol Yönetmeliği (1988)
- Katı Atıkların Kontrolü Yönetmeliği (1991)
- Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği (1993)
- Tıbbi Atıkların Kontrolü Yönetmeliği (1993)
- Zararlı Kimyasal Madde ve Ürünlerin Kontrolü Yönetmeliği (1993)
- Tehlikeli Atıkların Kontrolü Yönetmeliği (1995)

1.1.4.2.2. Kalkınma Planlarında Çevre Politikası

1960 yılından itibaren gerçekleştirilen periyodik beşer yıllık kalkınma planlarında giderek artan düzeyde çevre sorunlarına ve bu sorunların çözüm yollarının araştırılmasına büyük önem verilmektedir.

İlk iki planda, çevre sorunları için özel bölüm ve ayrıntılı politikalar belirlendiği görülemez. Bu planlarda yalnız genel olarak “çevre sağlığından” söz edilir.

III.Beş Yıllık Kalkınma Planında ise ayrı bir çevre bölümü vardır. “Ülkeyi sanayileşerek kalkınma hedefinden saptıracak hiçbir yükümlülük kabul etmemek şartıyla, çevrenin bir bütün olarak, planlama sistemi içinde incelenmesinin gereği” belirtilmektedir.

IV.Beş Yıllık Kalkınma Planında, çevre korunması üzerindeki temel hedefler ve strateji belirgin bir şekilde netleştirilmiştir.

V.Beş Yıllık Kalkınma Planında benimsenen temel ilke, yalnız karşılaşılan kirliliğin yok edilmesi değil, aynı zamanda kaynakların gelecek kuşakların da yararlanabilmesi için en iyi biçimde korunması ve geliştirilmesidir.

VI.Beş Yıllık Kalkınma Planında benimsenen temel ilke, insan sağlığını ve doğal dengeyi koruyarak, sürekli bir ekonomik kalkınmaya olanak verecek şekilde doğal kaynakların kullanımını sağlamak ve gelecek kuşaklara insana yakışır bir doğal, fiziksel ve toplumsal çevre bırakmaktır. Plan, bu amaçla, bütün ekonomik politikalarda çevre boyutunun hesaba katılmasını istemektedir.

VII.Beş Yıllık Kalkınma Planında, çevre yönetimine yönelik yasal ve kurumsal düzenlemelerin yetersiz kaldığı vurgulanmış, yapılması gereken düzenlemeler ortaya konulmuştur. Yine planda çevre politikası stratejisi olarak sürdürülebilir kalkınma temel strateji olarak benimsenmiştir [Ertürk, 1998:282-290].

1.2. Belediyelerin Çevreye Yönelik Hizmetleri

Ülkemizde üniter bir devlet yapısı mevcut olup, idari teşkilatlanma bakımından merkezi idare kuruluşları ve mahalli idare kuruluşları bulunmaktadır. Her iki teşkilat yapısının da amacı, halkın ihtiyaçlarını karşılamak, düzenli ve sağlıklı bir çevre oluşmasını temin etmektir. Çevre sorunlarının yerel boyutlu olması dolayısıyla yerel yönetimlere, özellikle belediyelere çevre sorunlarının çözümü ve önlenmesi konusunda çeşitli kanun, tüzük ve yönetmeliklerle birçok yetki ve sorumluluk yüklenmiştir. Bunda İl Özel İdareleri ve Köylerin mali ve yönetsel hizmetlerinin sınırlı olması da etkilidir. Dolayısıyla belediyeler, kentsel çevre hizmetleri bağlamında öncelikle irdelenmesi gereken kuruluşlardır.

Çalışmanın bu kısmında konu bu noktadan hareketle, belediyeler ve çevre hizmetleri arasındaki ilişkiler bakımından incelenmeye çalışılacaktır.

1.2.1. Belediye Kavramı

Ülkemizde İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler olmak üzere üç tür yerel yönetim vardır. Bunlar arasında ise sağladıkları hizmetler ve toplam harcama içindeki payları itibariyle en önemli yerel yönetim birimleri belediyelerdir. Şu anda 15' i Büyükşehir Belediyesi olmak üzere 2500'ün üstünde belediye görev yapmaktadır.

Cumhuriyetin ilanından önce ülkemizde 389 olan belediye sayısı, Cumhuriyetin hemen başlarında 421'e ulaşmıştır. Ülkemizde belediye sayısı özellikle 1950 yılından sonra hızlı bir artış göstermiş ve bu trend artarak devam etmiştir [Dönmez, 1996:84].

Kuşkusuz bu durumu hızlı şehirleşmeye paralel olarak yerel düzeyde belediye hizmetlerine duyulan ihtiyaçların karşılanmasına yönelik gayretlerin bir sonucu olarak değerlendirmek mümkündür [Bilgiç, 1998:78]. Yıllara göre belediyelerin sayısındaki artışlar tablo 1'de ve sayım yıllarına göre belediye nüfusunun genel nüfus içindeki yeri tablo 2'de verilmiştir [Dönmez, 2000:27].

Tablo 1'de de görüleceği gibi, ülkemizde belediye sayısı 1998 yılı sonu itibariyle 3215'tir. 1999 yılı içinde kurulanlarla bu sayı 31 Aralık 1999 tarihi itibarıyla 3227'ye ulaşmıştır. Belediyelerin çoğunluğunu (%60.39) düşük nüfuslu kasaba (belde) belediyeleri oluşturmaktadır.

Tablo 2 ise, 1970 yılında % 46.8 olan belediye nüfusu oranının 1997 yılında % 76.7'i aştığını göstermektedir. Ülkemizdeki belediyeleşme oranının geçmiş yıllardaki artma eğilimine bakarak, belediye sayısının her geçen gün daha da artacağı söylenebilir. [a.g.e., s. 34].

Tablo 1: Yıllara Göre Belediyelerin Sayısındaki Artışlar

| Yıllar | Belediye Sayısı | Artış Miktarı | Artış Oranı % |
|--------|-----------------|---------------|---------------|
| 1990 | 2053 | 21 | 1,0 |
| 1991 | 2378 | 325 | 15,8 |
| 1992 | 2553 | 175 | 7,3 |
| 1993 | 2710 | 157 | 6,1 |
| 1994 | 2739 | 29 | 1,1 |
| 1995 | 2801 | 62 | 2,2 |
| 1996 | 2827 | 26 | 0,9 |
| 1997 | 2835 | 8 | 0,2 |
| 1998 | 3215 | 381 | 13,4 |
| 1999 | 3227 | 12 | 0,4 |
| 2000 | 3228 | 1 | 0,03 |

Tablo 2: Sayım Yıllarına Göre Belediye Nüfusunun Genel Nüfus İçindeki Yeri

| Sayım Yılları | Genel Nüfus | Belediye Nüfusu | Köy Nüfusu | Belediye Nüfusunun Genel Nüfusa Oranı (%) |
|---------------|-------------|-----------------|------------|---|
| 1970 | 35.605.176 | 16.753.979 | 18.851.157 | 46.8 |
| 1975 | 40.347.719 | 20.500.442 | 19.847.277 | 50.8 |
| 1980 | 44.736.957 | 25.523.604 | 19.213.353 | 57.1 |
| 1985 | 50.664.458 | 31.223.447 | 19.441.011 | 61.5 |
| 1990 | 54.473.035 | 37.884.455 | 18.588.580 | 67.1 |
| 1997 | 62.865.574 | 48.206.922 | 14.658.652 | 76.7 |

Belediyeler, “Belli bir coğrafyada yaşayan bireylerin, birlikte yaşama nedeni ile kendilerini ilgilendiren konularda hizmet üretmek amacıyla kurulan ve karar organları mahalli toplulukça seçilen, kanunlarla belirlenmiş görevlere, yetkilere, gelirlere ve personele sahip kendine özgü örgütsel yapısı olan ve merkezi idare ile olan ilişkileri yönetsel özerklik çerçevesinde düzenlenen kamu tüzel kişileridir.” şeklinde tanımlanabilir [Dönmez, 1996:73].

Belediyeler, nüfusu 2000’i aşan beldelerle, nüfusa bakılmaksızın il ve ilçe merkezlerinde kurulmaktadır. Bir yerleşim biriminin il yada ilçe haline getirilmesi ile, orada otomatik olarak belediye de kurulmuş olmaktadır. Nüfusu 2000’i aşan diğer yerlerde belediye kurulabilmesi, söz konusu yerdeki ihtiyar meclisi yada seçmenlerin yarından fazlasının isteği veya valinin gerekli görmesi üzerine il genel meclisinin olumlu

kararı, daha sonra Danıştay'ın kararı ve Cumhurbaşkanı'nın onayı ile gerçekleşmektedir [Eryılmaz, 2002:136].

1982 Anayasasının yerel yönetimleri düzenleyen 127.maddesinde belediye terimi zikredilerek, belediyeler Anayasal bir çerçeve içine alınmıştır. Buna göre, “Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir. Mahalli idarelerin kuruluş ve görevleriyle yetkileri yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenir.” Bu hüküm gereğince 1580 sayılı Belediye Kanunu ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu belediyelerin kuruluş, görev ve yetkilerini düzenlemektedir.

Türkiye'deki mevcut mevzuata göre herhangi bir yerleşim yerinde beş tür belediyeden birisi kurulabilir. Bunlar, Büyükşehir Belediyesi, İl Belediyesi, İlçe Belediyesi, Büyükşehir İlçe Belediyesi, Alt Kademe Belediyesi ve Belde Belediyesi'dir. Belediye sınırları içinde en az iki veya daha fazla ilçe bulunan şehir belediyelerine Büyükşehir Belediyesi, bu ilçelerde kurulan belediyelere ise büyükşehire bağlı İlçe Belediyesi denir. Tüm büyük şehir sınırları içindeki alana hizmet vermek üzere kurulmuş olan Büyükşehir Belediyesi, İlçe Belediyeleri arasında koordinasyon sağlama ve onlara yardım etme görevini de üstlenmiştir.

1.2.2. Belediyelerin Organları

1580 sayılı Belediye Kanunu'nun birinci maddesinde belediye şöyle tanımlanmaktadır. “Belediye, beldenin ve belde sakinlerinin mahalli mahiyetteki müşterek ve medeni ihtiyaçlarını tanzim ve tesviye ile mükellef hükmü bir şahsiyettir.” [Barut ve Kılıçlar, 2000:26]. Belediyenin kendisine verilen görevleri yerine getirebilmesi için kararlar alması, bu kararları uygulaması ve uygulatması gerekir. Belediye tüzel kişiliği organları, Belediye Meclisi, Belediye Encümeni ve Belediye Başkanıdır.

1.2.2.1. Belediye Meclisi

Belediye Meclisi, belediyenin en fazla yetkiye sahip genel karar organıdır. Meclis üyeleri nisbi temsil yöntemiyle seçme hakkına sahip olan belde sakinlerince beş yıllık bir devre için seçilir. Meclisteki üyelerin sayısı ilçe belediyelerinde, nüfus durumuna göre 9 ile 55 arasında değişmektedir. 3030 Sayılı Kanunun uygulandığı Büyükşehir Belediyelerinde ise belediye meclisi üye sayısı, ilçe belediye meclislerinin üye sayısının beşte biri alınmak suretiyle bulunacak toplam üyeden oluşmaktadır. Ayrıca, ilçe belediye başkanları da büyükşehir belediye meclisinin tabii üyeleridir. Belediye Meclisi her yıl Ekim, Şubat ve Haziran ayları başında olağan olarak toplanıp kanunda belirtilen görevleri ifa eder ve kararlar alırlar.

Belediye meclisinin başlıca görevleri aşağıda sıralanmıştır [Eryılmaz, 2002:142] :

- Bütçe, kesin hesap, belediye çalışma izlencesinin görüşülüp karara bağlanması,
- Ek ödenek verilmesi, bütçede değişiklik ve aktarmalar yapılması, borç verme ve borç alma kararlarının verilmesi, bunlar dışında belediyece yerine getirilecek hizmetler karşılığında belediyelerce alınacak ücret tarifelerinin hazırlanması,
- Kentin gelişmesi için hazırlanacak imar planlarının, kanal, havagazı, su, elektrik ve aydınlatma tesislerinin gerçekleştirilmesine ilişkin işlerin yapılması,
- Belediyelerin taşınır ve taşınmaz mallarının kullanımına ilişkin kararların alınması.

Belediye Meclisi, kanun ile belli olan olağan ve olağanüstü toplantılar dışında ve yine kanun ile belirlenen yer dışında toplanamaz. Kendisine verilen görevleri süresi içinde yapmaktan çekinemez veya meclise ait işleri sekteye uğratamaz. Aksi takdirde, 1580 sayılı Kanunun 53.maddesi uyarınca belediye Meclisinin feshi gerekir [a.g.e., s.142].

En az 6 ay süre ile ilgili seçim çevresinde oturan, kamu haklarından kısıtlı olmayan ve 25 yaşını dolduran her Türk vatandaşı meclis üyesi olabilir. Görevden alınan meclis üyeleri tekrar aynı görevlerine seçilemezler [Keleş, 1992:186-187].

1.2.2.2. Belediye Encümeni

Belediye encümeni, belediye yönetiminin ikinci derecede karar ve danışma organıdır. Belediye encümeni, belediye başkanı, belediyedeki dairelerin başkanları ile bunların yarısını geçmemek üzere belediye meclisinin kendi içinden seçtiği üyelerden meydana gelir [Eryılmaz, 2002:142].

1580 sayılı Kanun'un 77.maddesine göre, meclisin üyeleri arasından encümene girecek seçilmiş üyelerin sayısı ikiden az, atanmış üyelerinde yarısından fazla olamaz. Meclis üyeliğini kaybeden üye, encümen üyeliği sıfatını da kaybeder. Encümen üyeleri özel olarak ilgili buldukları konuların görüşülmesine katılamazlar, görevlerinden dolayı belediye meclisine karşı sorumludurlar [Barut ve Kılıçlar, 2000:41].

Belediye encümeninin görevleri ise şu şekilde sıralanabilir [Eryılmaz, 2002:143]:

- Belediye başkanının hazırladığı bütçenin incelenmesi,
- Aylık gelir ve gider çizelgelerinin incelenmesi ve denetlenmesi, ihalelerin ve pazarlık kararlarının incelenmesi ve onaylanması, kesin hesap hakkında meclise görüş bildirilmesi ve muhasebe hesaplarının incelenmesi,
- Kamulaştırılacak yerler hakkında karar verilmesi,
- Beklenmeyen giderlerle ilgili ödeneğin harcama yerlerinin belirlenmesi,
- Verilen görevlerin yapılmasını temin için belediye emirleri çıkarılması,
- Minibüs ve otobüs gibi taşıt araçlarına ait ücret tarifeleri ile zorunlu ihtiyaç maddelerinin fiyatlarının belirlemesi,
- Belediye cezalarının takdir edilmesi,
- Belediye memurlarının işe alınması, yükseltilmesi, cezalandırılması, ödüllendirilmesi, işine son verilmesi ve emekliye sevk edilmesi hakkında belediye başkanlığından gönderilen önerileri incelemek ve karara bağlamaktır.

1.2.2.3. Belediye Başkanı

Belediye başkanı belediyenin yürütme organı ve tüzel kişiliğinin başıdır. Belediye başkanları tek dereceli olarak belde halkı tarafından, 5 yılda bir seçilmektedir.

Belediye başkanı belediyenin en yüksek idari amiri, belediye temsilcisi ve merkezi yönetimin bir ajanı olarak çeşitli görev ve yetkilere sahiptir. Kanunlarla kendine verilen kamu gücünü, yani belediye zabıtasını idare etmek, belediye çalışanlarını atamak, belediye mallarını yönetmek, gelirlerini ve alacaklarını takip ve tahsil ederek bağışları kabul etmek, o yerin en büyük mülki amiri tarafından tebliğ edilecek kanun, tüzük ve yönetmelikleri yayınlamak, belediyenin yerel nitelikteki esenlik, sağlık, bayındırlık, ekonomi ve düzenine ait işleri izlemek ve yürütmek bu görev ve yetkiler arasında sayılmaktadır [Karaman, 1996:62].

1.2.3. Belediye Faaliyetlerinde Karşılaşılan Sorunlar

Söz konusu sorunları, üç başlık halinde toplamak mümkündür:

- Mali Sorunlar
- Yetki Sorunu
- Personel Sorunları

1.2.3.1. Mali Sorunlar

Yerel yönetim maliyesi üç ana gelir kaynağından oluşmaktadır. Birincisi, yerel yönetimlere genel bütçeden ayrılan paylar ile yardım ve fonlardır. İkinci kaynak, yerel yönetimlerin toplamakla yetkili kıldıkları vergi, harç ile kendi etkinliklerinden elde ettikleri yerel gelirlerdir. Üçüncü kaynak ise borçlanmadır.

Günümüzde belediyelerin çoğunluğunun bu gelir türlerinin tamamı ile yaptıkları iş, ancak çalışanların ücretlerini dağıtmak haline gelmiş ve belediyeler mali bunalım içine

girmişlerdir. Bu denli mali bunalım, geçmişten beri süregelen belediye gelirlerinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Gerçekten de şehirlerin hızla büyümesi, ülke nüfusunun çoğunluğunun belediye sınırları içinde yaşaması, belediyelerden beklenen hizmetlerin ve bunun için gerekli giderlerin gelirlerle karşılaştırılamayacak ölçüde büyümesine neden olmaktadır [Tekin, 1999:25].

Nüfusun ve nüfusun talep ettiği hizmetlerdeki artışın yanında, işçi-memur ücretlerindeki artışlar sonucu belediye personel ödemelerinin birden yükselmesi ve finansman sorununun dış borçlanma ile halledilmeye çalışılması da gider artışında etkili olmuştur.

1.2.3.2. Yetki Sorunu

Devletin tüm ülkeyi kapsayan görevlerinin yerine getirilmesinde farklı kademelerde birçok kararlar alınır ve yazışmalar yapılır. Tüm bunların merkezden yönetilmesi hem işlerin gecikmesine neden olur, hem de mahalli özellikte bir hizmetin merkez tarafından değerlendirilmesi de güçleşir [Tortop, 1985:3].

Merkezi yönetim ile yerel yönetimler ilişkisine bakıldığında, öncelikle sorumluluğun parçalanmasından kaynaklanan sorunlar ortaya çıkmaktadır. Merkezi ve yerel yönetimlerin karşılıklı görev ve yetkilerini belirleyen yasal düzenlemelerde görev çakışmalarına, belirsizliklere ve boşluklara sık sık rastlanmaktadır [Toprak, 1997:25].

Yerel düzeyde çevreyi etkileyen sorunlarla ilgili olarak Çevre Bakanlığı özellikle su ve katı atık hizmetlerine ilişkin olarak, giderek artan bir rol oynamaktadır. Kentleşme ve belediye yatırımları ile ilgili politikalar, merkezi yönetim düzeyinde Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının sorumluluk alanına girmektedir. Yine, belediyelerin altyapılarının finansmanı ve fiziksel olarak gerçekleşmesi, dolaylı olarak Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın etkisi altındadır. Zira, kentsel altyapı konusunda en önemli kuruluşlar olan İller Bankası, Devlet Su İşleri ve Karayolları Genel Müdürlüğü gibi yatırım kuruluşları Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'na bağlıdır. Ayrıca Devlet Personel Başkanlığı belediyelerin personel açıklarını karşılamada rol üstlenmektedir [a.g.e., s. 25].

Belediyeler üzerinde merkezi yönetimce uygulanan vesayet denetimi de, belediyelerin görevlerini yerine getirmelerinin önünde ciddi bir engel teşkil etmektedir. Bu durum, belediyeleri, işlevlerini daha etkin ve verimli olarak yerine getirebilmek için, hizmet sunumunu, özel hukuk kurallarına göre kurdukları şirket, vakıf vb. örgütlerle yerine getirmeye zorlamıştır. Yasalara göre merkezi yönetimin vesayet denetimi sadece hukuka uygunluk denetimi ile sınırlıdır. Türkiye’de merkezi yönetim, yerel yönetimlerin faaliyetlerini “gereksinim- uygunluk” açısından da denetlemekte ve böylece yerel yönetimlerin hizmet yürüttükleri alanlarda takdir yetkileri oldukça kısıtlanmaktadır. Halbuki, vesayet yetkisi kullanılırken yerel yönetimlerin çalışma şevkleri kırılmamalı, denetim yol gösterici olmalıdır [Torba, 2000:53-54].

1.2.3.3. Personel Sorunları

Belediye hizmetlerini yürüten örgütler ve görevliler, belediyenin büyüklüğüne veya küçüklüğüne göre değişiklik göstermektedir. 1580 sayılı Belediye Kanunu’nun “Belediye Heyetleri, Memur ve Müstahdemler” başlıklı 88. maddesinde, belediyelerde başkan ve gereği kadar başkan yardımcısı, daire baş amirleri ile diğer personel bulunacağı ifade edilmiştir [Dönmez, 1996:217].

Belediyelerde bilgili ve yetenekli elemanların çalıştırılması bakımından; seçme, işe alma, değerlendirme, yükseltme ve insan gücü planlaması gibi insan kaynağının yönetimine ilişkin uygulamalar yetersizdir. Ayrıca mevcut siyasi yapı içinde belediyelerde siyasal güdülerle gereksiz personel istihdamı uygulamaları da yaygındır [Yalçındağ, 1996:177].

Belediyeler kendi bütçelerini yapma ve uygulama yetkisine sahip olduğu halde, bütçesinden ücret ya da maaş verdiği insan kaynağının kadro derecesini değiştirme yetkisine sahip bulunmamaktadır. Bu konudaki karar Bakanlar Kurulundan çıkmaktadır. Yine insan kaynağının niteliklerinin belirlenmemiş ve görev tanımlarının yapılmamış olması aşırı miktarda ve uygun olamayan personelin alınma, atama ve yer değiştirmesini de kolaylaştırmaktadır [Torba, 2000:50].

1.2.4. Belediyelerin Çevre Hizmetleri

Bilindiği gibi, çevre sorunlarının temelinde, insanların bir arada yaşaması sonucu oluşan ticaret ve üretim faaliyetleri ile temel ihtiyaçların karşılanması amacıyla hammadde, su, enerji ve besin maddelerinin tüketimi yatmaktadır. Bir arada yaşayan insan sayısının artmasıyla bu tüketimler sonucu ortaya çıkan katı, sıvı ve gaz atıklar çevreyi daha çok olumsuz yönde etkilemektedir. Diğer yandan kendi oluşturdukları çevre sorunlarından en fazla etkilenenlerde yerel topluluklar olmaktadır. Çevre sorunlarının bu özelliği, yani başlangıçta yerel olması, bu sorunların çözümünde yerel yönetimlerin aktif katılımını zorunlu kılmaktadır [Üstümişik, 1998:137].

Belediyelerin çevre yönetimini üstlenmesi gerekliliği genel olarak aşağıda belirtilen nedenlerden kaynaklanmaktadır [Şengül, 1999:101].

- Çevre sorunlarının yerel odaklı olması,
- Çevre sorunlarının yayılma olasılığı taşınması ve insan faktörünün olduğu her yerde çıkabilme durumu karşısında bu sorunlarla kucaklaşacak kadar yaygın kullanılması,
- Çevre yönetiminin çevreden yararlanan herkesin katılımıyla çözülebileceği gerçeği ile belediyelerin bu katılıma açık olması gibi nedenlerle çevre yönetiminde belediyelerden daha etkin şekilde yararlanılabilir.

Yerel yönetimler bir beldede, kentte oturan yerel toplulukların ortak ihtiyaçlarını karşılamak ve yerel halkın sağlık ve huzurunu sağlamak için oluşturulan yerel kuruluşlardır. Yerel yönetimleri, kısaca, o yörede yaşayan halkın sağlıklı bir çevrede yaşamasını ve bunu gerçekleştirirken de halkın katılımını sağlayan yönetimler olarak tanımlayabiliriz [Ünlü, 1991:36].

Bu görevleri etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için de, yerel yönetimlerin, çevreyi olumsuz yönde etkileyen faktörleri ortadan kaldırma, bozulmuş olan çevre koşullarını eski durumuna getirme ve geliştirme konusunda yetkili ve sorumlu olmaları gerekir. Nitekim ülkemizdeki mevcut mevzuata göre çevre yönetiminin büyük bir bölümü

mahalli idarelere ve özellikle belediyelere verilen görev ve sorumluluklar kapsamındadır.

Gerçekten de 1580 sayılı Belediye Kanunu'nda belediyelerin görevlerini tanımlayan 77 maddenin 53'ünün, 1593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanunu'nda belediyelere görev olarak yüklenen 14 maddenin 13'ünün ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun kuruma görev olarak yüklediği 15 maddenin 14'ünün çevre ve çevre temizliği sorunlarının çözümüne yönelik olduğu dikkate alınır, bir yerel yönetim birimi olarak belediyelerin neredeyse "çevre sorunlarının çözümü birimi" olduğu iddia edilebilir [Dündar, 1995:17].

Belediyelerin Çevre ile doğrudan ilişkili hizmetlerinden bazıları şöyledir [Şimdi, 1994:22-23] :

- Topluma açık yerlerin temizlik ve düzenlenmesi,
- Yenilecek- içilecek maddelerin sağlık denetimi,
- Salgın hastalıklarla mücadele,
- Patlayıcı, tehlikeli maddelerden korunma ve denetimi,
- Yangına karşı koruma, teşkilatlanma,
- Satıcıların, sağlığa uygun şartlarda satış yapabilecekleri yerler yapma, gösterme, denetlenmeleri,
- Şehir İmar Planları yaptırılması, inşaat ruhsatları verilmesi, imara uygun aydınlatma, yenileştirme faaliyetleri,
- Kanalizasyon tesisleri kurma,
- Belde sakinlerinin sağlık, refah ve huzur içinde olmalarının temini için dinlenme-eğlence tesisleri açma ve işletme,
- Ulaşım hizmetleri sunumu,
- Yol, köprü, rıhtım vb. inşası,
- Her türlü hava, su, görüntü, gürültü gibi kirliliklerle mücadele etmek.

Belediyelere çevre korunması ve sağlığı konusunda verilen bu görevlerin yanında, 3030 sayılı kanunla da, Büyükşehir Belediyelerine, büyük kent ölçeğinde çevreye ilişkin

önemli görevler verilmiştir. Büyükşehir Belediye Kanunu'nun klasik belediye hizmetleri yanında, büyük şehir belediyelerine verdiği bu görevler genel olarak, büyükşehrin planlarını yapma, sağlığa zararlı olabilecek kuruluşlara izin verme ve denetleme, büyükşehir ölçeğinde su ve kanalizasyon hizmetleri ile arıtma tesislerini yapma, katı atıkları bertaraf etme, doğalgaz tesisi kurma, kıyısı olan kentlerde deniz kirliliği ile mücadele etme ve deniz araçlarını kontrol etme vb. hizmetler sayılabilir. Çevreye ilişkin hizmetleri yürütmek üzere büyükşehir belediyeleri bünyesinde Çevre Koruma Daire Başkanlıkları, Çevre Koruma ve Kontrol Müdürlükleri gibi birimler kurulmuştur [Ağdağ, 1999:157].

Yerel Yönetim- Çevre etkileşimi içinde belediyelerin çevre ile ilgili yapmaları gereken çalışmalar ana başlıklar halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir.

1.2.4.1. Beldenin veya Kentin Planlanması

Çevre sorunları ve çevre kirliliğinin hissedildiği alanların başında plansız kentler gelmektedir. Kentin veya beldenin sağlıklı ve planlı gelişmesi, kentte veya beldede yaşayanların ortak kentsel ihtiyaçlarının düzenli ve ortak gereksinimler doğrultusunda uzun vadeli bir anlayışla karşılanması için belediyelerin sahip oldukları en önemli araçlardan birisi kent planlarını hazırlamaları ve uygulamaya koymalarıdır [Ünlü, 1991:37].

Kent İmar Planlarını yapma yetkisi 3194 sayılı ve 1985 tarihli İmar Kanunu ile belediyelere verilmiştir. İmar Planları ülke kalkınma planlarının ve bölgesel kalkınma planlarının bir alt sistemini içeren ve kendi içinde tutarlılığı olan kapalı bir sistemi ifade eder. Bünyesinde konut alanları, yeşil alanlar, kişi ve toplum yararına uygun eğlence ve dinlenme alanları, sanayi alanları gibi alan tespitleri vardır. Bu açıdan bakıldığında, imar planları ile çevre birbiriyle yakından ilgilidir.

İmar planları yapılırken, ana arterlerin doğru planlanması şehrin havasının temizlenmesi ve trafik akışı açısından önemlidir. Yapılaşmada ise enerji tasarrufuna yönelik bina tasarımı daha çevre korumacı bir yaklaşımdır. Şehircilik ve mimari şekillerin pasif

enerji alımına müsait olması neticesinde yakıttan % 50 tasarruf etmek, güneşten yararlanılan aktif sistemle % 25 tasarruf ve doğadan enerji alan ısı pompaları ile % 20 tasarruf mümkündür. Ayrıca binalarda ısı ve ses yalıtımında perlit gibi yalıtım malzemeleri kullanımı özendirilmeli, iki duvar arasında köpük kullanımı mutlaka sağlanmalıdır. Şehrin yapılaşma yönünden gelişimi, mümkün olduğunca tarım arazisi olmayan yöne doğru olmalıdır [Ağdağ, 1999:157].

İmar planları yapılırken, planın etkinliği için, hazırlama ve uygulama aşamalarında titiz davranılmalıdır. İyi bir imar planı hazırlanmazsa, yani kentteki arsa ve araziler, kentsel faaliyetlere dengeli olarak dağıtılmaz, yeteri kadar yeşil alan bırakılmazsa, çevrenin gereği gibi korunması mümkün olamaz. Bu nedenle imar planları hazırlanırken, işin çevre boyutu göz önünde tutulmalı, plan çalışmaları kapsamlı araştırmalara dayanmalı ve halkın katılımı sağlanmalıdır. [Ünlü, 1991:48]. Aksi halde, belediyeler çevre sorunlarının nedenleriyle değil, sonuçları ile uğraşmak zorunda kalacaklardır.

Uygulamada ise, belediyelerin sağlıklı bir çevre oluşturmada en önemli araçları olan imar planlarını gereği gibi kullanamadıkları görülmektedir. Kat farklılıkları, ruhsat boşlukları, cadde ve sokak standardizasyon eksikliği vb. dolayısıyla kentlerin görünüşü oldukça bozulmuştur [Yaşamış, 1992:139]. Modernleşme diye bazı yapılar yıkılmış, yerlerine geleneğimizle bağdaşmayan, çevresi ile hiç uyum sağlamayan binalar inşa edilmiştir.

Özellikle, belediyelerde kaçak inşaat olarak tanımlanan gecekondu, görsel kirlilik yanında, belediyelerin çevreyle ilgili günlük hizmetlerini aksatmakta ve hizmet kalitesini düşürmektedir. Bu tür izinsiz ve plansız yapılaşmalar mutlaka engellenmelidir.

Çevreyle ilgili olarak kötü sonuçlar doğuran önemli bir neden de planlama sürecindeki yetkilendirmede yaşanan eşgüdümlülüktür. Belediyenin imar planı uyarınca yapı yapılmasına izin verdiği alanlarda, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Yüksek Kurulu tarafından yapı yasağı getirilebilmektedir. Turizm merkezleri uygulaması da eşgüdümsüzlükten doğmaktadır. Aynı alan özel çevre koruma bölgesi, sit alanı ve

turizm merkezi olarak planlanabilmektedir. İmar planlamasında bu tür eşgüdümsüzlükler incelenmeli, belli esaslar getirilmelidir [Güneş, 2001:134].

1.2.4.2. Kentsel veya Beldeye Ait Hizmetlerin Sunulması

1985 tarihli Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, yerellik ilkesinin tüm yerel nitelikteki hizmet alanları için geçerli kılınması konusunda çeşitli kurallar taşımaktadır ve çevre, yerel nitelikli hizmetler arasında yer alabilecek bir konudur. Buna dayalı olarak çevrenin öncelikli olarak yerel boyutta ele alınması görüşü günümüzde genel bir kabul görmektedir. Zira çevre sorunları herkesten çok kentin ve kentlinin sorunu olarak ortaya çıkar. Dolayısıyla en iyi çözümden, yerel düzeyde alınacak önlemler ve kontrollerle gerçekleşecektir. Bu noktada yerel halkın olumlu katkıları sağlanabilirse çözüm daha da kolaylaşacaktır.

Çevresel sorumluluk, çevre varlıklarını kullanan ve etkinlikleri sırasında çevreye olumsuz etkilerde bulunan bütün kişi ve kurumların çevreye ve topluma karşı sorumluluğudur. Belediyeler de hem sundukları hizmetler ile, hem de hizmet sınırları içinde gerçekleştirdikleri izin ve denetimler ile çevreye ve topluma karşı sorumluluk taşırlar [Şengül, 1999:93].

Anayasamızın 56.maddesinde “ Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşamak hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek devletin ve vatandaşların ödevidir ” denerek çağdaş çevre bilinci içinde sağlıklı bir çevrede yaşamayı insanların temel haklarından birisi olarak kabul etmektedir.

Bu çevre bilinci içinde, çevre yönetimine halkın katılımı en etkin bir biçimde yerel düzeyde gerçekleşmektedir. Dünyada bu görüşün haklılığını gösteren birkaç olay örnek gösterilebilir. Gelişmiş ülkelerden Japonya'nın Minimata şehrinde ve İngiltere'nin Londra şehrinde, yaşanan hava kirliliği nedeniyle, yöneticiler tedbir almak için harekete geçmişler ve özellikle yerli halkın şikayetleri tedbir alınmasında önemli rol oynamıştır. Birçok yörede, yerel yöneticilerin halk desteği ile ciddi boyutlu ve isabetli karar

alabilmesi mümkün olmuştur. Bir belde veya kentte yaşayan halk, sağlığını ve huzurunu bozan, çöp, gürültü, hava, su kirliliği gibi olumsuzluklar sebebiyle, yerel yönetimlere, özellikle belediyelere şikayet ve baskı yapmak durumundadır. Artık insanlar, içinde yaşadıkları beldenin kirlenip bozulmaması için mücadele etmekte; yeterli yeşil alan, orman alanı, açık alan istemekte; sanayi, konut, ticaret alanları ile rekreasyon alanlarının dengeli yerleştirilmesini; yeterli yol, kanal, su ve düzenli trafik sisteminin sağlanmasını talep etmektedir. Böylece hem hizmetin talebi, hem de hizmetin denetimi konusunda belediyeleri yönlendirebilmektedirler. Özellikle belediye hizmetlerini çağdaş anlamda ele alırsak; tümünün çevre ile ilgili mutlak ilgisi vardır [Ünlü, 1991:35-39].

Konuyla bağlantılı olarak, Büyükşehir Belediyelerinin çevre ile ilgili sunduğu kentsel hizmetler şöyle sıralanabilir [DPT, 1994:111-112]:

- Büyükşehir Nazım İmar Planını yapmak, yaptırmak ve onaylayarak uygulamak, ilçe belediyeleri nazım planlarını Büyükşehir Nazım Planı ile uyumu bakımından onayından geçirerek, uygulamalarını denetlemek,
- Büyükşehir Belediyesinin sınırları içinde yer alan, bulvar, meydan, cadde ve anayolları yapma, yaptıрма, bakım, onarımı ve Trafik Kanunu'nun belediyeye verdiği yetkilere dayanarak çeşitli düzenlemeler yapmak,
- Yolcu ve yük terminalleri, katlı otoparklar yaptırmak,
- Çevre sağlığını korumak için 1. sınıf, 2.sınıf, 3.sınıf gayrisihhi müesseselerin açılış ve çalışma ruhsatları vermek,
- Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki su-kanalizasyon, her çeşit gaz ve merkezi ısıtma vb. tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek,
- Yeşil alan, park, bahçe, oyun alanları yapmak, sosyal ve kültürel faaliyetleri yerine getirmek, halkın dinlenme, spor, eğlence ihtiyaçlarını giderici tesisler kurmak, kurdurmak, işletmek veya işlettirmek,
- Çöplerin ve sanayi atıklarının toplanma yerlerini belirtmek, değerlendirilmesi ve imhası için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek,
- Yiyecek ve içecek maddelerinin sağlık yönünden kontrolünü yapmak,

- Çevre sağlığına ilişkin olarak itfaiye hizmetlerini yapmak; patlayıcı-parlayıcı-yanıcı madde üretim ve depolama yerlerinin tespitini, fabrika ve sanayi kuruluşlarınca bulundurulması gerekli araç ve gereçlerin olup olmadığını halk sağlığı ve can güvenliği bakımından denetlemek,
- Büyükşehir Belediyelerince işletilen alanlarda, zabıta hizmeti veya belediye hizmetleri ile ruhsat verilmesi işlemlerini yürütmek vb.

1.2.4.3. Kent veya Beldedeki Gelişmelerin Kontrolü

Bir yerel yönetimin beldesini ilgilendiren sorunlara eğilebilmesi, onlara çözümler getirebilmesi öncelikle o konuda yetkili kılınması ile mümkündür. Yerel yönetimler içinde Belediyeler, 1930 tarihli Belediye Kanunu tarafından genel bir yetki ile donatıldıkları halde zamanla çıkarılan birçok yasa ve son olarak da Çevre Kanunu ile, bu yetkiler büyük ölçüde Çevre Bakanlığı'na ve diğer merkezi yönetim organlarına çekilmiştir. Bu nedenle, yerel yönetimlerin çevreye ilişkin yetkilerinde bir karmaşa yaşanmaktadır [Bayramoğlu, 1993].

Yine söz konusu kanunlar incelendiğinde, belediyelerin ikili bir rol ile karşı karşıya oldukları görülmektedir. Belediyeler bir yandan faaliyetleri ile çevreyi etkileyen ve kirlüten durumunda, diğer yandan da çevreyi korumakla görevli konumundadırlar. Örneğin; katı, sıvı ve diğer atıkların giderilmesi, foseptik çamurları, arıtma çamurları, her türlü çöplerin toplanması gibi görevleri olan belediye, bu atıkları en yakın su kaynaklarına (deniz-göl-nehir veya boş alan) bırakabilmektedir. Bunun sonucunda, su kirliliği, çöp depolarının patlaması gibi tehlikeli ve çirkin birçok görüntü oluşabilmektedir. Kanunlardaki bu ikilemlerin önlenerek, katı-sıvı atıkların yer altı ve yerüstü kaynaklarını kirletmesinin önüne geçilmesi, kent içi ulaşım, gürültü, hava kirliliğinin giderilmesi gibi hususlarda belediyelerin görev ve sorumlulukları açıkça ifade edilmelidir [Kuleli, 1993:31-34].

Belediyeler kanunlarla verilen sorumluluk çerçevesinde, işyeri açma ve çalışma ruhsatı verdikleri tüm yapı, işyerleri, sanayi kuruluşları gibi yerlerin bu ruhsatlara uygun

çalışıp-çalışmadıklarını, çevrelerine zarar verip-vermediklerini, genel sağlık ve güvenlik şartlarına uyup-uymadıklarını denetleme yetkisine sahiptirler.

Çevredeki işletmelerin hijyen ve koruma kurallarına uymalarının denetimi belediyelerce yapılmakla birlikte, her zaman yeterince etkin olmadığı görülmektedir. Özellikle küçük yerleşim yerlerinde belediyeler, oy alma kaygısını taşıdıklarından oy verecek olan insanları ve işletmeleri daha çok benimsemektedirler. Denetlemede verim alınmamasının nedeni, işletmelerin kuralları gerekli bulmamaları, müşterilerin şikayet etmemeleri, kötü hizmetin, hijyenik koşulların ve aşırı fiyatların denetimle düzeltilebileceğine inanmamalarıdır [Akmel, 1992:15].

Yapılan bu denetimler sonucu, imar mevzuatına, genel sağlık ve esenlik kurallarına uygun olmayan veya verilen ruhsatlara uygun bulunmayan yapı, işyeri, konut, fabrika, tesis gibi yerler için yaptırım uygulama yetkileri vardır. Belediyelerce uygulanabilecek yaptırımlar genel olarak şunlardır [Ünlü, 1991:42-43]:

- Para cezası verme,
- Faaliyetlerin durdurulması,
- Eski haline getirilmesi,
- Yer değiştirme (nakil).

Belediyeler, konulan yasaklara uymayan kişilere para cezası verebilir, ruhsatsız yapıları yıktırıp, o yeri çevre açısından eski haline getirebilir, çevreyi kirleten işyerlerini (Haliç kıyısındaki işyerleri gibi) iskan alanı dışına nakledebilirler. Yine İmar Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanarak, belediyenin uyarısına rağmen çevreye zarar verenler zarar veya kötü görünümü gidermezlerse, söz konusu faaliyetler durdurulabilir [Barut ve Kılıçlar, 2000:407]. Örneğin, kamunun sağlık ve esenliğini bozan, enkaz ve birikintilere neden olan, gürültü, duman ve kötü koku çıkaran tesislerin, çukur, kuyu, kanal açılması inşaatının faaliyetleri belediyelerce durdurulabilir, eski haline getirilebilir, giderleri de % 20 fazlası ile buna yol açan kişi veya kurumdan alınabilir.

1.2.5. Çevre Koruma Konusunda Belediyelerin Kullanabilecekleri Araçlar

Günümüzde, hızlı kentsel büyümenin de etkisiyle yerel nitelikli hizmet taleplerinde bir artış ve çeşitlilik görülmektedir. Özellikle çevre sorunları arasında yer alan çöplerin ve sıvı atıkların bertarafı, cadde ve sokak temizliği ve bakımı, yeşil alan yetersizliği, gecekondulaşma gibi sorunların çözümlenmesine yönelik baskılar ve şikayetler giderek artmaktadır. Bu noktada çözümlerin etkin ve kalıcı olabilmesi için belediyelerin kullanabilecekleri bazı güç kaynakları mevcuttur.

Bu araçları aşağıdaki biçimde tasnif etmek mümkündür.

- Teknik Araçlar
- Ekonomik Araçlar
- Yasal Araçlar

1.2.5.1. Teknik Araçlar

Teknik araçlar, çevresel bozulmayı başlangıçta engelleme yönünde önemli bir tedbir olan İmar planları ile, çevre koruma ve geliştirmede kullanılacak bir teknik olan Çevresel Etki Değerlendirme uygulamalarından oluşmaktadır. Belediyelerce kullanılacak bu araçlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

- Planlama
- Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED)

1.2.5.1.1. Planlama

Daha öncede belirttiğimiz gibi, İmar Planları, belediyelere muhtemel çevre sorunlarını kaynağında yakalamak ve çözmek fırsatını sunarlar. Belediyelerin hazırladığı planlar, belde veya kentteki sanayi, ulaşım, turizm, konut, dinlenme ve rekreasyon fonksiyonlarının, orada yaşayan halkın şu anki ve gelecekteki gereksinmelerine uygun

olarak düzenlenmesini sağlar. Kentteki binaların görüntüsünden, doğal ve tarihi yapıların korunmasına kadar birçok konuyu kapsayan imar planları, toprak rantını bölüşme mücadelesi haline getirilmemelidir. Bu konuda yapılması gereken, ülke ölçeğinde hazırlanan sosyal-ekonomik planlarla, yerel düzeyde hazırlanan imar planları ve çevre düzeni planları ile bütünleşmeyi gerçekleştiren, çok sektörlü bir planlamadır.

Böyle bir planlamanın ana amacı, çevre faktörünü ön planda tutarak, bölgesel gelişmeyi dengeli gerçekleştirmektir. Böyle bir planlamanın çevreye ilişkin üç önemli stratejisi şunlardır [Ünlü, 1991:50].

- Geçmişteki gelişmelerin doğurduğu çevresel bozulmanın kontrolü ve azaltımı,
- Karar verilen gelişme hedeflerine ulaşmak için çevresel kaynakların optimum kullanımı,
- Sürdürülebilir bir gelişme için çevrenin restore edilmesi ve kalitesinin artırılması.

1.2.5.1.2. Çevresel Etki Değerlendirme (ÇED)

Belediyelerin ekonomik kalkınma-çevre uyumu konusunda kullanabilecekleri diğer bir teknik araçta Çevresel Etki Değerlendirme uygulamasıdır. Bu yöntem, çevre bozulmadan ve kirlenmeden önlem alma ilkesiyle ortaya çıkmıştır ve esas olarak çeşitli faaliyetlerin zaman ve mekan boyutu içinde, çevreye yapacağı etkiler konusunda, karar vericilere, karar verme sürecinin başında bilgi verilmesi anlamına gelir. Çevresel etki değerlendirme çalışmaları, bir girişimin mekana ve o mekandaki yerleşmelere etkisini çok boyutlu değerlendirmeyi hedeflediğinden, çeşitli disiplinlerden, durum saptaması, alternatif çözüm üretme gibi gereksinimlere cevap verebilecek insan gücü gerektirir. Bu yüzden genel olarak bir çevresel etki değerlendirme grubunda kent bilimci, çevre mühendisi, hukukçu, sistem analisti, toprak bilimci gibi uzmanlara yer verilir. Tabi ki, insan gücü yanında, ikinci bir gereksinimde belediyelerce sağlanacak kente ait güvenilir bilgilerdir [Bayramoğlu, 1993:31].

Türkiye’de ilk kez, 1983 tarihli Çevre Kanunu’nun 10.maddesinde Çevresel Etki Değerlemesinden bahsedilmiş ve şu düzenleme getirilmiştir.

“Gerçekleşmeyi planladıkları faaliyetler sonucu çevre sorunlarına yol açabilecek kurum, kuruluş ve işletmeler bir çevresel etki değerlendirme raporu hazırlarlar. Bu raporda çevreye yapılabilecek tüm etkiler göz önünde bulundurularak, çevre kirlenmesine sebep olabilecek atık ve artıkların ne şekilde zararsız hale getirilebileceği ve bu hususta alınacak önlemler belirtilir.” [Barut ve Kılıçlar, 2000:647].

Belediyeler işyeri açma izni, yapılaşma ruhsatı gibi ruhsat verme yetkilerini kullanırken 10. maddeye istinaden çıkarılan, Çevresel Etki Değerlendirme yönetmeliğine göre değerlendirmelere yer verdikleri takdirde çevre sorunlarının önlenmesi açısından önemli gelişmeler elde edilebilecektir.

Çevresel Etki Değerlendirme sadece özel girişimcilerin projelerinin çevreye etkileri konusunda değil, planıcı ve yatırımcı kamu kuruluşlarının çeşitli kademelerinde çalışan karar vericilerin doğru ve tutarlı kararlar verebilmesini sağlayan bir araçtır [Ünlü, 1991:52].

Belediyelerce yapılan, özellikle kentsel gelişme ve planlama süreçleri, sonradan oluşabilecek hataları düzeltmenin maliyeti daha fazla olduğundan, en başta Çevresel Etki Değerlemesine tabi tutulmalıdır. ÇED Yerel yönetimleri doğrudan ilgilendirdiğinden, ÇED çalışmaları konusunda asıl yetki ve sorumluluk yerel yönetimlerde olmalıdır [Bayramoğlu, 1993:35].

1.2.5.2. Ekonomik Araçlar

Ekonomik araçlar, alternatif hareket ve davranışların maliyet ve faydalarını etkileyerek, davranışları çevreyle uyumlu hale getirmeyi amaçlayan araçlardır. Kirleticiler ile toplum arasında finansal transferi beraberinde getirirler. Ekonomik araçlarla, çevre dostu davranış teşvik edilir ve kirlilik daha yüksek maliyetlerle cezalandırılır [Çelik ve Karaer, 1999:108].

Belediyelerin çevre kirliliği ile mücadelede kullanabilecekleri ekonomik araçlar aşağıdaki başlıklar altında kısaca açıklanacaktır.

- Sübvansiyonlar ve Krediler
- Harçlar ve Ücretler
- Vergiler-Çevre Temizlik Vergisi

1.2.5.2.1. Sübvansiyonlar ve Krediler

Sübvansiyonlar, ya bir işletmenin kirliliğini kontrol ve arıtma tesisi kurma maliyetlerinin kısmen kamu tarafından karşılanması, ya da bazı tip kullanımları teşvik amacıyla bu kullanımların maliyetlerinin kamu tarafından büyük ölçüde karşılanarak, fiyatların düşük düzeyde tutulması yoluyla uygulanır [Ünlü, 1991:39].

Bu noktada belediyelerce, endüstri ve ticari kullanımlar için, atık suyun toplam deşarjını azaltıp, ön arıtımını gerçekleştiren tesisin vergiden muaf tutulması gibi sübvansiyonlar kullanılabilir.

Çevre Kanunu'nun 19.maddesi, “ Arıtma tesisi yapacak olan gerçek ve tüzel kişilere kredi yardımı yapılabilir. Çevre kirliliğini önleyici ve çevreyi iyileştirici faaliyetlerde kullanılacak olan her türlü araç-gereç alım, bakım ve onarım ile bu araç ve gerecin yapımı için kurulacak tesis ve işletmeler çevre fonundan parasal yardım talep edebilir” demektedir [Barut ve Kılıçlar, 2000:649].

1.2.5.2.2. Harçlar ve Ücretler

Doğal kaynak tüketimi karşılığında tahsil olunan harçlar ve ücretlerin temeli, “kirleten öder” ile “kullanan öder” prensipleridir. Kullanan öder prensibi, herhangi bir kaynağı (arazi, su, enerji vb.) kullanan kişinin, kullanımı oranında ödeme yapması, kirleten öder prensibi ise, çevreyi kirleterek ekonomiye fazladan bir yük getiren kişi ve kurumların bu

fazla yükün toplam maliyetine oransal olarak ödeme yapması anlamına gelir [Çelik ve Karaer, 1999:110].

Örneğin, mevcut su sayaçlarımızdan okunarak tüketim oranında alınan su harçlarında su ve atık su bedelinin yükseltilmesi, su tüketiminin miktarının azaltılmasında etkili olmaktadır.

1.2.5.2.3. Vergiler-Çevre Temizlik Vergisi

Türkiye’de çevre politikasında uygulanan ekonomik araçların başında “Çevre Temizlik Vergisi” gelir. Kanundaki şekliyle “Belediye sınırları ve mücavir alanları içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer binalar çevre temizlik vergisine tabidir.”

Boş tutulan binaların maliki mükellef iken, kullanıcı konumunda olan kiracılar vergi yükümlüsüdürler.

Çevre temizlik vergi tutarlarının gelecek yıllarda VUK hükümleri uyarınca, belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar arttırılması öngörülmektedir. Bakanlar Kurulu tarifede yer alan vergi tutarlarını, kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile nüfusu 5000’in altındaki belediyelerde %50’ye kadar indirmeye, diğer yerlerde ise %100’e kadar arttırmaya yetkilidir.

İlgili belediye veya idarece tahsil edilen verginin %10’u, tahsili takip eden 15 gün içinde Çevre Bakanlığı nezdindeki, Çevre Kirliliğini Önleme Fonuna yatırılacaktır. Büyükşehir Belediye sınırlarındaki belediyelerce tahsil edilen katı atıklara ilişkin Çevre Temizlik Vergisinin %20’si, çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyükşehir belediyelerine aktarılacaktır.

Çevre Temizlik Vergisi gelirleri çevre temizliği gayesi dışında kullanılamaz. Çünkü yasa da “Bu madde uyarınca, tahsil edilen vergiler çevre temizliği gayesi dışında

kullanılamaz” denilmektedir. Bu hükümlerle, bütçelemeye ilişkin genel prensiplerin dışına çıkılmış “Tahsis Gelir” sistemi getirilmiştir [Pirler, 1994:42].

1993 yılında uygulamaya konulan Çevre Temizlik Vergisine yönelik çeşitli eleştirilerde yapılmaktadır. Bu eleştirilerin odak noktası katı atıklara ilişkin Çevre Temizlik Vergisinin çevre koruma amaçlı olmadığıdır. Verginin katı atıklara ilişkin kısmı katı atığın niteliği (evsel, sanayi, hastane) ve miktarı yerine, binaların (atık kaynağının) bulunduğu yerin özelliklerine göre alındığından, atıkların geri kazanımı teşvik etmediği ve atık miktarının azaltılması eğilimini sağlamadığı, eleştirilerin temelidir. Yani hane halkı yada diğer mükellefler çöplerini oluştururken kendilerini daha az atık üretmeye zorlayacak bir mali mekanizmadan yoksun olarak hareket etmektedirler.

İkinci eleştiri noktası ise, çevre temizlik vergisinin mevcut haliyle katı atık yönetim hizmetlerinin maliyetini karşılayamamasıdır. Her yıl verginin, yeniden değerlendirme oranı yerine bu oranın yarısı kadar artırılmasının vergi gelirlerinin enflasyondan etkilenmesini önleyeceği belirtilmektedir. Nitekim 1994 yılında aylık verginin alt-üst sınırları 25.000-5.000.000 TL iken 2003 yılı için 385.000.000 – 80.898.000 TL olarak belirlenmiştir [www.nektarin.com/aktuel/aktuel-vergiler].

Diğer bir eleştiri noktası ise, çevre temizlik vergisinin gönüllü beyana dayanmasıdır. Bu durum ise vergi tahakkuk ve tahsilatının önemini artırmaktadır [Üstünişik, 1998:143-144].

Belediye sınırı, belediyenin görev ve yetki alanının geçerli olduğu alandır ve bu alandaki binalar vergiye tabidir. Mücavir alan ise, imar mevzuatı bakımından belediyenin kontrol ve sorumluluğuna verilmiş alanı ifade etmektedir. Belediye sınırları içinde temizlik hizmetlerinden faydalananlar, mücavir alan sınırı içinde olmasalar da, eğer temizlik hizmetinden yararlanıyorsa, bu vergiyi ödemelidirler.

Bunun yanında, 14 seri nolu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği'nde “Belediye sınırları dahilinde verginin alınabilmesi için bu temizlik hizmetlerinin belediye

bünyesinde tesis edilmesi yeterli görülecektir” denilmektedir. Bu durum da yararlanma-vergi ödemesi yaklaşımı açısından bir çelişki teşkil etmektedir [Düzgün, 1995:73].

Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliği ve bunların kuracağı birlikler, üniversiteler, elçilik ve konsolosluk gibi birçok bina kanun gereği kapsam dışı bırakılmıştır. Kanunda, evsel atık toplama hizmeti, kanalizasyon hizmeti, atık su, çöp, bina ve istisnaları gibi kavramlar ayrıntılı olarak açıklanarak, tarife ve bina gruplarının tesisi detaylı olarak düzenlenmiştir. Tarifede 7 grup ve 5 derece belirlenmiştir. Belediye Meclisleri, gruplarda yer alan binaların bulunduğu mahallin sosyal ve ekonomik seviyesine göre, semtlere göre vergilendirme yapabilirler [Karaman, 1996:93].

Çevre Temizlik Vergisini mükellefleri, bir beyanname ile belediyeye bildireceklerdir. “Çevre temizlik vergisi bildirim”nin belediyeye verilmesiyle vergi yıllık olarak tahakkuk etmiş olacaktır ve her yılın Ocak ve Temmuz ayı içinde eşit taksitlerle ödenecektir.

Atık suların alınacak Çevre Temizlik Vergisi uygulamasında belediyeler genellikle su tüketim bedelinin belli bir yüzdesini kullanmaktadırlar. Örneğin, atık suya ilişkin Çevre Temizlik Vergisinin miktarı, İstanbul’da, su tüketim bedelinin %100’ü, Ankara’da %50’si civarındadır. Atık sulara ilişkin Çevre Temizlik Vergisi; su tüketim bedeliyle birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil edilir.

1.2.5.3. Yasal Araçlar

Yasal araçlar daha öncede ifade edildiği gibi, kanunlarla belediyelere verilen yetkileri içerir. Bunlar [Sandal, 1998:43] :

- 1580 Sayılı Belediye Kanunu
- 3030 Sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında KHK’nin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun

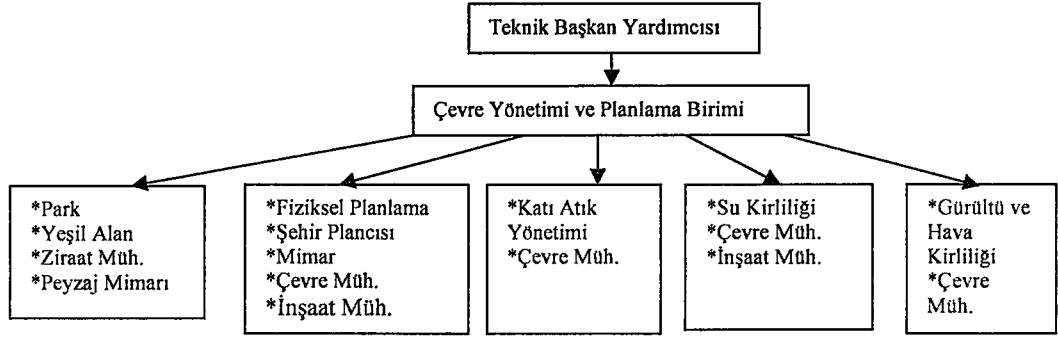
- Belediye yönetimlerine çevre konusunda görev yükleyen diğer çevre mevzuatı (Çevre Kanunu, Katı Atıkların Kontrolü Yönetmeliği, Gürültü Kontrol Yönetmeliği vb.).

1.2.6. Belediyelerde Çevre Yönetimi

Hızlı ve kontrolsüz kentleşme süreci, hızlı nüfus artışı, aşırı göç hareketleri ve yeterli yapılanmanın olmaması kentlerde önemli çevre sorunlarına yol açmıştır. Altyapı-üstyapı eksiklikleri, hava, toprak, su, gürültü, görüntü kirliliği, gecekondulaşma, katı ve sıvı atıklar şeklinde ortaya çıkan bu sorunlar kentteki yaşam ve çevre kalitesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Söz konusu etkilerin giderilmesi ise kent yönetimi olan belediyelerin başlıca görevleridir.

Sağlıklı bir kentsel çevre oluşturma amacını taşıyan belediyelerde, bu amaçla çok sayıda hizmet birimi vardır. Planlama ve İmar, Fen İşleri, Sağlık İşleri, Temizlik İşleri, Park ve Bahçeler, İtfaiye ve Zabıta bunlar arasında sayılabilir. Çöplerin toplanmasından, kanalizasyon yapımına, park ve bahçe yapımından, doğal değerlerin korunmasına kadar pek çok çevre hizmeti bu birimlerce yürütülmektedir. Ancak uygulamada bu birimler birbirlerinden kopuk çalışmaktadırlar [Ünlü, 1991:44]. Bu nedenle, belediye bünyesinde, “Çevre Yönetimi ve Planlama Birimi” kurularak, çalışmaların bir merkezden yönetilmesi çevre korumacı yerel yönetimin teşkili açısından daha uygundur. Şekil 1’de Çevre Korumacı Yerel Yönetim Planlamasının şeması görülmektedir [Ağdağ, 1999:160].



Şekil 1: Çevre Korumacı Yerel Yönetim Planlaması

Kent çevresinde entegre çevre yönetiminin etkin bir mekanizması da, Büyükşehir Belediyeleri bünyesinde oluşturulan Yerel Gündem 21 çalışmalarıdır. Yerel Gündem 21'in temeli, Haziran 1992'de Rio'da yapılan Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı'nda 179 ülkenin katılımıyla deklare edilen Gündem 21 ile atılmıştır.

Gündem 21; kalkınmanın sosyal, ekonomik ve çevresel yönden nasıl sürdürülebilir olması gerektiğini araştıran küresel bir plan olarak çevresel kaynakların korunması ve yönetimini inceler. Gündem 21'de belirtilen sorunların çoğunun yerel faaliyetlerden kaynaklanması, halka en yakın birim olan yerel yönetimlere, Gündem 21'i uygulama sorumluluğu vermiş ve böylece çeşitli organlar aracılığıyla Yerel Gündem 21'ler doğmuştur.

Yerel gündem 21'lerin eylem alanları içinde [Çelik, 1999:146-152]:

- Katı-sıvı-gaz atıkların çevreyi tahrip etmesini önleyecek projeler hazırlayıp uygulamak,
- Kıyıları, göller ve sulak alanların korunması için çalışmalar yapmak,
- İmar planlarının, insanların gereksinimlerini karşılayacak ve çevreye saygılı biçimde yapılmasını sağlamak,
- Geri dönüşümlü atıkların ayrı toplanarak değerlendirilmesini sağlayacak projeler üretmek, uygulamak vb. çalışmalar vardır.

Belediyeler, hem yürüttükleri çeşitli kamusal hizmetlerle çevreyi etkilemektedir, hem de doğrudan doğruya çevre yönetimi işlevlerini yüklenebilecek kurumlardır. Çevre kirliliği bir belde sınırları içerisinde kalmamakta hatta ülke sınırlarını aşmaktadır. İşte bu nedenle çevrenin korunması, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi için yerel yönetimlerle bölge ve merkez yönetimlerinin hatta uluslar arası kuruluşların işbirliği gerekli olmaktadır[Yeter, 1993:50].

1.2.7. Belediyelerin Mali Yapısı

1994 Mali Yılı Bütçe Kanunu'nun 6. maddesine göre, "Belediye ve bu idarelere bağlı kuruluşlar, belediye maliyesi ile ilgili olan bazı bilgileri, kanunda adı geçen ilgili makamlara bildirmek zorundadırlar" denilmiştir. Bu kanun hükmüne göre, belediyeler ve bağlı kuruluşları Maliye Bakanlığı, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca belirlenen esaslar ve süreler içinde aşağıdaki bilgileri derlemek zorundadırlar.

- Gelir Tahminlerini
- Gider Tahminlerini
- Mali Tablolarını
- Birbirleri ile olan borç-alacak ilişkilerini

Belediye Kanunu belediye bütçesini, belediyenin bir yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve gelirlerin toplanmasına, hizmetlerin yapılmasına ve giderlerin harcanmasına izin veren bir kararname olarak tanımlamaktadır.

Bütçeler, kalkınma plan ve programlarının gerekleriyle fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre düzenlenir, gelir ve gider bütçesi olmak üzere iki kısımdan oluşur [Barut ve Kılıçlar, 2000:61].

Belediye bütçesi uygulanış biçimi açısından program bütçe sistemini benimseyen bir yapıya sahiptir. Program Bütçe ilk aşamada ödenek taleplerine esas teşkil eden gaye ve hedeflerin belirlendiği, bu hedeflere ulaşmak için teklif edilen hizmet programlarının

belli bir sınıflandırma içinde tasnif edildiği, ikinci aşamada ise bu programların maliyetlerinin tespit edildiği ve her program altında gerçekleştirilen hizmetlerin ve katkıların ölçülmesine ve değerlendirilmesine imkan veren sayısal verilerin temin edildiği bir bütçeleme sistemidir [Dilek, 1992:344].

Program bütçenin amacı, herhangi bir işin yerine getirilmesinde tek bir çözüm yolunu kullanmak yerine farklı alternatifler üreterek hangi işin en az maliyetle ve en yüksek faydayla çözeceğini saptayarak işin çözümünü gerçekleştirmektir [Çetinkaya, 1993:429].

1.2.7.1. Belediye Gelirleri

Belediye gelirleri; yükümlülükleri altında bulunan hizmetleri yerine getirmeleri amacıyla yasal düzenlemelerle belediyelere tahsis edilen finansman kaynaklarıdır. Belediye Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve 20 farklı kanunda belediyelerin devlet vergi gelirlerinden aldıkları pay ile resim, harç, şerefiye gibi farklı adlar altında yaklaşık 80 gelir türü öngörülmüştür. Belediyelerin mali durumunu düzeltmek amacıyla 1981 yılında bir dizi yasal düzenleme yapılmış, daha büyük gelir kaynakları tahsis edilmiş, ancak toplanan kaynakların genişliği ve karmaşıklığı tamamıyla giderilememiştir.

Belediye gelir kaynaklarını “Genel bütçe gelirlerinden ayrılan paylar, Öz gelirler ve Devlet yardımları” olarak sınıflandırmak mümkündür. Buna göre [Eryılmaz, 2002:145];

Belediyeye, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamından %6’lık bir pay verilmektedir.

Belediyelerin Öz gelirleri, vergiler, harçlar ve harcamalara katılma paylarından oluşur. Belediye Vergilerini, İlan ve Reklam, Eğlence, Haberleşme, Elektrik ve Havagazi Tüketim, Yangın Sigortası, Çevre Temizlik, Akaryakıt Tüketim ve Emlak Vergileri şeklinde sıralamak mümkündür.

Harçlar ise, İşgal, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı, Kaynak Suları, Tellallık, Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene, Bina İnşaat, Kayıt ve Suret, İmar, İşyeri Açma İzni, Muayene Ruhsat ve Rapor ve Sağlık Harçlarından oluşmaktadır.

Harcamalara Katılma Payları da Yol, Kanalizasyon ve Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payları şeklindedir.

Ayrıca devlet çeşitli fonlar aracılığıyla yerel yönetimlere mali yardım yapmaktadır. Yine belediyeler tahvil çıkarma yoluyla, bağış ve yardımlarla, devlet bankalarından ve diğer kurumlardan borç alarak da gelir elde edebilmektedirler.

Belediyelerde gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması yıllık bütçeye göre gerçekleşir. Belediye bütçesi, belediye başkanı tarafından hazırlanarak ilgili yılın Eylül ayı başında encümene gönderilir. Encümen, bütçeyi iki ay içinde incelemekle görevlidir. Bütçe, encümenin incelemesinden geçtikten sonra, hazırlanan gerekçe ile birlikte Kasım ayının birinci günü meclise sunulur. Mecliste kabul edilen bütçe, mahallin en büyük mülki amirinin onayından sonra yürürlüğe girer. Mahallin en büyük en büyük mülki amiri, ilçe sınırları içindeki belediyeler için kaymakam, il merkezindeki belediyeler için validir. Mülkiye amiri, bütçeyi yasalara uygunluk yönünden inceler, aynen veya değiştirerek onaylar. Değiştirilerek onaylanan bütçeye karşı belediye meclisi idari yargıya başvurabilme hakkına sahiptir. Mülkiye amiri tarafından 1 hafta içinde aynen veya değiştirilerek onaylanmayan bütçe kendiliğinden onaylanmış sayılır ve uygulanır.

1.2.7.2. Belediye Giderleri

Belediye giderleri, yasalarla belediyelere verilmiş görevleri yerine getirmeleri sonucu ortaya çıkan giderleri ifade eder. Bu giderleri cari, yatırım ve transfer giderleri olarak tasnif etmek mümkündür.

Cari giderler, o yıl içinde belediye hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan üretim faktörlerine doğrudan doğruya harcanan paralara denir. Burada, belediye giderleri o günkü, belde halkının toplumsal ihtiyaçlarının giderilmesi için doğrudan doğruya hizmeti yürütmekle görevli personele ödenen paraları ifade eder. Personel giderleri, hizmet alımları, tüketim malları ve malzeme alımı, demirbaş alımı bu kapsamda değerlendirilir.

Uzun süreli kamu hizmeti üretmek üzere belediye tarafından yapılan, bina, baraj, gölet, tünel vb. tesislere ilişkin giderlere yatırım gideri adı verilir.

Transfer giderleri, belediyenin kamusal hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla belediye bütçesinde yer alan ödeneklerin o hizmetin yükümlülüğünü kabul eden fertlere, sosyal gruplara veya başka kamu kurumlarına karşılıksız olarak devredilmesidir. Kamulaştırma ve bina satın alımları, Kurumlara katılma payları ve sermaye teşekkülleri, İktisadi transferler, Mali transferler, Sosyal transferler ve Borç ödemeleri bu kapsamdadır.

2. ÇEVRE MUHASEBESİ

Çalışmanın bu kısmında, öncelikle çevre muhasebesi kavramının temelini oluşturan çevre-muhasebe ilişkisi ve bu doğrultuda ortaya çıkan çevreye yönelik muhasebe yaklaşımları ele alınacaktır. Daha sonra çevre muhasebesi konusuna geçilecek, tanım ve amaçlar belirtildikten sonra, konu, makro ve mikro anlamda açıklanacaktır. Son olarak, çevre muhasebesi alanındaki gelişmeler ve uygulamalara değinildikten sonra yönetim muhasebesi ve kalite maliyetleri muhasebesi kapsamında konu ile bağlantı kurulmaya çalışılacaktır.

2.1. Çevre Muhasebesine Genel Yaklaşım

Çevre muhasebesi, 1960'lerden sonra, çevre kirliliğinin ve daha kapsamlı olan çevre sorunlarının giderek önlenemez artışı karşısında, toplumların ve kirlenmenin kaynağı olarak kabul edilen işletmelerin, üzerlerine düşen görevi yerine getirmeleri gerektiği konusunda fikir birliğine varmaları ile gündeme gelmiştir. Bu bölümde, çevre muhasebesi kavramı, mikro ve makro düzeyde ifade edilerek, konuyla ilgili araştırmalara, uygulama sonuçlarına yer verilecek, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, denetim, raporlama gibi çeşitli işletme fonksiyonları itibariyle konu ele alınmaya çalışılacaktır.

2.1.1. Çevre - Muhasebe İlişkisi

Çevrenin, tüm dünya için makro ekonomik boyutuyla değer biçilemez bir varlık olması dolayısıyla, yönetimi, korunması ve sürekli iyileştirilmesi konularında tüm kamuoyunun duyarlılığı giderek artmaktadır. Toplumun ve işletmelerin, yenilenmesi imkansız kaynakları aşırı tüketimi ile sağlanan sanayileşme süreci sonunda çevre bozulmuş ve çevresel kaynaklar azalmış hatta yok olma tehlikesine girmiştir.

1987 yılında Brunland Komisyonunun yayınladığı "Ortak Geleceğimiz" adlı rapor çevre duyarlılığı konusunda bir dönüm noktası olmuş ve küresel çevre sorunları uluslar

arası çevre gündemine alınmıştır. Artan çevre bilinciyle birlikte yapılan yasal düzenlemeler, çevre kuruluşlarının, medyanın ve çevreci tüketicilerin baskıları da toplumun ve işletmelerin çevresel konulara dikkatlerinin çekilmesinde önemli rol oynamıştır.

Bu gelişmeler kapsamında, muhasebenin de açık bir sistem olarak çevre ile etkileşim halinde olduğu ve “sosyal sorumluluk” ve “özün önceliği” ilkeleri gereği üstlenilmesi gereken sorumluluklar bulunduğu ifade edilmektedir.

Muhasebe; işletme faaliyetlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için, finansal olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemleri olarak tanımlanmaktadır [Ataman ve Akgül, 1998:1].

Bu bağlamda muhasebenin birinci fonksiyonu, işletme faaliyetleri ile ilgili finansal bilgilerin kaydedilmesidir. Daha sonra kaydedilen bu verilerin işletme yönetiminin, kredi verenlerin, yatırımcıların, devletin vb. çıkar gruplarının faydalanmasına yönelik olarak tasnif edilmesi, özetlenmesi ve finansal tablo halinde raporlanması gerekir.

İşletmelerin içinde buldukları çevre ile zorunlu ve karşılıklı etkileşimi ve bu ilişkinin giderek artan önemi; çevresel faaliyetlerinde diğer tüm işletme faaliyetleri gibi saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve her türlü karar sürecinde kullanılmak üzere ilgili taraflara raporlanması gereğini ortaya çıkarmıştır.

Nitekim, Rob Gray’ın 1990 yılında yayınladığı “Muhasebenin Yeşillenmesi” adlı kitabında Gray; bugünkü ekonomi içerisinde muhasebe sisteminin de çevresel sorunlara bulaştığına inandığı için çevre ile muhasebe ilişkisini “Muhasebe, bu krizi (çevresel sorunlar) tersine çevirecek girişimlere de katkıda bulunarak kamu menfaatlerini koruma görevinin bir parçası olmalıdır” biçiminde ortaya koymaktadır [Kırloğlu ve Can, 1998:42].

Geleneksel muhasebe anlayışı üretim veya ticari olayların sadece parasal yönü ile ilgilenmekte, üretim ve tüketimin sosyal maliyetlerini göz ardı etmekte, üretimin temel faktörlerini dikkate alırken çevre unsurunun sorumluluğunu yüklenmemektedir. Bu durum, geleneksel muhasebe anlayışının bakış açısının darlığını göstermektedir [Özbireckli, 2002:29].

Oysa, geniş bir çevreyle etkileşim halinde olan muhasebe, bir işletmenin sadece ekonomik faaliyetleriyle ilgili olarak değil, aynı zamanda sosyal faaliyetleri ile ilgili olarak ta bilgi üretmeli, güvenilir verilere dayanarak doğru, tarafsız, dürüst, açık ve anlaşılabilir bir şekilde ve sosyal sorumluluk bilinciyle hareket etmelidir [Aktün, 1999:151].

Daha önce de ifade edildiği gibi, muhasebe-çevre ilişkisi muhasebenin sosyal sorumluluk ve özün önceliği kavramlarının doğal bir sonucudur. Sosyal Sorumluluk kavramı, muhasebe temel kavramlarının en önemlisidir ve muhasebenin işlevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtmekte, muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir [Sevilengül, 1997:22]. Aynı zamanda bu kavram, muhasebe işlemlerinin yürütülmesi ve finansal tabloların hazırlanmasında; yayınlanmış olan ve seçilen muhasebe ilkelerine uygun hareket edilmesi, muhasebe bilgilerinin, sosyal sorumluluk bilinciyle ve kamuyu aydınlatma ilkeleri doğrultusunda belli kişi ve grupların değil, tüm toplumun çıkarları gözetilerek gerçeğe uygun, tarafsız ve adil bir şekilde sunulmasını öngörür [TÜRMOB, 1996:5].

İşletmeler bu doğrultuda doğal çevrenin zarar görmemesi bilinci altında sosyal sorumluluklarının yerine getirirken,

- İnsan kaynaklarının değerlendirilmesini,
- Çevre kirliliğinin azaltılması ve çevrenin korunmasını,
- Doğal kaynakların korunmasını,
- Ürün ve müşteri hizmetlerinde kalitenin artırılması ve müşterinin mutlak egemenliğini ilan etmesini, değerlendirmek durumundadır [Özkoç, 1998:16].

Bu nedenle, faaliyetleri sonucu çevresel sorunların temel kaynaklarından biri olan işletmelerin, ekolojik dengenin korunması konusunda sorumluluklarını yeterince yerine getirebilmeleri için, muhasebenin geleneksel yapısı içine çevresel unsurları dahil etmeleri zorunludur. Aksi takdirde işletmenin çevre faaliyetleri konusunda işletme dışı taraflar gerekli bilgilere ulaşamayacak veya çevresel bilgilerin hesaplamalara dahil edilmeyişi üretilen bilgilerin çevresel fayda ve maliyetlerinin raporlarda gösterilmemesi, gerçeğe uygunluğu ve tarafsızlığı zedeleyecektir. Bu durumun engellenmesi için, çevresel konular ve çevresel maliyetler işletme kayıtlarında ve raporlarında mutlaka yer almalıdır. Böylece, bir yandan işletmelerin çevre koruma konusunda yaptıkları harcamaları, faaliyetleri; diğer taraftan çevreye verdikleri zararlar kolaylıkla denetlenebilecek ve toplum menfaati korunmuş olacaktır.

Esasında, genel kuralları evrensel olan muhasebe ve muhasebenin bugünkü evrenselliğini sağlayan tüm ulusların birlikte kullandıkları çift taraflı kayıt yöntemi kendi mantığı içinde çevre sorunları ile sürekli ilgilenmiştir. Ancak, muhasebe sistemlerinde çevresel konuların çıkarları gerektiği önemde yerini alamamıştır [Güvemli, 1996:23].

İhtiyaç duyulan; çevresel maliyet ve gelir bilgilerini dikkate alan bir çevresel maliyet muhasebesi sistemi ve etkin bir çevresel yönetimdir. Böylece, çevresel varlık ve kaynakların durumunu, kullanılma biçimini, bunlarda meydana gelen değişimleri ilgili kişi ve kuruluşlara iletebilecek bir bilgi sistemi kurulmuş olabilecektir [Kırhoğlu ve Can, 1998:43].

2.1.2. Çevreye İlişkin Muhasebe Yaklaşımları

Çevre ile muhasebe arasındaki, yukarıda ifade edilmeye çalışılan bu ilişki, bilim adamlarının, araştırmacıların ve çevre bilimcilerin konunun bu yönüne olan ilgilerini arttırmış ve çevresel sorunların muhasebe sistemine entegre edilmesi konusu gündeme gelmiştir. Bu şekilde, çevresel kayıp ve zararların çeşitli hesaplamalar vasıtasıyla kontrol altına alınabileceği düşüncesiyle birlikte çeşitli muhasebe yaklaşımları ortaya çıkmıştır.

Çevre konusunda geliştirilen başlıca muhasebe yaklaşımları ve bunların etkisiyle şekillenen Çevre Muhasebesi (yeşil muhasebe) kavramı bu kısımda ele alınacaktır. Buna göre incelenecek muhasebe yaklaşımları aşağıda sıralanmıştır.

- Sosyal Sorumluluk Muhasebesi
- Doğal Kaynak Muhasebesi
- Dışsallık Muhasebesi
- Patrimuan Muhasebesi
- Yeşil Muhasebe

2.1.2.1. Sosyal Sorumluluk Muhasebesi

Sosyal Sorumluluk Muhasebesi (social responsibility accounting) veya kısaca sosyal muhasebe, muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramının bir uzantısıdır [Mathews, 1984:199].

İşletme sosyal sorumluluğu olarak bilinen sosyal muhasebe; bir işletmenin mal ve/veya hizmet üretmek için yaptığı faaliyetlerden doğan sosyo-ekonomik sonuçların işletmeyle ilişkide bulunan taraflar üzerindeki etkilerinin ölçülmesini sağlayan ve sosyal içerikli faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesinde karar organlarına gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla oluşturulan bir bilgi sistemidir [Akün, 1999:151].

Bu bilgi sistemi, işletmenin kaynaklarının verimli ve etkin kullanımı, işletme faaliyetlerinin çevresel etkilerinin tespiti, çevrenin geliştirilmesi ve toplumun yaşam kalitesinin yükseltilmesine ilişkin çalışmaların; işletme üzerindeki etkilerini ölçme görevini yerine getirir.

Ulusal Muhasebe Komitesi Birliği'nin sosyal başarı için öngördüğü dört unsurdan birinin de "çevre muhasebesi" ni içerdiği görülmektedir. Söz konusu unsurlar;

- Kalkınma Toplumu,

- İnsan Kaynakları,
- Fiziki Kaynaklar ve Çevresel Katkılar,
- Mal ve Hizmet Katkıları, şeklinde sıralanmaktadır [Gautam, 1997:4].

İşletmenin ekonomik başarılarının yanında hayati önem taşıyan sosyal başarı unsurlarından biri olan Fiziki Kaynaklar ve Çevresel Katkılar; çevre kirliliğini önlemeyi ve kaynakları korumayı amaçlayan faaliyetlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla, çevre muhasebesi konusu, daha geniş bir alan olan sosyal muhasebenin bir alt alanıdır. Sosyal sorumluluk muhasebesi; işletmelerin toplumsal faaliyetleri hakkında bilgi toplama ve sosyal başarılarını değerlendirme zorunluluğu sonucu doğmuştur.

2.1.2.2. Doğal Kaynak Muhasebesi

Doğal Kaynak Muhasebesi, ekonomi ve çevre arasındaki etkileşimi açıklamak amacıyla çevrenin durumu ve gelişimi hakkında makro seviyede bilgi üretmektir. Doğal kaynak muhasebesi sisteminin oluşturulmasının asıl amacı, çeşitli ekonomik aktivitelerin çevreye olan etkisini tespit etmek, çevresel ve ekonomik verileri aynı kavramsal çatı altında birleştirmektir [Egemen, 1994:3].

Doğal kaynakların aşırı tüketimi ve buna paralel olarak çevresel sorunların artışı, çevre ve ekonomiyi etkileyen her alanda, ulusal ve uluslar arası kuruluşların işbirliğiyle her ülkede doğal kaynak muhasebesi konusunda çalışma başlatılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Sürdürülebilir Kalkınmayı tehdit eden doğal kaynak kıtlığı, çevresel kaynakların durumu, bunların miktar ve kalite olarak belirlenmesini, değişikliklerin ölçülmesini ve bu konularda çözüm üretimini daha da önemli hale getirmektedir.

Doğal kaynak muhasebesinin konusu olan doğal kaynakların doğru kullanımı ve yönetimi aşağıdaki sonuçların gerçekleşmesini sağlayacaktır [a.g.e., s. 3] :

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM BAKANLIĞI
DOKÜMANTASYON BİRİMİ**

- Doğal kaynak kullanımının gelecekteki insan refahına etkisi, fayda ve zararları incelenerek, gelir dağılımındaki mevcut adaletsizliğin giderilmesi ve yoksulluğun azalması,
- Sürdürülebilir Kalkınma anlayışını benimsemek ve düzgün bir ekonomik gelişme seyri elde edilmesi,
- Doğal kaynak stoğu ve değişimini esas alarak ekonomik kalkınma ve ekolojik değişimin incelenmesi, böylece ekoloji ve ekonomi arasındaki dengenin korunması,
- Nüfus artışına rağmen çevre kalitesinin korunması ve insanların sağlıklı bir çevrede yaşayabilmesinin sağlanması.

Doğal kaynakların korunması, doğal dengenin bozulmadan saklanması ve geliştirilmesi için doğal kaynakların envanterinin çıkarılması gerekir. Doğal kaynakların envanteri ve ülkenin ulusal muhasebe sistemi içine doğal kaynaklar muhasebe sisteminin yerleştirilmesi; bölgesel ve ülke düzeyinde tarama ile bakanlıklar arası çalışma gerektiren bir sistemdir [Yarbaşı, 1998:11].

2.1.2.3. Dışsallık Muhasebesi

Dışsal ekonomiler, başkalarının etkinliklerinin bir sonucu olarak, herhangi bir toplumsal grubun ödemek zorunda kaldığı dışsal maliyet ya da elde ettiği dışsal fayda olarak tanımlanmaktadır [Bayramoğlu, 1995].

Bu tanımda ifade edilen dışsal maliyetler (Negatif Dışsallık) üreticiler ve tüketiciler üzerinde olumsuz bir etki yaratan negatif dışsallıklardır. Hava kirliliği gibi çevrenin ve insan sağlığının karşı karşıya bulunduğu zararlı sonuçların çoğu, negatif dışsallık örnekleridir. Havayı kirleten firma, havayı soluyan tüm insanlar üzerinde negatif bir dışsallık yüklemektedir [Uzgören, 1999].

Ekonomik etkinlikleri sonucu bir başkasının ekonomik durumunu olumsuz etkileyen kişi ve/veya firma, neden olduğu zararı tazmin edecek ya da vermekte olduğu zararı

önleyecek çeşitli faaliyetlere başvuracaktır. Her iki durumda da yapacağı harcamalar, ekonomik açıdan zarar veren kişi ve/veya firmanın bütçesi üzerinde negatif etki oluşturacaktır [Yaşamış, 1995].

Dışsallık Muhasebesi, dışsallıkların muhasebe sistemi içine yerleştirilmesi suretiyle içselleştirilmesini ve böylelikle çevresel sorunların önlenmeye çalışılmasını amaçlamaktadır. Dışsallık Muhasebesi, çevresel sorunlar bağlamında daha çok, “çevresel kaynakların herhangi bir finansal tazminat olmaksızın başkalarına zarar verecek şekilde kullanımı” olarak tanımlanan dışsal maliyetlerle ilgilenmektedir. Ancak, dışsal maliyetlerin muhasebeleştirilmesi para ile ifade edilebilirliklerine bağlıdır [Kırılıoğlu ve Can, 1998:49].

Dışsal maliyetlerin üç önemli özelliği göze çarpmaktadır [a.g.e., s. 49] :

- Dışsal maliyetler fiyatlandırılmamışlardır.
- Dışsal maliyetler yüklenilen bireyin bilgi ve kabulü olmaksızın ortaya çıkabilmektedirler.
- Dışsal maliyetlere sebep olanlar bunun için herhangi bir finansal tazminat ödememektedirler.

2.1.2.4. Patrimuan Muhasebesi

Patrimuan kelimesi, Fransızca’da doğal varlıklar veya çevresel varlıklar anlamına gelmektedir. Patrimuan Muhasebesi, Fransız uzmanlar tarafından geliştirilmeye çalışılan bir sistemdir. Bu muhasebe sisteminde amaç doğal çevreyi fonksiyonlarına göre tanımlamak ve analiz etmektir. Bu fonksiyonlar ekonomik, ekolojik ve sosyal fonksiyonlar olarak belirlenmiştir.

Bu muhasebe sisteminde çok fazla düşünce üretilmiş olmasına karşın, uygulama için çok sınırlı kaynak elde edildiğinden, sistemin gelişim süreci oldukça yavaş işlemektedir.

Bugüne kadarki gelişmelere bakıldığında, bu muhasebe yaklaşımı, yalnız kaynak hesaplarının oluşturulması üzerine yoğunlaşmıştır denilebilmektedir [a.g.e., s. 52-53].

2.1.2.5. Yeşil Muhasebe

Ulusal ve doğal kaynakların büyük bir bölümünün işletmelerce tüketildiği günümüzde, işletme muhasebesi dışında, yukarıda ifade edilen muhasebe yaklaşımları geliştirilmiştir. Esasında tüm bu yaklaşımların odak noktası çevredir ve çevre muhasebesi de konuya ilgi duyan grupların konuyla ilgili bilgilere olan taleplerindeki artışa bağlı olarak gelişmiştir.

Özellikle, işletmelerin kuruluş ve büyümeleri ile ilgili yatırım planlarında ve üretim planlamasında çevresel konular açısından muhasebeciden yararlanılmaya başlanması ve çalışmakta olan bir kuruluşun çevresel sorunlarında muhasebecinin ağırlığını giderek arttırması dolayısıyla muhasebecilere sorumluluk yüklenilmeye başlanınca, konuyla ilgili bilgi ihtiyacı ortaya çıkmış, ulusal ve uluslar arası muhasebe örgütleri harekete geçmişlerdir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin de etkisiyle oluşan yeşil (çevre) muhasebe kapsamında muhasebeciyi konuya yaklaştıran nedenler şunlardır :

- Çevresel sorumlulukların muhasebe sistemleriyle bütünleştirilmesi,
- Çevre etken ve koşullarının saptanması, bunların olumsuz etkilerinin giderilmesine muhasebecinin katkısının sağlanması,
- Çevresel sorunların giderilmesine dönük maliyet analizlerinin yapılması.

Çevre muhasebesi makro boyutta ele alındığında ise doğal kaynak muhasebesine yaklaşabilmektedir. Zira bazı kaynaklarda çevre muhasebesi ile doğal kaynak muhasebesi aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak doğal kaynak denildiğinde akla madenler, petrol vb. gelirken, çevresel kaynaklardan bahsedildiğinde yeşil alanlar, temiz hava ve sağlıklı yerler düşünülür. Dolayısıyla, çevreye ilişkin muhasebe yaklaşımlarının

farklı isimler altında geliştirilmeye çalışılmasının temel nedeni, yukarıda ifade edilen anlayış farklılıkları ve bölümlendirmenin sistemi oluşturmada daha fazla kolaylık sağlayacağına olan inançtır [Kırlioğlu ve Can, 1998:53].

Doğal ve çevresel kaynak ayırımı Tablo 3’de gösterilmiştir [Egemen, 1994:6].

Tablo 3: Doğal ve Çevresel Kaynak Ayırımı

| Ekonomik Sınıflandırma | Fiziksel Sınıflandırma | Fiziksel Özellik |
|-------------------------------|---|---|
| Doğal Kaynaklar | Madenler Mineraller Elementler Taş, kum vb. | Tükenebilir |
| | Arazi Arazi Kullanımı | Şartlı yenilenebilir. |
| Biyolojik Kaynaklar | Yaşayan Organizmalar Flora (Bitkiler) Fauna (Hayvanlar) | Şartlı yenilenebilir. |
| Çevresel Kaynaklar | Hava Su Toprak | Yenilenebilir. Yenilenebilir. Şartlı yenilenebilir. |

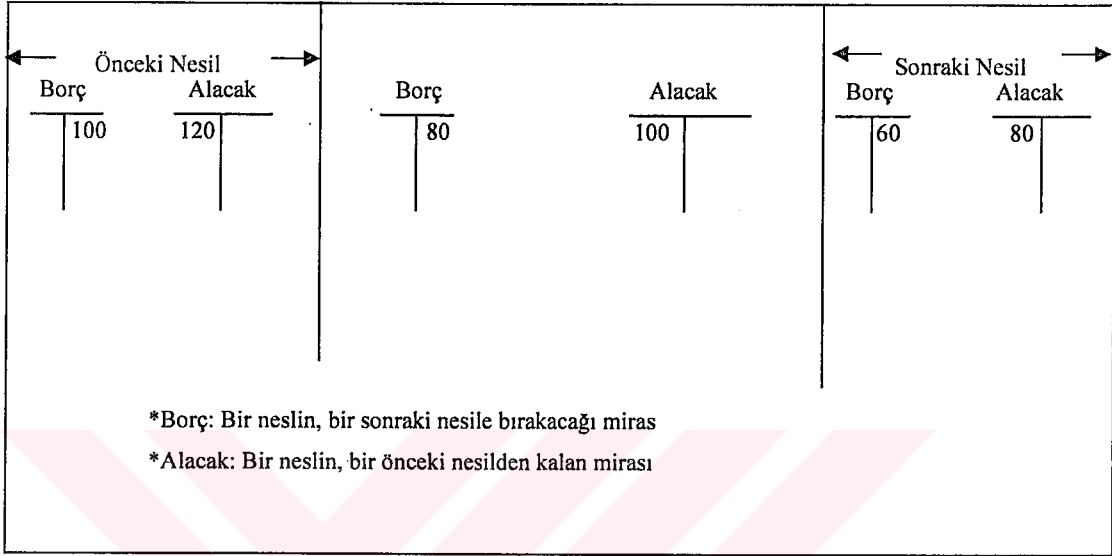
2.1.3. Çevre Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Sosyal sorumluluk muhasebesinin bir uzantısı olarak ortaya çıkan çevre muhasebesi (yeşil muhasebe) çeşitli bilim adamları tarafından farklı şekilde yorumlanmaktadır. Aşağıdaki kısımda öncelikle çevre muhasebesi kavramı üzerine yapılan bu yorumlara yer verilecek ve çevre muhasebesi uygulamasının işletmeler ve makro anlamda sürdürülebilir gelişmenin temini açısından taşıdığı amaçlar açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.3.1. Çevre Muhasebesi Kavramı

Çevre muhasebesinin temel felsefesi, Kuzey Amerika yerlilerinin. “Bu dünya bize atalarımızdan miras kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık” ve benzeri

görüşlere dayanmaktadır. Doğal kaynakların miktarının belli ve kıt olması ve bu kaynakların tüketiminin tekrar yerine konulamaması Şekil 2’ de gösterildiği gibi insanoğlunun söz konusu doğal mirası kullanması ve gün geçtikçe sermayenin azaldığı anlamına gelmektedir [Özkoç, 1998:19].



Şekil 2: Doğal Miras Kullanımı

Çevre ile muhasebe disiplini arasındaki etkileşim sonucu ortaya çıkan çevre muhasebesi, böyle bir felsefeye sahip olmakla birlikte, tam olarak tanımlanması henüz yapılamamıştır. Terim olarak çevre muhasebesi birçok anlamı içermektedir. Literatürde yeşil muhasebe (Green accounting) olarak ta adlandırılan çevre muhasebesi en genel şekliyle, “Çevresel kaynakların kullanımı ve bu kaynakların kullanımı sonucu doğacak etkilerin muhasebesi” olarak tanımlanmaktadır [Gautam, 1997:1].

Bu tanımda çevre muhasebesi daha ziyade makro açıdan ele alınmıştır. İşletme düzeyinde çevre muhasebesi ise bir şirketin çevre yönetimi, kalite yönetimi ve maliyet yönetiminden oluşan bütünün önemli bir parçasıdır [EPA, 1995:18].

Benzer bir tanıma göre çevre muhasebesi, “Uygulanmakta olan muhasebe sisteminde özellikle maliyet ve kar analizlerinde çevre faktörlerinin planlanıp uygulanmasıdır [Güvemli ve Gökdeniz, 1996:24].

Diğer yandan muhasebenin fonksiyonlarını dikkate alan bazı tanımlamalar da vardır. Buna göre Çevre muhasebesi, finansal muhasebede ölçümlenme işlevlerinin, örneğin, finansal raporlama ve işletme içi ve işletme dışı çevre faktörlerinin dikkatle uygulanmasıdır [Bebbington ve diğerleri, 1992:3].

Yine “Çevrenin negatif etkilerinin ölçülmesi, tanımlanması ve bunların muhasebe sistem ve uygulamalarında öngörülmesi”, çevre muhasebesiyle ilgili benzer bir tanımlamadır [Gray ve diğerleri, 1993:7].

Diğer taraftan çevre muhasebesi, “mevcut muhasebe sistemlerinin iyileştirilmesi” şeklinde de yorumlanabilmektedir. Bu anlayış içinde çevre muhasebesi “Muhasebede sistemsel yaklaşımlar içeriğinde çevrenin etkilerinin iyileştirilmesine yönelik planların yapılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır [Gökdeniz, 1996:22].

Bu tanımlamaların ışığı altında çevre muhasebesi, mali karakterdeki çevresel işlemlere ait verilerin anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak şekilde ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının tespit edilmesi, kaydedilmesi, raporlar halinde sunulması, analiz edilmesi ve yorumlanması süreci olarak tanımlanabilir. Çevre Muhasebesi bir bilgi sistemidir ve çevre ile ilgili konularda karar alınabilmesi için geleneksel bilgi sistemlerinin eksiklikleri giderilerek bu yönde bir bilgi akışı sağlanmalıdır. Bu noktada elde edilen bilgilerin kaliteli olması için, muhasebe ve finans bölümlerine, doğru bilgi üretimi ve yönetim kademesinin karar almasına yardımcı olma açısından önemli görevler düşmektedir. Varlık değerlemesi ve ölçümlenmelerin çok zor olduğu çevre konusunda işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin rolü önemsenmelidir.

Kısa vadeli düşünüldüğünde, muhasebenin rolü, mevcut muhasebe ve finans yöntemleri içinde kalarak, üst yönetimin belirlediği çevresel uygulamaların işletmenin maliyetlerine ve finans akışına getirdiği değişikliklerin hesaplanması olarak irdelenebilir. Bu değişiklikler, atık yönetimi, bakım ve çevre düzenleme giderleri, enerji kullanım etkinliği gibi hesaplanabilir ve kontrol edilebilir maliyet unsurları ya da geleneksel finansal bilgi sistemi ile çevre yönetim sisteminin uyumsuzluğunu gidermek

olarak sayılabilir. Bu noktada muhasebeciler, çevresel etkenleri muhasebe içine sokabilmek için sayılabilir ve elle tutulabilir veriler sağlamak durumundadırlar.

Orta vadeli olarak düşünüldüğünde ise, parasal değeri belirlenemeyen çevresel maliyetlerin dahi kapsam içine alınarak tüm çevresel maliyetlerin de içinde olduğu tam maliyetlemenin yapılabildiği tabii kaynaklar muhasebesi veya eko- muhasebe olarak adlandırılacak bir muhasebe sisteminin yerleştirilmesi, muhasebecilerin görevi olarak düşünülmektedir.

Uzun vadeli olarak düşünüldüğünde, muhasebecilerin görevi, planlama ve bütçeleme sistemlerinde çevresel gelişim amaçlarını ve bunların finansal etkilerini kapsayacak yeni düzenlemeler yapmak olarak kabul edilmektedir [Yarbaşı, 1998:56].

Tüm bu yönleriyle, çevre yönetim sistemi içinde muhasebe, ölçüm, inceleme ve denetim fonksiyonları sebebiyle çok önemli bir yer teşkil etmektedir.

2.1.3.2. Çevre Muhasebesinin Amaçları

Çevre muhasebesi bilgi sistemi, işletmelerin yönetim politikası ile sahip olduğu çevresel yükümlülükler arasındaki etkileşim sonucu, çevresel etkilerin analizi ve işletme kararlarında gerekli olan bilgilere olan ihtiyaç sonucu ortaya çıkmıştır. Genel amaç, toplumun çevresel sorunlarının çözümünde veya azaltımında, muhasebe mesleğinin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmesidir.

Bu amaç doğrultusunda toplumun çevresel sorunları açısından muhasebe mesleğinin fayda sağlayabileceği alanlar şu şekilde sıralanmaktadır [Piet, 2000:44] :

- Çevresel sorunların etkisine ilişkin sosyal anlayışın işletmenin finansal yapısına ve yıllık hesaplarına yansıtılması,
- Denetim programlarına dahil edilmesi,

- Çevresel raporlamanın ve çevre muhasebesi sisteminin geliştirilmesine katkı sağlayacak teori ve uygulamalar,
- Çevresel beyan ve raporların denetlenmesine / incelenmesine katkı sağlama,
- Çevresel karar verme, yönetim sistemlerini değerlendirme gibi denetimle ilgili diğer hizmetlere katkı sağlama.

Ayrıca Çevre muhasebesi, bütün muhasebe sistemleri gibi, aşağıda sıralanan amaçları taşımaktadır [Pearce, 1993:87] :

- Kaynak Envanterinin belli bir zamanda ne düzeyde olduğunu gösteren ve bunun profilini veren bilanço hazırlamak,
- Belli bir zaman dilimi içerisinde kaynak stoğunun ne kadarının kullanıldığını, stoğa ne kadar kaynak geldiğini, onlara ne ilave edildiğini ve ne kadarının şekil değiştirdiğini belirlemek, hesapları hazırlamak,
- Duran varlıklarla dönen varlıkların tutarlı olmasını sağlamak ve böylece her bir bilançonun, bir önceki yılın bilançosunun üstüne bu yılın dönen varlık hesaplarının eklenmesi şeklinde olduğunu göstermek.

Paul Aarons ise çevre muhasebesinde amaçlanan hedefleri şöyle sıralamaktadır [Özkol, 1998:21] :

- Geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için araştırmak,
- Geleneksel muhasebe sistemi içinde, çevresel maliyet ve gelirleri ayrı olarak tanımlamak,
- İşletmenin hem iç hem de dış çıkar grupları için, yeni performans ölçüm raporları, formları geliştirmek,
- Yönetim kararlarından daha fazla çevresel yararlılık elde edebilmek için yeni finansal ve finansal olmayan muhasebe bilgi ve kontrol sistemleri oluşturmak.

Toparlayacak olursak, işletme düzeyinde çevre muhasebesi uygulamasının amacı, çevresel bilgilerin işletme muhasebesi sistemi içine dahil edilmesini sağlamaktır. Makro

ekonomik açıdan ise amaç, çevresel kaynakları fiyatlandırarak, kullanım (tüketim) miktarlarını ve tutarlarını belirlemek, böylece GSMH hesaplamasında bu tüketim miktarını dikkate alabilmektir.

2.1.3.3. Sürdürülebilir Gelişme Açısından Çevre Muhasebesinin Amaçları

Sürdürülebilir Gelişme, makro anlamda dünyanın ekolojik sistemine zarar vermeden, çevreyi koruyarak kalkınmayı amaçlamaktadır. İşletmeler için Sürdürülebilir Gelişme kavramı ise, girişimci ve pay sahiplerinin ihtiyaçlarını karşılayan işletme stratejilerinin benimsenmesinin ve uygulamasının yanı sıra gelecekte ihtiyaç duyulacak beşeri ve doğal kaynakların korunmasının sağlanması anlamına gelmektedir [Thomson ve diğerleri, 1993:21].

Tanımda da ifade edildiği gibi sürdürülebilir gelişmenin sağlanmasında işletmelere düşen rol, yönetim stratejilerini belirlerken çevre unsurunu muhakkak dikkate almaktır. Sürdürülebilir Gelişmeyi amaç edinen bir işletme olmanın nitelikleri şöyle sıralanabilir [Rubenstein, 1994:38] :

- İnsanların sağlıklı ve iyi bir çevrede yaşama hakkına saygı göstermek,
- Bugünkü ve gelecekteki nesillerin çıkarları için çevre ve doğal kaynakları özenle kullanmak ve korumak,
- Ekolojik dengenin sağlanması için başlıca ekolojik prosesleri ve çevre sistemlerini korumak. Doğal kaynaklardan elde edilen yararların ve yeryüzündeki biyolojik çeşitliliğin korunması ve sürekliliğinin sağlanması için gerekli çalışmaları yapmak,
- Çevreyi korumak için uygun ve yeterli standartlar geliştirmek, bunlara uymak, kaynak kullanımı ve çevre kalitesi ile ilgili bilgileri yayınlamaktır.

Bu sayılan nitelikler, aynı zamanda, sürdürülebilir gelişme sürecinde önemli bir role sahip olan işletmelerin çevre muhasebesi uygulamalarının da temel amaçlarıdır.

Makro anlamda düşünülduğünde ise, sürdürülebilir kalkınma için önemli bir araç olan çevre muhasebesinin amaçlarını beş ana başlık altında toplamak mümkündür [Egemen, 1994:5]:

1) Doğal Kaynak Stoğu ve Kullanım Miktarının Tespit Edilmesi: Bu amaç şu neticeleri hedeflemektedir:

- Ne kadar stok var,
- Ne kadarı üretimde kullanılıyor,
- Doğal kaynakların hangileri azalmakta ve artmakta,
- Mevcut rezervlerin karakteristiği nedir,
- Rezervlerin yerleşimleri nasıl,
- Gelecekteki rezervlerin tahmini ve tespitleri.

2) Ulusal Üretimde Doğal Kaynakların Kullanımının Tespit Edilmesi: Bu amaç aşağıdaki konuları içermektedir:

- Çeşitli ekonomik sektörlerde doğal kaynakların kullanım derecesinin tespiti
- Hammadde ve yakıt olarak kullanım yoğunluğunun tespiti,
- İthalat ve ihracat durumunun tespiti,
- Doğal kaynakların bozulmasının ve atık oluşumunun maliyeti.

3) Doğal Kaynakların Kullanım Verimliliğinin Tespit Edilmesi: Bu amaç şu konuları belirlemeyi hedeflemektedir:

- Girdi-çıktı ilişkisinin belirlenmesi,
- Termodinamik verimliliğin belirlenmesi,
- Malzemenin ve enerjinin geri kazanımının belirlenmesi,
- Üretim işlemleri sonucunda atık oluşumu konularının belirlenmesi.

4) Doğal Kaynakların Yenilenebilirliğinin Tespit Edilmesi:

- Üretim ve tüketimde yenilenebilirliğin tespit edilmesi,
- Teknoloji, sermaye ve işgücüyle olan ilişkisinin tespit edilmesi.

5) Atıkların Etkilerinin Tespit Edilmesi:

- Oluşan atıkların birleşim ve miktarının belirlenmesi,
- Atıkların etkileşim zamanının belirlenmesi,
- Atıkların bertarafına ilişkin yöntemlerin belirlenmesi,
- Atıkların kaynaklarının belirlenmesi.
 - Tehlikeli atık olup olmadıklarının tespiti,
 - Evsel atık olup olmadıklarının tespiti,
 - Özel atık olup olmadıklarının tespiti.

2.1.4. Makro Ekonomi Açısından Çevre Muhasebesi

Üretim ve tüketim faaliyetleri ile doğal kaynaklar üzerinde baskı unsuru olan diğer nedenlerdeki artışlar ülkelerin milli gelir hesaplarında doğal ve çevresel kaynak tüketimlerinin dikkate alınması ve daha gerçekçi bir milli gelir rakamına ulaşılması gereğini gündeme getirmiştir.

Artık günümüzde iktisatçılar, sürdürülebilir kalkınma kavramı doğrultusunda çevre ile ekonomi arasında bir denge sağlama çabası içindedirler. Bu noktada en çok ilgilendikleri konu, ulusal geliri ençoklaştırmak için doğal kaynakların yok edilmesi ve bu çevresel kayıpları hesaplara dahil etmeden elde edilen refah anlayışıdır. İşte çevresel bozulmanın başlıca nedeni olan bu anlayışın yerini, sağlıklı ve dengeli ekolojiiyi de kapsayan Genel anlamda refah düşüncesine bırakabilme yönünde ekonomistlerin çabası almaktadır.

Tüm bu çabaların nedeni ise, uygulanan ulusal muhasebe sistemlerinin doğal kaynakların değerini yeterli biçimde kapsamayı ve bundan dolayı standart milli gelir

muhasebesi tekniklerine dayalı kalkınma stratejilerinin sürdürülebilir kalkınma amacına hizmet etmemesidir [Baş, 1992:69].

2.1.4.1. Milli Gelirin Hesaplanmasında Çevre Muhasebesi

Milli gelir muhasebesi makro ekonomik bir ölçüttür. GSMH bu konuda iyi bir örnektir. GSMH ekonomideki mal ve hizmet akışının bir ölçüsüdür ve genellikle toplumsal refah düzeyinin bir ifadesi olarak kullanılmaktadır [Özbirecikli, 2000:16].

Diğer bir tanıma göre GSMH, bir ulusun belli bir yılda ürettiği nihai mal ve hizmetlerin toplam parasal değeridir.

Mevcut uygulamalarda, bina ve fabrikalar, makine-araç ve gereçler gibi sermaye unsurları GSMH'nin hesaplanmasında amortismanına tabi tutulmakta, ama doğal kaynaklar amorti edilmemektedir. Örneğin, bugün bir petrol yatağı bulunsu ve üretime başlansa, milli gelir hesaplarında sadece yıllık üretim miktarının değeri görülecektir. Halbuki mevcut bir kaynak tüketilmekte ve bu tüketim milli gelire yansıtılmamaktadır [Nemli, 1999:213-214].

Diğer insan yapımı kaynakların aksine çevresel kaynaklar (petrol, kömür vb.) üretilmez, yeryüzünden çıkarılırlar. Buna rağmen bunlar üretilmiş gibi kabul edilmekte, bu kaynaklardaki azalma dikkate alınmamakta ve toplam yurt içi üretime eklenmektedir [Gautam, 1997:2].

Dolayısıyla çevre muhasebesinin ürettiği bilgiler doğrultusunda milli gelir hesaplamalarında çevresel kaynaklar ve söz konusu kaynakların kullanımından doğan zararlar dikkate alınmalıdır. Doğal kaynak stoklarındaki değişmeyi ve kirliliğin yarattığı refah kaybının gerçek maliyetini göz önüne alacak değişmeler yapılmalıdır.

Ancak, milli muhasebe sistemine, doğal kaynakların ve çevrenin katılması noktasında bazı yetersizlikler ortaya çıkmaktadır. Bunlar [Baş, 1992:70] :

1) Doğal ve Çevresel kaynaklar bilançoda kapsamamıştır. Bundan dolayı ulusal hesaplar ulusal yaşam kalitesinin sınırlı bir göstergesi olmaktadır. Çünkü çevre ve kaynak koşullarında değişmeler yetersiz bir şekilde gösterilmektedir.

2) Geleneksel milli hesaplar, insanın varolabilmesi için temel olan su, hava, toprak, yenilenemeyen kaynaklar, bitki örtüsü ve ormanlara ilişkin rezervler gibi doğal sermayenin amortismanının kaydında geleneksel muhasebe sistemleri başarısızlığa uğramaktadırlar.

3) Çevresel varlıkların onarımı için katlanılan giderler gibi maliyetler, genellikle milli hesaplarda kapsamırken, çevresel hasarlar göz önünde bulundurulmaz. Milli Muhasebe hesaplamalarında iki yönden bozulma vardır. Birincisi, çıktı istenmeyen çıktılar (kirlilik vb.) nedeniyle olduğundan yüksek gözükmekte, ikincisi çevresel gereksinimlerle ilişkili faydalı çevresel girdiler, genellikle üstü örtülü biçimde sıfır değerli olarak kıymetlendirilmektedir.

Çevreyle ilgili durumu yansıtmakta mevcut milli gelir hesaplarının bu yetersizlikleri göz önüne alındığında, karşımıza gerçekçi bir milli gelir rakamına ulaşmak ve bu rakamın sürdürülebilir geliri (gelecek dönemlerdeki olası tüketim miktarını azaltmadan belli bir dönemdeki tüketilebilecek maksimum değerdir) temsil etmesi için değişikliklerin ne şekilde yapılacağı sorusu çıkmaktadır. Birleşmiş Milletler İstatistik Komisyonu tarafından 1993 yılında yayınlanan yeni Milli Muhasebe Sistemi bu konudaki en önemli çalışmadır. Bu raporda milli gelir hesabında doğal kaynaklarla ilgili düzeltmeleri yapmak üzere uydu hesapların kullanılması öngörülmektedir. Uydu hesaplar özellikle çevre muhasebesi dalındaki uygulamalar için bir çerçeve teşkil etmektedirler [Nemli, 1995:214-215].

Milli Gelir hesaplamasında çevre muhasebesinin rolü ekonomik ve çevresel verileri biraraya getirmek, doğal çevresel kaynakların parasal değerini belirlemektir. Bu noktada çevre muhasebesi- milli gelir etkileşimi içinde milli gelir aşağıdaki faktörleri göz önüne alacak şekilde yeniden düzenlenmelidir [Aslan, 1995:25].

- Ekonomik devamlılığı tehdit eden doğal kaynakların kıtlığı,
- Ekonomik faaliyetler sonucunda oluşan kirlenmenin çevre kalitesi, insan sağlığı ve sosyal refaha olan etkisi,
- Çevresel değerleri korumak amacıyla yapılan harcamaların belirlenmesi.

Söz konusu faktörlerin milli gelir hesaplarında gösterilme gereksinimi, çevreye ilişkin muhasebe sistemlerinin geliştirilmesinde de önemli rol oynamıştır. Bu sistemler içinde olan çevre muhasebesi sayesinde, çevresel kaynak ve hizmetler, çevre için yapılan fedakarlıklarla ilgili bilgiler sistemli bir şekilde oluşturulup ilgili yerlere sunulabilir.

Ayrıca BM, IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşlar ile ulusal otoriteler daha sağlıklı ekonomik kararların alınabilmesi, ekonomik performansların ölçülebilmesi ve kamu politikalarının yönlendirilebilmesi için bu çevresel hesaplamalara gerek duymaktadırlar [Lutz, 1991:19].

Bu hesaplamalar sonucu, insan yapısı sermaye ile doğal sermayenin amortismanı doğru bir şekilde düzenlenerek ilgili koruyucu çevresel harcamalar dışarıda bırakılacak ve ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak çevreye yapılan hasarlar daha iyi tahmin edilebilecektir [Baş, 1996:71].

2.1.4.2. Çevre Muhasebesi ve Sürdürülebilir Kalkınma

Çevre sorunlarındaki tehlikeli artış, insanların kalkınma stratejilerine bakış açılarını değiştirmiş ve klasik kalkınma anlayışları yerini, “çevre odaklı kalkınma stratejileri”ne bırakmıştır. Bunun sonucunda “Sürdürülebilir Kalkınma Stratejisi” kavramı gündeme gelmiştir.

Sürdürülebilir Kalkınma, en geniş anlamıyla gerek insanlar arasında, gerekse insanlıkla doğa arasındaki uyumu yükseltmeyi amaçlayan bir kalkınma stratejisidir [Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu, 1987:96].

Çevre ile kalkınma arasında sürdürülebilir bir denge kurulmasını amaçlayan sürdürülebilir kalkınma, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını tehlikeye atmaksızın bugünkü kuşakların ihtiyaçlarını karşılayabilen bir kalkınma olarak da tanımlanmaktadır [Nemli, 1998:287].

Sürdürülebilir kalkınmanın temelinde, doğal kaynakların dünyanın taşıma ve üretme kapasitesini aşmayacak şekilde kullanılması fikri yatmaktadır. Dünya Bankası (World Bank) ekonomi uzmanı Herman Daly, kaynaklar açısından sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için üç ilke ileri sürmektedir [a.g.e., s.290].

1) Yenilenebilir Doğal Kaynaklar (Renewable Resource) için -toprak, su, ormanlar gibi- sürdürülebilir kullanım oranı kaynakların yenilenme oranından fazla olmamalıdır. Örneğin, belli bir dönemdeki tutulan balık miktarı, geriye kalan balık stokunun yenileyebileceğinden fazla olmamalıdır.

2) Yenilenemez Doğal Kaynaklar (Nonrenewable resources) için (mineraller, yer altı suları gibi) sürdürülebilir kullanım oranı, yenilenemez doğal kaynağın yerine kullanılacak olan yenilenebilir doğal kaynağın yenilenme oranından fazla olmamalıdır. Örneğin, bir petrol rezervinden elde edilen karın bir kısmı güneş enerjisiyle çalışan kollektörlere veya ağaç yetiştirmeye yatırılırsa, petrol rezervi tükendiği zaman onun yerine geçebilecek bir yenilenebilir doğal kaynak mevcut olur.

3) Kirleticiler (Pollutants) için, sürdürülebilir salınım (emission) oranı, kirleticinin yeniden kullanım, emilim (absorption) ya da diğer doğal yollarla çevre tarafından ortadan kaldırılma oranından fazla olmamalıdır. Örneğin, bir nehre akıtılan kanalizasyon suları, doğal ekosistemin absorbe edebileceğinden fazla olmamalıdır.

Bu konularda gerekli tedbirler alınmadığı takdirde, ekonomik gelişme çevresel sorunların artmasına neden olacaktır. Bu noktada da sürdürülebilir kalkınma düzeyinin yakalanmasında, yukarıda sayılan konularda gerekli olan bilgiler çevre muhasebesi tarafından sağlanacaktır. Yani, kalkınmanın sürdürülebilir bir düzeye oturtulmasında çevre muhasebesi bir araçtır.

Çevre muhasebesi, sürdürülebilir kalkınma modelinin uygulanmasına yönelik olarak milli muhasebe sistemindeki ulusal hesapların hazırlanmasında kullanılacak ileri bir yöntemdir [Baş, 1992:69].

2.1.5. Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler

Çevre muhasebesine geçiş, esasında insanların çevrenin öneminin farkına varmalarına dayanmaktadır. Bu doğrultuda aşağıdaki kısımda öncelikle çevre muhasebesinin tarihi gelişimi üzerinde durulacak, çevre muhasebesi uygulaması ve bu konudaki örnekler açıklanarak, karşılaşılan güçlükler ifade edilmeye çalışılacaktır.

2.1.5.1. Çevre Muhasebesinin Tarihçesi

İşletmelerin faaliyetleri sonucu oluşan çevre sorunlarının toplumsal ve ekonomik maliyetlerini bize gösteren çevre muhasebesine geçiş, temelde toplumların çevrenin de bir gün tükenbilir olduğunu fark etmelerine dayanmaktadır. Bu noktada öncelikle toplum çevre bilincinin gelişimini incelemek gerekmektedir.

1960'lı yıllarda, ana teması “Sanayi kirliliği ve doğal kaynakların tükenmesi” olan tartışmalar, ekonomistlerle çevrecileri karşı karşıya getirmiştir. Ekonomistler, ekonomik kalkınmanın artması ve refah düzeyinin yükselmesi için çevre ile ekonomi arasındaki dengenin çevre aleyhine bozulacağını kaçınılmaz olduğunu vurgulamışlardır. Buna karşılık çevreciler, doğanın ve doğal dengenin korunması karşısında ekonomik büyümenin ikinci sırada yer alması gerektiğini savunmuşlardır. Roma Kulübü'nün “Büyümenin Sınırları” adlı çalışmayı yayınladığı 1970'li yıllarda, işletmeler toplumsal baskı ve yasalar karşısında, çevreye ilgi göstermek zorunda olduklarını anlamışlar ve böylece örgüt yapısı içine çevre yönetim fonksiyonu girmeye başlamıştır. 1980-1990 yılları arasında da, giderek daha fazla sayıda işletme çevre sorunlarıyla doğrudan ilgilenmiş ve çözümünde aktif rol oynamıştır. Sorunlar küresel boyutta tartışılmış ve önlemler mikro ve makro düzeyde gündeme katılmıştır [Akün, 1999:147-148].

Ve nihayet günümüzde, dünyanın eko-sistemine zarar vermeyen bir ekonomik gelişmeyi hedef alan “Sürdürülebilir Gelişme” (sustainable development) ilkesi, işletmeler tarafından artan bir hızla benimsenmektedir.

Bu gelişmelere paralel olarak; işletmelerin gösterdikleri çevresel performansı ölçecek, çevresel faaliyetleri maliyet ve gelir olarak hesaplara dökcek bir çevre muhasebesi bilgi sistemine ihtiyaç ortaya çıkmıştır.

Bu konudaki ilk çalışma ise, ekonomik kalkınma, hızlı sanayileşme ve ekonomik büyüme gibi çevresel ve ekonomik konuların tartışıldığı 1960’lı yıllarda ortaya çıkmıştır. Bir grup muhasebeci ve ekonomist tarafından çevresel model ve teknikler geliştirilmiştir. Ancak o zamanlar geliştirilen bu model ve tekniklerin özellikle bir sosyal muhasebe için önerildiği bilinmektedir [Gökdeniz, 1996:22].

Çevresel konuların muhasebe sistemi içine yerleştirilmesi girişimlerinin öncülüğü, 1972 tarihinde, Nordhaus ve Tobin’in yaptığı çalışmalardır. Nordhaus ve Tobin, çevresel düşünceleri bugün varolan ulusal hesaplara dökmeye çalışmışlardır [Pearce, 1993:88]. Bundan sonraki gelişmeler şu şekilde olmuştur [Kafaoğlu, 1998:87] :

- 1974’te Sovyet Hükümetince “Doğal Kaynaklar Dairesi” kurulmuştur. Bu daire Doğal Kaynak Muhasebesini ve Bütçelemesini geliştirmiştir. Doğal Kaynaklar için ilk envanter çalışması ise fiziksel sayım bazında Norveç’te yapılmıştır.
- Ancak parasal değerlerle tam bir Doğal Kaynak Muhasebesi Fransa’da amacına vardırılmıştır. Bu konuda önemli bir çalışma da, Net ulusal refahı bulmak için değişik çevre faktörleri ile yapılan düzenlemelerdir. Bu hesaplara uygun biçimde yapılan düzeltme sonuçlarının büyüklüğü özellikle öğreticidir (GSMH’ daki büyüme 1955 ile 1985 arasında düzeltimden önce 8,3 faktöründeyken, bu düzeltmeden sonra 5,8 olarak bulunmuştur).
- Gelişmiş bir ülke olmayan Endonezya’da Orman Serveti değişmelerinin izlendiği hesaplarla, Yeşil Muhasebe ilkeleri içinde yapılan hesaplamalar da bu konuda çok ileri bir örnek teşkil etmektedir.

- ABD’de “Kirlenmenin mülk değerlerine etkisi”, “Uçak gürültüsünün ev fiyatlarına etkisi”, “Trafik gürültüsünün ev fiyatlarına etkisi”, hatta “Alınmış ve Uygulanmış Çevre Koruma Önlemlerinin Getirdiği Kazançlar” gibi çalışmalar da bu konunun alt yapısını oluşturan gelişmeler arasındadır [Kafaoğlu, 1998:87].

2.1.5.2. Çevre Muhasebesi Uygulaması ve Karşılaşılan Zorluklar

Çevre muhasebesi farklı alanlarda ve ölçeklerde uygulanabilen esnek yapılı bir araç olarak kabul edilmektedir. EPA raporunda çevre muhasebesinin üretim ve hizmet sektöründe faaliyette bulunan büyük veya küçük ölçekli işletmelerde sistematik olarak veya ihtiyaç bazında uygulanabileceği ifade edilmektedir [EPA, 1995:17]. Yani çevre muhasebesinin kullanım alanı firmanın amaç ve ihtiyaçlarına göre değişebilmektedir.

Çevre muhasebesinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için üst yönetim kademesi tarafından desteklenmesi ve satın almadan pazarlamaya kadar tüm fonksiyonlar arası bir işbirliğine ihtiyaç vardır. Zira çevre muhasebesi tarafından istenen bilgi birçok birim ve uzmanlık dalının ortak çabasıyla üretilebilir. Bu bilgi üretiminde, tasarımcılar, kimyager, üretim müdürleri, operatörler, çevre yöneticisi, muhasebeci, satın alma personeli gibi birçok uzman birlikte rol oynayabilmektedir [Özbirecikli, 2002:67].

Geleneksel muhasebe sisteminde, mali tabloların hazırlanmasında işletme paydaşlarının çıkarları ön planda tutulmakta, işletmenin faaliyet sonucunu kar veya zarar şeklinde belirlemek başlıca amaç olmaktadır.

Bu sistem içinde, sadece işletmelerin çevreyi korumak ve geliştirmek için yaptığı harcamalar kayda alınmakta ve “Genel Yönetim Giderleri”, veya “Genel Üretim Giderleri” başlıklarında izlenmektedir.

Oysa bu anlayışa göre, işletmeler, hava, su, toprak gibi mevcut çevre kaynaklarından elde ettikleri yararları ölçemezler. Belki de bu yararlar işletme tarafından parasal olmayan gelirler olarak kabul edilmelidir. Ayrıca çevre kirlenmesinden dolayı toplum sağlığına verilen zarar, tarımsal üretim üzerindeki olumsuz etki vb. konular işletme

kayıtlarında yer almadığı için bunların işletmenin yıllık raporlarında sunulması ve hesaba katılması da beklenmemektedir [Gautam,1999:55].

Söz konusu çevresel etki ve bilgilerin muhasebe kapsamına alınması sürecinde, muhasebecilerin çevre muhasebesine olan bakış açılarını genişletmeleri çok önem teşkil etmektedir. Zira işletme düzeyinde çevre muhasebesinin uygulayıcıları ve muhatabı öncelikle muhasebecilerdir.

Ancak yapılan araştırmalar göstermiştir ki, muhasebeciler çevre muhasebesinin varlığından yeni yeni haberdar olmakta ve çevre muhasebesi uygulamasını zor bulmaktadırlar.

Nitekim Avustralya’da yapılan bir çalışmada bazı muhasebecilerin çevre muhasebesi için “Çevre, muhasebe mesleğinin konusu değildir”, “Çevre ayrı bir muhasebe standardı değildir” şeklinde düşüncelere sahip oldukları saptanmıştır. [Deegan ve diğerleri, 1995:143].

Türkiye’de de 2000 yılında Sakarya’da muhasebeciler üzerine yapılan bir anket çalışması, muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun çevre muhasebesi hakkında hiçbir bilgiye sahip olmadıklarını ortaya koymuştur. Bunun yanında araştırmanın sevindirici bulgularından biri ise, muhasebecilerin muhasebeyi ekonomik sistemin bir parçası olarak çevreden sorumlu tutması ve muhasebenin çevre sorunlarının çözümüne katkıda bulunmasını beklemeleridir [Kırılıoğlu ve Can, 2001:65-69]. Muhasebecilerin çevre muhasebesi bilgi ve anlayışları henüz olgunlaşmamış olmakla birlikte, bu olumlu yaklaşımları ümit vericidir.

Muhasebecilerin çevre muhasebesine uzak kalmalarının nedeni, çevre muhasebesinin işletme düzeyinde uygulanması sırasında bazı zorluklarla karşılaşılmasıdır. Uygulamada karşılaşılan bu zorluklar şunlardır [Gautam, 1997:5] :

- İşletmede hesaplar ve kayıtlar yönetim tarafından onaylanan bilgiler ve belgeler esas alınarak tutulur. Ancak çevre muhasebesinde çevresel bilgilere ait bu tür bilgi ve belgelere ulaşılması kolay değildir,
- Çevresel bozulmanın maddi birimlere (işletme ve/veya işletmenin varlıklarına) olan etkisinin ölçülmesi güçtür,
- Söz konusu etkileri, muhasebe kayıtlarında gösterebilmek için parasal değerlere dönüştürecek uygun bir yöntem bulunmamaktadır,
- Çevre ile ilgili bilgilerin elde edilmesindeki zorluk özellikle son iki sınırlayıcı unsurdan ve yasal koşulların yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.

Muhasebenin ve Ekonominin yeşilleştirilebileceği noktasında önemli bir engel de, çevre muhasebesine “Doğal ya da Sanatsal Servetlerin Fiyatı Olmayışı”, yani değerinin bilinmezliği yönünde yapılan itirazlardır. Ancak yaşadığımız son 20 yılda bu tarz iddialar hesap ve bilimsel açıdan çürütülmüştür. Doğada her şeyin bir değeri vardır. Çevresel veriler ve doğal kaynaklar bir fiyata sahiptir, çevre bedava değildir. Tartışılması gereken bunların nasıl değerlendirileceğidir [Kafaoğlu, 1998:98].

Bu noktada, bu konudaki bilimsel çalışmaların ana kitabı sayılan David Pearce ve arkadaşlarının “Yeşil Ekonomi için Mavi Kitap” adlı yapıtlarında, çevre muhasebesiyle ilgili hesap açısından ortaya çıkan engelleri aşacak bazı yollar gösterilmiştir.

Diğer yandan, işletmelerin yıllık raporlarında çevre ile ilgili herhangi bir açıklama yapma zorunluluğunun olmaması da diğer bir sınırlayıcı faktördür. Nitekim 1994 yılından beri uygulanan Tek Düzen Hesap Planı’nda da bu yönde olumlu bir gelişme olmamıştır. Bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında, “İşletme bu yıl çevreyi korumak için ne yaptı” sorusunun yanıtını verecek bir açıklama yer almamaktadır [Güvemli, 1996:23].

Halbuki, çevre muhasebesi uygulaması yalnızca kamusal hesaplarda kalmamalı, sanayicilerin ve her türlü ekonomik faaliyetlerin sonucunda verilen zararlar ve çevre kullanımının işletmelere sağladığı faydalar Tek Düzen Hesap Planı’na alınmalı ve böylece ülkenin sosyo-ekonomisine organik olarak girmelidir.

Aslında, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile çevre muhasebesi arasındaki ilişki ve çevre ile ilgili unsurların mali tablolarında yer alması gerektiği konusunda bir görüş birliği vardır. Fakat, çevre ile ilgili unsurların çoğu aşağıdaki gibi karmaşık yargılar esas alınarak değerlendirilmek zorundadır [Flening, 2000:41-42] :

- Ekonomik Belirsizlik: İskonto ve gelecekteki enflasyon oranı
- Teknolojik Belirsizlik: Gelecekteki çevre temizlik yöntemleri
- Yasal Belirsizlik: Yeni kanunlar ve farklı tarafların sorumlulukları
- Politik Belirsizlik: Toplumsal gelişim düzeyi
- Ekolojik Belirsizlik: Neyin zararlı, neyin zararsız olduğu konusundaki düşüncelerin kişiden kişiye, toplumdan topluma farklılık göstermesi

Bireysel ve kurumsal bazda sanayi kuruluşlarından çevreye verdikleri zararlar ve çevre kirliliği hakkında bilgi toplamanın zorluğu da çevre muhasebesi uygulamalarında karşılaşılan diğer bir problemdir.

2.1.5.3. Çevre Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Yapılan Araştırmalar

Çevre muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan tüm zorluklara rağmen, çevre olgusunun öneminin artmasıyla, ekonomik ve sosyal alanlarda da gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede, “Çevre Muhasebesi”ne yönelik araştırmalar da yaygınlaşmıştır. Çeşitli ekonomik ve sosyal kurumlar ile akademik kuruluşlar tarafından yürütülen bu araştırmalardan bazılarının ilişkin sonuçları aşağıda verilmektedir.

- EPA (The Environmental Pollution Agency)’nın yaptığı çalışmalarla; işletmelerin, çevresel fayda ve maliyetleri daha ciddi şekilde dikkate alarak kirlilik önleme (Pollution Prevention-P2) uygulamalarının sağlayacağı finansal avantajları açık bir şekilde görmelerine rehberlik etmektedir. Çevresel maliyetler, genelde mamül tasarımında değişiklikler, girdi malzemelerinin ikame ettirilmesi (Çevre dostu hammadde kullanımı), üretim sürecinin yeniden tasarımı ve gelişmiş üretim faaliyetleri uygulamaları gibi P2 uygulamaları yoluyla

azaltılabilmektedir. Örneğin; çevresel maliyetler sadece bir malzemenin kullanımından kaynaklanan atığın belli bir sınırı aşması durumunda ortaya çıkabilir. Firma söz konusu kimyasalın kullanımını sınırın altına düşürebilir veya çevre dostu maddelerle ikame edebilirse, tasarım, mühendislik ve faaliyetlerle ilgili kararlara ilişkin önemli derecede maliyet tasarrufları sağlayabilir [EPA, 1995:2].

- İskoçya’da Dundee Üniversitesi bünyesinde bulunan “Centre for Social and Environmental Accounting Research” (Sosyal ve Çevre Muhasebesi Araştırma Merkezi) Prof. Rob Gray başkanlığında çevresel muhasebe konularındaki çalışmalarını sürdürmektedir. Ayrıca bu merkeze bağlı 22 ülkede yaklaşık 200 üye bulunmaktadır [GECPCB, 1995]. Söz konusu merkez, 1992 yılında konuyla ilgili olarak 350 işletme bazında bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda söz konusu işletmelerin konuya olan ilgilerinin çevresel krizlerin ortaya çıkmasına paralel olarak arttığı ve sorumluluk bilincine vardıkları saptanmıştır. Bundan başka çevresel sorunların muhasebe kayıtlarında düzenlenmesinin zor olabileceği vurgulanmıştır [Gökdeniz, 1996:22].
- Çin’de “Çin Devlet Konseyi” altında oluşturulan “Çin Araştırma ve Geliştirme Merkezi (China Research and Development Centre) nin kamu girişimleri, joint-venture ve özel girişimler üzerine yaptığı araştırmada bu tür işletmelerin ihtiyaçlarına göre aşağıdaki muhasebe kalemlerini oluşturduğu görülmüştür [Özkol, 1998:22] :
 - Atık ürün ücretleri (katı-sıvı-gaz),
 - Çevresel korumaya yönelik yatırımlar (yeni proje veya varolan tesis),
 - Çevresel koruma departmanı işletme sermayesi,
 - Ani olarak ortaya çıkan bir çevresel tehlike için yapılan geçici giderler,
 - Kötü çalışma şartları nedeniyle çalışanlara ödenen tazminatlar,
 - Çevresel koruma kurallarına uymama sonucu ödenen cezalar,
 - Diğer giderler.

Bunun yanında işletmeler çevreye etkileri nedeniyle devlete ücret ve vergi şeklinde çeşitli ödemelerde bulunmaktadır.

Çin’de yapılan bu araştırmada şletmelerin çevresel değerlere yaptığı yatırımları, katlandığı maliyetler ve ödediğı vergiler vb. değerler mevcut muhasebe sistemi içinde kullanılan fonksiyonel hesapların yardımcı hesapları olarak ele alınmaktadır.

- 1993 yılında İtalya’da başlatılan bir çalışma kapsamında bir şletme için çevresel bilanço oluşturulmaya çalışılmış ve bu bilançoyu Enichem and Agip Petrol Şirketi’nde kullanmaya başlamışlardır. Bu bilanço 3 bölümden oluşmaktadır:
 - Girdilerin Fiziksel Hesapları,
 - Hava Kirliliğı, Su Atıkları, Çöpler ve Gürültünün Fiziksel Hesapları,
 - Üretimin olumsuz etkilerini elimine etmek, kontrol etmek ve önlemek için katlanılan çevresel giderlerin parasal değerleri [Siniscalco, 1993:1].
- Güney Afrika Cumhuriyeti’nde bulunan University of Pretorio, School of Accounting Sciences (Pretoria Üniversitesi Muhasebe Bilimleri Fakültesi) tarafından 1993 yılında “Çevresel Raporlama” konulu bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmada, Güney Afrika Sermaye Piyasasına kayıtlı şletmelerden yıllık faaliyet raporlarına göre farklı iş kolunda olan şletmeler seçilmiştir. Bu araştırma ile, şletmelerin çevresel sosyal sorumluluklarını yıllık raporlarda yansıtma eğiliminde bir artış olduğu saptanmıştır [Bogiages ve Voster, 1993:2].
- INFORM (Kar amaçsız bir grup) tarafından sanayi kesiminde kirlilik önleme konusunda hazırlanan en kapsamlı rapordan ikisinde organik kimya sektöründe 29 şirket üzerinde iki araştırma yapılmıştır (1985 ve 1992’de). Araştırma sonuçlarına göre, çevresel maliyet muhasebesi programına sahip olan kimya tesislerinin çevresel maliyet muhasebesi programı olmayanlara göre ortalama olarak üç misli P2 projeleri vardır. Ayrıca çalışmalara göre, üretim tesislerindeki P2 projesi başına yıllık ortalama tasarruf 351.000 USD’nin üzerindedir. Burada sadece P2 proje yatırımlarının karlılığı değil, aynı zamanda proje başına ortalama 1,6 milyon Pound (1 pound = 453 gr) yani yaklaşık 725 ton atık madde tasarrufundan da bahsedilmektedir [EPA, 1995:4]. Bu tür sonuçlar, çevre muhasebesinin şletmelere sağlayabileceğı faydaların fark edilmesini ve önemsenmesini kolaylaştırmaktadır.
- CICA The Canadian Institute of Chartered Accounting (Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü) 1993 yılında mal ve hizmetlerin temininde çevresel

faktörlerin önemini belirten deklarasyonu yayınlamakla başlayan çalışmalarını sürdürmektedir [Bogiages, 1993:2]. Yine İngiltere’de “British Accounting Association Special Interest Group” (Britanya Muhasebeciler Birliği Özel İlgi Grubu), çevre muhasebesine kamuoyunun ilgisini çekmek amacıyla 1995 yılında yaptıkları konferansla başlattıkları çalışmaları devam ettirmektedirler [CSEAR, 1995].

- Dünya Kaynaklar Enstitüsü (WRI-World Resources Institute) 1982 yılından beri çevresel ve doğal kaynaklar muhasebesi ile ilgili çalışmalarını devam ettirmektedir. Yine Birleşik Devletler İstatistik Ofisi de (UNSO-United Nations Statistic Office) Dünya Bankası ile birlikte çevre ve kaynak muhasebesi yaklaşımları üzerine araştırmalarda bulunmaktadır. Bu çalışmalar özellikle gelişmekte olan ülkeler üzerinde yoğunlaşmıştır. Meksika ve Papua Yeni Gine için yürütülmekte olan bu çalışmalarda kullanılan muhasebe sistemi, UNSO tarafından geliştirilen Çevre Düzeltimli Ekonomik Hesaplardan oluşmaktadır. Bu hesaplar vasıtasıyla çevresel bilgiler milli gelir hesaplarına entegre edilmeye çalışılmaktadır [Kırhoğlu ve Can,1998:85].
- Dünya Bankası (World Bank), çevresel konuların Birleşmiş Milletler Milli Gelir Hesap Sisteminin gözden geçirilmesi sırasında dikkate alınmasını aktif şekilde teşvik etmiştir. Ayrıca, BM, Dünya Bankası ve Uluslar arası Para Fonu gibi kuruluşlar, çevreye zarar verici kalkınma projelerine finansman desteği verilmeyeceğini, ikili ilişkilerde de, kalkınma yardımlarında çevre faktörünü göz önüne alacaklarını bildirmişlerdir [Ünsal, 1996:103].
- Avrupa Birliği, 1990 yılında çevresel etkiler ve bunların iyileştirilmesine ilişkin yayımladığı kararnameden sonra, çevresel konularla ilgili çalışmalarını sürdürmektedir.
- IAAER (International Association for Accounting Education and Research) Uluslar arası Muhasebe Eğitim ve Araştırma Derneği) ile AFC (Association Francaise De Compatibilite(Fransa Muhasebe Derneği) tarafından yapılan 8.Muhasebe Eğitimcileri Kongresinde Çevre Muhasebesi gündeme gelmiş ve 9 bildiri sunulmuştur.
- Ülkemizin önde gelen holdinglerinden biri bünyesinde yapılan bir anket çalışmasında, holdinge bağlı sanayi kuruluşlarının çoğunda atık yönetimi ile

ilgili bir birim olduğu ve bu birimin maliyetlerinin yaklaşık %35,3'ünün genel yönetim giderleri, %64,7'sinin genel üretim giderleri hesabında izlendiği saptanmıştır. Firmaların çevre dostu olmak adına katlandıkları maliyetler daha çok kirlilik kontrolü ve tesis yatırımından kaynaklanmaktadır [Özbirecikli ve Melek, 2002:86-89]. Ayrıca çevre dostu ve kaliteli hammadde kullanımı sonucu üretim maliyetlerinin çevresel maliyetler çerçevesinde arttığı, ancak burada üretim verimliliğinin artması dolayısıyla maliyet ve enerji tasarrufu ve kalite artışı sağlandığı saptanmıştır.

Yapılan çalışmalarda gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler açısından çevre muhasebesinin işletme düzeyindeki uygulamalarında bir takım farklılıklar olduğu görülmüştür. Bu farklılıkların nedenleri aşağıda ifade edilmiştir [Wang, 1997:2] :

- Gelişmiş ülkelerde çevresel konular firmaların çevre politikalarından, çevresel standartları uygulamalarından, yıllık raporlarında çevresel bilgileri açıklamalarından ve çevresel denetleme mekanizmalarından da anlaşılacağı gibi yönetim uygulamalarının yerleşmiş bir parçasıdır. Gelişmekte olan ülkeler açısından durum farklıdır.
- Gelişmiş ülkelerde, bugüne kadar yapılan bir çok araştırma çevresel (yeşil) muhasebe konusuna; daha açık bir ifadeyle çevresel bilgilerin açıklanması ve denetimine odaklanmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde henüz konuya ilişkin ciddi çalışmalar yeni başlatılmıştır.
- Gelişmiş ülkelerin çoğunda çevre muhasebesi makro ve mikro anlamda uygulanmaya başlandığı halde gelişmekte olan ülkeler için çevre muhasebesi henüz yeni bir konudur.

2.1.6. Çevre Muhasebesi – Yönetim Muhasebesi İlişkisi

Analitik muhasebe veya İçe dönük muhasebe gibi adlarla da anılan Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinme duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe dalıdır. İlgili bilgilerin ham veri olarak

toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları yönetim muhasebesini oluşturur [Büyükmirza, 1999:29].

Firma içi ve dışı ekonomik, sosyal, teknolojik unsurlar nedeniyle, yönetsel kararların daha rasyonel alınabilmesi için muhasebe verilerinden yararlanılmaya başlanmıştır. Bu noktada yönetsel kararların rasyonel olabilmesi için, çevre muhasebesinden sağlanacak maliyet bilgilerine ihtiyaç vardır. Böylece söz konusu çevresel maliyetler mamül maliyeti hesaplamasına dahil edilerek, buradan sağlanan veriler yönetim muhasebesi vasıtasıyla işlenecek ve daha sağlıklı işletme kararları alınması mümkün olabilecektir. Çevresel maliyet ve çevresel fayda kavramları çerçevesinde yararlanılabilecek içsel yönetim kararlarının bir listesi tablo 4'deki gibi özetlenebilir [EPA, 1995:6] :

Tablo 4: Çevresel Maliyet ve Fayda Kavramına Göre İçsel Yönetim Kararları

| | |
|------------------------------|------------------------|
| ✓ Mamül Tasarımı | ✓ Sermaye Yatırımları |
| ✓ Tesis Konumlandırma | ✓ Maliyet Kontrolü |
| ✓ Süreç Tasarımı | ✓ Atık Yönetimi |
| ✓ Satın Alma | ✓ Maliyet Dağıtımı |
| ✓ Faaliyet | ✓ Mamül Karması |
| ✓ Risk Yönetimi | ✓ Mamül Fiyatlandırma |
| ✓ Çevresel Uyum Stratejileri | ✓ Performans Değerleme |

Bunların yanında yönetim kararlarında zamanında ve geçerli bilgi sağlayabilmek için çevre muhasebesine ihtiyaç duyulan başlıklar şöyle sıralanabilir [Aarons, 1995:3] :

- Olası riskler için muhasebe,
- Enerji, çöp ve çevresel koruma gibi bazı alanlarda maliyet analizleri,
- Çevresel faktörleri içine alan yatırım değerlendirmeleri,
- Bilançoda ve maliyetlerde ekolojik terimler (finansal olmayan) oluşturularak muhasebe teknikleri geliştirmek,
- Çevresel iyileştirme programlarının maliyet ve gelirlerini değerlendirmek ve vergilendirmek.

Yönetim muhasebesi yukarıda sıralanan çok sayıda işletme kararlarının alınmasında geniş bir maliyet ve performans verileri setinin yöneticiler tarafından kullanımı olarak ifade edilirken, çevre muhasebesi “İşletmenin faaliyetlerine yönelik kararlar için çevresel maliyet ve performansına ilişkin verilerin kullanımı” boyutuyla yönetim muhasebesi ile örtüşmektedir [Özbirecikli, 2000:17].

Çevresel maliyet değerlendirme sistemleri [Özkoç, 1998:24] :

- Mamul karışım kararları,
- Üretim giderlerinin seçimi kararı,
- Kirliliği önleme projelerini değerlendirme kararı,
- Atık değerlendirme tercihleri,
- Çevresel maliyetlerin karşılaştırılması kararları,
- Mamul fiyatlaması kararları, gibi kararların daha farklı açılardan ele alınmalarına yardımcı olacaktır.

Geleneksel olarak çevreyle ilgili olarak katlanılan maliyetler, spesifik üretim süreçlerine yüklenmemekte, önce genel imalat maliyetlerine oradan tüm üretim süreçlerine dağıtılmaktaydı. Bu uygulama çevreyle ilgili maliyetlerin nispeten düşük olduğu, dolayısıyla üretim maliyetlerinin yapısında fazla bir değişiklik oluşturmadığı zamanlarda kabul edilebilir bir uygulamaydı. Ancak günümüzde çevresel uygunluk maliyetlerinin toplam maliyetler içindeki payı her geçen gün artmaktadır. Bu nedenle çevreyle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetler yönetsel karar alma sisteminin bir parçası olmalı ve ilgili oldukları süreç ve mamüllere doğru olarak yüklenmelidirler.

Birim maliyetlerin gerçeğe en yakın ve doğru olarak hesaplanabilmesi, ürün karlılık analizlerinin yapılabilmesi, imal etme alternatiflerinin değerlendirilmesi, hammadde seçimi, ürün tasarımları ve imalat yöntemlerinin seçilmesi ile ilgili kararlar çevre maliyetleri ile karşılıklı etkileşim halindedir ve mutlaka işlemlere dahil edilmelidir. Bu noktada etkin bir çevre yönetim muhasebesi için çevre maliyet tutarlarının ürün ve faaliyetlere uygun yükleme anahtarları ile dağıtımı oldukça önemlidir [Akün, 1999:154].

Zira yanlış veya uygun olmayan maliyetleme yöntemleri yönetim kararlarında eksik veya yanlış maliyet verilerinin kullanılmasına yol açacak, bu durumda da yönetim tarafından yanlış kararlar alınacaktır. Bu noktada önerilen yöntem Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yöntemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet kontrolünün en önemli yapı taşıdır. Bu maliyetleme, yönetimi kararlarında destekleyen bir kontrol aracı olarak faaliyet yapısının ve bunların maliyetlerinin optimize edilmesini sağlar. Faaliyet tabanlı hesaplamalarda ilk adım, her bir maliyet yerinde yapılan faaliyetlerin ve bunlara etki eden faktörlerin belirlenmesidir. Daha sonra takip edilecek aşamalar ise şöyledir [Ersen, 2000:119].

- Ana faaliyetler ve bunlara etki eden maliyet sürücülerini hakkında belirleyici hipotezlerin öne sürülmesi,
- Maliyet yerlerindeki faaliyetlerin analizi ve kısmi faaliyetler ile bunlar üzerinde etkisi olan ölçü büyüklüklerinin belirlenmesi,
- Kapasitenin ve maliyetlerin düzenlenmesi,
- Dağıtım oranlarının belirlenmesi.

Yönetim Muhasebesinde seçenekler yalnızca çeşitli yöntemlerle karlılık veya yatırım tutarının geri ödeme zamanı incelenerek değerlendirilirken, çevre muhasebesi- yönetim muhasebesi ilişkisiyle birlikte, seçeneklerin hem parasal hem de çevresel etkileri dikkate alınarak karar vericilerin çevresel değerleri koruyabilecek şekilde en uygun kararı verebilmesi mümkün olmaktadır. Bu doğrultuda yönetim muhasebesi açısından, yeni yatırımların çevresel maliyetler yönünden değerlendirilmesi, enerji, atık, çevre koruma gibi alanlarda maliyet analizleri vb. yeni çalışmalara ve kavramlara alışılması gerekmektedir.

2.1.7. Çevre Muhasebesi – Kalite Maliyetleri Muhasebesi İlişkisi

Çevre muhasebesi ile Kalite Maliyetleri Muhasebesi arasındaki ilişkiye geçmeden önce, çevre koruma çalışmaları ile Toplam Kalite Yönetimi arasındaki etkileşimi incelemekte fayda vardır.

Toplam Kalite Yönetimi, müşteri tarafından tanımlanan kaliteye öncelik verilerek kuruluşun mamül ve hizmetleri yanında, yönetiminde kalitesini ve verimliliğini arttırmayı hedefleyen bir çalışma yada yönetim uygulamasıdır [Akal, 1995:85].

Yani Toplam Kalite, müşterilerin ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamaya çalışan, kaliteyi yükseltme, maliyetleri düşürme ve sürekli iyileşmeyi hedefleyen bir yaklaşımdır.

1990 yılında, iş dünyasında çevresel gelişmeyi teşvik amacıyla 28 büyük işletme Toplam Kalite Yönetimi Sisteminin prensiplerini çevresel gelişme ve yönetimine uygulayarak “Toplam Çevresel Kalite Yönetimi” sistemini kurmuşlardır. Toplam Çevresel Kalite Yönetimi doğrultusunda ilk önerilen sistem ise, aşağıda belirtilen ve sonsuz bir döngü olarak çalışması gereken, “Planla- Yap- Kontrol Et- Uygula” olarak tanımlanan sistemdir [Yarbaşı, 1998:47].

1) Planla

- Her bir işlem, uygulama ya da donanım değişikliği çevre uzmanları tarafından değerlendirilecektir.
- Atıkların yıl ve üretim birimi başına % 15 azaltılması amaç olarak kabul edilecektir.
- Yasalara uyumluluğun ölçülmesi ve gözlemlenmesi düzenli olarak yapılacaktır.

2) Yap

- Atıklar düzenli olarak ölçümlenecek ve kaydedilecektir.
- Kimyasalların yükleme, boşaltma ve işleme alanlarının çevreleri, dökülme ve yayılma olasılıklarına karşılık kapatılacaktır.

- Atık suların boşaltımından önce kontrollerinin yapılması sağlanacaktır.
- Çalışanların çevre eğitimi almaları sağlanacaktır.
- Acil durum araçlarının tam ve kullanılabilir durumda olmaları sağlanacaktır.

3) Kontrol Et

- İşlemlerin çevresel kalite verimliliği, istatistiksel araçlar kullanılarak ölçümlenecektir.
- Her bir olay başlı başına raporlanacak ve irdelenecektir.

4) Uygula

- Politikalar ve standartlar doğrudur ve yürürlükte kalacaktır.
- Çevresel gelişim programının başında sorumlu bir yönetici bulunacaktır.
- Uluslararası çevre gruplarının bilgi ve deneyimlerinden yararlanılacaktır.
- Çevresel denetimler aynı yıl içinde bitirilecektir.

Toplam Kalite Yönetiminin maliyet azaltımı amacına ulaşmasında kullanılacak en önemli araç Kalite maliyetleridir.

Kalite Maliyetleri Muhasebesi kapsamında ele alınan Kalite Maliyetleri, işletmenin tüm faaliyetlerinde uygunluk kalitesinin sağlanması için ortaya çıkan giderler ile, uygunluk kalitesinden sapmanın veya uygunsuz faaliyetlerin neden olacağı giderlerden oluşmaktadır. Tanıma göre, kusurlu ve hatalı üretimi engellemek için yapılan tüm önleyici faaliyetlere rağmen, tüketici ihtiyaçlarını karşılama açısından yetersizliğin ve üretim sonucunda meydana gelen fire ve artıkların neden olacağı giderler kalite maliyetleri içinde yer almaktadır [Kırloğlu, 1998:7].

Görüldüğü gibi, kalite maliyetleri ile çevre muhasebesinin konusu olan çevresel maliyetler bir noktada birbiri içine girmektedir. Ayrıca ilerde açıklanacak olan çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile kalite maliyetlerinin kayıtlarda izlenme süreci arasında büyük benzerlikler bulunmaktadır. Örneğin, her iki kayıt sürecinde de giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlenmektedir. Bu noktada Kalite maliyetleri-Çevresel maliyetler ilişkisi karşımıza “Çevresel Kalite Maliyetleri” kavramını çıkarmaktadır. Çevresel Kalite Maliyetleri üç grupta izlenmektedir [Salık, 1997:33-34] :

- Önleme Maliyetleri (Çevre politikasına uymak için hata önleme maliyetleri, Arıtma tesisi işletme ve yatırım giderleri vb.)
- Değerlendirme Maliyetleri (Kuruluşun çevre ile ilgili faaliyetlerini ve başarısını ölçmek amacıyla yapılacak deney, muayene, izleme ve güvence maliyetleri)
- Başarısızlık Maliyetleri (Para cezaları, imaj, itibar kayıpları vb)

Ayrıca, Kalite Maliyetleri Muhasebesi ile Çevre Muhasebesi uygulamaları bazı ortak amaçlara sahiptir. Bunlar;

- Uzun vadede maliyetleri düşürme,
- İsrafi önleme,
- Geleneksel muhasebe sisteminin öngöremediği uygunsuzlukları ve fırsatları açığa çıkarma,
- Performans ölçütleri oluşturma,
- İşletmenin toplumdaki imajını güçlendirme ve rekabet üstünlüğü sağlama, olarak sıralanabilir.

2.2. Çevresel Maliyetler ve Mali Tablolara Yansıtılması

Çevre muhasebesinin işletmeler tarafından uygulanabilmesi için öncelikle, çevresel maliyet bilgilerinin elde edilmesi ve bilanço, gelir tablosu gibi mali tablolara yansıtılması sağlanmalıdır. Aşağıdaki kısımda, öncelikle, işletmelerin çevreyle etkileşimi ve muhasebenin rolü anlatılacak, bu kapsamda ortaya çıkan çevresel maliyetler sınıflandırılarak, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde söz konusu maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği ifade edilmeye çalışılacaktır.

2.2.1. İşletme – Çevre Etkileşimi ve Muhasebenin Rolü

İşletmeler; üretim faktörlerini bir araya getirerek pazar için iktisadi mal ve hizmet üreten ve/veya pazarlayan ekonomik, teknik ve hukuki birimler olarak tanımlanabilir [Ataman, 2001:2].

İşletmeler de tüm canlılar gibi çevre içinde kurulur, faaliyetlerini yürütür, gelişir ve yaşamlarını sürdürürler. Faaliyetlerini gerçekleştirirken de çevreden bir takım girdiler alır ve yine çevresine bir takım çıktılar bırakırlar. Yani, kuruluş amacı toplumun sınırsız ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üretmek olan işletmeler bir yandan üretim için doğal ve çevresel kaynakları (hava, su, toprak, petrol) girdi olarak kullanmakta, bunun karşılığında da çevre kirliliğine neden olan çeşitli atıklar bırakmaktadırlar. Bu nedenle işletmelerin daha yaşanılabilir bir dünya sağlamada önemli sorumlulukları vardır.

İşletmeler maksimum kar elde etmek amacıyla bilinçsizce ve sorumsuzca aşırı üretimde ve tüketimde bulunmaları sonucu çevreye verdikleri zararı tazmin etmeli, kullandıkları çevresel kaynakları muhasebeleştirmeli ve raporlamalıdır. İşletmelerin, çevreye verdikleri olumsuz etkiyi azaltma ve bunun ötesinde çevreyi geliştirme faaliyetleri yalnızca sosyal sorumluluk anlayışı gereği değil, aynı zamanda rekabet ortamında ayakta kalabilmenin de bir şartıdır.

Zira tüketiciler giderek artan şekilde çevre dostu ürünleri tercih etmekte, yatırımcılar yatırım tercihlerini çevre sorumluluğunu bilen ve yerine getiren işletmelere yönlendirmekte, çevre belgesi olmayan işletmelere uluslararası ticaretin kapısı kapanmakta ve yasal düzenlemelerle işletmeler çevre konusunda gerekli tedbirleri almaya zorlanmaktadır.

Bu noktada, tüketiciler, kamuoyu, hükümetler ve çevre grupları tarafından çeşitli şekillerde baskı altına alınan işletmeler gerek yaptırımlardan kurtulmak gerek tüketiciler gözünde adlarını temize çıkarmak için çeşitli yollar aramaya başlamışlardır. Bunlardan bazıları [Yarbaşı, 1998:31] :

- Enerji kullanımında etkinliğin artırılması,
- İlk madde kullanımının düşürülmesi,
- Daha çevresel üretim yöntemlerinin yürürlüğe konması,
- Atık miktarının azaltılması,
- Olabildiğince geri dönüşümlü malzeme kullanılması,

- Paketleme malzemelerinin basitleştirilmesi olarak sıralanabilir.

Çevre konusundaki sorumlulukların farkına varan işletmeler, ayrıntılı çevresel maliyet ve kar bilgilerine ihtiyaç duymuşlardır. Zira işletme yöneticileri çevresel uygunluğu dikkate alarak saptayacakları yönetim stratejilerinde mamül çeşitliliği ve fiyatlaması, üretim girdilerinin seçilmesi, kirliliği önleme projelerinin ve atık yönetimi seçeneklerinin değerlendirilmesi konularında karar verirken çevre maliyet bilgilerine ihtiyaç duyarlar [Aktin, 1999:153].

Çevresel yönetimin başarısı, yönetime gelen bilginin kalitesi ile doğru orantılıdır. Bu noktada gerçek ve doğru çevresel maliyet bilgilerinin üretiminde başlıca rol işletmelerin muhasebe birimlerine düşmektedir. Ölçülemeyen bir faaliyet yönetilemeyeceği için, muhasebe biriminin ölçme, denetim ve inceleme fonksiyonları nedeniyle çevre yönetim sistemleri içinde önemli bir yer aldığı kabul etmek kaçınılmaz olmaktadır.

İşletmelerin çevre sorunlarını engellemeye yönelik politikaları belirlemesinde, çevre kirliliğini önleyecek çevresel yatırımları değerlendirmesinde ve bu aşamalarda ortaya çıkan maliyetlerin üretim sürecine doğru şekilde yüklemesinde kullanılacak en önemli araç çevre muhasebesidir.

Kısaca ifade etmek gerekirse, işletme-çevre etkileşimi içinde muhasebenin rolü, yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, çevre dostu mamül üretimi, atık miktarının azaltımı, çevreci üretim metotlarına geçiş gibi konularda en doğru işletme kararlarının alınabilmesi, çevresel performansın değerlendirilmesi ve ilgililere rapor edilebilmesi için gerekli bilgileri sağlamaktır.

2.2.2. Çevre – Maliyet İlişkisi

Muhasebede maliyet “Amaçlanan bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin (fedakarlıklar) genellikle parayla ölçülen toplamıdır [Büyükmirza, 1999:46].

Maliyet esası kavramı ise, para mevcudu, alacaklar ve maliyetlerinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder [Sevilengül, 1997:24]. Burada ifade edilen, maliyetlerinin belirlenmesi uygun ve mümkün olmayan kalemlere çevre de dahil edilebilir.

Makro düzeyde çevre değerlemesi ve çevreye verilen zararın ölçümü çok güç iken, mikro düzeyde olan, yani işletmelerin çevreyi korumaya ve geliştirmeye yönelik alacakları önlemlerin maliyetleri, işletmelerin muhasebe sistemleri içinde saptayıp izleyebilecekleri maliyetlerdir.

Çevre kirliliğindeki artış ile birlikte, işletmelerin çevresel faaliyetleri ve bu faaliyetlere bağlı olarak da çevresel anlamda giderleri artmaktadır. Dolayısıyla artık bu tip giderlerin diğer giderler veya genel giderler arasında izlenmeyip, ayrı bir başlık altında değerlendirilmesi gerekmektedir [Aarons, 1995:3]. İşte bu tip giderler için ana başlık “Çevresel Maliyetler (environmental costs)” terimi olmaktadır.

İşletmelerin tam bir çevresel strateji uygulayabilmeleri için faaliyetleri sonucu oluşacak çevresel maliyetleri ve karşılığında sağlanan çevresel faydayı ölçebilmeleri gerekir.

İşletmenin çevrenin korunması ve geliştirilmesi adına yaptığı katkılar çevresel maliyet; korunmuş ve geliştirilmiş çevrenin karşılık olarak sunduğu katkılar ise çevresel yarardır [Özbirecikli, 2002:32]. Bu iki kavram yanında çevresel performansta çevre muhasebesinin uğraş alanıdır. Çevresel maliyetler, işletmelerin hedef kitlelerine mal ve hizmet sunmak için katlandıkları maliyetlerden biri olarak kabul edilirken, çevresel performans; işletmenin çevresel başarısını ortaya koyan önemli ölçütlerden biri haline gelmiştir [a.g.e., s.49].

Çevresel maliyetler ve çevresel performans aşağıda sıralanan nedenlerle işletme yönetimi için önemli kabul edilmektedir [EPA, 1995:2] :

- İşletme yönetiminin faaliyetlerle ilgili kısa dönemli değişikliklerden çok, daha çevre dostu bir üretim sürecine yatırım, üretim/mamül süreci ve /veya mamülün yeniden tasarımı gibi konulara yönelik kararları sonucu birçok çevresel maliyet önemli ölçüde azaltılabilir veya ortadan kaldırılabilir. Zira çevresel maliyetlerin önemli bir kısmı (örneğin; atık hale gelmiş hammadde) üretim sürecine, sisteme ve mamüle katma değer sağlamayabilir.
- Çevresel maliyetler genel giderler hesabında izlenebilir veya belki de göz ardı edilebilir. Yani hesaba katılmayabilir.
- Birçok firma temiz teknoloji lisansı elde edinmek veya fire niteliğindeki yan ürünlerin satışı yoluyla gelir yaratmak suretiyle çevresel maliyetleri telafi edebileceklerini keşfetmişlerdir.
- Çevresel maliyetlerin daha iyi bir şekilde yönetilmesi, işletmenin başarısında olduğu kadar, insan sağlığına önemli yararlar sağlanmasında ve çevresel performansın artırılmasında da büyük paya sahiptir.
- Mamül ve üretim sürecine ilişkin çevresel maliyetlerin ve çevresel performansın bilinmesi hem mamül maliyetlerinin ve fiyatlarının daha doğru saptanmasına, hem de şirketin mamül, hizmet ve üretim süreçlerini çevresel açıdan tercih edilebilir bir şekilde tasarlamasına yardımcı olur.
- Müşteriler için çevresel açıdan tercih edilebilir mamül, hizmet ve üretim süreçleri rekabet avantajı sağlar.
- Çevresel maliyetlerin ve çevresel performansın muhasebeleştirilmesi bir şirketin gelişmesini ve tüm çevresel yönetim sisteminin (Environmental Management System- EMS) faaliyetlerini destekleyebilir. Böyle bir sistem yakın gelecekte uluslararası bağlantıları olan şirketler için (ISO 14001'den dolayı) bir gereklilik haline gelecektir.

V.U.K.m/275 mamül maliyetinin hesaplamasında, mamül maliyetlerini oluşturan unsurların neler olduklarını saymıştır. Maliyetleme prensiplerinde asıl amaç, mamüllerin maliyetlerinin mümkün olduğunca tam ve doğru hesaplanmasıdır [Altuğ, 1996:176]. Bu nedenle çevresel unsurlarında maliyetlere katılması gerekir.

Çevre maliyetleri, değişik faaliyetlerle bağlantılı olarak ve geniş bir zaman aralığında ortaya çıkarlar. Bunlara örnek olarak [Akün, 1999:153] :

- Üretim sürecinde çeşitli kimyasal maddeler kullanan bir işletmede ortaya çıkacak olan yüksek depolama maliyetleri,
- Çeşitli mamüllerin üretimi sırasında çevreye (hava, su, toprak) bırakılan, tehlikeli veya zararlı atıkların yaratacağı kirliliği temizlemek için yapılan harcamalar,
- Kirlilik Önleme Programları (Atık yönetimi) ve geri dönüşümün sağlanabilmesi çerçevesinde yapılacak yatırım harcamaları,
- Çalışanların çevre eğitimi, yasal düzenlemelere uygunluk ve çevreye yönelik araştırma-geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar,
- İşletmenin çevreye verdiği hasarlar sonucu insanlara ve diğer kurumlara ödemek zorunda kalacağı ceza ve tazminat harcamaları verilebilir [Akün, 1999:153].

Çevresel maliyetlerin bu önemi dolayısıyla saptanan çevre hedefleri ile işletme kararları arasında uyum sağlamak için sağlıklı bir maliyet sistemi gereklidir. Günümüzde çevre muhasebesi ile ilgili gelişmeler ürün maliyetlerinin tespitinde “çevre maliyetlerini dikkate alan tam maliyetleme sistemi” üzerinde yoğunlaşmaktadır. Çevre maliyetlerini de içine alan tam maliyetleme sistemi, hammaddenin temininden mamülün satılması ve atıkların elden çıkarılmasına kadar geçen mamül yaşam döngüsü boyunca ortaya çıkacak özel ve sosyal maliyetlerin tümünü kapsar. Başka bir deyişle, tam maliyetleme sistemi üretim, kullanım, geri dönüşüm ve elden çıkarma dahil bir mamülün çevresel maliyetlerini de yansıtacak şekilde bir birim maliyet hesaplamasını öngörmektedir [Ditz ve diğerleri, 1995:5-6].

Çevresel harcamaların kısılması, gelirin artırılması ve çevresel performansın iyileştirilmesi bugünkü, gelecekteki ve potansiyel çevresel maliyetlere önem verilmesini gerektirir.

Günümüzde birçok firma bugünkü üretimin çevreye verdiği zararın ortadan kaldırılması için yapılan giderleri üretim maliyetlerine katmayı son derece olağan kabul etmektedir.

Buradaki sorun, hangi giderlerin çevresel maliyetleri oluşturdukları, ne kadar oldukları ve hangi mamüllerin çevreye ne kadar zarar verdikleridir. Diğer bir sorun ise, geçmiş üretimin bugüne bıraktığı çevre maliyetleri gibi, bugün yapılan üretimlerinde gelecekte bir çevre giderine neden olarak, gelecekteki yöneticilerin bugünden kalan çevre giderlerini hesaplamak zorunda kalacak olmalarıdır.

Bugünün üretiminin gelecekte ortaya çıkaracağı çevresel zararları bugünden öngörmek, bütçelemek ve mamül maliyetine katmak çok zordur. Bu nedenle de firmalar gelecekteki zararları hesaplamaktansa, bugünkü mamül ve üretim yöntemleri gözden geçirerek doğa dostu mamül ve üretim yöntemlerini bulup, gelecekteki çevresel zararları engellemeye çalışmaktadırlar [Yarbaşı, 1998:59].

Bu yalnızca sosyal sorumluluk gereği değil, işletmenin sürekliliği kavramının da bir gereğidir. Buna göre, işletmelerin sonsuz bir ömre sahip olduğu varsayılmaktadır [Sevilengül, 1997:23]. İşletmeler evren varolduğu sürece vardır ve varlıklarını tehdit eden çevresel varlıkların aşırı tüketimi ve diğer çevresel zararlar bir gün işletmenin karşısına çıkacaktır. İşletmeler varlıklarını sürekli kılabilmek için, bugünden başlayarak üretim süreci boyunca, üretilen mamüllerin çevreye verdiği ve vereceği zararı hesaplayarak maliyetlere ve satış fiyatlarına yansıtılmalıdırlar.

2.2.3. Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılması

Bilindiği gibi, muhasebe sistemleri, maliyetleri tipik olarak aşağıdaki gibi sınıflandırmaktadır.

- Direkt Hammadde Maliyetleri
- Direkt İşçilik Maliyetleri
- Genel Üretim Giderleri
- Finansman Giderleri
- Satış Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri

- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Günümüzde bu sınıflandırmaya “çevresel maliyetler” grubunun da dahil edilmesi gerekmektedir. Çevresel maliyetler, kendi içinde Önleme, Yararlanma ve Etkileme Maliyetleri olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

Bu maliyet türlerinden ilki, yani “önleme maliyetleri” işletmelerin çevresel sorumluluğundan dolayı katlandığı, işletmenin kar/zarar durumunu direkt olarak etkileyen ve işletmenin muhasebe sistemi içinde saptanıp, izlenebilecek ve raporlanabilecek maliyet çeşididir.

Buna karşılık, yararlanma ve etkileme maliyetleri sosyal maliyetler olup, işletme kar ve zararını direkt olarak etkilememektedir. Bunların işletme düzeyinde yorumlanabilmesine yönelik ölçümleme yöntemleri arayışları sürmektedir.

Maliyetlerin bu şekilde sınıflandırılması, çevreyle ilgili çabaların zarar oluşmadan önce önleme konusuna yoğunlaştırılmasına yardımcı olacaktır. Çevreye bıraktığı tehlikeli atıklar için vergi ödemek yerine, şirketler, yeni üretim teknolojileri kullanarak bu atıkların oluşumunu önlemeye çalışacak, böylece uzun vadede çevreye verilen zarardan kaynaklanan cezaların maliyeti de azalmış olacaktır.

2.2.3.1. Önleme Maliyetleri

İşletmelerin çevre sorunlarını ortaya çıkmadan engellemek veya oluşabilecek çevresel zararı en aza indirmek amacıyla katlandıkları maliyetlerdir.

Önleme maliyetleri bir çeşit yatırımdır, bugün yapılan harcamalar gelecekteki olası harcamaları azaltmaktadır. Üretim süreçleri sonucunda ortaya çıkan kirletici maddelerin azaltılması veya elimine edilmesi yönünde sarfedilen çabalar, sonuçta şirkete rakipler karşısında uzun dönemli bir maliyet avantajı sağlayacaktır. Bu avantaj pazarlama ve halkla ilişkiler alanlarına da yansiyabilir. Örneğin, Kodak Şirketinin, film üretiminde

kullandığı maddelerin % 97'sinin yeniden kullanım maliyetinin tamamen yeni malzeme kullanma maliyetinin sadece 1/7 sine eşit olduğu görülmüştür [Nemli, 1995:212].

Önleme maliyeti türleri aşağıdaki gibi özetlenebilir [Yarbaşı, 1998:61] :

- Çevre Planlaması Maliyetleri: İşletmenin kuruluş aşamasında, kuruluş yeri seçimiyle başlayıp, faaliyet dönemi içinde çevre ile alışveriş hesaplarının yapıldığı planlama ve uygulama sırasında oluşan maliyetlerdir.
- Mamül Tasarımında Çevre Uyumlaştırma Maliyetleri: Mamülün araştırma-geliştirme safhasında kullanılacak hammaddelerin cinsinden, tüketilecek enerjinin azaltımına kadar yapılan çalışmalar sonucu oluşan maliyetlerdir.
- Geri Dönüştürme Maliyetleri: Mamülün bünyesine giren hammaddelerin yeniden kullanılabilmesine olanak sağlamak için yapılan araştırmalar ve araştırma sonucu kullanımına karar verilen ilk maddelerin getirdiği ek maliyetlerdir. Yeniden değerlendirme sonucu üretimde önemli miktarda enerji tasarrufu sağlanır. Örneğin hurda alüminyumun kullanımı yoluyla cevherden alüminyum elde edilmesinde %95 oranında enerji tasarrufu sağlanmaktadır [Yılmaz ve Özdil, 1999:52].
- Çevre Uyumlu Ambalajlama Maliyetleri: Mamülün ambalajlanmasında kullanılacak malzemelerin yeniden kullanılabilir veya geri dönüştürülebilir olması, kirlilik meydana getirmemesi için yapılan araştırmalar ve mümkün olduğunca çöp üretmeyen ambalajlara yönelmenin ek maliyetleridir.
- Çevre Yönetim Maliyetleri, Atık Kontrolü, Yok Edilmesi veya Arıtımı: İşletme faaliyetleri sonucu oluşan tehlikeli veya zararlı katı, sıvı ve gaz atıkların azaltımı, yok edilmesi ya da güvenilir bir şekilde depolanması için yapılan çalışmalar ile gerçekleştirme maliyetleridir.

Bunların yanında çalışanların çevre eğitimi ve yasal düzenlemelere uygunluk için yapılan harcamalar da önleme maliyetleri kapsamındadır.

Kısaca ifade edecek olursak, mamül tasarım ve imalat yöntemlerinin seçiminden, mamülün yok edilmesi veya depolanmasına kadar tüm mamül yaşam sürecinde, çevre korumacı yaklaşımın entegre edilmesi sonucu oluşan maliyetler önleme maliyetleridir.

Daha öncede ifade ettiğimiz gibi, çevresel zararın oluşuktan sonra ölçülenmesi çok güçtür. Bu yüzden işletmenin çevre üzerindeki olumsuz etkisini ortadan kaldırmaya yönelik önlemlerin daha yatırım aşamasında alınmasıyla, çevreye zarar vermeme maliyetleri hesaplanabilecektir. Nitekim bazı bilim adamları önleme maliyetlerinin, oluşacak zararların değeri ile aynı olacağını da ileri sürmektedirler.

2.2.3.2. Yararlanma Maliyetleri

Yararlanma maliyetleri, işletme faaliyetlerinde yararlanılan çevresel kaynakların ve doğal zenginliklerin bedeli olarak ifade edilebilir. Bu tür maliyetlere örnek olarak hava, su, toprak, madenler gibi kamuya ait doğal kaynakların kullanımını sonucunda katlanılan ek maliyetler gösterilebilir.

Yararlanma maliyetleri, doğal varlıkların işletmelerce tüketiminden oluşmaktadır. İşletmelerin bu doğal kaynakları kullanma düzeyleri, yani kamunun uğradığı çevre zararları, genelde yasaların izin verdiği limitlerin altında kaldığı için işletmelerin bir bedel ödemesi zorunlu olmayabilmekte ve ayrıca da işletmeler bu varlıklardan yararlanmaları karşılığında bir bedel ödemekte gönülsüz bulunmaktadır [Yarbaşı, 1998:62].

Mesela bir işletme zararlı atıklarını bir göle boşaltarak bu gölden yarar sağlayabilir. Ama bu durumda, suyu kirlenen gölü kullanmak zorunda olan yöre halkının, balıkçıların ve diğer şirketlerin uğradığı zararı karşılamaz.

İşletme bu yararlanma maliyetlerinden sorumlu tutulmamakta ve kısa vadede etkilenmemektedir.

Bu sebeple, işletmelerin yararlanma maliyetlerine katılımlarını sağlamak için yasalardan destek alınmalıdır. Bu konuda Çevresel Etki Değerlemesi uygulaması bir başlangıç teşkil edebilir. İlgili yönetmeliğe göre, işletmelerin yeni yatırım veya kuruluş aşamasında planlanan faaliyetlerinin çevreye muhtemel etkileri analiz edilmekte, yer ve teknoloji alternatifleri değerlendirilmekte ve alınacak önlemler belirlenmektedir. Çevresel Etki Değerlendirmesi sürecine başlamadan faaliyete geçen veya inşaata başlayanlara, fiilen yapılan yatırım bedelinin %25'i oranında idari para cezası verilmektedir [www.yerelnet.org.tr. 2002].

Ancak bu çalışma yeterli değildir, bunun yanında bir Çevre veya Atık Envanteri oluşturularak, faaliyet döneminde uygulamaların izlenmesi, oluşan kirliliklerin ölçülmesi, denetlenmesi ya da bertarafına yardımcı olunması gerekmektedir. Zira, Tehlikeli Atıkların Kontrolü Yönetmeliği, yerel yönetimler ve mülki amirliklerin katkısı ile Çevre Bakanlığı tarafından Milli Atık Yönetim Planları'nın hazırlanmasını öngörmüştür [Yarbaşı, 1998:62].

Yine Çevre Kanunu çerçevesinde, ilgili işletmeler çevre kirliliğine neden olabilecek faaliyetleriyle ilgili olarak kullandıkları hammadde, yakıt, çıkardıkları ürün ve atıklar ile proses şemalarını izleme sistemleri ve kirlilik raporları ile diğer bilgi raporlarını hazırlamak ve Bakanlığa vermek zorundadırlar [www.yerelnet.org.tr.2002].

İşletmelerin özellikle atıkların niteliği ile ilgili hazırladığı raporlar vasıtasıyla bir "Atık Borsası" oluşturulması Çevre Bakanlığı'nın bir diğer çalışmasıdır. Böylece bazı işletmelerin atık olarak doğaya bıraktığı çıktılar, diğer bazı işletmelerin üretim süreçlerine girdi olarak sokulabilecektir.

İşletmelerin yararlanma maliyetlerini ortaya çıkarmak yolunda yapılabilecek bir çalışma da, tehlikeli ve zararlı atık işleme ve bertaraf tesisleri kurarak, işletmelere verilecek hizmet bedeli saptanması ve böylece bir derecede olsa yararlanma maliyetlerinin ölçümlenebilmesidir.

Daha öncede ifade edildiği gibi, yararlanma maliyetlerinin işletmelere yansıtılmasındaki en büyük güçlük, işletmelerin doğal kaynakları kullanım miktarlarının ve maliyetlerinin ölçülmesindeki zorluktur. Fakat işletmeler ölçeklerine göre, mutlak surette doğal kaynaklardan yararlanmak ve dolayısıyla tüketmek zorundadırlar.

Örneğin, işletmeler kamu malı olan bir toprak parçası üzerinde kurulurlar. Bu durumda kamunun kaybı, işletmede kullanılan makinelerin ürettikleri ısı ile havada oluşturdukları bozulma, gürültü, üretim sırasında kullanılan suyun ısınması veya saflığının bozulması bu tür tüketimler arasında sayılabilir [Yarbaşı, 1998:63].

Bu etkilerin ölçümündeki zorluğa bir çözüm olarak çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Ancak henüz standart sayılabilecek bir sonuca ulaşamamıştır.

2.2.3.2.1. Yararlanma Maliyeti Yöntemleri

Bu yöntemler şöyle sıralanabilir [Aslan, 1995:42] :

- Piyasa Değerlemesi Yaklaşımı
- Bakım Maliyeti Değerlemesi Yaklaşımı
- Koşullu Değerlendirme Yaklaşımı
- Korunma Harcamaları Yaklaşımı

1) Piyasa Değerlemesi Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, doğal kaynakların kullanımı sonucu meydana gelen yıpranma ve aşınmaların, o kaynağın piyasa fiyatında meydana getireceği değişim dikkate alınmaktadır. Örneğin, bu yaklaşıma göre, üzerine atık madde dökülen bir arazinin pazar değerindeki düşüş dikkate alınarak kirlenme maliyeti hesaplanmakta ve arazinin değeri buna göre belirlenmektedir. Ancak bu sistem, sadece piyasa fiyatları dikkate alındığından ve ormanlar gibi ekolojik değerlendirmeler gerektiren konuları kapsamadığından yeterli değildir.

2) Bakım Maliyeti Değerlemesi Yaklaşımı

Çevresel değerlerin en azından bugünkü durumunu koruyabilmek için yapılması gereken maliyetleri kapsar.

3) Koşullu Değerlendirme Yaklaşımı

İşletme faaliyetleri sonucu çevreden elde edilen yararların azalması ile kaybedilen değerlerin tutarını yararlanma maliyeti olarak kabul eder. Bu yaklaşımda, doğal kaynaklardan ziyade, doğal kaynakların sunduğu hizmetlerin azalmasına veya bozulmasına denk gelen parasal miktarların belirlenmesi esastır.

4) Korunma Harcamaları Yaklaşımı

Çevresel kaliteyi değerlemek veya çevresel kirlenmeyi önlemek amacıyla yapılan harcamalarla, bozulmuş çevrenin olumsuz etkilerini önlemek için yapılan koruma harcamalarını içermektedir. Birçok ülkede ekonomik üretimden elde edilen gelirin büyük bir kısmı üretim sonucunda oluşan çevre kirliliğini önlemek için kullanılmaktadır. Ayrıca ekonomik faaliyetler için yapılan harcamaların miktarı, çevresel kalitenin bozulmasının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

2.2.3.3. Etkileme Maliyetleri

İşletmenin çevre kirliliğini önleme faaliyetlerinin başarısızlığı sonucu engellenemeyen çevresel kirlenmenin veya çevresel zararların işletmeye yükleyecekleri maliyetlerden oluşmaktadır. Etkileme maliyetleri, önleme maliyetleri ile ters orantılı olarak artar veya azalır. Tüm önleme maliyetlerine katlanılarak yararlanma maliyetleri sıfır değere indirgense bile, etkileme maliyetleri yine de meydana gelecektir. Zira günümüzde tüm önlemlere ve yatırım maliyetlerine rağmen çevresel olumsuzlukların sıfır düzeye indirgenmesi mümkün değildir.

İşletme düzeyinde başarısız çevre performansından dolayı ortaya çıkan maliyetler aşağıdaki hususları kapsayabilir [Salık, 1997:34] :

- İlgili yasa, tüzük ve yönetmeliklere uyulmaması nedeniyle verilecek para cezaları,
- Tesis işletme izninin alınmaması durumunda ortaya çıkan üretim kaybının maliyeti,
- Zararlı çevre etkilerinden doğan tazminat talepleri ve sorumluluklar,
- İmaj ve itibar kaybı ile müşteri ve yatırımcı güveninin kaybı,
- Ürün, hizmet ve bunlarla ilgili tedarik kaynaklarının, çevre bütünlüğüne ilişkin müşteri beklentilerine cevap vermemesinden kaynaklanan Pazar kaybı (fırsat maliyeti),
- Sigorta primlerindeki artış,
- Kaynakların kötü kullanımı (Gelişme potansiyelinin kaybı).

Genel olarak, havaya, suya veya toprağa bırakılan atıklar ve doğada oluşan yıpranmalar etkileme maliyetleri arasındadır. Örneğin, bir işletme hava kirliliğini önlemek için bacasına filtre takabilir. Ancak buna rağmen, yine de bacalarından bir miktar gaz sızacak ve havaya karışacaktır. Söz konusu gazın havayı kirletme düzeyinin ve bunun işletmeye toplam maliyetinin hesaplanması son derece güçtür.

2.2.3.3.1. Etkileme Maliyetleri Yöntemleri

Bu yöntemlerin ortak özellikleri çevresel konuların ekonomik değerini tahminden önce gerçek fiziksel zararı tahmine çalışmalarıdır. Ancak, gürültü, doğanın tahribatı, neslin tükenme tehlikesi, sağlık gibi çevresel sorunların maliyetinin hesaplanması çok güçtür. Bu nedenle, oluşan çevresel zararın sayısal ifadesi ve buna karşılık ekonomik rakamların hesaplanabilmesi için iki kavram geliştirilmiştir. Bunlar [Antheaume, 1997:7] :

- Ödeme İsteği (Ö.İ): Doğal çevre kalitesindeki belli bir iyileşmeye karşılık, belli bir miktar para ödeme isteği olarak ifade edilmektedir.
- Alma İsteği (A.İ.): Doğal çevre kalitesindeki belli bir düşüşe karşılık belli bir miktar finansal tazminat alma isteği olarak ifade edilmektedir.

Bu iki temel kavramdan hareketle geliştirilen etkileme maliyeti yöntemleri aşağıda incelenecektir [Kırlioğlu ve Can, 1998:111-114].

1) Nakil Maliyeti Yöntemi

Bir doğal alanın değerinin, bu doğal alana yapılan nakil ve bu nakil işlemlerinde kullanılan malzemelerin değeri ile eşit olduğu varsayımına dayanmaktadır.

Örneğin, turizm amaçlı kullanılan bir tatil bölgesine yapılan seyahatler ve kullanılan malzemelerin değeri, o turistik bölge tarafından verilen hizmetin değerini tahminde kullanılabilir. Bölgedeki sular kirlendikçe, yeşillikler azaldıkça yani çevresel zararlar oluştuğunda, bölgeye gelen turist sayısı ve yanlarında getirdikleri malzeme değerinde azalma olacaktır.

Buradaki temel varsayım, bir doğal alan tarafından sağlanan hizmetlerdeki bir değişikliğin bu iyileşmeye karşılık belli bir miktar para ödeme isteğini de değiştireceğidir. Yöntem kolay görünse de çeşitli kısıtların etkisi altındadır [a.g.e., s. 112]:

- Eğlenmek veya dinlenmek için harcanan zamanın maliyetini tahmindeki zorluklar tatmin edici şekilde çözümlenememiştir.
- Bir alandaki kalite geliştirmelerin tahminindeki zorluklar da tatmin edici bir şekilde çözümlenememiştir.
- Bu yöntemler yalnızca doğrudan kullanma veya kullanmamanın yararlarını değerlendirebilmektedir.

2) Hedonist Fiyatlama Modeli

Bu model, bir çevredeki mal ve hizmetlerin fiyatlarının, yalnızca kendi özelliklerinden değil, çevresel özelliklerinin de göz önüne alınmasıyla belirleneceğini ileri sürmektedir. Örneğin, bir evin fiyatı, sadece kendi özelliklerine (büyüklük, yaş, oda sayısı, bahçe büyüklüğü vb.) göre değil, aynı zamanda evin bulunduğu şehrin kalitesi, suç oranı, hava kalitesi, okulların kalitesi vb. özelliklere göre de değişebilecektir [Özbirecikli, 2002:54]. Çevresel değerlerdeki azalma, aynı bölgedeki mal ve hizmetlerin değerlerinde azalmaya sebep olacak ve bu azalma zarar maliyetini oluşturacaktır.

Tablo 5 ve 6 da hedonist fiyat kavramı örneklerle açıklanmaktadır [Pearce ve diğerleri, 1993:69].

Tablo 5: Çevresel Özelliklerin Ev Fiyatına Olan Etkileri

| | Olumlu Özellik Harcamaları (Kişi Başına Dolar) | | | | Hava Kalitesi M/mikrogram | | | Sakinlerin Tatminkarlığı % | |
|--------------|---|--------|------------------|----------------|------------------------------|----|------|----------------------------------|--------|
| | Eğitim | Polis | Hava Kalitesi | Su Kalitesi | Tsp | SD | Ozon | Yaşam Kalitesi | Hizmet |
| New York | 420,31 | 107,91 | 0,58 | 36,68 | 52 | 34 | 10,7 | 89,3 | 40,8 |
| Chicago | 441,45 | 121,72 | 0,84 | 17,80 | 69 | 34 | 6,9 | 79,8 | 41,9 |
| Los Angeles | 449,62 | 125,66 | 0,01 | 11,67 | 105 | 32 | 64,8 | 57,6 | 46,8 |
| Philadelphia | 378,12 | 100,12 | 1,01 | 89,91 | 53 | 51 | 8,2 | 82,6 | 39,2 |

Bu tablo, 4 Amerikan şehrindeki ev fiyatlarının belirlenmesinde kendi özellikleri yanında çevresel değişkenlerin de etkili olduğunu vurgulamaktadır.

Tablo 6: Trafik Gürültüsünün Ev Fiyatlarına Etkisi

| Yer | Bir Birim Azalmanın Neden Olduğu Değişim (%) |
|----------------|--|
| North Virginia | 0,15 |
| Washington DC | 0,54 |
| Chicago | 0,85 |
| Toronto | 1,05 |
| Towson | 0,5 |

Bu yaklaşım, araziler içinde uygulanabilir. Buna göre, bir arazi parçasının değeri, o araziden elde edilecek yararlarla ilgilidir. Bu yararların en önemlileri de tarımsal çıktılar (ürünler) ile barınmadır. Ancak iş merkezlerine yakınlık, yakınındaki tesisler ve doğal güzellikler, (örneğin parklar, korular, çevre olarak kalite yüksekliği), yerel hizmetlerin kalitesi (örneğin su ve elektriğin kesilmeyişi), trafik ve uçak seslerinin işitilip işitilmediği gibi çevresel niteliklerde mülkün değerini etkilemektedir. Bu yaklaşımda, söz konusu değişkenlerin mülkün değerini ne ölçüde etkilediğini kavramak için çeşitli istatistik tekniklerle analizler yapılır. Buradaki amaç [Pearce ve diğerleri, 1993:66]

- a) Mülkler arasındaki belli çevresel farkların mülkleri değer olarak ne kadar farklılaştırdığını saptamak,
- b) Ne sayıda insanın söz konusu çevresel iyileştirme için ne kadar para ödemeye istekli olduğunu ve bu iyileştirmenin sosyal değerini çıkarmaktır.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda, çevresel kaynaklardaki olumlu veya olumsuz değişmelerin diğer pazarlanabilir ürün fiyatlarına dahil edilebileceği ileri sürülmektedir. Örneğin, gürültü sorunu, çevresel bozulmaya uğrayan bölgelerdeki ev fiyatlarında düşüşler olacaktır. Tablo 2 göstermektedir ki, Towson'da trafik gürültüsündeki 1 desibel artış, ev fiyatlarını 0,5 oranında azaltmaktadır.

3) Tesadüfi Değerleme Yöntemi

Bu yöntem konuya doğrudan yaklaşan bir araştırma çalışmasıdır. Bu yöntemde, bir bölgede yaşayan insanlara, o çevrede oluşacak bir çevre kirliliğinin önlenmesi, veya çevrenin güzelleştirilmesi karşılığında ne kadar bedel ödemeye razı olacakları sorulur. Aynı zamanda oluşacak çevre kirliliği için ne kadar bir tazminat isteyecekleri de soruşturularak, bu tutarların ortalaması alınmakta, böylece zarar maliyetlerinin hesaplanması sağlanmaya çalışılmaktadır.

Bu yolla, tahmini değerlendirme metodunda çevresel maliyetleri hesaplarken, çevresel sorunlara karşı insanların parasal olarak bir nevi tepkisi ölçülmeye çalışılmaktadır. Bu tepki ölçme çalışmaları iki aşamada yapılabilmektedir. İlk önce insanlara çevresel

sorunlar çeşitli şekillerde (video,fotoğraf vb.) gösterilmektedir. Daha sonra onlara bu çevresel sorunları önlemek için ne kadar parasal ödemede bulunabilecekleri sorulmaktadır.

Bu çalışmalarla, ödeme ve zarar açısından mümkün olduğunca gerçeğe yakın bir hipotez ortaya konmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla örneğin, onlara “Rahatsız edici bir gürültüden kurtulmak için yada onu % x kadar azaltmak için ne kadar ödemeye razı olurdunuz” yada “Bu gürültünün ortaya çıkmasının yada % x oranında artmasını ne kadarlık bir tazminat karşılığında kabul ederiniz” gibi sorular sorulmaktadır [Antheaume, 1997:9]. Veya bu yöntemin geçerli olması için, yanıt veren kişi, yani denek söz konusu çevre malı (çevresel kaynak) ile yakın ilişki içinde olmalıdır. Söz konusu mal bir doğa manzarası ise, deneye kirlenmesiz ve kirli haliyle fotoğraflarla gösterilmelidir. Ayrıca denek ödemenin nasıl yapılacağı hakkında da bilgi sahibi olmalıdır [Pearce ve diğerleri, 1993:70].

Bu yöntemin uygulama örneği olarak, Amerika'nın başlıca 2 şehrinde yaşayanlardan seçilen bir örnek grup üzerinde araştırma yapılmış ve deneklere ölüme neden olabilecek tehlikeli atıkların oluşmasında bir azalma veya artışa karşın ödeme isteği (Ö.İ.) ve alma isteği (A.İ) sorulmuştur.

Oluşturulan istatistikler yoluyla da, insan hayatının ekonomik değerinin tahminine çalışılmıştır. Ancak bu tip yöntemler, aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı bazı eleştirilere maruz kalmaktadır [Antheaume, 1997:11] :

- İnsan hayatı gibi bir kavrama değer biçilmesi, etik açıdan kabul edilebilir değildir,
- Ödeme isteği ve Alma isteği subjektif değerlerdir. Bu değerler yaş, dini inanç, gelir ve eğitim düzeyi gibi faktörlere bağlı olarak değişir. Bu yüzden örneklemin boyutu ve yapısı sonuçları etkileyebilecektir,
- Bu tip çalışmalarla elde edilen “insan hayatının ekonomik değer tahminleri” yaşta meydana gelen yaşam süresi kaybını hesaba katmamaktadır. Şöyle ki, 18

yaşında bir üniversite öğrencisi gencin kaybıyla, 80 yaşındaki bir emeklinin kaybı aynı değerde değildir,

- Doğal çevre kalitesinin artırılmasına karşılık, ödeme istekleri sorulan bireyler, bir gün kendilerinden bu miktarın isteneceği korkusuyla düşük tutarlar söylemiş olabilirler.

Yöntemin varsayım dayalı olması ve soruşturma sırasında danışılan kişilerin gerçek değerler hakkında bilgi sahibi olmamaları zayıf yanlarıdır.

Bu yöntem çevre malları üzerinde halkın çeşitli değerlemelerini ortaya çıkartmaktadır. Yöntem, pazar fiyatı oluşamayacak varlıklara toplumun verdiği değeri ölçmek açısından faydalıdır.

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi kullanma ve zarar maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi güçtür ve bu konuda objektif bir metot mevcut değildir.

Bu durum, söz konusu maliyetlerin hesaplanmasından vazgeçildiği anlamına gelmemelidir. Zira, bu durumda işletmelerin çevreden sağladığı yararlar ve çevreye verdiği zararlar makro ve mikro düzeyde ekonomiye yansıtılmamış olacaktır. Bu noktada yapılması gereken sayılan yöntemleri tek başına veya beraber kullanarak hiç olmazsa doğrunun bulunması yönünde mesafe kat edilmesidir.

Çevresel maliyetler konusunda diğer bir sınıflandırma ise, Hughes ve Millis tarafından yapılmıştır. Buna göre, toplam kalite yönetiminin maliyet yaklaşımını çevreyle ilgili maliyetlere uyarlamışlar ve çevreyle ilgili maliyetleri 4 gruba ayırmışlardır. Bunlar Önleme, Değerlendirme, İçsel Hata ve Dışsal Hata Maliyetleridir.

Önleme maliyetleri, bir şirketin problemleri ortaya çıkmadan önce çözmek ve bu problemleri fırsata çevirmek için sarfettiği çabaların maliyetidir.

Değerleme Maliyeti, şirket faaliyetlerinin çevreyi ne şekilde etkilediğini izlemek amacıyla yapılan çalışmaların değerlendirilmesi maliyetleridir. Şu unsurları içerir:

- Test aletlerinin maliyeti,
- Testlerde ve muayenelerde kullanılan malzemelerin maliyeti,
- Şirket dışı laboratuvar testlerinin maliyeti.

İçsel hata maliyetleri, değerlendirme aşamasında belirlenen çevreye zararlı işlemlerin düzeltilmesi için katlanılan maliyetlerdir.

Dışsal hata maliyetleri ise, düzeltme ve iyileştirme faaliyetlerinin şirket yönetiminin kontrolü dışında kaldığı zaman ortaya çıkar [Hughes ve Willis, 1995:15].

Bu sınıflandırma biçimi şirketin maliyetleri kontrol edebilmesi açısından yararlı olabilir. Şirketler son aşama olan dışsal hataların oluşumunu önlemek için önleme ve değerlendirme çabaları üzerinde yoğunlaşırsa, çevreye verilen zararın tazmini için daha az maliyete katlanacaklardır.

2.2.4. Özeİ Maliyet – Sosyal Maliyet Ayrımı

Çevresel maliyetler başka bir bakış açısıyla, Özel maliyetler (private costs) ve Sosyal maliyet (societal costs) olarak 2 başlık altında da incelenebilmektedir. Bu ayrımında sosyal maliyetler bireylerle, toplumla ve çevre ile ilgili olupta, işletmenin sorumlu tutulmadığı maliyetlerdir ve bu maliyetler esasında önceki kısımda ifade edilen yararlanma ve etkileme maliyetlerini kapsamaktadırlar.

Özel maliyetler ise, işletmenin yönetiminin söz sahibi olduğu, ölçümlenebilen ve muhasebeleştirilebilen maliyetlerdir. Özel maliyetler EPA Kirlilik Önleme Yararları El Kitabı (EPA Pollution Prevention Benefits Manual) ile Küresel Çevre Yönetimi Girişimi (the Global Environmental Management Initiative-GEMI) Çevresel Maliyetler El Kitabında işletme yönetiminin ilgisini çekecek şekilde Tablo 7' de görüldüğü gibi sınıflandırılmaktadır [EPA, 1995:9].

Aşağıda bu sınıflandırmada esas alınan bazı maliyetler kısaca açıklanacaktır. Bunlar [Özbirecikli, 2002:59-62] :

- Öncül Maliyetler
- Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetler
- İsteğe Bağlı Maliyetler
- Görünmeyen Maliyetler
- Geleneksel ve Düzenli Maliyetler
- Şarta Bağlı Maliyetler
- İmaj ve İlişki Maliyetleri



Tablo 7: Firmalar Tarafından Katlanılan Çevresel Özel Maliyet Örnekleri

| Potansiyel Olarak Gizli Maliyetler | | |
|--|---|--|
| Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetler | Öncül Maliyetler | İsteğe Bağlı Maliyetler (Çevresel Uyum Sonrası) |
| <ul style="list-style-type: none"> - Haberleşme - Raporlama - Kontrol/Test - Tamir – Bakım - Kayıt Tutma - Planlama - Kontrol Etme - Bitirme - Etiketleme - Hazırlık - Koruyucu Ekipman - Tıbbi Nezaret - Çevresel Sigorta - Finansal Sigorta - Kirlilik Kontrol - Atık Tazminatı - Atık Yönetimi - Vergi/Harç | <ul style="list-style-type: none"> - Alan Çalışmaları - Hazırlık Giderleri - Ruhsat Giderleri - Ar – Ge Giderleri - Mühendislik Giderleri - Tedarik Giderleri | <ul style="list-style-type: none"> - Eğitim - Kontrol/Test - Denetim - Tedarikçi Değiştirme - Raporlar (Örneğin; yıllık çevre raporu) - Sigorta - Planlama - Fizibilite Çalışmaları - Önleme - (Çevre Dostu) Mamülün Yeniden Tanıtımı - Çevresel Çalışmalar - Ar – Ge - Bitki ve Hayvanların Korunması - Sulak Alanların Korunması - Peyzaj Çalışmaları - Diğer Çevresel Projeler - Çevresel Grup ve/veya Araştırmacılara Finansal Destek |
| | Geleneksel Maliyetler | |
| | <ul style="list-style-type: none"> - Sermaye Ekipmanı - Malzeme - İşgücü - Tesisat - Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler - Binalar - Hurda Değer | |
| | Görünmeyen Maliyetler | |
| | <ul style="list-style-type: none"> - Atık Stoku Elden Çıkarma - Tesis Bakım Maliyetleri - Bölgesel Araştırma Giderleri | |
| Şarta Bağlı Maliyetler | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Geleceğe Uyum Maliyeti - Hata Maliyetleri - Gelecekteki Salımların (emisyonların) tazmini | <ul style="list-style-type: none"> - Onarım Maliyetleri - Varlıkların Zarar Görmesi - Personelin Zarar Görmesinden Kaynaklanan Tazminat | <ul style="list-style-type: none"> - Yasal Harcamalar - Doğal Kaynak Tazminatı - Ekonomik Kayıp Tazminatı |
| İmaj ve İlişki Maliyetleri | | |
| <ul style="list-style-type: none"> - Şirket İmajı - Müşterilerle İlişkiler - Yatırımcılarla İlişkiler - Sigortacılarla İlişkiler | <ul style="list-style-type: none"> - Profesyonel Kadro ile İlişkiler - İşgörenlerle İlişkiler - Arz Kaynakları ile İlişkiler | <ul style="list-style-type: none"> - Borç Verenlerle İlişkiler - Çevresel Birliklerle İlişkiler - Düzenleyici Birimlerle İlişkiler |

1) Öncül Maliyetler (Upfront Costs)

Tesis, sistem, mamül ve süreç için ön hazırlık ve üretime ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerdir.

2) Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetler (Regulatory Costs)

Bunlar, yerel ve ulusal düzeyde çevresel düzenlemelere uyum sağlamak için katlanılan maliyetlerdir. Yeşil nokta, ISO 14000 serisi gibi uygulamalarla, atık suyu yasal ölçülere göre arıtma, emisyon ölçümü yaptırma gibi faaliyetlerden dolayı katlanılan maliyetler bu gruba örnek verilebilir. Çevresel yasa ve düzenlemelere uygun olmamaktan dolayı ödenen cezalar da yine net olarak çevresel maliyetlerdir.

3) İsteğe Bağlı Maliyetler (Voluntary Costs)

Firma için, yasalar açısından zorunlu olmayan, çevresel uyum çabalarının da ötesinde olan faaliyetler nedeniyle katlanılan maliyetlerdir. Bu tür maliyetlere örnek olarak, çevreye verilen gürültüyü sosyal amaçlarla azaltma, atık suyu yasal sınırın üstünde bir düzeyde arıtma gibi faaliyetler nedeniyle katlanılan maliyetler verilebilir.

4) Görünmeyen Maliyetler (Back-End Costs)

Günlük faaliyetlerle ilgili olarak gelecekte ortaya çıkması muhtemel olan bu maliyetlere örnek olarak, lisanslı nükleer malzemelerin kullanıldığı laboratuvarların bakıma alınması maliyetleri, petrol veya tehlikeli maddelerin depolandığı tankların yerlerinin değiştirilmesi, resmen ilan edilen ama henüz etkin olmayan düzenlemelere uyum sağlama maliyetleri verilebilir.

5) Geleneksel ve Düzenli Maliyetler

Süreç, sistem veya tesisin faaliyetlerinden dolayı katlanılan maliyetlerdir.

6) Şarta Bağlı Maliyetler

Gelecekte ortaya çıkması kesin olmayan fakat ilerde (gelecekteki bir atık salımının temizlenmesi veya önlenmesi için katlanılan maliyetler gibi) ortaya çıkabilecek bir olaya bağlı olan çevresel maliyetlerdir.

7) İmaj ve İlişki Maliyetleri

Şirkete “çevre dostu” imajını sağlamak için katlanılan maliyetlerle, yasal çevre, müşteriler, yatırımcılar, kredi verenler, yerel çevre ve kamuoyu ile ilişkilerin korunması amacıyla yapılan harcamalar bu kapsamda yer almaktadır. Bu maliyetlere örnek olarak, ISO 14000 gibi uygulamaları tanıtmak için yapılan konferanslar, çevre kurumları ile iletişim kanallarını açık tutma ve işbirliği olanaklarının geliştirme faaliyetleri dolayısıyla katlanılan maliyetler verilebilir.

Çevresel maliyetlerin özel-sosyal maliyet olarak ayrılmasının önemli bir sonucu da sosyal maliyetlerin işletme düzeyinde özel maliyet haline getirilme gereğidir. Zira, işletmeler sosyal maliyetlerle gönüllü olarak ilgilenmemektedirler. Çevresel yasaların etkin olarak uygulandığı bir ülkede özel maliyet sayılan bir çevresel maliyet unsuru çevresel yasaların etkin uygulanmadığı bir ülkede sosyal maliyet olarak kalarak göz ardı edilebilecektir. Bu nedenle çevresel uygulamaların etkisi ile sosyal maliyetler özel maliyet haline getirilmelidir.

Dünyada çevresel maliyetler üzerine özellikle enerji sektöründe önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Özellikle Brezilya Enerji Sektöründe sektörün karakteristiğine uygun sosyal ve çevresel maliyet kavramları geliştirilmiştir. Bu sektör için tanımlanan çevre maliyetlerinin karakteristiği aşağıdaki gibidir [Alagöz ve Yılmaz, 2001:155-156] :

- Denetim Maliyetleri: Enerji sektörünün bir yatırımının sosyal ve çevresel etkilerini önlemeye yönelik çabaların neden olduğu maliyetlerdir.
- Azaltma Maliyetleri: Enerji sektörünün bir yatırımının sosyal ve çevresel etkilerinin sonuçlarını azaltmaya yönelik yaptığı maliyetlerdir.

- Tazminat Maliyetleri: Onarımının imkansız olması durumunda, bir yatırımın sosyal ve çevresel etkilerini dengelemeye yönelik çalışmaların neden olduğu maliyetlerdir.
- İzleme Maliyetleri: Enerji sektörünün sosyal ve çevresel programlarını değerlendirmeye yönelik yaptığı maliyetlerdir.
- Kurumsal Maliyetler: Enerji sektörünün sosyal ve çevresel çalışmalarının planlama, uygulama ve işletme aşamalarını yürütürken, çevre acentalarının istediği çalışmaları hazırlarken ve çevre lisanslarını alırken yaptığı maliyetlerdir.
- Ayrışım Maliyetleri: Enerji sektörünün denetim, azaltma ve/veya tazminat maliyetlerini gerçekleştirdikten sonra dahi arta kalan artık sosyal ve çevresel etkilerin neden olduğu dış maliyetlerdir.

Tüm bu sınıflandırmalara karşın firmalar çevresel maliyeti hangi unsurların oluşturduğunu ve bunların hangi kategorilere ayrılacağını kullanım amaçlarına göre belirleyebilirler. Önemli olan maliyetleri çevresel faaliyetlerle ilişkilendirmek ve en azından yönetsel karar aşamasına “çevresel maliyet” olarak yerleştirebilmektir.

2.2.5. Çevresel konuların TMS Kapsamında Değerlendirilmesi

En genel anlamda muhasebecilerin çevre konularına eğilmelerini sağlayan 2 ana sebep vardır [Yarbaşı, 1998:4].

1) Çevresel konular, iş dünyasını yakından ilgilendirir. Çünkü çevre, değişen yasalar, pazardaki değişimler, maliyet unsurlarındaki değişimler, karşılaştırmalı üstünlük ve malvarlıklarının değerlendirilmesi gibi gereklilikler nedeniyle muhasebe ve maliyetlere doğrudan yansır.

2) Çevre sorunları denetimcileri de değişik yaklaşımlarda bulunmaya iter.

Her şeyden öncede toplum, gelecekteki refah seviyesi ile çok yakından ilgisi olan işletmeler hakkında bilgi sahibi olmak ister. Toplumun önemli bir bölümünü oluşturan işletmeler hakkında bilgilerde muhasebe verilerinden elde edilir [Yalkın, 1995:8].

Bu nedenle çevre bilincinin yerleşmesi ve çeşitli grupların baskıları ile birlikte, işletmelerin çevresel yükümlülükleri ile ilgili bilgileri muhasebe kapsamına almaları kaçınılmaz hale gelmiştir.

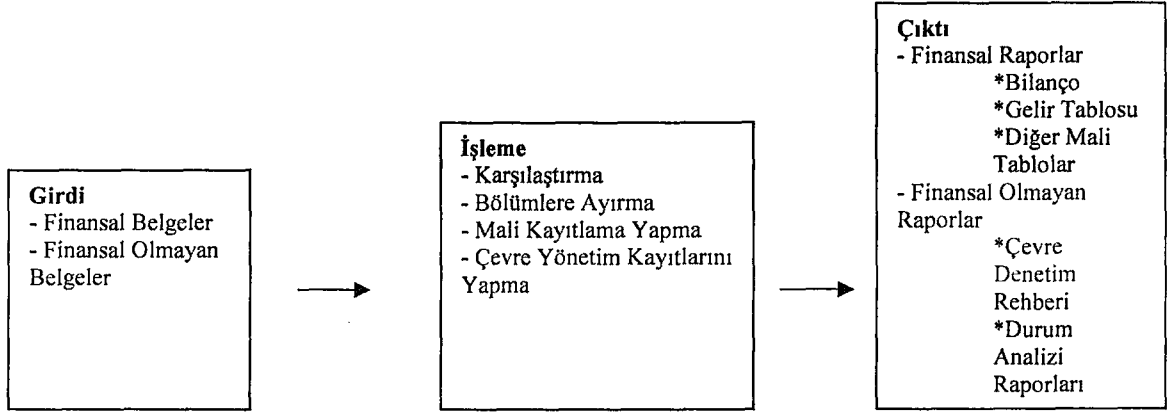
Ancak burada belirtilmesi gerekir ki, çevre muhasebesi kavramı yeni bir muhasebe sistemi oluşturma çabası değil, yalnızca çevresel unsurların değerlendirilmeleri ile ilgili bir sistemdir. Konuyu işletme düzeyinde ele aldığımızda yapılmaya çalışılan, çevresel bilgilerin mevcut muhasebe sistemi içine dahil edilmesi, işletme faaliyetlerinden etkilenen çevresel değerlerin de mali tablolarda bir maliyet kalemi olarak yer almalarını sağlamaktır. Çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi süreci iki aşamadan oluşur. Bunlar:

- Belgeleme
- Kayıt

Aşağıdaki kısımda bu iki aşama ana hatlarıyla açıklanacaktır.

1) Belgeleme

Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegrasyonu için ilk koşul, çevresel konularda üretilen bilgilerin belgelendirilmesidir. Daha sonra, belgelenen çevresel olay ve işlemlerin THP çerçevesinde muhasebe kayıtlarına alınması mümkün olacaktır. Son aşamada ise, mali nitelikteki çevresel olaylar finansal tablolara yansıtılmakta ve çeşitli raporlar vasıtasıyla ilgililere sunulabilmektedir. Bu durum Şekil 3'de şematize edilmiştir.



Şekil 3: Çevresel Bilgilerin Muhasebe Sistemine Entegrasyonu

Çevresel maliyetlerin belirlenmesinde ve kayıt altına alınmasında köprü görevini üstlenen belgeler, finansal ve finansal olmayan belgeler olmak üzere ikiye ayrılabilir [Aslan, 1995:44] :

- **Finansal Belgeler:** Çevresel değerleri korumak, verilen zararları en aza indirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla işletmelerin yapmış oldukları faaliyetleri mali açıdan gösteren belgelerdir (Fatura, fiş vb),
- **Finansal Olmayan Belgeler:** Çevresel kaynakların korunması amacıyla çıkarılmış olan yasal düzenlemelerle, teknik belgelerden oluşmaktadır. Bu belgeler özellikle çevre yönetim standartları koşullarına göre durum analizi yapmaktadır. Ayrıca finansal olarak değeri direkt olarak belirlenemeyen doğal kaynakların fiyatlandırılmasına yardımcı olmaktadır. Bu belgelere örnek olarak, kanun, yönetmelik, tüzük ve teknik raporları verebiliriz.

2) Kayıt

İşletmelerin doğal çevreye yönelik faaliyet ve maliyetlerinin belirlenmesinde gerekli olan belgelerin düzenlenmesi yapıldıktan sonra, bu belgelerdeki bilgilerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Burada önemli olan nokta, hesap planındaki mevcut hesapların, çevresel değerlerin takibine yönelik olarak nasıl sistematize edileceğidir.

İşletmelerin çevre için yaptıkları her türlü faaliyet çevresel maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İşletmelerde ortaya çıkan bu çevresel maliyetlerin diğer işletme faaliyetleri arasında dağınık ve karışık bir şekilde muhasebeleştirilmesi, muhasebenin temel kavramlarından “önemlilik” kavramına da aykırı düşmektedir.

Diğer taraftan çevresel maliyetlerin bu şekilde muhasebeleştirilip kayıt altına alınması, ne işletmenin çevresel faaliyetlerini izleyebilme ne de çevresel maliyetlerden yararlanarak çevresel kontrolü sağlama ve ilgili bilgi kullanıcılarına raporlama olanağına imkan tanımamaktadır. Dolayısıyla işletme faaliyetleri içinde önemi giderek artan çevresel maliyetlerin kayıtlarda ayrı olarak gösterilmesi gerekmektedir [Özbirecikli, 2002:84].

Nitekim 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetenin Mükerrer Sayısında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı'nın amacı şöyle ifade edilmiştir.

“İşletme faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi ve mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumunu yansıtmasının sağlanması ve denetimin kolaylaştırılmasının hedeflenmesi”[TÜRMOB, 1994:1].

Belirtilen bu amaçlara ulaşılması ve sağlıklı denetimin sağlanması için, işletmelerin geleneksel hesap planlarının, çevresel faaliyet ve maliyet bilgilerini de kapsayacak esnek bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Ancak ülkemizde THP kapsamında çevresel faaliyetlerle ilgili sorunlar pek dikkate alınmamaktadır. Belirttiğimiz gibi TMS kapsamında düzenlenen THP'nın bu esnekliğe kavuşturulabilmesi, en azından çevresel konulara açık hale getirilebilmesi açısından, muhasebe sisteminde yapılması gereken düzenlemeler;

- Çevre ile ilgili Yatırım Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi,

- Çevresel faaliyetlerle ilgili dönemsel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi (İşletme maliyetleri),
- Atıkların muhasebeleştirilmesi, olmak üzere üç kısımda incelenmiş ve öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

2.2.5.1. Çevre İle İlgili Yatırım Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin çevre muhasebesi uygulamaları, müşterilerin bilinçlenmesi, yasalar ve çeşitli Çevre Baskı Örgütlerinin (Greenpeace gibi) işletme üzerinde yoğun baskılar oluşturmasıyla hız kazanmıştır.

İşletmeler artık çevreyi korumak ve çevre kirliliğini azaltmak için, çeşitli önlemleri almak ve etkin bir çevre yönetim sistemi kurmak durumundadırlar.

Daha öncede ifade edildiği gibi, çevreye verilen zararı ölçmektense, önleme faaliyetleri ile bu zararın oluşmadan engellenmesi daha kabul edilebilir bir durumdur. Bu noktada da çevre kirliliğini önlemeye yönelik yatırımlar başlıca önleme faaliyetlerindedir. Çevreye verilecek zararı önlemeye yönelik maliyetlerin önemli bir bölümü yapılacak yatırımlar ile başlar.

Günümüzde işletmelerin yatırım planlamasında çevresel değerlerin göz önüne alınmaması düşünülemez bir hale gelmiştir. Bu nedenle de büyük işletmelerin Çevre-Sağlık-Güvenlik adı altında ayrı bir bölüm oluşturmaları ve her tür yeni yatırım, yeni mamül yada hizmet geliştirilmesine yönelik projelerini planlarken bu bölümün de onayını almaları gittikçe benimsenen bir uygulama haline gelmektedir.

Bu kapsamda organize edilecek bir fonksiyonel bölümün faaliyetleri arasında [Yarbaşı, 1998:71] :

- Sonuçları daha geniş bir zaman aralığına yayılacak türde, örneğin, doğal çevreden en az zararlar yararlanma ve olumsuz etkilerin giderilmesine yönelik araştırma faaliyetleri ya da,
- Doğrudan çevre zararlarının önlenmesiyle ilgili olmayan diğer yatırım, yeni mamül yada yeni hizmetlerin de çevre açısından uygunluğunu denetleme, analiz ve onayına yönelik faaliyetler yer alabilir.

Bu aşamada çevresel bilim ve teknoloji yatırımlarıyla ilgili harcamaların toplandığı bir hesaba ihtiyaç vardır. Duran varlık niteliğindeki bu yatırımların izlenmesi için THP’ında ayrılmış bir hesap mevcuttur. “258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR” hesabı, işletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle harcamaların izlendiği hesaptır [Sevilengül, 1997:402].

Söz konusu yatırımlara örnek olarak filtreler, su arıtma tesisleri, depolar, arıtma sistemleri vb. duran varlıklar gösterilebilir.

Yatırım projelerine ilişkin çevresel harcamalar aktifleştirilirken, yapılmakta olan yatırımlar hesabının borcunda izlenmeli, yatırım tamamlandığında ise THP’da belirtilen maddi duran varlık hesap kalemlerinden uygun olanına aktarılmalıdır. Çevre kirlenmesini önlemek için yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin de yine bilanço hesaplarından 26 nolu Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubu içinde izlenmesi uygun görülmektedir [Aslan, 1995:47].

- Yatırım Dönemi Maliyetlerinin İzlenmesi [Yarbaşı, 1998:78]

----- / -----
 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
 258.90 Doğal Çevre Yatırım Projesi
 258.90.001 Madde Giderleri
 -
 258.90.701 Finansman Giderleri
 İLGİLİ HESAPLAR
 ----- / -----

- Tamamlanan Yatırımların Aktifleştirilmesi

| |
|------------------------------------|
| ----- / ----- |
| 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR |
| 253.90 Doğal Çevre Yatırımları |
| 253.90.001 Arıtma Tesisi |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR |
| 258.90 Doğal Çevre Yatırım Projesi |
| 258.90.001 Madde Giderleri |
| - |
| 258.90.701 Finansman Giderleri |
| ----- / ----- |

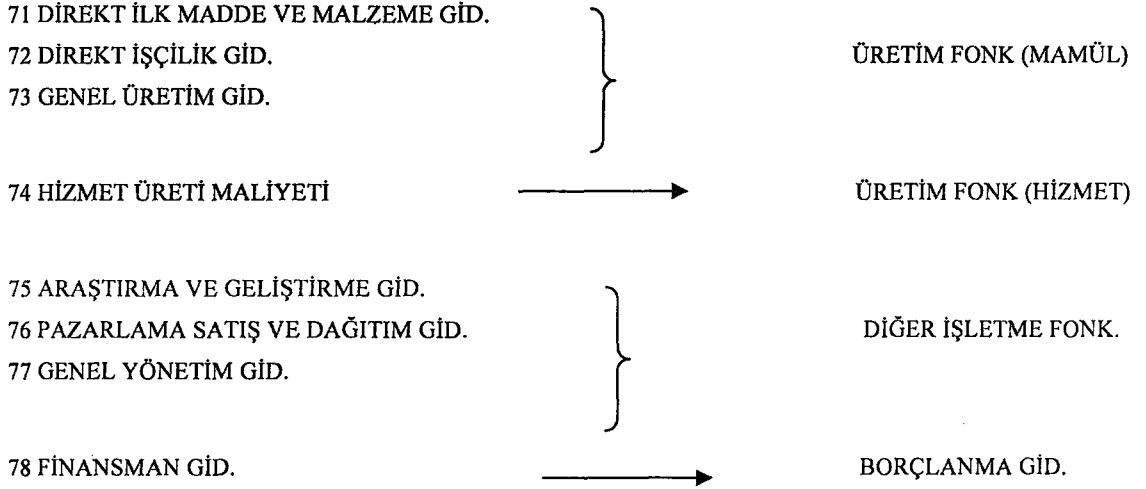
2.2.5.2. Çevresel Faaliyetlerle İlgili Dönemsel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Maliyet hesapları, mal ve hizmetin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır [TÜRMOB, 1994:115].

THP’ında maliyet hesaplarının “7 Maliyet Hesapları” hesap sınıfında izlenmesi esastır. Yalnız burada bir esneklik getirilerek, işletmelerin büyüklüklerine göre “7/A” ve “7/B” olmak üzere iki ayrı seçenekten birine göre kayıt yapılabilmesine olanak sağlanmıştır.

7/A seçeneğinde giderler fonksiyon, 7/B de ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Çevresel faaliyetlerle ilgili maliyetlerin izlenmesi içinde “7” numaralı hesap sınıfına ait düzenlemeler dikkate alınmaktadır. Büyük üretim işletmelerinin katlandığı çevresel harcamaların yoğunluğu ve buna paralel olarak çevre muhasebesi uygulamasını benimseme olasılıkları küçük işletmelere göre daha fazla olacaktır. Bu gerçekten yola çıkarak tezde, çevresel maliyetlerin izlenmesinde 7/ A seçeneği dikkate alınacaktır.

THP’da maliyet hesaplarının izlenebileceği hesap grupları 7/A seçeneğine göre Şekil 4’deki gibi belirlenmiştir [Yarbaşı, 1998:73]:



Şekil 4: THP Kapsamında Fonksiyonel Maliyet Hesap Grupları

7/A Seçeneğinde, kullanılacak fonksiyonel defter-i kebir hesaplarının yanında, maliyet (gider) yeri ve maliyet (gider) türü hesapları da ayrıca düşünülmüştür. Bu bağlamda çevresel maliyetlerinde fonksiyonel maliyet hesabı altında maliyet yeri ve gider çeşitleri itibariyle izlenmesi mümkündür.

2.2.5.2.1. Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Gider Esasına Göre Takibi

İşletmede ortaya çıkan çevresel maliyetler çeşitli şekillerde sınıflandırılabilen idi. Kayıtlar açısından kolaylık sağlayacak bir diğer gruplandırma şekli de, azaltma, kullanma ve zarar maliyetleri şeklindeki ayırımdır. Bu gruplandırmada, işletmenin çevresel faaliyetlerinden kaynaklanan maliyetler ait oldukları maliyet kategorisinin başlığı altında şöyle ifade edilebilmektedir [Kırhoğlu ve Can, 1998:119-121]:

Tablo 8: Çevresel Maliyet Kategorileri

| Azaltma Maliyetleri | Kullanma Maliyetleri | Zarar Maliyetleri |
|---|----------------------------|------------------------------|
| Çevre Planlaması | Hava Maliyeti | Hava Kirliliği |
| Süreç Kontrol | Su Maliyeti | Su Kirliliği |
| Emisyon Ölçüm Cihazları | Toprak Maliyeti | Toprak Kirliliği |
| Çevreye Zararsız Mamül Tasarım Geliştirme | Gürültü Maliyeti | Gürültü Kirliliği |
| Geri Dönüşüm Tasarımları | Görüntü Maliyeti | Görüntü Kirliliği |
| Çevreye Zararsız Ambalaj Geliştirme | Doğalgaz Maliyeti | Cezalar ve Tazminatlar |
| Çevre Geliştirme | Petrol Maliyeti | Çevre Temizleme |
| Çevresel Eğitim | Kömür Maliyeti | Şikayet Araştırmaları |
| Biyolog, kimyager hizmetleri | Enerji Maliyeti | Kefalet ve Garanti Giderleri |
| Çevre Mühendislik Hizmetleri | Diğer Kullanma Maliyetleri | Satış Azalmaları |
| Çevre Raporları | | Diğer Zarar Maliyetleri |
| Çevre Etiketleri | | |
| Çevre Güvenilirlik | | |
| Çevresel Bilgi Sistemi | | |
| Çevre Yönetim Sistemi | | |
| Çevre Denetimi | | |
| Çevre El Kitabının Hazırlanması | | |
| Ürün Sorumluluk Sigortası | | |
| Atık Kontrolü | | |
| Atıkların Bertarafı | | |
| Atıkların Arıtımı | | |
| Araştırma-Geliştirme | | |
| Diğer Azaltma Maliyetleri | | |

Yukarıdaki tablodan da anlaşıldığı gibi, işletmelerde ortaya çıkabilecek bu tür çevresel maliyetlerin ayrı olarak izlenebileceği bir hesap grubu yoktur. Gerek azaltma gerek kullanma ve gerekse zarar maliyetleri olsun fonksiyonel anlamda çevresel maliyetler üretim sürecinin bir parçası olarak karşımıza çıktıklarından ve genelde üretimle direkt olarak ilişkilendirilemediklerinden bunların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesap “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI” olacaktır.

İleride anlatılacağı üzere, bu ana hesap olan fonksiyonel maliyet hesabı için alt hesaplar açılarak çevresel maliyetler maliyet yeri ve gider çeşidi itibariyle de izlenebilecektir. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, üretimle ilgili olmayan dönemsel nitelikte çevresel faaliyetlerde mevcuttur. Üretim faaliyetleri yanında, genel yönetim, pazarlama, satış ve

dağıtım, araştırma ve geliştirme, finansman faaliyetlerindeki uygunsuzluk ve hatalarda çevre sorunlarına ve maliyetlerine neden olabilmektedir.

Çevresel maliyetlerin işletmelerin önemli fonksiyonları açısından tasnifi Tablo 9' da şematize edilmiştir [a.g.e., s.122].

Tablo 9: Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Gider Esasına Göre Tasnifi

| Çevresel Maliyetler | Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Dağılımı | | | | |
|----------------------|--|-------------------|---------------------|-------------------------|---------------------|
| | Üretim Giderleri | Dönem Giderleri | | | |
| | Genel Üretim Giderleri | Ar – Ge Giderleri | Pazarlama Giderleri | Genel Yönetim Giderleri | Finansman Giderleri |
| Azaltma Maliyetleri | | | | | |
| Kullanma Maliyetleri | | | | | |
| Zarar Maliyetleri | | | | | |
| TOPLAM | | | | | |

Böylece çevresel maliyetler, üretim hesabına alınarak mamül maliyetine veya dönem giderleri hesaplarına alınarak doğrudan dönem giderlerine yansıtılabilir. İki durumda da, işletmenin yaptığı çevresel harcamaların topluca ve ayrı olarak belirlenebilmesinde, fonksiyonel maliyet hesabının bir alt hesabı şeklinde oluşturulacak bir “gider yeri” kavramı faydalı olacaktır.

2.2.5.2.2. Çevresel Maliyetlerin Gider Yeri ve Gider Türleri İtibariyle İzlenmesi

Çevresel maliyetlerin toplandığı “Genel Üretim Giderleri” hesabına açılacak bir yardımcı hesap, söz konusu maliyetlerin diğer faaliyetler arasında kaybolmasını engelleyecektir. Böylelikle, kullanılacak fonksiyonel defter-i kebir hesapları bazında

çevre maliyetlerinin ayrıca izlenmesi ve raporlanması açısından görülen THP kapsamındaki sınırlar, gider yeri hesabının belirlenmesiyle bir ölçüde de olsa giderilebilecektir. Maliyet yerini ifade eden bu alt hesap için önerilen isim “Çevresel Faaliyetler Gider Yeri” dir [Yarbaşı, 1998:74].

Çevresel maliyetlerin önleme, yararlanma ve etkileme maliyeti olarak ayrı ayrı izlenmesi ve raporlanması zordur. Çünkü bu maliyet gruplarını birbirinden kesin çizgilerle ayırmak güçtür. Buna karşılık, çevresel maliyetlerin gider yeri olarak izlenmesi, bu maliyetlerin genel olarak raporlanmasını olanaklı hale getirir.

- Çevresel Maliyetlerin Gider Türlerine Göre İzlenmesi :

Çevresel maliyetlerin fonksiyonel ve çevresel maliyet yeri açısından tanımlanmasının yanında, temel niteliklerine göre, THP’ında belirlenen gider türleri itibariyle izlenmesi de mümkündür.

Bu yönde kullanılacak çevresel faaliyetlerle ilgili gider çeşidi alt hesapları aşağıda kısaca açıklanacaktır.

a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Çevre dostu mal ve hizmet üretimi için, üretim sürecinde yapılan hammadde, malzeme ve ambalaj değişikliğinin maliyetidir. Örneğin, mamülün bünyesine giren hammaddelerin geri dönüşümlü olanlarla değiştirilmesi, ambalajlarda kullanılacak malzemelerin kirlilik oluşturmeyen malzemelerden seçilmesinin getirdiği maliyetler.

b) İşçi-Memur Ücret ve Giderleri: Çevresel arıtma tesisi, filtre takımı, çevresel yatırım ve makinaların yapımında, bakım ve onarımında çalıştırılan ve memurlara ödenen her türlü ücret ve diğer giderleri kapsar. Ayrıca, işletmede çevresel faaliyetlerle ilgilenen bir departman varsa, bu bölümdeki elemanlara ait giderler de bu gruba dahil edilebilir.

c) Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Çevresel arıtma tesisi vb. yapıların faaliyete geçmesi için sağlanan su, enerji, haberleşme, nakliye ve diğer fayda ve hizmetleri içerir.

d) Çeşitli Giderler: Çevresel tesislerin ve makinaların sigorta, noter vb. giderlerini kapsar.

e) Vergi, Resim ve Harçlar: Devletin çevre koruyucu önlemlerinden biride çevreyi kirletenlerin çevre sorunlarının çözümü maliyetlerine parasal katılımını sağlayan “çevre vergisi” uygulamasıdır [Günaydın, 2000:14].

Çevre vergileri, kirlilik meydana getiren atıkların topluma yüklediği zararı ortadan kaldırmak amacıyla konulan ve “kirleten öder” ilkesine uyum sağlayan mali yükümlülüklerdir [Çelen, 1997:152].

Söz konusu vergiler, emisyon üzerinden alınan vergiler (piyango vergiler), çevre zararı yaratan malların tüketimi ve girdileri üzerinden alınan vergiler (dolaylı vergiler) ve çevre ile ilişkili diğer vergisel düzenlemelerdir.

Türkiye uygulaması açısından belediyeler tarafından tahsil edilen Çevre Temizlik Vergileri çevre vergisi kapsamında değerlendirilebilecek vergi türüdür.

İşte işletmelerin kamu müdahalesi yoluyla, bir kamu malı olarak kabul edilen çevreye verdikleri zarar karşılığında ödemek zorunda oldukları çevresel vergi, resim ve harç giderleri bu grup altında izlenebilir.

f) Amortisman ve Tükenme Payları: İşletmenin çevreye verdiği zararı önlemek için yaptığı maddi duran varlık yatırımları (arıtma tesisi, araştırma-geliştirme tesisi vb) için ayrılan amortisman giderleri ve tükenme paylarını içermektedir.

g) Finansman Giderleri: Çevresel yatırımların finanse edilmesi için işletmenin sağladığı kısa ve uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarının izlendiği hesaptır.

- Çevre Yararlanma - Etkileme Maliyetlerine Katılım Giderleri [Yarbaşı, 1998:79]:

----- / -----

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

381 GİDER TAHAKKUKLARI

381.50 ----Yılı Çevre Vergisi

----Yılına ait Çevre Vergisi Tahakkuku

----- / -----

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730.90 Çevresel Faaliyetler Gider Yeri

730.90.590 Çevre Vergisi

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

---- Yılına ait giderlerin aktarılması

----- / -----

- İşletmelerin Çevre Faaliyetleriyle İlgili Birimine Ait Dönem Giderleri

----- / -----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770.90 Çevresel Faaliyetler Gider Yeri

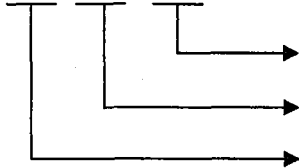
770.90.200 Personel Ücret ve Giderleri

381 GİDER TAHAKKUKLARI

---- ayına ait ---- gider tahakkuku

----- / -----

730. 90. 000



Gider türü

Gider yeri

Ana fonksiyon hesabı

İşletmenin çevreyi korumak adına katlandığı maliyetler, yukarıda ifade ettiğimiz şekilde kayıtlara alınacaktır.

2.2.5.3. Atıkların Muhasebeleştirilmesi

Üretim sürecinde ortaya çıkan fireler (atıklar) özellikle endüstri işletmelerinde fiili maliyetlerin belirlenmesinde çok büyük önem taşıyan çevresel sorunların başında gelmektedir.

İşletmenin maliyet-kar-vergi üçgenini hem miktar hem değer olarak etkileyen fireler, bozuk ürünler, kusurlu ürünler ve artıklar literatürde bazen birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar. Fakat, bunların her birinin üretim sürecinde yer aldıkları durum birbirinden farklıdır.

Üretim işletmelerinde, üretime giren madde miktarı ile üretimden çıkan ürünün bünyesinde yer alan madde miktarı arasındaki dengeyi bozan bu faktörler aşağıdaki başlıklar altında açıklanacaktır [Yükçü, 1998:430]:

- Fireler (atıklar)
- Artıklar (üretim artıkları)
- Bozuk ürünler
- Kusurlu ürünler (hatalı mamuller)

2.2.5.3.1. Fireler ve Muhasebeleştirilmeleri

Geniş anlamda fire, imalat süresince doğabilecek eksilmelere denir. Dar anlamda ise üretime giren brüt direkt ilk madde ve malzeme miktarı ile üretimden çıkan mamulün bünyesinde yer alan net direkt ilk madde ve malzeme miktarı arasındaki farka fire denir [Altuğ, 1996:255].

İşletmede fire oluşumunun nedenleri şunlardır [Karabınar, 1994:27]:

- Direkt ilk madde ve malzeme şekli ile üretilen mamulün şekli arasındaki uyumsuzluklar,

- Savurgan kullanım,
- Hatalı üretim yöntemleri,
- Yanlış makine ayarlamaları,
- Gerekli spesifikasyonları taşımayan direkt ilk madde ve malzeme kullanımı,
- Yanlış mühendislik tanımlamaları,
- İşçilerin eğitim ve beceri düzeyi,
- Gereğinden fazla stok bulundurup, ambar şartlarından kaynaklanan eksilmeler.

Bir endüstri işletmesinde üretim maliyeti saptanırken üç aşama dikkate alınır. İlk olarak, ürünün üretimi için gerekli olan hammadde ve malzemeler tedarik edilerek ambarda stoklanır, ikinci aşamada üretim için gerekli olan hammadde ve malzemeler ambardan alınıp üretime verilerek çeşitli işgücü ve çalışmalar ile üretim faaliyeti gerçekleştirilir.

Son olarak, hammaddenin dönüşüm süreci tamamlanarak ürün satılmak üzere ürün ambarında stoklanır. Fire her üç aşamada da görülebileceği gibi, daha çok ikinci aşamada (üretim sürecinde) ortaya çıkar [Yeğinboy, 1992:21].

Fireler normal, anormal fire; tam ve kısmi fire olarak iki şekilde sınıflandırılabilir. Normal fire, bir ürünün üretilebilmesi için katlanılması gereken, ortaya çıkması beklenen, miktarı önceden tahminlenebilen madde ve malzeme kaybıdır. Bu tür fire oranları ilgili meslek kuruluşları tarafından (ISTO, Danıştay vb.) belirlenerek firmalara bildirilir. Anormal fire, normal fire oranının üstünde gerçekleşen, miktarı önceden tahmin edilemeyen firedir.

Üretimde kullanılan brüt hammadde miktarı ile net hammadde miktarı arasındaki fark tamamen yok oluyorsa oluşan fark uçucu (veya tam) firedir. Genellikle kimya endüstrisinde buharlaşma biçiminde ortaya çıkan fireler buna örnektir. Üretim faaliyetinde kullanılan hammaddenin tümünün mamul bünyesinde yer almaması ve artan kısımların normal kullanım olanağını kaybetmesi halinde ise kalıcı (kısmi) fire söz konusudur.

Çeşitli metal levha işleyen işletmelerde meydana gelen fireler bunlara tipik örnek teşkil etmektedir [Altuğ, 1996:258].

+ üretim faaliyetinde kullanılan brüt hammadde miktarı
- mamul bünyesinde yer alan net hammadde miktarı
= fire

İşletmenin benimsemiş olduğu maliyetleme sistemine göre (sipariş – safha vs.) fire maliyetinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi farklılık gösterecektir. Normal firelerin maliyeti geride kalan birimlere yüklenecek ve üretilen mamulün maliyetinde bir artış olacaktır. Anormal firelerin maliyetinin ise, sonuç hesaplarına aktarılması, yani kanunen kabul edilmeyen gider olarak izlenmesi daha doğru olacaktır [Yükçü, 1998:434].

Firelerle ilgili muhasebe kayıtları da, işletmenin fire uygulamaları ile yakından ilgilidir. Buna göre [Karabınar, 1994:105-107]:

1) Fireler değerlendirilmeyip atılıyorsa, muhasebe kaydına gerek yoktur. Çünkü gerek safha maliyeti yöntemi, gerekse sipariş maliyeti yönteminde fireler zaten kendiliğinden mamullere yüklenmiştir. Eğer fireler atılırken, nakliye vb. giderler yapılıyorsa bunlar için çeşitli alternatifler vardır.

a) Fire belli bir sipariş ile ilgiliyse fireyi yok etmek için yapılan giderler o siparişin maliyetine alınır. Bu durumda yevmiye kaydı şöyle olur;

----- / -----
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
. X Safhası
AKTİF/PASİF
.Fire uzaklaştırma masrafları
----- / -----

b) Birinci durum olanaksız ise firenin ortaya çıktığı gider yerinin gideri olarak dikkate alınır.

c) İkinci durum da imkansız ise fireyi yok etmek için yapılan giderler genel üretim giderlerine alınır ve dağıtım yoluyla tüm mamullere yüklenir.

----- / -----
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
.40 Diğer Çeşitli GÜG
.001 Fire Uzaklaştırma Gideri
AKTİF/PASİF
.Fire uzaklaştırma giderleri
----- / -----

2) Fireler satılıyorsa bu durumda iki seçenek vardır.

a) Firelerin maliyetinin hesaplanarak satılması

Bu durumda fireler ilk önce bir stok hesabına alınır. Satış fiyatı ile maliyeti arasındaki fark kar / zarara alınır.

----- / -----
157 DİĞER STOKLAR
.01 Fire Stoğu
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
.Firenin stoklara alınması
----- / -----

Bu firelerin satılması durumunda, satış kaydı şöyle olur;

----- / -----
AKTİF / PASİF
659 DİĞ.OL.GİD.VE ZARARLAR
.10 Fire Satış Zararı
157 DİĞER STOKLAR
.01 Fire Stoğu
.Firenin stoklarının satılması
----- / -----

b) Firelerin maliyeti hesaplanmadan satılması

Bu durumda fireler stoğa alınmaz. Fire satışından elde edilen gelir sonuç hesaplarına alınır. Ama fire maliyetleri zaten mamül maliyetine yüklenmiş olur.

----- / -----
AKTİF / PASİF
649 DİĞ.OL.GELİR VE KARLAR
. 10 Fire Satış Geliri
.Fire satılması

Fireler stoklarda “iz değeri” ile izlenirse aşağıdaki gibi kayıt yapılır:

----- / -----
157 DİĞER STOKLAR
. 10 Fire Stoğu
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
.Firenin iz değeri ile stoklara alınması

Eğer fire karlı satılmışsa şu kayıt yapılır:

----- / -----
AKTİF / PASİF
157 DİĞER STOKLAR
.01 Fire Stoğu
649 DİĞ.OL.GELİR VE KARLAR
. 10 Fire Satış Geliri
.Firenin karlı satışı

Eğer ortaya çıkan firede anormal fire varsa, sonuç hesaplarına aktarılmalıdır. Bu işlemin muhasebe kaydı:

----- / -----
659 DİĞ.OL.GİD.VE ZARARLAR
. 10 Fire Satış Zararı
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
.Anormal Fire Kaydı

Ticari işletmelerde ise fire kaydı şöyle yapılır:

----- / -----
659 DİĞ.OL.GİD.VE ZARARLAR
. 10 Fire Satış Zararı
153 TİCARİ MALLAR
.Stoklarda Fire Oluşması Nedeniyle.

2.2.5.3.2. Artıklar ve Muhasebeleştirilmeleri

Üretim sonrası esas mamül özelliğine sahip olmayan ve tekrar kullanılma olanağı bulunmayan artıklar küçük değerle de olsa dahi satılma olanağına sahip üretim çıktılarıdır. Genellikle kesme, delme, presleme, oyma vb. işlemler sonucu oluşmaktadır [Altuğ, 1996:261].

Artıkların en önemli özelliği bir ekonomik değere sahip olmalarıdır. Artıkların satışından elde edilen geliri maliyetlendirme çalışmaları literatürde iki biçimde dikkate alınmaktadır. Birincisi; gelir, elde edilen mamulün direkt ilk madde ve malzeme maliyetinden düşülebilir. İkincisi, artığın gelirinin, ilgili olduğu siparişin maliyetinden düşülmesi biçimindedir. Direkt ilk madde ve malzeme olarak tekrar üretimde kullanılabilen artıklar, işletmede ek bir üretim işleminden geçirilerek yepyeni bir yan mamul de elde edilebilir. Ancak, bu değerlendirme biçimi için ek yeni yatırımlar gerekebilir [Yükçü, 1998:433].

Döküntülerin normal üretim koşullarında ortaya çıkmaları halinde, satılmaları veya tekrar direkt ilk madde ve malzeme olarak üretimde kullanılmak üzere ilk madde ve malzeme stoğuna alınmaları sözkonusu olabilir. Buna ilişkin kayıt şöyle olacaktır;

Satılmak için stoğa alınması;

----- / -----
157 DİĞER STOKLAR
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM

Üretimde tekrar kullanılmak için stoğa alınması durumunda;

----- / -----
150 İLK MADDE VE MALZEME
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
----- / -----

İşletmelerin çok özel siparişler alması ve bu sipariş üretilirken beklenenin üzerinde artık ortaya çıkması halinde, anormal özellikteki bu artıkların yarattığı maliyet artışını sadece bu özellikli siparişlere yüklemek daha mantıklıdır. Bunun için 151 Yarı Mamuller-

Üretim Hesabını artıkların piyasa değeri kadar alacaklandırmak gerekecektir [a.g.e., s.468-469].

Artığın satışından elde edilen gelir de “Diğer Gelirler Hesabına” alınır.

----- / -----
AKTİF / PASİF
649 DİĞ.OL.GELİR VE KARLAR
.30 Artık Satış Geliri
.Artıkların Satılması
----- / -----

2.2.5.3.3. Kusurlu Ürünler ve Muhasebeleştirilmeleri

Üretim sürecinin herhangi bir noktasında ya da üretim sürecini tamamladıktan sonra ortaya çıkan, fakat istenen kalite ve özellikte olmamakla birlikte ekonomik sayılabilen, ek işlemlerle istenilen kaliteye dönüştürülebilen çıktılara kusurlu üretim denir [Karabınar, 1994:43]. Kusurlu üretim için üç değişik işlem yapılır [Akşit,1996:137-138]:

- Kusurlu mamül olarak satılabilir,
- Düzeltilmek üzere yeniden işlem görebilir,
- Üretimin ilk aşamasında direkt ilk madde ve malzeme olarak kullanılabilir.

Bu üç durumun gerçekleşmesi halinde yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır [Karabınar, 1994:108-109]:

a) Kusurlu Üretimin Kusurlu Haliyle Satılması Yolunun Seçilmesi Durumunda Yapılacak Kayıt:

Kusurlu üretimler üretimden çıkınca, ayrı bir stok hesabına alınır ve aşağıdaki kayıt yapılır:

----- / -----

157 DİĞER STOKLAR (Maliyet tutarı kadar)

.02 Kusurlu Üretim Stokları

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM (Maliyet tutarı kadar)

.Üretimden çıkan kusurlu üretimlerin ayrı bir hesaba alınması

----- / -----

Kusurlu üretimlerin satılması durumunda aşağıdaki kayıtlar yapılır.

----- / -----

100 KASA (Satış tutarı kadar)

600 Y.İÇİ SATIŞLAR (Satış tutarı kadar)

.90 Kusurlu Üretimler

.Kusurlu üretimlerin satışı

----- / -----

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (Maliyet tutarı kadar)

.01 Kusurlu Üretim Satışı

157 DİĞER STOKLAR (Maliyet tutarı kadar)

.02 Kusurlu Üretim Stoğu

.Kusurlu üretimlerin satışı

----- / -----

Dönem sonunda 600 ve 623 nolu hesaplar 690 nolu hesaba devredilir.

b) Kusurlu Üretimlerin Ek İşlem Görmesi Halinde Yapılacak Kayıt:

Önce ek işlem maliyeti üretime yüklenmelidir.

----- / -----

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD. (Ek işlem tutarı kadar)

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ

İLGİLİ HESAPLAR

.Ek işlem maliyetlerinin tahakkuku

----- / -----

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM (Ek işlem tutarı kadar)

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.YANSITMA

721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSITMA

731 GENEL ÜRETİM GİDERİ YANSITMA

.Ek işlem maliyetlerinin üretime yüklenmesi

----- / -----

152 MAMÜLLER

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM

.Ek işlem görerek sağlam birime dönüştürülen kusurlu üretimler

----- / -----

c) Kusurlu Üretimlerin Üretime Direkt İlk Madde ve Malzeme Olarak Verilmesi Halinde Yapılacak Kayıt:

Eğer kusurlu üretim önce depolanıp sonra üretime veriliyorsa aşağıdaki kayıtlar yapılır:

----- / -----
150 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
 .09 Kusurlu Üretim Stoğu
 151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
.Kusurlu üretimlerin üretime geri verilmesi
----- / -----
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.
 150 DİREKT İLK MADDE VE MALZ.
 .09 Kusurlu Üretim
.Kusurlu Üretimlerin üretime geri verilmesi
----- / -----

2.2.5.3.4. Bozuk Ürünler ve Muhasebeleştirilmeleri

Bozuk ürünler, üretim aşamasının belli bir noktasında ortaya çıkabilen veya üretim sürecini tamamlamakla birlikte beklenen kaliteyi sağlayamayan bozuk veya iskarta durumundaki ürünlerdir [Akşit,1996:137].

Bozuk ürünle, kusurlu ürün arasındaki fark, kusurlu ürünlerin, ekonomik sayılabilecek ek işlemlerle düzeltilebilmesi, bozuk ürünlerin ise asla sağlam mamul haline gelememesidir.

İşletmelerde bozuk ürün oluşma nedenleri makine arızaları, hatalı iş emri uygulamaları, dikkatsizlik, kalitesiz hammadde vb. olarak sayılabilir.

Normal bozuk ürünlerin yarattığı maliyet kaybının o dönemde üretilen tüm mamullere (veya siparişlere) yüklenmesi durumunda genel üretim giderleri hesabı maliyet kaybı kadar borçlandırılır. Bozuk mamullerin hurda değeri kadar da 150 nolu İlk Madde ve Malzeme Stok Hesabı borçlandırılır [Yükçü, 1998:466-467].

----- / -----

157 DİĞER STOKLAR
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM

----- / -----

Bozuk mamulün hurda değeri 150 nolu hesaba aktarıldığında;

----- / -----

150 İLK MADDE VE MALZEME
157 DİĞER STOKLAR

----- / -----

Maliyet kaybının sadece üretilmekte olan parti veya siparişe yüklenmek istenmesi durumunda, genel üretim giderleri hesabı dikkate alınmadan, hurda değeri stok hesaplarına geçirilebilir.

----- / -----

157 DİĞER STOKLAR
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM

----- / -----

150 İLK MADDE VE MALZEME
157 DİĞER STOKLAR

----- / -----

Bozuk mamullerin anormal özellikte olması durumunda şöyle kayıt yapılabilir:

----- / -----

157 DİĞER STOKLAR
689 DİĞ.OL.GİD.VE ZARARLAR
151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM

----- / -----

2.2.5.3.5. Atık- Artık -Bozuk ve Kusurlu Ürünlerin Kontrolü

İşletmede üretim sürecinde ortaya çıkan fire, bozuk ürün, kusurlu ürün ve artıklar bir yandan mamulün (malın) maliyetini ve işletmenin karlılığını olumsuz yönde etkilerken diğer yandan özellikle atıkların herhangi bir işlemde geçirilmeden doğaya bırakılmaları nedeniyle önemli çevresel sorunlara neden olabilmektedir. Bu nedenle bu tür ekonomik kayıpların kontrol edilerek, mümkün oldukça azaltılmaları gerekmektedir.

Fire, atıklar, artıklar, bozuk ürün ve kusurlu ürünlerin kontrolü dört aşamada gerçekleştirilebilir. Bunlar [Kırhoğlu ve Can, 1998:139]:

- Üretim sürecinde bu kayıpların oluşma noktalarının saptanması,
- Oluşma noktalarında, bunlara ait standartların hesaplanmasında kullanılacak doğru oranlar veya diğer ölçütlerin saptanması,
- Bunların analiz edilmeleri ve depolanmaları,
- Ekonomik değeri olanların satılmaları, ekonomik sayılan harcamalarla tekrar işlenebilecek olanların işlenmesi veya elden çıkartılması.

Fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıkların kontrolü için kurulacak bir sistemin içeriği şöyle olabilir [Karabınar, 1994:65]

- a) Fire, bozuk ürün, kusurlu üretim ve artıklar için kontrol edilemeyen normal düzeyler ile kontrol edilebilir anormal düzeyler saptanmalıdır.
- b) Söz konusu kayıplar için etkin bir ölçümleme ve raporlama sistemi geliştirilmelidir.
- c) Başarı ölçümlemesini sağlayacak standartların geliştirilmesi ve sorumluluk alanlarının saptanması gerekir.

Üretim sırasında ortaya çıkan firenin normal kısmının sağlam birimlere yüklenmesi, anormal firenin üretim zararı sayılması bir yandan birim maliyetlerin hesaplanmasında belirlilik sağlamakta, öte yandan üretim maliyetlerinin etkin kontrolüne olanak vermektedir [a.g.e., s.69].

2.2.6. Çevre – Maliyet İlişkilerinin Mali Tablolara Yansıtılması

Daha öncede ifade edildiği gibi çevresel maliyetlerin “7” numaralı maliyet hesapları sınıfında kayıtlara alınması ve ilgili aktif hesaplar ile gelir tablosu ve bilanço hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Yani amaç, çevresel bilgilerin işletmenin mali tablolarına yansıtılmasını sağlayacak şekilde muhasebeleştirilmesidir.

Ancak TMS ile belirlenen temel mali tablolardan Bilanço ve Gelir Tablosunda bu durum için özel bir hesap önerilmemiştir.

İşletmelerin önleme, yararlanma ve etkileme maliyetlerinin özel olarak bilanço ve gelir tablosunda gösterilmesi, daha uzun bir inceleme sürecine gereksinim duymaktadır.

Bu noktada önemli olan çevresel faaliyetlerle ilgili veri tabanının her işletmenin muhasebe sistemi içinde oluşturulması ve bilgilerin kolayca ulaşılabilir ve raporlanacak şekilde izleniyor olmasıdır. Çevresel maliyetlerin izlenmesinde yukarıda ifade ettiğimiz kayıt süreci, bu amaca hizmet edebilir. Söz konusu maliyet hesaplarından derlenecek işletme içi raporların mali tablolara yansıtılması için en pratik ve hızlı yol çevresel faaliyetlere ilişkin bilgilere mali tablo açıklayıcı dipnotlarında yer verilmesi olacaktır [Yarbaşı, 1998:80].

Bilanço ve Gelir Tablosu dipnotlarında gösterilecek faaliyetler ve parasal tutarları için aşağıdaki öneriler yapılabilir [Sürmen ve Kaya, 2003:113-114]:

- Tek Düzen Hesap Planında 30 adet bilanço dipnotu önerilmiştir. Söz konusu dipnotların kapsamı incelendiğinde, çevreyle ilgili faaliyetlerin niteliklerine göre raporlanmasına ilişkin öneriler şöyle belirlenebilir:

18. Cari dönemdeki maddi duran varlık hareketleri başlığı altında;

- a) Satın alınan, imal ve inşa edilen, çevreyi korumak veya çevre kirliliğini önlemeye yönelik maddi duran varlıkları ile diğer duran varlıkların maliyetleri,
- b) Elden çıkarılan veya hurdaya ayrılan çevresel duran varlıklarla (eskiyen tanklar, hizmet süresi dolan laboratuvarlar) ile diğer maddi duran varlıklar,
- c) Cari dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışları
 - Varlık maliyetlerinde(+)
 - Çevresel varlık maliyetlerinde(+)
 - Birikmiş amortismanlarda(-)
 - Çevresel varlık birikmiş amortismanlarında(-)

29. Mali tabloları önemli ölçüde etkileyen veya mali tabloları daha anlaşılır hale getirmek için açıklanacak diğer hususlar:

- a) Diğer Maddi Duran Varlık Hesabı içinde yer alan çevresel duran varlık tutarları,
- b) Çevresel Borç ve Gider Karşılıkları Hesabında yer alan borcun (eğer iskonto edilmiş ise) iskonto edilmemiş tutarı ve iskonto oranı,
- c) Çevresel borcun tahakkuk ettirilmesindeki yasal gerekçe ve tahmin yöntemi,
- d) Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı altında izlenen çevresel araştırma harcamalarının tutarları vb. hususlar bilanço dipnotunda yer almalıdır.

- Gelir Tablosu dipnotları açısından, çevresel faaliyetlere ilişkin gelir tablosu dipnotlarında gösterilebilecek faaliyetler ise;

1. Dönemin tüm amortisman, itfa ve tükenme payı giderleri,

- a) Amortisman Giderleri
 - aa. Normal amortisman gideri
 - ab. Yeniden değerlemeden doğan amortisman gideri
 - ac. Çevresel varlıklara ait amortisman giderleri
- b) İtfa ve Tükenme Payları
 - ba. Normal itfa ve tükenme payları
 - bb. Çevresel varlık itfa payları (kirlilik permileri)

2. Dönemin karşılık giderleri

- a) Normal karşılıklar
- b) Çevresel borçlara yönelik karşılıklar

14. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabının altında gösterilen çevresel giderlerin tutarları ile Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar içinde yer alan (diğer işletmelerden veya sigortadan alınan) tazminat tutarları.

15. Cari dönemde doğal çevre koşullarını koruma amacıyla gidere dönüşen üretim ve araştırma giderlerinin tutarları;

- a) Üretim maliyetine yüklenen
- b) Ar-Ge giderlerine aktarılan
- c) Diğer dönem giderlerine aktarılan

16. Diğer Gelirler Hesabı içinde yer alan devletten alınan çevresel teşvik vb.gelirlerin tutarları.

2.3. Denetim Fonksiyonu Çerçevesinde Çevre Muhasebesi

Muhasebe denetimi, “Bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir” [Bozkurt, 1999:23]. Bu sürecin kapsadığı uygulama alanları ve denetçinin rolü ihtiyaçlar doğrultusunda değişme göstermiş ve çevre muhasebesinin öncülüğünde, çevresel denetim düşüncesi ortaya çıkmıştır.

Günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde, işletmeler çevreden sorumlu birer birim olarak davranmakta ve çevresel faaliyetleri konusunda çok daha fazla miktarda bilgi üretmektedirler. Bu doğrultuda, ürettikleri mal ve hizmetlerin çevreye olan etkilerini, bu etkileri azaltma yönündeki çabalarını ve bu konuda ulaştıkları sonuçları içeren çevresel raporları hazırlamakta ve kamuoyunun bilgisine sunmaktadırlar. Çevresel denetimi gündeme getiren bu gelişmelerde çevre kanunlarının ve müşteri şirketlerin yaptırımları önemli bir role sahiptir. Bir yandan, kamuoyu gözünde çevre dostu bir görüntü edinebilmek, bir yandan çevresel yasalara uyumlu faaliyetlerde bulunduğunu belgelemek isteği, işletmelerin çevresel denetim ve çevresel üretim konularına olan ilgisini artırmaktadır.

Çevresel denetim İngiltere Endüstri Konfederasyonu tarafından “Herhangi bir işletme faaliyeti ile onun çevresi arasındaki sistematik ilişkinin incelenmesi” olarak tanımlanmıştır. Yine bu incelemenin, hava, su, ve toprak emisyonunu, yasal sınırlamaları, doğal manzarayı, çevredeki canlılar üzerindeki etkilerini, ekolojiyi ve firmanın bölgedeki faaliyetlerine kamuoyunun bakış açısını içerdiği ifade edilmektedir [Kırılıoğlu ve Can, 1998:154].

Çevresel denetimin temel amaçları, işletmelerde çevre yönetimi ilkeleri ile bütünleşen bir çevreye duyarlı üretim sisteminin kurulmasını sağlama, bu sistemi kurabilen örgütlerin uygulamalarını tanımlama, başarı düzeylerini tespit ederek, diğer işletmeler için örnek teşkil edecek standartlar belirleme olarak sayılabilir. Ayrıca, bu sayede işletmenin çevresel performansını azaltan veya aksatan sorunlar ve hatalar tespit edilerek, bunların giderilmesini sağlayacak temel stratejilerin geliştirilmesi mümkün olabilecektir.

Genel olarak bu amaçları taşıyan Çevresel Denetim Uygulamasının işletmelere sağlayabileceği olası faydalar aşağıdaki gibi ifade edilebilir [Walters, 1996:299] :

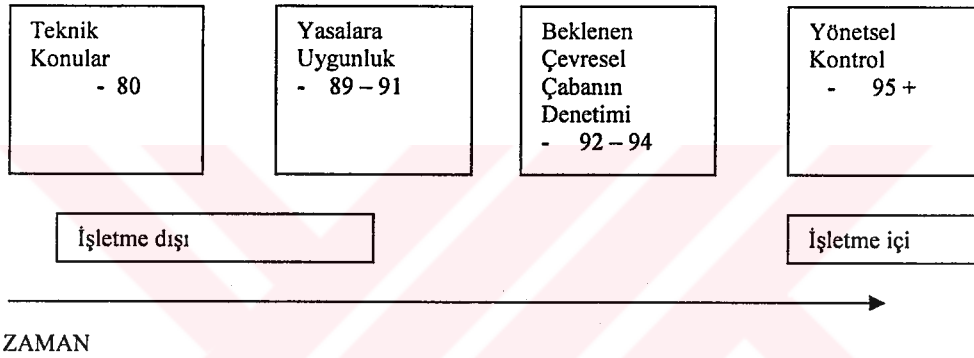
- Çevresel denetim yaptıran bir işletme, büyük olasılıkla çevresel konularla ilgili davalara daha az taraf olacak ve daha az para cezası ödeyecektir. Buda işletme maliyetlerini düşürecektir,
- Pazardaki “yeşil” imajı güçlenecek ve dolayısıyla halkla ilişkilerin gelişmesini sağlayacaktır,
- Çevresel yasalarla uyumlu olmanın ötesinde bu yöndeki beklentileri önceden tahmin etme ile rekabet avantajı sağlayacaktır,
- Faaliyet etkinliklerini geliştirir. Geri dönüşüm, emisyon miktarının ve doğal kaynak kullanımının azaltılması, ambalaj azaltımı vb.

İşletmeler (özellikle kimya, petrol, ilaç vb. endüstrilerdeki işletmeler) açıkladıkları bilgiler sonucu, halkın ve kamuoyunun tepkisini üzerinde toplama riskini de göz önünde bulundurmalıdırlar. Zira çevresel denetime tabi olan işletmelerin çevrede neden olduğu olumsuzlukların açığa çıkartılması, işletmenin sahip olduğu çevre bilincinin göz ardı edilmesine ve tek taraflı bir bakış açısıyla suçlanmasına neden olabilecektir. Bu noktada belki de, yapılması gereken çevresel denetimin aynı endüstrideki tüm işletmeler için zorunlu hale getirilmesinin sağlanmasıdır. Böylece toplum, işletmeleri kıyaslama olanağı elde edebilecektir.

1980’li yıllarda ortaya çıkan çevresel denetim yaklaşımının gelişim seyri incelendiğinde, önemli değişimler olduğu görülmektedir. Şekil 5’de özetlendiği gibi,

çevresel denetim ilk yıllarda özellikle teknik konuların ve yasalara uyumun denetlenmesi şeklinde, işletme dışından kişiler (genellikle çevre bilimciler) tarafından yürütülmekteydi. Zaman içinde çevresel denetim anlayışının gelişmesiyle, çevresel denetim yapan denetçinin rolünün yasalara uyum denetiminden çok, yönetsel kontrolün bir parçası olduğu fark edilmiştir.

Bugün hakim olan görüşe göre, çevresel denetimin yasal uyumu dikkate almakla beraber, işletme içi odaklı olması gerekmektedir. Bu çerçevede birçok kuruluş, kendi finansal denetçilerine, işletme içindeki çevre denetçilerini yönlendirebilmesi için eğitim programları düzenlemektedir [Medley, 1997:595].



Şekil 5: Çevresel Denetim Anlayışında Değişim

2.3.1. Çevresel Denetim Sürecinde Denetçinin Rolü

Piet (1997) bir çevresel denetçi için aşağıdaki tanımı yapmaktadır [Yılmaz, 2000:81-82]:

“Bir çevresel denetçi, yönetimin çevresel durumu için sorumluluk yüklediği kişilerden bağımsız uzman bir araştırmacıdır.” Piet şöyle devam etmektedir.

“Çevresel denetçi, belli bir görevlendirmeyle yönetimin çevresel durumunun değerlendirilmesi ve/veya izlenmesini içeren bağımsız ve tarafsız bir araştırmacıdır.

Çevresel denetimin çeşitli şekilleri arasındaki farkı da şöyle ayırmıştır.

- 1) Şirket çevresel koruma sistemlerinin tasarımının test edilmesi şeklinde,
- 2) Şirket çevresel koruma sistemlerinin çalışmasının ve işletilebilirliğinin kontrol edilmesi şeklinde,
- 3) Şirket çevresel koruma sistemlerinin istatistiki sonuçlarının kontrol edilmesi şeklinde.

Muhasebe denetimi, yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeyi gerektiren bir meslektir. Çevresel denetim için de, çevresel sorunlara ilişkin yeterli bilgiye sahip, sistemleri değerlendirme, analiz etme, risk değerlendirme, etkin kararlar alıp rapor hazırlayabilme yeteneklerini taşıyan, bağımsız davranabilen yüksek ahlaki niteliklere sahip uzmanların bir arada çalışması gerekmektedir. Yani çevresel denetim bir takım çalışmasıdır ve bu takımdaki kişiler farklı konularda birçok yetkiyle donatılmış denetçilerdir.

Mart 1997’de Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants-IFAC) Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC) tarafından “Finansal Tabloların Denetiminde Çevresel Sorunların Önemi” adlı uluslararası bir denetim uygulaması hazırlanmıştır. Bu taslağın amacı çevresel sorunların saptanması ve açıklanması için denetçilere uygulamaya yönelik bir yardım sağlamaktır.

Taslağın içeriği [Flening, 2000:42] :

- Kanun ve yönetmeliklere uygunluk,
- İşletme hakkında bilgi,
- Risk değerlendirme ve iç kontrol,
- Ortaya çıkarma riski/kanıtlayıcı işlemler,
- Yönetimin açıklaması,
- Raporlama,
- EK I-Sorular ve dikkate alınması gereken hususlar,
- EK II-Gerçekleştirilmesi gereken işlemler.

Yerel çevre kanun ve yönetmeliklerinin de bu beyana eklenmesi gerekir.

Beyanatın içeriğinden de anlaşılacağı üzere, çevresel denetim, finansal olmayan konuları da kapsamaktadır. Bu anlamda denetçilere önemli görevler düşmesi kaçınılmazdır.

Bu görevleri yerine getirirken denetçiler, tarafsız ve bağımsız davranmalı, incelenen işletmenin çevresel başarı düzeyi objektif kriterler ve belgeler doğrultusunda saptanmalıdır. Bu bağlamda, bağımsız denetçi aşağıdaki soruları dikkate alma ihtiyacı hissedecektir [Walters, 1996:303] :

- Çevreyle ilgili yasal olmayan faaliyetler konusunda herhangi bir delil varmı (örneğin atıkların yasal olmayan bir şekilde boşaltımı gibi),
- Şarta bağlı herhangi bir borç toplamı var mı (örneğin, kirletme maliyetlerinin gereği yerine getirilmiş mi),
- İşletmenin gelecekteki üretim çizgisi yapılacak yasal değişikliklere ve değişen kamu isteklerine nasıl uyulanacaktır,
- Yasalar veya standartlardaki muhtemel değişiklikler doğrultusunda stoklar kullanılamaz halemi geldi,
- Duran varlıkların ömürlerinde, amortismanın yansıması herhangi bir değişiklik yapmakta mıdır.

Bu soruların birçoğunu cevaplamak, profesyonel yeteneklere sahip bir denetçi için bile zor olabilecektir. Bu nedenle denetim takımında, şirket denetçisi, çevre yönetim uzmanı, kimyager, biyolog, avukat gibi farklı alanlarda uzman kişiler yer almalıdır.

Çevresel denetim uygulamasında karşılaşılan problemlerin temelinde işletmelerin çoğunun hala yeterli bir çevre bilgi sistemine sahip olmamaları yatmaktadır. Ayrıca gösterdikleri çevresel performansı ölçecek verileri sağlayan bir sistem de birçok işletmede yoktur.

Bu noktada denetçiler, çevresel yönetim sistemlerinin, çevresel bilgi sistemlerinin ve çevresel raporların hazırlanmasının geliştirilmesinde yer alabilirler.

Çevresel politikalar geliştirildiğinde, denetçiler de müşterilerini çevresel sorunları farklı boyutlarda ele alarak eğitebilirler. Ancak bu hizmetin temelinde, denetçilerin aşağıdaki konularda ustalaşmış ve beceri kazanmış olması yatmaktadır [Flening, 2000:43] :

- Farklı denetim görevlerine uyum sağlayabilme,
- Farklı denetimler ve projeler için yetenekli takımlar oluşturma,
- Genel kabul görmüş muhasebe işlemleri ve standartları geliştirebilme,
- Bilgi sistemlerinin ve iş süreçlerinin kalitesini değerleyebilme,
- Sektör ve işletme hakkında bilgi edinme,
- Bulguları yönetime rapor halinde sunma,
- Etkin bir belgeleme düzeni için gerekli yönetim bilgisine sahip olma,
- Şirket denetçisi olarak denetim işlevini yerine getirebilmek için çevresel konularda bilgi sahibi olmak gerekir.

Son olarak çevresel denetçilerin denetim ve danışmanlık hizmeti sonucu sunacakları raporda aşağıda sıralanan bazı hususlara dikkat edilmelidir [Flening, 2000:43] :

- Şirket yönetiminin raporla ilgili sorumluluğu,
- Denetimin konusunun tanımlanması,
- Denetimin amaçları, kıyaslama kriteri, denetim çalışmasının tanımlanması ve denetim sınırları,
- Doğru ve kesin görüş gibi ifadelerin kullanılmaması gerekir.

Çevresel denetimin uygulamasının yaygınlaşmasıyla beraber, denetçiler için de yeni ve karlı bir alan ortaya çıkmıştır. Çevresel denetim zamanla denetim mesleğinin ve firmaların işletme stratejilerinin doğal bir unsuru haline gelse de, bu konuda yasal bir takım düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Buna göre, işletmelerin yapmaları gereken çevre koruma faaliyetlerinin yıllık planlarda açıklanması, yıllık çevresel denetim raporu sunulması zorunlu olmalı ve yetkililerce denetlenmelidir [Gautam, 1999:57].

Yine bu doğrultuda, Türkiye Şirketler Hukuku firmaların emisyon, havayı, suyu ve toprağı kirletme düzeyleri, toplum sağlığına verdikleri zararlar vb. konulara ilişkin bilgileri tam olarak açıklayabilmelerini sağlayacak şekilde düzenlenmelidir. Yine bu noktada işletmelerin Çevre ve Orman Bakanlıklarına bir denetim raporu sunmalarıyla ilgili bir düzenleme eklenebilir.

Çevresel bilgilerin açıklanmasına ilişkin bir muhasebe standardı formüle edilebilir.

2.3.2. Çevresel Denetim Türleri

Çevresel denetimler yapılma amacına, kapsamına, uygulama zamanına, denetim yapanların statüsüne göre bölümlere ayrılabilir. Her işletme kendi çevresel durumuna göre farklı bir denetim anlayışı benimseyebilir. Burada aşağıda sıralanan belli başlı çevresel denetim türleri kısaca ifade edilecektir [Walters, 1996:300-302] :

- Çevresel Performansın Etraflıca Gözden Geçirilmesi
- Uygunluk Denetimi
- Çevresel Etki Değerlendirmesi
- Satın Alma Denetimi
- Tedarikçi ve Müşteri Denetimi

1) Çevresel Performansın Etraflıca Gözden Geçirilmesi:

Bu denetim türü, işletmenin faaliyetlerinin çevreye nasıl bir etkide bulunduğu bakılarak tüm yönleriyle yeniden gözden geçirilmesini amaçlar. Bu konu, aşağıdaki belirtilen alanları da içermektedir.

- Hammadde ve Enerjiler:

- a) Kaynaklar yenilenebilir mi.
- b) Kaynaklar sürdürülebilirliği etkilemekte midir.
- c) İkincil etkileri(örneğin ormansızlaştırma) var mıdır.
- d) Enerjinin kullanılışı ve kaynağı nedir.
- e) Kullanılan ulaşım vasıtası nedir.
- f) Tedarikçilerin çevreye yaklaşımı doğru mudur.

- Süreç

- a) Atık en az seviyede tutuldu mu.
- b) Kirlilik kontrol edildi mi.
- c) Atıkların yönetimi ne kadar iyi.
- d) Bina ve bitkilerin sürdürülebilirlik politikası nedir.
- e) Ürünler nasıl nakledildi.
- f) Ürünün kullanımı sırasındaki çevresel etki nedir.

- Ürünler ve Randıman:

- a) Ürün ne kadar enerji tüketmektedir.
- b) Ambalajlama azaltılabilir / geliştirilebilir mi.
- c) Ürünler geri dönüştürülebilir mi.
- d) Ürünlerin satışındaki etkenler nedir.
- e) Kaynaklarda potansiyel bir iyileşme var mı.

2) Uygunluk Denetimi:

İşletmenin çevresel faaliyetlerinin çevresel yasal düzenlemelerle uyumlu olup olmadığı konularını araştırır.

3) Çevresel Etki Değerlendirmesi:

Büyük projeler gerçekleştirilmeden önce, çevreye olan etkileri tahmin ve tanımlamaya çalışarak denetimin yapılmasıdır.

4) Satın Alma Denetimi:

Bir işletmenin diğer bir işletmeyi satın alması durumunda, yavru (satın alınacak) işletmenin sosyal ve çevresel performansının değerlendirilmesidir. Böylece, ana işletme,

yavru işletmenin başarısız çevre politikalarından kaynaklanacak olası çevresel borç ve sorumluluklardan, itibar kaybından korunmuş olacaktır.

5) Tedarikçi ve Müşteri Denetimi:

Tedarikçi denetimi, işletmenin mal ve hizmet satın aldığı işletmenin çevresel yönden araştırılmasıdır. Buradaki amaç, satıcı işletmelerin tedarikçilerini, çevresel standartlara uygun mal ve hizmet üreten işletmelerden seçebilmesidir.

Müşteri denetimi ise, çevresel açıdan potansiyel tehlike (kimyevi endüstriyel ürünler gibi) taşıyan ürünlerin nerede satıldığının araştırılmasıdır.

2.4. Çevre Raporu Kapsamında Çevre Muhasebesi

Çevre muhasebesi kapsamında, işletmeler, faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkilerini ve bu etkileri ortadan kaldırmaya yönelik çalışmalarını, kısaca gösterdikleri çevresel performansı ve ulaştıkları başarı düzeyini rapor haline getirerek, ilgili çıkar gruplarına sunmaktadırlar.

Diğer bir ifadeyle çevre muhasebesinin ürettiği çevresel bilgiler özetlenerek bu bilgilerden yararlanacak olanların amaçlarına uygun raporlar haline getirilirler.

Özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar gerek işletmenin ortaklarına ve kamuoyuna bilgi vermek, gerek yatırımcılar ve finans kuruluşları karşısında olumlu bir görüntü sergilemek, gerek çevre baskı örgütlerini tatmin etmek ve gerekse müşterilerine “yeşil işletme” mesajını verebilmek için çevresel faaliyetlerini yıllık raporlarında veya ayrı bir çevre raporu şeklinde gösterme yolunu seçmişlerdir.

Birleşmiş Milletler Çevre Programının tanımına göre çevresel raporlama, işletmelerin çevresel performanslarını ve işletme içinde uygulanan birleştirilmiş çevre yönetim sistemini, işletmenin çevreye karşı sorumluluğunu ve çevre ahlakına nasıl uyduğunu göstermek amacıyla gönüllü olarak hazırlanmış etkili bir iletişim aracıdır [Sürmen ve Kaya, 2003:98].

Çevresel bir muhasebe standardı oluşturulması yönünde çalışmalarda bulunan FEE tarafından konuyla ilgili olarak hazırlanan bir taslakta, çevre raporu hazırlamanın kapsamı “işletme yönetimi tarafından işletme içi ve dışı çıkar gruplarına, işletmenin çevre ile karşılıklı etkileşimi ve çevresel performansı hakkında bilgi vermek üzere yapılan hazırlık” olarak tanımlanmaktadır [FEE, 1999:10].

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, çevre raporunun kapsamı çevresel bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları doğrultusunda belirlenecektir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) çevre raporu kullanıcılarını bazı gruplara ayırmıştır. Bunların içinde birincil kullanıcı grubu yatırımcılardır.

- **Yatırımcılar:** Yatırımcılar, yatırım yaptıkları işletmenin çevresel durumu ve uygulamaları konusunda bilgi edinmek isteyebilirler. Yatırımcıların ihtiyaç duydukları bilginin önemli bir kısmını çevresel ölçümler, sorumluluklar, maliyetler, riskler ve diğer finansal etkiler üzerine hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan edinmeleri gerekir.

Çevresel sorunlar finansal tabloların hazırlanmasını değişik biçimde etkilemektedir [Flening, 2000:41] :

- Endüstri alanlarının temizlenmesi, atıkların yok edilmesi ve doğanın tahribatı nedeniyle ortaya çıkan maliyetler,
- Ürün geliştirmede çevresel olarak stratejik önemi olan yatırımlardan, atıkların satışından veya çevre ile ilgili olarak üçüncü kişilerden alınan tazminatlardan elde edilen gelirler,
- Üretim faaliyeti nedeniyle çevreye verilen zararın giderilmesi, azaltılması veya önlenmesi amacıyla yatırım yapılan varlıklar,
- Çevreye verilen zararın azaltılması için yasal veya sözleşmeye bağlı zorunluluklardan doğan yükümlülükler.

Bu doğrultuda ifade edilen finansal boyutun (çevresel maliyet-çevresel gelir) yanında, şirketin sürdürülebilir bir politika izlediğinin ifadesi olan finansal olmayan çevresel bilgileri de kapsayan çevresel raporlar yatırımcıların yatırım kararı almaları üzerinde direkt etkiye sahip olabilmektedir. Diğer bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları aşağıda kısaca tanımlanacaktır [FEE, 1999:11-13]:

- **Çalışanlar:** Çevresel konuların işletmenin ekonomik durumunu etkilemesi nedeniyle çalışanları da etkilemesi doğaldır. Ayrıca, çevre unsurunun öneminin anlaşılmasıyla birlikte, işgörenler çalıştıkları kurumun çevresel konumunu anlamalarına yardımcı olacak bilgilere ulaşmak isteyebilirler. Buna ek olarak çalışanlar aldıkları “çevre eğitimi” ile gösterdikleri çevre yönelimli çabanın sonucunu haklı olarak görmek isteyeceklerdir.
- **Müşteriler:** Müşteri durumunda olan firmalar, mal ve hizmet satın aldıkları tedarikçilerin Çevre Yönetim Sistemi, ISO 14001 gibi çevresel yaklaşımları uygulamalarını tercih etmektedirler. Zira, tedarikçilerin kullandıkları hammadde ve malzemelerin çevresel kalitesi, müşteri konumundaki bu firmaların çevresel performansını da direkt olarak etkileyebilecektir.
- **Satıcılar ve Kreditörler:** Bu gruptakilerin bilgi ihtiyacı yatırımcılar ve borç verenlerin ihtiyaçlarından farklı değildir. Bunlar da önemli bağlantıları olan müşterilerinin çevre konusundaki hassasiyet dereceleri hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Böylece, bir yandan kendilerini müşteri beklentilerine göre ayarlayıp, çevresel performanslarını geliştirirken, diğer yandan ilişkilerini güçlendirip, çevre dostu ürünlerin desteğiyle yeni pazar imkanları da yakalayabilirler.
- **Kamu Kurumları:** Çevresel yönetmelikler ve bu alandaki yasal düzenlemelerin sorumluluğunu taşıyan kamu kurumları iyi bir çevre yönetimi için bazı gösterge ve bilgilere gereksinim duyarlar. Bu bilgiler, kamu kurumlarına, denetim düzeylerini ve maliyetlerini etkileyebilecek düzenleyici nitelikteki kararların alınmasında da yardımcı olur.
- **Kamuoyu (Toplum):** Artan çevre bilincinin de etkisiyle, toplum üyeleri işletmenin çevrenin korunması ve geliştirilmesi yönünde yaptıkları katkıları gösteren bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar.

Bu sayılanların yanında, finansal analistler , muhasebeciler ve denetçilerde çevresel bilgilerle ilgilenmektedirler. Finansal analistler, finansal istikrarı değerlendirmek, risk ve fırsatları analiz edebilmek için çevresel bilgilerle ilgilenebilirler. Bu tür bilgilere ulaşmada sorulacak bazı sorular şunlar olabilir [Blumberg ve diğerleri, 1997:12] :

- Şirketin küresel bir çevre politikası var mı,
- Şirket hangi çevresel uygulama sertifikalarına sahiptir,
- Çalışanlara yönelik çevresel ödüllendirme ne düzeyde,
- Çevre, üretim yönetimi için şirket anlayışının bir parçası haline gelmiş midir.

Muhasebeciler ve denetçiler de, şirketin çevresel bilgilerine, dolayısıyla bu bilgilerle şirketin faaliyetleri arasındaki ilişkiye giderek daha fazla ilgi göstermektedirler.

Çevre raporunun düzenlenmesi ile çevresel denetim faaliyeti birbirini tamamlamaktadır. Çevresel raporun hazırlanmasından sonra bu raporlar aynı zamanda firmanın denetçisi de olabilen bağımsız birimler tarafından incelenmekte ve onanmaktadır. Raporların bağımsız denetçiye incelettirilmesinin nedenleri şunlardır [Flening, 2000:43] :

- Raporun güvenilirliğini vurgulamak,
- Firmanın imajına katkı sağlamak,
- Çevresel gruplardan gelen baskılar,
- Müşterilerden gelen baskılar.

Belli bir standart olmadığı için çevresel raporların denetiminde bir çeşitlilik söz konusudur. Bu raporlarla ilgili esas sorun aşağıdaki konularda genel kabul görmüş standartların bulunmamasıdır.

- Emisyon ölçüm yöntemleri,
- Çevresel performansın muhasebeleştirilmesi,
- Çevresel raporların tasarımı,
- Çevresel raporların denetimi,
- Uzman raporlarının ifade ediliş şekli.

Söz konusu konuları içeren standartlar henüz sistematize edilmiş olmasa da, hazırlanacak çevre raporunun taşınması gereken belli özellikler vardır [Özbirecikli, 2002:99].

Buna göre, çevre raporunda çevresel unsurların tanımlanması, özellikle hava emisyonu, çöpler, atık su boşaltımı gibi teknik boyutun belli bir rehberine uygun olarak tanımlanması rapordan rapora farklılık taşımamalıdır. Çevre kavramı çeşitli kuruluşlar tarafından farklı tanımlanmakta, bazıları için çevre işletmenin mamul üretim sürecinin etrafta neden olduğu direkt etki iken, bazıları ise bu kavramı komşuların ve çalışanların sağlık ve güvenliğini de içine alan toplam yaşam döngüsü etkisi şeklinde algılamaktadır [Flening, 2000:41].

Rapor hazırlanırken, gerekli tüm konulara yer verilmeli, bilerek veya yanlışlıkla, zehirli maddelerin depolanması, kirlilik olayları gibi bazı kritik konuların ihmal edilerek kullanıcıların yanıtılması engellenmelidir. Yani rapor tarafsız olmalıdır.

Ayrıca, yukarıda ifade ettiğimiz gibi, raporlarda bilimsel ve teknik terimlere yer verileceği zaman, kullanıcıların eğitim seviyeleri göz önünde tutulmalı, rapor anlaşılır olmalıdır.

Çevre raporunun klasik finansal raporlardan farklı bir yönü de, çevresel bir olayın etkisinin bazen birkaç yıl sonra anlaşılabilmesidir. Muhasebenin “tahakkuk” ilkesine göre ise, faaliyetlerin sonuç veya etkileri bu faaliyetlerin meydana geldiği dönemde açıklanmalıdır. Çevre raporunda bu doğrultuda, belli bir dönem için rapor hazırlama ihtiyacı, son çevresel etkinin, üretim noktasındaki “tahakkuk” temeline göre dikkate alınmasını gerektirebilir. Oysa, toprağa bırakılan atıkların zamanla yer altı sularını etkilemesi gibi, bazı çevresel etkiler, rapor hazırlandıktan sonra ortaya çıkabilir. Bu noktada, çevresel raporlama standardı oluşturulması sürecinde bu tahakkuk kavramı da açıklanmalıdır.

Son olarak belli bir döneme ait raporların veya aynı sektördeki farklı işletmelere ait çevresel raporların karşılaştırılabilir olması gerekir. Bu bağlamda bazı kuruluşlar,

raporların herkes tarafından anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasını sağlamak için raporlarda tekdüzeliği sağlama çalışmalarını başlatmışlardır.

2.4.1. Çevresel Raporlama Konusunda Standartlaşma

Çevresel raporlama için standartlaşmanın gerekçeleri sistematik olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir [Sürmen, Kaya, 2003:99]:

- a) İşletmelerin sorumluluklarının tanımlanması ve yönetime çevreyle ilgili olarak yapılan faaliyetlerin değerlemesinde standartların yardımcı olması,
- b) İşletmelerin çevreyle ilgili kendi yürüttükleri çalışmalar ile rakiplerinin çalışmalarının karşılaştırılabilmesi,
- c) Mevcut proaktif işletmelerin raporlama standardı eksikliği nedeniyle kendilerinin diğer işletmelerden farklılıklarının tespit edilememesi,
- d) Standartlar aracılığıyla raporların daha tutarlı ve karşılaştırılabilir olması nedeniyle değerlemede yatırımcı ve çıkar gruplarına fayda sağlaması,
- e) Mevcut raporlarda sunulan bilgilerin genelde “Yeşil yorum” niteliğinde olması ve içeriğinde çok az faydalı bilgi sunuyor olması.

Yukarıda ifade edildiği gibi zorlayıcı birçok neden, çevresel raporlama konusunda standartlaşmayı gerekli kılmış ve yetkili kurumları harekete geçirmiştir.

Aşağıda bu kuruluşların bazılarının çalışmaları özetlenmektedir [Yarbaşı,1998:22-26] :

1) Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber Of Commerce- ICC)

Bu kuruluş 1991 yılında çevresel yönetim konusunda aşağıdaki 16 maddeden oluşan “Gelişmenin Devamlılığı İçin Ticaret Bildirisi” ni yayınlamıştır.

- **İşletme Önceliği:** Çevre yönetimini işletmenin ilk öncelikleri arasına koyarak çevresel duyarlılığı dikkate alan politika ve programlar geliştirmek,
- **Entegre Yönetim:** Yönetimin her aşamasının vazgeçilmez parçası olan tüm bu politika ve programları her türlü işleme entegre etmek,

- **Gelişme Süreci:** İşletme politikalarının, programlarının ve çevresel başarının temeline çevresel konuları yerleştirmek, böylece sürekliliği sağlamak, teknik konuları ve bilimsel gelişmeleri, tüketici ihtiyaçlarını ve toplum beklentilerini dikkate almak, çevre kriterlerini uluslararası boyutlarda uygulamak,
- **Çalışanların Eğitimi:** Çalışanları çevresel sorumluluk içinde çalışabilmeleri için eğitmek ve yetiştirmek,
- **Ön Değerleme:** Yeni bir faaliyete veya yatırıma başlamadan veya bir alanı veya kuruluşu terk etmeden önce çevresel etkileşimi değerlemek,
- **Mamul ve Hizmetler:** Çevresel etkisi fazla olmayan, geri dönüştürülebilen, yeniden kullanılabilen veya güvenli olarak bertaraf edilebilen mamul ve hizmetler üretmek,
- **Alıcıların Uyarılması:** Üretilen mamullerin sağlıklı kullanımı, nakliyesi, depolanması veya bertaraf edilmesi konularında tüketicileri, dağıtıcıları ve kamuoyunu bilgilendirmek, gerekirse eğitmek,
- **Düzenlemeler ve Operasyonlar:** Enerji ve malzemelerin etkin kullanımı, olumsuz çevre etkileri ve atık üretiminin en aza indirilmesi, atıkların güvenli bir şekilde yok edilmesi için gerekli düzenlemelerin ve faaliyetlerin geliştirilmesi ve uygulanması,
- **Araştırma:** İşletmelerin, hammadde, mamul, işlem, emisyon ve atıklarla ilgili konularda çevreye verebileceği zararı en aza indirmek amacıyla araştırma yürütmek,
- **Tedbirli Yaklaşım:** Ciddi ve geri dönülemeyecek çevresel bozulmaya neden olabilecek mamullerin veya hizmetlerin üretiminin, pazarlamasının ve kullanımının bilimsel ya da teknik anlayışa uygun olarak değiştirilmesi,
- **Müteahhitler ve Tüccarlar:** Müteahhit firma veya tüccarların işletme prensiplerine uymalarını sağlamak,
- **Acil Durumlara Hazır Olmak:** Belirgin tehlikelerin olmadığı ortamlarda acil durumlara karşı hazırlıklı olmak, ilgili yöneticiler ve sivil toplumla birlikte ilkyardım gibi hazırlık planları geliştirmek,
- **Teknoloji Transferi:** Endüstri ve kamu sektörlerinde çevresel sorumluluk teknolojisinin ve yönetim metotlarının paylaşılmasına katkıda bulunmak,

- **Ortak Çabaya Katkı:** Çevre bilinci ve korunmasına yönelik kamu politikaları, ticari, hükümet veya hükümetler arası programların veya girişimlerinin geliştirilmesine katkıda bulunmak,
- **İlgililere Karşı Açıklık:** Halkla ve çalışanlarla diyaloga açık olmak ve desteklemek, global ve uluslararası boyutlarda operasyonlar, mamuller, atıklar ve hizmetlerle ilgili endişelerini anlamak ve cevaplandırmak,
- **Uyum ve Raporlama:** Çevresel başarıyı ölçmek, düzenli çevresel denetimlerin yapılmasını ve şirket düzenine uygunluğunu sağlamak, yasal düzenlemelere ve bu prensiplere uymak, yönetim kuruluna, şirket ortaklarına, çalışanlara, yetkililere ve kamuya doğru düzenli bilgi sağlamak.

2) Çevreden Sorumlu Ekonomilerin Birlikteliği (Coalition For Environmentally Responsible Economies- CERES)

1989 yılında yayınlanan Valdez Prensipleri zaman içinde geliştirilerek CERES Raporu olarak kabul edilmiştir. Valdez Prensipleri ya da Ceres raporu, çevresel çöküntüyü engelleyecek olumlu çalışmaları destekleyecek bir ahlak, firmaların politikalarını oluşturmada yardım ve yatırımcıları çevresel konularda aydınlatmak olarak tanımlanabilir.

Ceres kar amacı gütmeyen, ilgilenen fertlerden, sosyal bilimcilerden ve çevre gruplarından oluşan bir kuruluştur. Kuruluşa katılan ya da destekleyen firmaların, aşağıda sayılan on maddelik bildiriye uygulamaları, dönem sonu raporlarında yayınlamaları ve denetimi kabul etmeleri gerekmektedir.

- Yerkürenin Korunması
- Doğal Kaynak Kullanımında Devamlılık
- Atıkların Azaltılması ve Dağıtım
- Enerjinin İdareli Kullanımı
- Risk Azaltma
- Güvenli Mamul ve Hizmetler
- Çevresel Onarım

- Toplumun Uyarılması
- Yönetim Komitesi
- Denetimler ve Raporlar

3) Avrupa Çevre Yönetim ve Denetim Planı (Eco Management And Auditing Scheme-EMAS)

Avrupa Birliği ülkeleri arasında 1992 yılında yönetmelik olarak önerilmiş, 1993 yılında ise, isteğe bağlı olmakla birlikte, katı kuralları olan bir sistem olarak kabul edilmiştir. EMAS planının üç bileşeni vardır. Bunlardan ilki, çevre denetim bileşeni, ikincisi çevre yönetim sisteminin kendisi (Bu husus ISO 14000 ile karşılaştırılır), üçüncüsü ise rapor verme gereği ile ilgili bir seri kurallardır.

4) Uluslararası Standartlar Organizasyonu ve ISO 14000 (International Organization For Standardization)

Uluslararası Standartlar Organizasyonu 1947 yılında İsviçre'nin Cenevre kentinde, üretim ve hizmet sektörlerinde uluslararası standartların oluşturulması için kurulmuş, devletler dışında dünyanın en büyük organizasyonudur. Kuruluşun amacı, üye ülkeler arasındaki ticarete Kalite Güvence Sistemi ile ilgili olarak standartların saptanması olarak belirlenmiş ve bu doğrultuda ISO 9000 standartları oluşturulmuştur.

1990'lı yıllarda, çevre bilincinin oluşmasıyla birlikte her ülke kendi Çevre Standartlarını oluşturmaya başlamıştır. İngiltere'de İngiliz Standartları Enstitüsünün BS 7750 standardı, Kanada'da Kanada Standartları Birliğinin kendi denetim, çevresel uyum, etiketleme ve diğer standartları ile Avrupa Birliğinin tüm bunlara ek olarak Çevresel Yönetim ve Denetim Standartları (EMAS) bu standartlara örnek gösterilebilir.

ISO 1991 yılında uluslararası çevre yönetim standartları oluşturmak üzere Stratejik Çevre Danışma Grubu (SAGE) olarak bir komite kurmuştur. Ertesi sene SAGE'nin önerisi doğrultusunda bir teknik komite kurulmuş ve bu komite ISO 14000 standartlarını oluşturmaya başlamıştır. Bu standartlarda amaç, çevresel yönetim

sistemleri, çevresel denetimi, çevresel etiketlemeyi, yaşam dönemi değerlemesini ve mamul ve hizmetlerin çevresel yönlerini uluslararası düzeyde saptamaktır. ISO 9000 serisi olarak adlandırılan Kalite Güvence Sistemi, üretilen mamul veya hizmete verilmekte iken, ISO 14000 serisi olarak adlandırılan Çevre Standartları mamul veya hizmeti üreten firmaya verilmektedir.

Bugün için Uluslararası Standartlar Organizasyonu çevre konusunu o denli önemsemektedir ki, çevresel yaklaşımın ihmal edildiği bir kalite sistemi düşünülmemeyeceğinden hareketle, Kalite Güvence Sisteminin tek başına yeterli olmayacağı, bu nedenle de Çevre Standartlarının da Kalite Güvence Sisteminin içinde olması gerektiğini ifade ederek, ISO 9000 belgesi almış firmaların ISO 14000 belgesi almalarını gerekli görmektedir.

ISO 14000, firmanın “yeşil” olduğunu belgeleyen bir rapordur. Bu rapor firmalara, ya eski müşterilerini kaybetmeme, ya da yeni müşteriler bağlama açısından günümüz rekabet ortamında üstünlük sağlamaktadır. Özellikle dışsatım konusunda çalışan firmalar bu zorunluluğu yoğun bir baskı şeklinde hissetmektedir.

ISO 14000 serisi standartlar aşağıda özetlendiği gibidir:

- ISO 14001: Çevre Yönetim Sistemi uygulamasında karşılanması gereken standartları belirtir. Bu standartlar belge alımı aşamasında denetlemede kullanılacak standartlardır ve sistemin özü buradadır. Tüm diğer standartlar gerçekte bu standardın uygulanmasına yönelik vasıtalarlardır.
- ISO 14004: Genel rehberler olarak kabul edilirler ve 14001 standardının nasıl uygulanacağını örneklerle gösterir.
- ISO 14010: Çevre denetimine ait genel ilkeleri içerir.
- ISO 14011: Çevre denetiminin işlemlerini sıralar.
- ISO 14012: Çevre denetçilerinde bulunması gereken özellikleri gösterir.

2.4.2. Çevresel Raporlama Yöntemleri

Çevresel raporlama açısından iki farklı yaklaşım söz konusudur. Birincisi, yıllık raporları, mali tabloları ve dipnotları kullanarak, kısaca yıllık raporları genişleterek raporlama; ikinci yaklaşım ise bağımsız rapor hazırlama yaklaşımıdır.

İlk yaklaşım çevresel konuları üç ayrı yerde raporlamayı öngörmektedir. Bunlardan birincisi, mevcut mali tablolarda mevcut hesaplar ya da ek hesaplar altında, ikincisi mali tablo dipnotlarında ve üçüncüsü ise yıllık raporların bir bölümünde raporlamadır. İlk iki konu daha önceki bölümlerde anlatıldığı için burada Yıllık raporun diğer bölümlerinde gösterilecek faaliyetler üzerinde durulacaktır.

Uygulamada elde edilen bilgiler ve çıkar gruplarının taleplerine göre aşağıda sayılan unsurların yıllık raporda yer alması gerekir. Bunlar [Sürmen, Kaya, 2003:107-108]:

- İşletme tarafından özellikle çevre kirliliğini önleme amacıyla hazırlanmış çevre koruma önlemlerini içeren politika ve programlar,
- Çevre korumayla ilgili önemli alanlardaki gelişmelerin (örneğin geçmiş 5 yılın emisyonları-salımlarının) tarafsız ve şeffaf bir yöntemle açıklanması,
- Mevcut veya gelecekte çıkacak yasal düzenlemeler sebebiyle tamamlanmış veya devam eden çevre koruma önlemleri,
- İşletme faaliyetleri ile uyumlu ve ilgili çevresel konular konusunda işletmenin çevresel performans göstergeleri (enerji, su, hammadde kullanımları, emisyonlar, atıkların yönetimi konusundaki gelişmelerin parasal ifade yerine fiziki miktarlarla ifade edilmesi),
- Eğer kapsamlı ve ayrıntılı olarak ayrı bir çevre raporu hazırlanmışsa, yıllık raporda söz konusu rapora yapılan atıflar raporlarda yer verilmesi gerekli bilgilerdir.

Yıllık raporlar aracılığıyla sunulan çevresel performans bilgileri ile çevreyle ilgili diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve politikalar, geleneksel diğer bilgiler arasında kaybolmakta ve farklı çıkar gruplarının ihtiyacını karşılama konusunda yeterince esnek olamamaktadır.

Bu nedenle yıllık raporun dışında yukarıda ifade ettiğimiz gibi ikinci bir yaklaşım olarak bağımsız çevre raporu hazırlama gereği ortaya çıkmış ve birçok raporlama modeli geliştirilmiştir.

Aşağıda bu modellerden en çok bilinen ve kabul gören model olan UNEP modeli örnek model olarak incelenecektir [a.g.e., s.109-110].

Tablo 10: Birleşmiş Milletler Çevre Programınca Önerilen Çevre Raporu

| Yönetim Politikaları ve Sistemleri | Finans |
|--|------------------------------------|
| 1. Yönetim Kurulu Başkanının Yazısı | 31. Çevresel Harcamalar |
| 2. Çevre Politikası | 32. (Çevresel) Yükümlülükler |
| 3. Çevre Yönetim Sistemleri | 33. Ekonomik Araçlar |
| 4. Yönetimin Sorumluluğu | 34. Çevresel Maliyet Muhasebesi |
| 5. Çevre Denetimi | 35. Çıkarlar ve Fırsatlar |
| 6. Amaçlar/Hedefler | 36. Hayır Kurumlarına Bağışlar |
| 7. Yasalara Uyum | |
| 8. Araştırma-Geliştirme | Çıkar Grubu İlişkileri |
| 9. Programlar/Girişimler | 37. Çalışanlarla |
| 10. Ödüller | 38. Yasa Koyucularla |
| 11. Doğrulama | 39. Yerel Topuluklarla |
| 12. Raporlama Politikası | 40. Yatırımcılarla |
| 13. Şirket Genel Durumu | 41. Tedarikçilerle |
| | 42. Müşterilerle |
| Girdi/Çıktı Analizi | 43. Sanayi Birlikleriyle |
| 14. Malzeme Kullanımı | 44. Çevreci Kuruluşlarla |
| 15. Enerji Tüketimi | 45. Bilim ve Eğitim Kuruluşlarıyla |
| 16. Su Tüketimi | 46. Medyayla |
| 17. Sağlık ve Güvenlik | |
| 18. Risk Yönetimi | Sürdürülebilir Kalkınma |
| 19. Kazalar ve Acil Müdahaleler | 47. Küresel Çevre |
| 20. Arazi Bozulmaları/Bozulmanın Giderilmesi | 48. Küresel Kalkınma |
| 21. Doğal Ortamlar | 49. Teknolojik İşbirliği |
| 22. Atıklar | 50. Küresel Standartlar |
| 23. Hava Emisyonları | |
| 24. Sıvı Fabrika Atıkları | |
| 25. Gürültü ve Kokular | |
| 26. Ulaşım | |
| 27. Hayat Boyu Planlama | |
| 28. Paketleme | |
| 29. Ürünün (Çevreye)Etkileri | |
| 30. Ürün Yönetimi | |

3. BELEDİYE MUHASEBE SİSTEMİ VE BELEDİYELERDE ÇEVRE MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Çalışmanın bu kısmında, Ticari muhasebeden farklılıklar gösteren Belediye muhasebesinin genel yapısı, kullanılan hesaplar ve işleyişleri hakkında bilgi verilerek, mevcut sistemin eksik yönleri ortaya konacak ve çevre muhasebesinin uygulanabilirliği açısından belediye işletmelerini de kapsayacak bir Tek Düzen Hesap Planı Önerisi sunulacaktır.

3.1. Belediye Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu

Belediye hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında belediyelerin sahip olduğu varlıklarda ve kaynaklarda değişimler meydana gelir. Bu değişimlerin tespit edilmesi ise muhasebe yoluyla gerçekleşmektedir.

Belediye muhasebesi, bir belediyenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanımını, kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve belediyenin finansal açıdan durumunu açıklayan ve bunları belediye hakkında karar verme durumundaki kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir [Sevilengül, 1997:9].

Başka bir ifadeyle belediye muhasebesi, bütçe ile belirlenen belediye faaliyetlerinin ilgili dönem içinde kanun ve yönetmeliklerle uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin kontrolünü sağlayan, belediye hizmetlerinin maliyetini ortaya koyan, ileriye dönük kararların alınmasında idareye bilgi sağlayan bir muhasebe sistemi olarak tanımlanabilir.

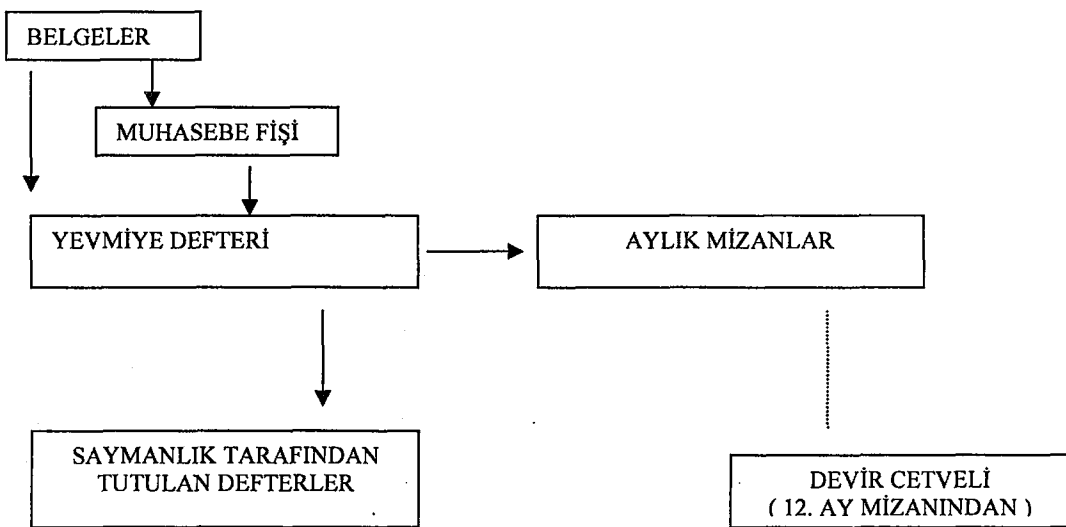
Belediye Muhasebe Sisteminin yasal dayanağı, 1580 sayılı Belediye Kanunu'dur. Kanununun 129. maddesinde belediye muhasebesine ilişkin hususların bir tüzükle düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Bu maddeye istinaden 1931 yılında 10750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla "Belediye Muhasebe Usulü Yönetmeliği" hazırlanarak yürürlüğe girmiş ve 1990 yılına kadar uygulanmıştır.

1990 yılından itibaren uygulanmaya başlanan Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile klasik bütçe sistemi kaldırılarak yerine, belediyelerin kullandıkları kaynaklarla, bu kaynakların tahsis edildiği hizmetlerin maliyetlerini gerçekçi bir şekilde ortaya koyan Program Bütçe sistemi getirilmiştir [Asker ve Kılıçoğlu, 1995:69].

Belediye Muhasebe Sistemi ticari muhasebeye göre daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Örneğin, ticari muhasebede bir muhasebe kaydı ile muhasebeleştirilecek olan işlem, belediye muhasebe sisteminde daha fazla kayıtla gerçekleşmektedir. Bunun nedeni, belediye bütçesi ile muhasebe sisteminin birbirleriyle bağlantılı olmasındandır [Sevimli, 1999:24].

Belediye Muhasebesinde, mali nitelikteki bir olayın gerçekleşmesi ve belgelendirilmesiyle birlikte muhasebe süreci başlar. Söz konusu belgeler önce muhasebe fişlerine, oradan da yevmiye defterlerine ve yardımcı defterlere kaydedilir.

Her gün sonunda, günlük hesap cetvelleri düzenlenerek kayıtların doğruluğu kontrol edilir. Ay sonlarında yevmiye defterlerinden yararlanılarak aylık mizanlar, yıl sonlarında da diğer mali cetveller düzenlenir. Belediye muhasebesinde iş akışı Şekil de şematize edilmiştir [Gökçen, 1998:83].



Şekil 6: Belediye Muhasebesinde İş Akışı

3.1.1. Belediye Hesap Planı

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ile getirilen belediye muhasebe sisteminde, hesapların kod numaraları belirtilmiştir ve çift taraflı kayıt esasına göre işlenmektedirler. 45 hesaptan oluşan belediye hesap planında 19 adet hesap borç kalanı, 13 adet hesap alacak kalanı vermekte, 12 adedi ise devretmemektedir. Ayrıca, bu planda Sermaye ve Kar-Zarar hesabı yer almayıp, bunlar yerine düzenleyici nitelikteki Genel Sonuç Hesabı kullanılmaktadır.

Yönetmelikte yer alan hesaplar şunlardır [B.B.M.U.Y. md. 52] :

| <u>Hesabın Kodu</u> | <u>Hesabı Adı</u> |
|--|-------------------|
| KASA HESABI | 01 |
| BANKA HESABI | 02 |
| ÖDENECEK ÇEKLER HESABI | 03 |
| MENKUL KIYMETLER HESABI | 04 |
| MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ HESABI | 05 |
| TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ HESABI | 06 |
| TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI | 07 |
| BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI | 08 |
| AKREDİTİFLER HESABI | 09 |
| MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI | 10 |
| BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI | 11 |
| MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI | 12 |
| KİŞİ BORÇLARI HESABI | 13 |
| TAHSİL EDİLECEK GELİRLER HESABI | 14 |
| SİLİNER KİŞİ BORÇLARI HESABI | 15 |
| BÜTÇE EMANETLERİ HESABI | 16 |
| EMANETLER HESABI | 17 |
| ÖDENEKLER HESABI | 18 |
| KULLANILACAK ÖDENKELER | 19 |

| | |
|--|----|
| ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI | 20 |
| MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER HESABI | 21 |
| MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI | 22 |
| GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI | 23 |
| BÜTÇE GİDERLERİ HESABI | 24 |
| TAAHHÜTLER HESABI | 25 |
| TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR HESABI | 26 |
| GELİR TAHAKKUKLARI HESABI | 27 |
| GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI | 28 |
| TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI | 29 |
| TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR HESABI | 30 |
| BÜTÇE GELİRLERİ HESABI | 31 |
| SERMAYE TEŞKİLİ HESABI | 32 |
| İŞTİRAKLER HESABI | 33 |
| TAŞINMAZ MALLAR HESABI | 34 |
| TAŞINIR MALLAR HESABI | 35 |
| STOKLAR HESABI | 36 |
| BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI | 37 |
| DEĞER DEĞİŞİMLERİ HESABI | 38 |
| İÇ BORÇLAR HESABI | 39 |
| İÇ BORÇ HAREKETLERİ HESABI | 40 |
| DIŞ BORÇLAR HESABI | 41 |
| DIŞ BORÇ HAREKETLERİ HESABI | 42 |
| MAHSUP EDİLEBİLİR ÖDENEN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI | 43 |
| MAHSUP EDİLEBİLİR ÖDENEN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞILIĞI HESABI | 44 |
| GENEL SONUÇ HESABI | 45 |

3.1.2. Belediye Muhasebesinde Kullanılan Belgeler

Belediyelerde muhasebe kayıt ve işlemlerinde kullanılan belgeler şunlardır [Gökçen, 1998:29] :

1) Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Nakit)

Nakit olarak yapılan ödemeler için kullanılan bir belgedir. Bütçe gideri olarak yapılan nakdi ödemeler önce bu belge üzerine yapılır, buradan yevmiye defterine aktarılır.

2) Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Mahsup)

Verilen bütçe içi ve bütçe dışı avans ve kredilerin mahsubu için düzenlenecek olan belgedir.

3) Avans ve Kredi Senedi

Verilecek avans ve krediler için düzenlenecek belgedir.

4) Çeşitli Ödemeler-İadeler Fişi

Belediyede emanete alınmış olan değerlerin ilgililere geri ödenmesinde veya iadesi sırasında kullanılan belgedir.

5) Muhasebe Fişi

Yukarıda saymış olduğumuz belgeler ile muhasebeleştirilen işlemler dışındaki tüm işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan belgedir.

Belediye muhasebesi kayıtlarının esasını oluşturan bu belgelerin her birinin alt kısmında “borç” ve “alacak” sütunları düzenlenmiştir. İlgili işlemlere ait muhasebe kayıtları bu bölümlere yapıldıktan sonra yevmiye defteri sayfalarına işlenmektedir.

Bu sayılan belgeler dışında, vezne tarafından yapılan tahsilatlarda düzenlenecek birtakım belgelerde mevcuttur. Bunlar, tahsilat fişi, tahsilat bordrosu, vezne alındısı, menkul kıymetler alındısı ve mahsup alındısıdır.

3.1.3. Hesapların Defterlere Kaydı

Belediye muhasebesinde tutulması zorunlu defterler yevmiye defteri ve yardımcı defterler olarak ikiye ayrılır.

Belediye muhasebe sisteminin temelini yevmiye defteri oluşturmaktadır. Yevmiye defterinde her hesap için ayrı bir yaprak tutularak ticari muhasebedeki yevmiye defteri ve defter-i kebir kayıtlarının görevleri birlikte yerine getirilmektedir [Oluklulu, 1991:19].

Ay sonlarında tüm yevmiye yaprakları kod numaralarına göre birleştirilerek, ilgili ayın yevmiye defteri oluşturulur.

Yevmiye defterinin şekli Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ekinde belirtilmiştir.

Buna göre, her hesaba ait yevmiye yaprağı borç ve alacak olarak iki tabloya ayrılır. Her iki kısımda “tutar” ve “günlük toplam” sütunları bulunmaktadır. Günlük işlemler yevmiye ve tarih sırasıyla defterin “tutar” kısmına kaydedilir. Ay sonlarında ise “günlük toplam” sütunundaki miktarlar toplanarak o aya ait toplam tutar bulunur. Bu tutarın altına önceki aydan gelen genel toplam yazılarak mali yıl başından o ay sonuna kadarki genel toplam bulunur ve yardımcı defterlerle uygunluğu sağlanarak ilgili ayın mizanına aktarılır.

Belediye muhasebe sisteminde, yevmiye defterine kaydedilen hesapların ayrıntılarının izlenmesi amacıyla yardımcı defterler de tutulmaktadır. Hesaplar itibariyle yevmiye defterine kaydedilen tutarların aynı zamanda ilgili yardımcı defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Günlük işlemler yevmiye defterine geçirildikten ve kasa hesabına ait yevmiyenin kasa defteri ile uyumu sağlandıktan sonra “Günlük hesap kontrol cetveli” düzenlenir.

Yevmiyedeki borç ve alacaklar hesap kontrol cetveline yazılır ve toplanarak birbirine eşit olması sağlanır. Bu doğruluk sayman tarafından onaylanır [Asker ve Kılıçoğlu, 1995:590].

Bu cetvel ile, yevmiyelere kaydedilen işlemlerin doğruluğu ve yardımcı defter kayıtlarının yevmiyelerdeki kayıtlara uygun olup olmadığı kontrol edilmiş olur. Günlük işlem adedi çok az olan ve nüfusu 10.000'i geçmeyen belediye saymanlıkları günlük hesap kontrol cetvelini tutup tutmamakta serbesttirler.

Her ayın sonunda yevmiye defterinden yararlanılarak aylık mizanlar düzenlenir. Mizan borç ve alacak tutarlarının birbirine eşit olması gerekir.

3.1.4. Belediye Raporları

Belediye muhasebe sisteminde oluşturulacak raporlar, Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği'nde açıklanmıştır. Bunlar;

1) Aylık Olarak Düzenlenecek Raporlar (Cetveller)

B.B.M.U.T'nin 69. maddesine göre "Belediye saymanları tarafından tahakkuk ettirilen ve tahsil olunan belediye geliri, ödenen belediye giderleri ile reddiyatı gösterir cetveller ay sonunda düzenlenerek gelir ve gider belgeleri ile birlikte ait olduğu ayı izleyen ayın 15'ine kadar encümene gönderilmek üzere belediye başkanına verilir." Bu cetveller;

a) Aylık Mizan Cetveli:

Aylık mizan cetveli, yevmiye kayıtlarındaki tutarlardan yararlanılarak her ay sonu düzenlenen bir tablodur. Bu tabloda, hesap adı, kodu, borç ve alacak sütunları yer alır. Yevmiye kayıtlarındaki borç ve alacaklar bu cetvele aktarılır. Borç ve alacak sütunlarının eşit olmasına dikkat edilmelidir [a.g.e., s.595].

b) Bütçe Gelirleri Yardımcı Hesaplar Cetveli:

Gelir tahakkukları, gelir tahakkuklarından borçlular, takipli borçlular, tecilli ve tehirlî borçlular hesapları için açıklanması gerekli görülen yardımcı hesapların ay sonlarında borç ve alacak tutarlarının tek kalemle kaydedildiği cetveldir.

c) Bütçe Giderleri ve Ödenekler Cetveli:

Bu cetvel, bütçe giderleri ve ödenekler defterine kaydedilmiş olan ve her daire veya birim için ayrı ayrı bütçede yer alan faaliyet (projeler) sırasına göre düzenlenir. Böylece her birimin alınan ödenekler, verilen avans artığı ve harcamalar itibariyle takibi yapılır.

d) Bütçe Gider Hesapları İcmal Cetveli:

Ay sonlarında her daire veya birime ait bütçe giderleri ve ödenekler cetvelinde gösterilen, alınan ödenekler ve yapılan harcamalar toplamı bu cetvelde gösterilmektedir.

e) Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Cetveli:

Bu cetvele geçen yıl bütçe mahsupları hesabına kaydedilen miktarlarla, bunları karşılamak üzere hazır bulundurulan ödenekler, daireler itibariyle kaydedilir.

f) Emanetler Cetveli:

Emanet cetveli, her ayın sonunda emanetler defterinden yararlanılarak düzenlenir. Cetvelin borç sütunu toplamı, yevmiye ve aylık mizandaki emanetler hesabının borcuna, alacak toplamı ise, aylık mizan cetvelinin alacağına eşit olmalıdır.

2) Yıl Sonunda Düzenlenecek Cetveller

Yıl sonunda hazırlanacak cetvel ve belgeler şunlardır:

a) Bütçe Kesin Hesabı:

Bütçe kesin hesabı önceden tahmini olarak düzenlenen bütçenin hesap döneminin sonunda kesinleşen sonucudur. Belediyenin gelir ve gider bütçelerinde yer alan hususlar bütçe kesin hesabında da aynen yer alır. Belediyelerde bütçe hesabı mali yılın başında açılmakta ve mali yılın sonunda kapatılmaktadır [Asker ve Kılıçoğlu, 1995:1097].

Kesin hesap cetvelini sayman bütçe hesap dönemi sonunda düzenleyerek, mart ayı sonuna kadar encüme gönderilmek üzere belediye başkanına sunar. Kesin hesap, başkan ve encümen tarafından incelenip, karara bağlandıktan sonra, mahallin en büyük mülki idare amirine onay için gönderilir. Kesin hesap onaylandıktan sonra, bir ay içinde, Yönetim Dönemi Hesabı ile birlikte Sayıştay'a sunulur [Gökçen, 1998,36].

Bütçe Kesin Hesabı cetvelleri B.B.M.U.Y.md.51'de sayılmıştır. Bunlar;

- Gider Kesin Hesabı Cetveli,
- Gelir Kesin Hesabı Cetveli,
- İta Amirleri, Sayman ve Tahakkuk Memurları Cetveli,
- Ödenek ve Harcamaların Ekonomik Ayrım Cetveli,
- Ödenek ve Harcamaların Harcama Kalemlerine Göre Dağılım Cetveli.

b) Yönetim Dönemi Hesabı:

Yönetim dönemi hesaplarında kullanılan cetvellerde hesaplar yıllık olarak tutulur. Saymanlar her mali yıl sonunda kesin hesap cetvelleri ile birlikte Yönetim Dönemi hesabı vermekle sorumludurlar. B.B.M.U.Y md.199'da sayılan yönetim dönemi hesap cetvelleri şunlardır:

- Hesap Özet Cetveli,
- Bütçe Gelirleri ve Ödenekler Cetveli,
- Bütçe Giderleri, Tahakkukları ve Tahsiller Cetveli,

- Bütçe Gelirleri Tahakkuk Artıklarından Zaman Aşımına Uğramış Olanlara İlişkin Ayrıntı Cetveli,
- Kişi Borçları Müfredat Cetveli,
- Avans ve Krediler Müfredat Cetveli,
- Menkul Kıymetler Müfredat Cetveli,
- Emanetler Cetveli,
- Bütçe Emanetleri Cetveli,
- Sayıştay İlamları Cetveli.

c) Mal Yönetim Dönemi Hesabı:

Belediyelerdeki mal saymanları, geçen yıldan devreden mallarla, yıl içinde yapılan girişleri ve çıkışları, gelecek yıla devredilecek malları, kayıp ve fireleri, envanter sonucu ortaya çıkan fazlalık ve noksanlıkları her yılın sonunda bir ay içinde cetveller şeklinde hazırlayarak encümenine sunulmak üzere belediye başkanına vermekle sorumludurlar.

3.1.5. Belediye Muhasebesinde Hesapların İşleyişi

01-KASA HESABI: Bu hesaba, kasaya giren ve çıkan, Devletin kanuni dolaşım niteliğine sahip, kağıt ve madeni paralar, alınan banka çekleri ile kasa sayımı sonunda noksan ve fazla çıkan tutarlar kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 56].

Kasaya giren para kasa hesabının borcuna, ilgili hesabın alacağına kaydedilir. Kasadan çıkan para ise kasa hesabının alacağına, ilgili hesabın borcuna yazılır.

Örnek: Belediye kasasına konmak üzere bankadan 450.000.000 TL çekilmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|-------------|-------------|--------------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 01 KASA | 450.000.000 | 03 ÖDENECEK ÇEKLER | 450.000.000 |

Günlük sayım sonucu kasada nakit fazlası çıktığında bu tutar Bütçe Gelirleri hesabına alacak, Kasa hesabına borç kaydedilir.

Günlük sayım sonucu kasada nakit noksanlığı olduğu takdirde, Kasa hesabına alacak, Kişi Borçları hesabına da borç kaydedilir.

02-BANKA HESABI: Bu hesaba, saymanlık tarafından bankaya yatırılan, ödetilen veya göndertilen paralar kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 57].

Kasa mevcudundan ve gelir tahsilatı olarak tahsildarlar tarafından tahsil edilen paralarla belediye adına bankaya yatırılan paralar Banka hesabının borcuna, ilgili hesapların alacağına kaydedilir. Banka tarafından Saymanlığa gönderilen ve düzenlediğimiz çeklerin banka tarafından ödendiğini gösteren günlük hesap özetleri ile Banka hesabına alacak, Ödenecek Çekler hesabına borç kaydedilir.

Örnek: Belediye kasa mevcudundan bankaya 100.000.000 TL yatırılrsa;

| BORÇ | | ALACAK | |
|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 02 BANKA | 100.000.000 | 01 KASA | 100.000.000 |

03-ÖDENECEK ÇEKLER HESABI: Bu hesaba, saymanlıkça bankadan yapılan ödemeler için düzenlenen çek ve gönderme emri tutarları ile bunlardan alacaklılarına ödendiği veya ilgili yerlere gönderildiği bildirilen paralar kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 58].

Aylık, ücret, yolluk, hakediş, emanet gideri vs. gibi kişi ve kuruluşlara ödenecek veya gönderilecek paralar için düzenlenen çek ve gönderme emri tutarları ile kasa ihtiyacı için veznedar adına düzenlenen çek tutarı, Ödenecek Çekler Hesabına alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.

Örnek: Müteahhit tarafından belediyenin banka hesabına yatırılan 3.500.000.000 TL ihale teminatı müteahhitin ihaleyi kaybetmesiyle birlikte kendisine iade edilmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|--------------|---------------|--------------------|---------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 17 EMANETLER | 3.500.000.000 | 03 ÖDENECEK ÇEKLER | 3.500.000.000 |

04-MENKUL KIYMETLER HESABI: Bu hesaba, gerek belediye malı, gerekse kişi malı olarak saymanlığa teslim edilen menkul kıymetler ile bunlardan paraya çevrilenler ve ilgililerine geri verilenler kayıt edilirler [B.B.M.U.Y. md. 59].

Bu menkul kıymet türleri, altın, gümüş, takı eşyası, antika para ve pullar, hisse senedi, tahvil ve hazine bonoları, yabancı paralar vs.dir [Asker ve Kılıçoğlu, 1995:635].

Menkul Kıymetlerde bir artış olduğunda hesabın borcuna, azalış olduğunda ise alacağına kayıt yapılmaktadır.

Örnek: Belediye sınırları içindeki X şirketi ödeyeceği Çevre Temizlik Vergisine karşılık teminat olarak 500.000.000 TL devlet tahvilini saymanlığa teslim etmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|---------------------|-------------|--------------------------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 04 MENKUL KIYMETLER | 500.000.000 | 05 MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ | 500.000.000 |

05-MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ HESABI: Bu hesaba kişi malı olarak saymanlığa teslim edilen menkul kıymetler ile bunlardan paraya çevrilenler ve ilgililerine iade edilenler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 60].

Belediye tarafından teminat ve depozito olarak alınan menkul kıymetler bu hesaba alacak, menkul kıymetler hesabına borç kaydedilir. İlgililere iade edilen menkul kıymetler için ters kayıt yapılacaktır.

Örnek: Vergi karşılığı teminat olarak alınan 2.000.000.000 TL'lık devlet tahvili, vergi borcunun belediyeye ödenmesiyle birlikte iade edilmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|-----------------------------------|---------------|------------------------|---------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 05 MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ | 2.000.000.000 | 04 MENKUL KIYMETLER | 2.000.000.000 |

06-TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ: Bu hesaba, herhangi bir nedenle saymanlığa teminat ve depozito olarak verilen teminat mektupları ile bunlardan ilgililerine iade edilen veya paraya çevrilenler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 61].

Saymanlığa teslim edilen teminat mektupları bu hesaba alacak, Teminat mektupları hesabına borç kaydedilir. Teminat mektuplarından usulüne göre ilgililerine geri verilenler bu hesaba borç, Teminat Mektupları hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Belediye tarafından açılan ihaleye katılan müteahhit, teminat bedeli olan 6.500.000.000 TL karşılığında bir teminat mektubunu saymanlığa teslim etmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|--------------------------|---------------|--|---------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 07 TEMİNAT MEKTUPLARI | 6.500.000.000 | 06 TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ | 6.500.000.000 |

07-TEMİNAT MEKTUPLARI HESABI: Teminat mektupları hesabına alacak kaydedilen tutarlar bu hesaba borç, Teminat mektupları emanetleri hesabına borç kaydedilen tutarlar bu hesaba alacak kaydedilir. Yani bu iki hesap birlikte çalışmaktadır.

Örnek: 6.500.000.000 TL'lık teminat mektubu ile ihaleye katılan müteahhit ihaleyi kazanmış, ve söz konusu mektup iade edilmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|--|---------------|--------------------------|---------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 06 TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ | 6.500.000.000 | 07 TEMİNAT MEKTUPLARI | 6.500.000.000 |

08-BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER HESABI: Bütçeden verilen avans ve açılan krediler ile bunlardan harcama belgelerine dayanılarak yapılan mahsuplar, geri alınan veya Kişi Borçları Hesabına aktarılan tutarlar bu hesaba kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 62].

Bütçeden verilen avans veya krediler bu hesaba borç, ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Bütçeden verilen avans veya açılan kredilere karşılık harcama belgelerine dayanılarak yapılan mahsuplar ile geri alınan veya Kişi Borçları Hesabına aktarılan tutarlar bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.

Verilen avans veya açılan kredilerden harcanmak suretiyle yapılan giderler bu hesaba alacak, Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilir. Verilen avans veya kredilerden nakden geri alınan tutarlar bu hesaba alacak, Kasa veya Banka Hesabına borç kaydedilir.

Saymanlık nezdinde açılan kredilerden harcanmayarak hesaben iade olunan tutarlar bu hesaba alacak, Adi Emanetler Hesabına borç kaydedilir.

Örnek 1 : İta amiri mutemedine belediye adına yapacağı harcamaları karşılamak üzere 500.000.000 TL görev avansı verilmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 08 BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER | 500.000.000 | 01 KASA | 500.000.000 |

Örnek 2 : Görevli görevi bitiminde, harcamadığı 200.000.000 TL yi harcama belgeleriyle birlikte saymanlığa iade etmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|--------------------|-------------|--------------------------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 01 KASA | 200.000.000 | 08 BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER | 500.000.000 |
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 300.000.000 | | |

09-AKREDİTİFLER HESABI: Bu hesaba, yabancı ülkelerden yapılacak satın almalar için açılan akreditif krediler ile bunlardan yapılan mahsuplar ve nakden iadeler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 63].

Akreditif karşılığı açılan krediler hesaba borç, Ödenecek Çekler hesabına alacak, açılan kredilerden yapılan mahsuplar ise hesaba alacak, Bütçe Giderleri hesabına borç kaydedilir. Kredinin kullanılmayan kısmı ise banka hesabına borç, akreditif hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Almanya'dan taşınmaz alımı için 3.000.000.000 TL'lık akreditif açılmıştır.

| BORÇ | | ALACAK | |
|--------------|---------------|--------------------|---------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 09 AKREDİTİF | 3.000.000.000 | 03 ÖDENECEK ÇEKLER | 3.000.000.000 |

10-MAHSUP DÖNEMİNDE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER HESABI: Bu hesap, dönem içinde kullanılmayıp, izleyen döneme aktarılan ve izleyen dönemin başında önceki yıldan kalan bütçe içi avans ve kredilerin kaydı için kullanılır [B.B.M.U.Y. md. 64].

Yıl bütçesinden karşılanmak üzere Bütçe İçi Avans ve Krediler hesabına borç kaydıyla verilen avans ve kredilerden, mahsup dönemine aktarılan tutarların, yeni mali yıl açılış kaydına ilişkin muhasebe fişiyle bu hesaba borç kaydedilir.

Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Kredi artıklarına ilişkin harcama belgesi saymanlığa verildiğinde harcama tutarı bir taraftan bu hesaba alacak, Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabına borç, diğer taraftan Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak, Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabına borç kaydedilir.

Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Kredilerden nakden yapılan tahsilat, bu hesaba alacak, Kasa veya Banka hesabına borç, diğer taraftan Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak, Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabına borç kaydedilir.

Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Kredilerden süresi içinde kapatılmayanlar, hesaba alacak, Kişi Borçları Hesabına borç, diğer taraftan Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak, Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabına borç kaydedilir [Ünusan, 1996:136-137].

11-BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER HESABI: Bütçede yer almayan, özel kanunlar gereği iş ve talep sahipleri tarafından saymanlığa yatırılan paralardan, belediye görevlilerine avans olarak ödenen tutarlar bu hesaba kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 65].

İlgililer tarafından, memur yolluğu olarak saymanlığa yatırılan ve Emanetler Hesabına alınan paralardan görevli memur veya mutemetlerine ödenen avanslar bu hesaba borç, Kasa veya Ödenecek Çekler Hesabına alacak kaydedilir.

Emanetler Hesabında kayıtlı paralardan görevli memurlara ödenen avanslara ait mahsup belgesi saymanlığa verildiğinde, tutarı bu hesaba alacak, Kasa veya Banka Hesabına borç kaydedilir.

Süresi içinde mahsup edilmeyen Bütçe Dışı Avans ve Krediler, hesaba alacak, ilgili adına Kişi Borçları Hesabına borç kaydedilir [Ünusan, 1996:137].

Örnek: Belediyeden bir talebi olan vatandaş, bu talebin yerine getirilmesi için saymanlığa 150.000.000 TL yatırmıştır ve bu tutar memur yolluğu olarak belediye görevlisine verilmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|------------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 11 BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER | 150.000.000 | 01 KASA | 150.000.000 |

12-MÜTEAHHİT AVANSLARI HESABI: Teminat karşılığı müteahhitlere verilen bütçe dışı avanslar ile bu avanslardan yapılan mahsuplar ve Kişi Borçları Hesabına aktarılan tutarlar bu hesaba kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 66].

Mali yıl için veya gelecek yıl ya da yıllarda geçerli olmak üzere girişilen sözleşmelere dayanılarak, teminat karşılığı müteahhitlere verilen bütçe dışı avans tutarları bu hesaba borç, Ödenecek Çekler Hesabına alacak kaydedilir.

Müteahhidin yaptığı hizmetler karşılığında hakediş tutarları bu hesaba alacak, Bütçe Giderleri Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek 1 : Belediye inşaat işini üstlenen müteahhite sözleşmeye dayanarak 600.000.000 TL avans verilmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|------------------------|-------------|--------------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 12 MÜTEAHHİT AVANSLARI | 600.000.000 | 03 ÖDENECEK ÇEKLER | 600.000.000 |

Örnek 2 : Müteahhit inşaatı bitirmiş ve 800.000.000 TL hakediş belgesi düzenlenmiştir. Avans düşüldükten sonra kalan 200.000.000 TL kendisine çek verilerek ödenmiştir.

| BORÇ | | ALACAK | |
|--------------------|-------------|------------------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 800.000.000 | 03 ÖDENECEK ÇEKLER | 200.000.000 |
| | | 12 MÜTEAHHİT AVANSLARI | 600.000.000 |

13-KİŞİ BORÇLARI HESABI: Bu hesaba, vergi, resim, harç gibi kamu alacaklarının dışında kalan ve belediyenin çeşitli sebeplerden dolayı görevlilerinden olan alacakları ile yasal faizleri, bu alacaklardan yapılan tahsilatlar, bu alacakların silinen kısımları kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 67].

Avans ve kredi hesaplarında kayıtlı paralardan süresi içinde mahsup edilmeyen miktarlarla avans alan şahsın herhangi bir sebeple kısmen veya tamamen zimmetine geçirdiği paralar, hesaba borç, ilgili avans ve kredi hesabına alacak kaydedilir.

Kasa sayımı sonucu noksan çıkan tutarlar, sorumluları adına bu hesaba borç, Kasa Hesabına alacak kaydedilir. Kişi Borçları Hesabına kayıtlı alacaklar için tahakkuk ettirilen faizler bu hesaba borç, Tahsil Edilecek Gelirler Hesabına alacak kaydedilir.

Belediye gelirlerini tahsil etmeye yetkili memurların zimmetlerine geçirdikleri tahsilat tutarı sorumluları adına bu hesaba borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.

Kişi borçlarından nakden yapılan tahsilat bu hesaba alacak, Kasa veya Banka Hesabına borç kaydedilir. Borçluların aylık, ücret veya diğer hakedişlerinden kesilmek suretiyle tahsil edilen tutarlar bu hesaba alacak, Bütçe Giderleri veya ilgili hesaplara borç kaydedilir. Fazla veya yersiz olarak tahakkuk ettirildiği anlaşılan faiz tutarları bu hesaba alacak, Tahsil Edilecek Gelirler Hesabına borç kaydedilir. Emanetler ve Bütçe Emanetleri Hesaplarında kayıtlı paralardan mahsuben yapılan tahsilat bu hesaba alacak, ilgili hesaba borç kaydedilir.

Örnek 1 : Günlük kasa sayımı sonucu, 250.000.000 TL'nin noksan olduğu görülmüştür.

| BORÇ | | ALACAK | |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|
| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
| 13 KİŞİ BORÇLARI | 250.000.000 | 100 KASA | 250.000.000 |

Örnek 2 : Bütçeden memura verilmiş olan 100.000.000 TL avans kanuni süresi içinde mahsup edilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|---------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|
| 13 KİŞİ BORÇLARI | 100.000.000 | 08 BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER | 100.000.000 |

14-TAHSİL EDİLECEK GİDERLER HESABI: Bu hesaba vergi, resim, harç gibi kamu alacaklarının dışında kalan, belediye alacakları, bunların yasal faizleri, yapılan tahsilatlar ve silinen miktarlar kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 68].

Belediye görevlilerinden tazmin edilecek tutarlar ve bunların faizleri Kişi Borçları Hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. Bu alacaklardan tahsil edilenler Kişi Borçları Hesabına alacak, kasa hesabına borç kaydedilirken, Tahsil Edilecek Gelirler Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına da alacak kaydedilir. Tahsil Edilecek Gelirler Hesabına kaydedilmiş kişi borçlarından silinmesi gerekenler bu hesaba borç, Kişi Borçları Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Belediye görevlisine verilen krediye karşılık 300.000.000 TL yasal faiz tahakkuk etmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|------------------|-------------|-----------------------------|-------------|
| 13 KİŞİ BORÇLARI | 300.000.000 | 14 TAHSİL EDİLECEK GELİRLER | 300.000.000 |

15-SİLİNER KİŞİ BORÇLARI HESABI: Kişi borçları hesabında kayıtlı belediye alacaklarından, kanun veya mahkeme kararına göre silinmesine karar verilenler bu hesaba kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 69].

Kişi borçları hesabında kayıtlı borçlardan bir kanun veya yargı kararına istinaden silinmesi gereken tutarlar bu hesaba borç, Kişi Borçları Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Kasa sayımı sonucu eksik çıkan 400.000.000 TL öncelikle ödettirilmek üzere veznedara borç yazılmıştır ve Kişi Borçları Hesabına alınmıştır. Veznedarın açtığı davanın lehine sonuçlanması üzerine borcun silinmesine karar verilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--------------------------|-------------|------------------|-------------|
| 15 SİLİNER KİŞİ BORÇLARI | 400.000.000 | 13 KİŞİ BORÇLARI | 400.000.000 |

16-BÜTÇE EMANETLERİ HESABI: Bütçe emanetleri hesabına, mali yıl içinde verile emri belgesine bağlandığı halde, herhangi bir nedenle ilgililerine henüz ödenmemiş, mutemetlerin üzerinde kalan tutarlardan saymanlığa iade edilmiş olanlar ve bu tutarlardan nakden veya mahsuben yapılan ödemeler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 70].

Bütçeye gider yazılmak suretiyle, ödenmesi gereken tutarlardan, verile emrine bağlandığı halde alacaklısının başvurmaması, nakit yetersizliği veya başka nedenlerle ödenemeyenler, bu hesaba alacak, Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilir.

İlgililerine verilmek üzere mutemetlere teslim edilen tutarlar, Kasa Hesabına borç, Bütçe Emanetleri Hesabına alacak kaydedilir. Bütçe Emanetleri Hesabına kayıtlı tutarlardan yapılan nakit ödemeler, bu hesaba borç, Kasa veya Ödenecek Çekler Hesabına alacak yazılır. Bütçe Emanetleri Hesabında kayıtlı paralardan zamanaşımına uğrayan tutarlar, bu hesaba borç, Bütçe Gelirleri hesabına alacak kaydedilir.

Örnek 1 : Belediyeye, temizlik işlerinde kullanılmak üzere 300.000.000 TL'lık temizlik malzemesi alınmış, ancak tutarı henüz ödenmemiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--------------------|-------------|---------------------|-------------|
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 300.000.000 | 16 BÜTÇE EMANETLERİ | 300.000.000 |

Örnek 2 : Temizlik malzemesi gideri olan 300.000.000 TL karşılığında X şirketine çek verilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|---------------------|-------------|--------------------|-------------|
| 16 BÜTÇE EMANETLERİ | 300.000.000 | 03 ÖDENECEK ÇEKLER | 300.000.000 |

17-EMANETLER HESABI: Bu hesaba saymanlıkça herhangi bir işlem sebebiyle veya kanunlar gereğince emanet olarak nakden veya mahsuben tahsil edilen tutarlar ile bunlardan yapılan iade ve ödemeler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 71].

Emanet olarak nakden tahsil edilen paraların bu hesaba alacak, Kasa veya Banka Hesabına borç kaydedilir. Aylık, ücret veya diğer hakedişlerden mahsuben tahsil edilen emanet paralar, bu hesaba alacak, Bütçe Giderleri Hesabına borç kaydedilir.

Bu hesaptaki kayıtlı paralardan, fazla veya yersiz olarak yapılan ödemeler bu hesaba alacak, Kişi Borçları Hesabına borç kaydedilir.

Memur aylıkları ve işçi ücretlerinden fazla veya yersiz kesilmesi nedeniyle Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Kefalet Sandığı, Maliye ve benzeri idarelere fazla gönderilen paralardan, ilgiliye ödenmesi gereken tutar, bu hesaba alacak, ilgili kurum adına Kişi Borçları Hesabına borç kaydedilir. Belediyenin mal ve hizmet alımları sırasında ödedikleri katma değer vergileri mahsup sonucunda, mahsup edilen tutar, Emanetler Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Belediyede Hesap İşleri Bölümünde çalışan bir muhasebe memurunun maaşı 600.000.000 TL olup, bundan 200.000.000 TL vergi ve diğer kesintiler düşüldükten sonra kalan tutar nakit olarak ödenmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--------------------|-------------|--------------|-------------|
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 600.000.000 | 17 EMANETLER | 200.000.000 |
| | | 01 KASA | 400.000.000 |

18-ÖDENEKLER HESABI: Bu hesaba bütçe ile verilen ödenekler, mali yıl içinde yapılan ödenek ilaveleri, mali yıl içinde iptal edilen ödenekler ve mali yıl içinde yapılmış ödenekli harcamalar ile ertesi mali yıla devreden ödenekler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 72].

Bütçeye konulan ödenekler ile kendi özel yasalarına göre verilen ilave ödenekler bu hesaba alacak, Kullanılacak Ödenekler Hesabına borç kaydedilir.

Bütçe ile verilen ödeneklerle mali yıl içinde imha olunan ödenekler bu hesaba borç, Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak kaydedilir [Ünvan, 1996:147].

Örnek: 2003 yılı bütçesinde belediye giderleri 13.000.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|---------------------------|----------------|--------------|----------------|
| 19 KULLANILACAK ÖDENEKLER | 13.000.000.000 | 18 ÖDENEKLER | 13.000.000.000 |

19- KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI: Bütçe ile verilen ödenekler ile mali yıl içinde verilen ödenekler ve bunlardan gider kaydedilmek suretiyle kullanılan ve iptal edilen ödenekler bu hesaba kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 73].

20-ÖDENEKLİ GİDERLER HESABI: Her ne şekilde olursa olsun tahakkuk eden bütçe giderleri bu hesaba kaydedilir.

Ödeneğine dayanılarak ilgili ay içinde bütçeye gider kaydedilen miktarlar, ay sonlarında topluca bu hesaba borç, Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak kaydedilir.

Mali yıl içinde bütçeden fazla veya yersiz ödendiğinin anlaşılması üzerine, tahakkukun iptali nedeniyle ödeneğine iade edilmesi gereken miktarlar bu hesaba alacak, Kullanılacak Ödenekler Hesabına borç, diğer taraftan Kişi Borçları Hesabına borç, Bütçe Giderleri Hesabına alacak kaydedilir.

Mali yıl sonunda bu hesabın borç artığı topluca Ödenekler Hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek 1 : 2003 yılı Şubat ayında toplam 600.000.000 TL'lık bütçe gideri yapılmıştır. Bu tutar, ilgili hesaplara kaydedilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|----------------------|-------------|---------------------------|-------------|
| 20 ÖDENEKLİ GİDERLER | 600.000.000 | 19 KULLANILACAK ÖDENEKLER | 600.000.000 |

Örnek 2 : Mali yıl bitiminde, 13.000.000.000 TL'lık ödenekten 12.000.000.000 TL'lık kısmının kullanıldığı ve ödenekli giderler hesabına aktarıldığı belirlenmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--------------|----------------|---------------------------|----------------|
| 18 ÖDENEKLER | 12.000.000.000 | 20 ÖDENEKLİ GİDERLER | 12.000.000.000 |
| 18 ÖDENEKLER | 1.000.000.000 | 19 KULLANILACAK ÖDENEKLER | 1.000.000.000 |

21-MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER: Geçen mali yılın sonuna kadar hizmet yerine getirildiği veya mal teslim alındığı halde, mahsubu yapılmadığından ertesi mali yıl mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredi kalanları için saklı tutulan ödenekler ile bu ödeneklerden mahsup dönemi sonuna kadar kullanılanlar ve imha edilenler bu hesaba kaydedilir [B.B.M.U.Y. md.. 75].

Bütçe içi avans ve krediler için saklı tutulan ödenekler tutarı ertesi yıl açılış kaydında bu hesaba alacak, Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabına borç kaydedilir.

Geçen yıl devredilen bütçe içi avans ve kredilerden, mahsup dönemi sonuna kadar harcama belgelerine dayanılarak mahsubu yapılanlar için kullanılan, mahsubu yapılmayanlar için ise imha edilen ödenekler tutarı bu hesaba borç, Geçen Yıldan Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak kaydedilir.

22-MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER HESABI: Geçen mali yılın sonuna kadar hizmet yerine getirildiği veya mal teslim alındığı halde mahsubu yapılmadığından ertesi mali yıl mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredi kalanları için saklı tutulan ödenekler ile bu ödeneklerden mahsup dönemi sonuna kadar kullanılanlar ve imha edilenler bu hesaba kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 76].

Bu hesap Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler hesabı ile karşılıklı çalışmaktadır. Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabına alacak kaydedilen tutarlar bu hesaba borç yazılır.

Örnek: 2003 yılında alınmış olan 1.500.000.000 TL'lik kırtasiye malzemesi için açılan bütçe içi avans mali yıl sonuna kadar kapatılmamıştır. 2003 yılı açılış kaydı şöyle olacaktır.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|---|---------------|--|---------------|
| 22 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER | 1.500.000.000 | 21 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER | 1.500.000.000 |

23- GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI HESABI: Bu hesaba, mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredilerden, mahsup dönemi sonuna kadar (yeni mali yılın Ocak ayı) yapılan mahsuplar kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 77].

Mahsup dönemine aktarılan bütçe içi avans ve kredilerden belgeleri verilerek mahsubu yapılanlar bu hesaba borç, Mahsup Dönemine Aktarılan Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına alacak, diğer taraftan Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabına borç, Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Mahsup dönemine aktarılan 6.000.000.000 TL bütçe içi avans ve kredi tutarı 2003 yılı Ocak ayında (Mahsup döneminde) kapatılmıştır.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--|---------------|---|---------------|
| 21 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN ÖDENEKLER | 6.000.000.000 | 22 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN KULLANILACAK ÖDENEKLER | 6.000.000.000 |
| 23 GEÇEN YIL BÜTÇE MAHSUPLARI | 6.000.000.000 | 10 MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER | 6.000.000.000 |

24-BÜTÇE GİDERLERİ HESABI: Bu hesaba, ödeneğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın bütçeden nakden veya mahsuben yapılan ödemelerle fazla veya kanunsuz verilmesinden dolayı ödeneğine iade edilmesi gereken tutarlar kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 78].

Bütçe gideri olarak tahakkuk eden tutarlar bu hesaba borç, ödenmesi gereken tutarlar Kasa veya Ödenecek Çekler Hesabına, kesintiler ise ilgili hesaplara kaydedilir. Bütçeye gelir kaydedilen tutarlardan fazla veya yersiz tahsil edildiği yılı geçtikten sonra anlaşılarak iadesi gerekenler bu hesaba borç, ilgisine ödenmek üzere Emanetler Hesabına alacak kaydedilir.

Bütçe gideri olarak tahakkuk eden tutarlardan yılı içinde veya sonunda herhangi bir nedenle ilgisine ödenemeyen miktarlar bu hesaba borç, ödenmesi gereken tutar Bütçe Emanetleri Hesabına, kesintiler ilgili hesaplara alacak kaydedilir.

Bütçe İçi Avans ve Kredi Hesaplarına kaydedilerek verilen avans veya açılan kredilerden bütçe gideri olarak mahsubu gereken miktarlar bu hesaba borç, Bütçe İçi Avans ve Krediler Hesabına alacak kaydedilir.

Yılı içinde bütçeden fazla veya yersiz ödendiğinin anlaşılması üzerine tahakkukun iptali nedeniyle iade edilmesi gerektiği bildirilen miktarlar, bu hesaba alacak, Kişi Borçları Hesabına borç, diğer taraftan Ödenekli Giderler Hesabına borç kaydedilir.

Örnek: Belediye için X Şirketten 300.000.000 TL'lık kırtasiye malzemesi alınmış ve bedeli nakden ödenmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--------------------|-------------|-------------|-------------|
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 300.000.000 | 01 KASA | 300.000.000 |

25-TAAHHÜTLER HESABI VE 26-TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR HESABI: Bu hesaplara, ilgili ihale hükümlerine göre, mali yıl ve ileriki mali yıllar için yapılan sözleşmelere dayanılarak girişilen taahhütler, bunlara yapılan ilaveler, fiyat farkı tutarları ile hakediş ödemeleri kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 79].

Sözleşmelere dayanılarak verilen taahhütlere karşılık hizmet yerine getirildikçe, tahakkuk eden hakediş tutarları bu hesaba alacak, Taahhütlerden Alacaklar Hesabına borç, diğer taraftan Bütçe Giderleri Hesabına borç, yapılan kesintiler ilgili hesaplara, ödenecek miktar ise, Ödenecek Çekler Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek 1 : Belediyenin açtığı inşaat ihalesi 10.000.000.000 TL karşılığında müteahhit Bay X tarafından üstlenilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|---------------|----------------|----------------------------|----------------|
| 25 TAAHHÜTLER | 10.000.000.000 | 26 TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR | 10.000.000.000 |

Örnek 2 : Müteahhit Bay X sözleşmedeki işin ilk kısmını tamamlamış ve kendisine 2.000.000.000 TL tutarında hakediş belgesi düzenlenerek, nakden ödenmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|----------------------------|---------------|---------------|---------------|
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 2.000.000.000 | 01 KASA | 2.000.000.000 |
| 26 TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR | 2.000.000.000 | 25 TAAHHÜTLER | 2.000.000.000 |

27-GELİR TAHAKKUKLARI HESABI VE 28-GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR HESABI : Gelir Tahakkukları Hesabına, bütçe geliri olarak tahakkuk eden tutarlar ile bu tahakkuklardan tahsil, terkin ve tenzil edilen paralar kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 80].

Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına, bütçe geliri olarak tahakkuk eden tutarlar, bu tahakkuklardan tahsil, terkin ve tenzil edilenler, takibe alınanlar ile tecil veya tehir edilenler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 81].

Bütçe geliri olarak tahakkuk eden tutarların aylık toplamı Gelir Tahakkukları Hesabına alacak, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına borç yazılır. Ay içinde tahsil edilen tahakkuk etmiş gelirler, Gelir Tahakkukları Hesabına borç, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek 1 : Belediyenin tahsil edeceği 2001 yılı Ocak ayı Emlak Vergisi dolayısıyla 5.000.000.000 TL vergi geliri tahakkuk etmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|---|---------------|-----------------------|---------------|
| 28 GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR | 5.000.000.000 | 27 GELİR TAHAKKUKLARI | 5.000.000.000 |

Örnek 2: 2001 yılı Ocak ayı Emlak vergisi tutarı olan 5.000.000.000 TL tahsil edilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--------------------------|---------------|---|---------------|
| 01 KASA | 5.000.000.000 | 31 BÜTÇE GELİRLERİ | 5.000.000.000 |
| 27 GELİR TAHAKKUKLARI | 5.000.000.000 | 28 GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR | 5.000.000.000 |

29-TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI: Bu hesaba yasal süresi içinde ödenmediği için takibe alınan alacaklar, tecil ve tehiri kaldırılan alacaklardan takibe alınanlar, takipli alacaklardan yapılan tahsilat, terkin, tecil ve tehir edilen takipli alacaklar kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 82].

Takibe alınan alacaklar bu hesaba borç, Gelir Tahakkuklarından Borçlular Hesabına alacak kaydedilir.

Tecilli ve tehirli olan alacaklardan, tecil ve tehiri kaldırılarak takibe alınanlar bu hesaba borç, Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına alacak kaydedilir.

Bankaca karşılığı olmadığı için iade edilen çek tutarlarından Takipli Borçlular Hesabını ilgilendirenler bir taraftan bu hesaba borç, Gelir Tahakkukları Hesabına alacak; diğer taraftan Bütçe Giderleri Hesabına borç, Banka Hesabına alacak kaydedilir.

Ay içinde takipli alacaklardan Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilerek tahsilatı yapılan tutarlar ay sonunda bu hesaba alacak, Gelir Tahakkukları Hesabına borç kaydedilir.

Takipli alacaklardan yapılan terkin ve tenziller bu hesaba alacak, Gelir Tahakkukları Hesabına borç kaydedilir.

Takipli alacaklardan tecil ve tehir edilen miktarlar bu hesaba alacak, Tecilli ve Tehirli Borçlular Hesabına borç kaydedilir.

Örnek 1 : Belediyeye ait gayrimenkul için tahakkuk eden 2.000.000.000 TL kira geliri, borçlusu tarafından zamanında ödenmediği için yasal takibe başlanmıştır.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|----------------------|---------------|-------------------------------------|---------------|
| 29 TAKİPLİ BORÇLULAR | 2.000.000.000 | 28 GELİR TAHAKKUKLARINDAN BORÇLULAR | 2.000.000.000 |

Örnek 2 : Takipteki 2.000.000.000 TL'lık alacak tahsil edilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|-----------------------|---------------|----------------------|---------------|
| 01 KASA | 2.000.000.000 | 31 BÜTÇE GELİRLERİ | 2.000.000.000 |
| 27 GELİR TAHAKKUKLARI | 2.000.000.000 | 29 TAKİPLİ BORÇLULAR | 2.000.000.000 |

30-TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR HESABI: Bu hesaba, ilgili kanunlara göre tecil ve tehir edilen, tecil ve tehiri kaldırılan alacaklar kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 83].

Tahakkuk etmiş belediye alacaklarından tecil ve tehir edilen miktarlar, bu hesaba borç, ilgisine göre Gelir Tahakkuklarından Borçlular veya Takipli Borçlular Hesabına alacak kaydedilir.

Tecil ve tehir edilen belediye alacaklarından tecil ve tehiri kaldırılanlar bu hesaba alacak, ilgisine göre Gelir Tahakkuklarından Borçlular veya Takipli Borçlular Hesabına borç kaydedilir.

Örnek: Belediye tarafından takibe alınan 2.000.000.000 TL'lık kira geliri alacağı tecil edilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--|---------------|-----------------------------|---------------|
| 30 TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR HESABI | 2.000.000.000 | 29 TAKİPLİ BORÇLULAR HESABI | 2.000.000.000 |

31-BÜTÇE GELİRLERİ HESABI: Belediye bütçesiyle veya özel kanunları gereğince gelir kaydedilmesi gereken tutarlardan yapılan tahsilat bu hesaba kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 84].

Bütçe geliri olarak nakden yapılan tahsilat bu hesaba alacak, Kasa veya Banka Hesabına borç, diğer taraftan ay sonlarında ilgisine göre Gelir Tahakkuklarından Borçlular veya Takipli Borçlular Hesabına alacak, Gelir Tahakkukları Hesabına borç kaydedilir.

Sayım sonunda fazla çıkan kasa, menkul kıymetler bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Belediyeye yapılan bağış ve yardımlar, devletten yardım olarak alınan tutarlar, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir [Gökçen, 1998:69].

32-SERMAYE TEŞKİLİ HESABI: Bu hesaba, belediye bütçesi kapsamı dışındaki kurum ve kuruluşlara nakdi ve ayni olarak verilen sermayeler ve sermayelerin işletilmesinden doğan kar ve zararlar ile bütçeye iade olunan sermayeler kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 85].

Belediye bütçesi kapsamı dışındaki kurum ve kuruluşlara bütçeden sermaye olarak verilen miktarlar Bütçe Giderleri Hesabına borç, Ödenecek Çekler Hesabına alacak, diğer taraftan bu hesaba borç, Değer Değişimleri Hesabına alacak kaydedilir.

Sermaye payının işletilmesinden doğan ve sermayeye eklenen karlar bu hesaba borç, Değer Değişimleri Hesabına alacak, diğer taraftan Bütçe Giderleri Hesabına borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir. Zararlar ise Sermaye Teşkili Hesabına alacak, Değer Değişimleri Hesabına borç kaydedilir.

Örnek 1 : Belediye yeni kurulan X A.Ş.'ne 2.500.000.000 TL sermaye payı ile ortak olmuş ve sermaye payını nakit olarak ödemiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|---------------------------|---------------|----------------------|---------------|
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 2.500.000.000 | 01 KASA | 2.500.000.000 |
| 32 SERMAYE TEŞKİLİ HESABI | 2.500.000.000 | 38 DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 2.500.000.000 |

Örnek 2 : Belediyenin iştirak ettiği X A.Ş. yıllık karından belediyeye 500.000.000 TL kar payı hesaplanmış ve nakden tahsil edilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|-------------|-------------|--------------------|-------------|
| 01 KASA | 500.000.000 | 31 BÜTÇE GELİRLERİ | 500.000.000 |

33-İŞTİRAKLER HESABI: Bu hesaba belediye tarafından sermayesine iştirak edilen kuruluşların hisse senetleri ve bu hisse senetlerinden satılan, devredilen ve değerini kaybedenler kayıt edilirler [B.B.M.U.Y. md. 86].

Hesabın işleyişi sermaye teşkili hesabı ile aynıdır.

34-TAŞINMAZ MALLAR HESABI: Bu hesaba, belediye adına tapuda kayıtlı arsa ve araziler ile bunların üzerinde bulunan binalar, sabit tesisler, imalathaneler, atölyeler, fabrikalar ve depolar ile benzeri taşınmaz mallar ve bunların ayrılmaz, bütünlük oluşturan eklentileri, belediye tarafından satın alma, bağış veya inşa etmek suretiyle edinilen taşınmaz mallar, yeniden değerlendirilmesi halinde değer artışları, taşınmaz mallardan çeşitli sebeplerle elden çıkanlar ve taşınmaz mallar için ayrılan amortismanlar kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 87].

Belediye malı taşınmazlar ve bunların değer artışları bu hesaba borç, değer değişimleri hesabına alacak kaydedilir.

Mali yıl içinde gerek satın alma gerekse yaptırmak suretiyle belediye tarafından elde edilen taşınmaz mallar maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç, Değer Değişimleri Hesabına alacak; diğer taraftan Bütçe Giderleri Hesabına borç, ilgili ödeme hesaplarına alacak kaydedilir.

Belediyeye bağışlanan bütün taşınmaz malların rayiç bedelleri üzerinden bu hesaba borç, Değer Değişimleri Hesabına alacak kaydedilir.

Amortisman tabi taşınmaz mallar için ayrılan amortisman tutarı ay sonlarında bu hesaba alacak, Değer Değişimleri Hesabına borç, diğer taraftan Bütçe Giderleri Hesabına borç, Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek 1 : Belediye 6.500.000.000 TL' sine bir su deposu satın almıştır.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|--------------------|---------------|----------------------|---------------|
| 34 TAŞINMAZ MALLAR | 6.500.000.000 | 38 DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 6.500.000.000 |
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 6.500.000.000 | 01 KASA | 6.500.000.000 |

Örnek 2 : Belediye depremde zarar gören bir binasını 5.000.000.000 TL' ye satmıştır. Binanın kayıtlı değeri 4.500.000.000 TL' dir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|----------------------|---------------|--------------------|---------------|
| 02 BANKALAR | 5.000.000.000 | 31 BÜTÇE GELİRLERİ | 5.000.000.000 |
| 38 DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 4.500.000.000 | 34 TAŞINMAZ MALLAR | 4.500.000.000 |

35-TAŞINIR MALLAR HESABI: Bu hesaba, belediye tarafından kullanılmak üzere satın alınan veya bağış yoluyla edinilen demirbaş, mefruşat ve canlı hayvanlar ile bunlardan satış, devir, değerini kaybetme gibi sebeplerle elden çıkarılanlar kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 88].

Taşınmaz mallarla ilgili kayıtlar taşınır mallar içinde aynıdır.

36-STOKLAR HESABI: Bu hesaba, belediye bütçesi dahilindeki dairelerin ihtiyacını karşılamak üzere, ambar ve atölyelerde depolanması gerekli, üretimde kullanılacak hammadde, yarı mamul ve mamüller, tüketim maddeleri ve dayanıklı tüketim maddelerinin ambara giriş ve çıkışları kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 89].

Belediye tarafından satın alınan, üretilen mallar stoklar hesabına borç, değer değişimleri hesabına alacak kaydedilir. Satın alma yoluyla elde edilenler için ayrıca Bütçe Giderleri Hesabına borç, Kasa veya Ödenecek Çekler Hesabına alacak kaydı yapılır.

Ambar sayımı sonucu fazla çıkan tutarlar bu hesaba borç, Değer Değişimleri Hesabına alacak kaydedilir.

Stoklar Hesabına kayıtlı, sabit varlık kapsamındaki mallar, kullanıma alındığında Taşınır Mallar Hesabına borç, Stoklar Hesabına alacak, diğer tüketim mallarının kullanımına sunulmasında ise Değer Değişimleri Hesabına borç, Stoklar Hesabına alacak kaydedilir [Gökçen, 1998:74].

Örnek: Belediye ambarından, belediyenin ilgili bölümlerinde kullanılmak üzere 2.000.000.000 TL'lık malzeme çekilmiştir.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|----------------------|---------------|-------------|---------------|
| 38 DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 2.000.000.000 | 36 STOKLAR | 2.000.000.000 |

37-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI: Bu hesaba, taşınır ve taşınmaz mallar hesaplarında yer alan amortismanına tabi sabit varlıklardan kanun, tüzük ve yönetmelikler gereği ayrılması gereken amortismanlar ile yenileme fonuna aktarılan tutarları kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 90].

Taşınmaz veya taşınır mallar hesabında kayıtlı değerlerden ayrılan amortisman tutarları bu hesaba alacak, Bütçe Giderleri Hesabına borç; diğer taraftan ilgisine göre Taşınmaz Mallar veya Taşınır Mallar Hesabına alacak, Değer Değişimleri Hesabına borç kaydedilir.

Bu hesabın alacağında toplanan tutarlar ay sonlarında topluca bu hesaba borç, Bütçe Gelirleri Hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Belediyenin geçen yıl almış olduğu dozer için 1.500.000.000 TL aylık amortisman ayrılacaktır.

| Hesabın Adı | Lira | Hesabın Adı | Lira |
|----------------------|---------------|---------------------------|---------------|
| 24 BÜTÇE GİDERLERİ | 1.500.000.000 | 37 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 1.500.000.000 |
| 38 DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 1.500.000.000 | 35 TAŞINIR MALLAR | 1.500.000.000 |

38-DEĞER DEĞİŞİMLERİ HESABI: Bu hesaba, saymanlıkça belediye malı olarak elde edilen menkul kıymetler, sermaye teşkili, iştirakler, taşınmaz mallar, taşınır mallar ve stoklar hesabına borç kaydedilen kıymetler ve bunlardan paraya çevrilen, başka bir yere verilenler ile değer kayıpları kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 91].

Bu hesabın borç tarafına yapılan kayıtlar, belediyenin yukarıda ifade edilen mallarındaki azalmaları, alacak tarafına yapılan kayıtlar ise belediye mallarındaki artışları ifade eder. Mali yılın sonunda hesap borç bakiyesi veriyorsa, belediye mallarında azalma, alacak bakiyesi veriyorsa, artış olmuş anlamına gelmektedir.

39-İÇ BORÇLAR HESABI VE 40-İÇ BORÇ HAREKETLERİ HESABI: İç borçlar hesabına, belediye adına Türk Lirası ile yapılan borçlanmaların anaparası, altın ve dövize endekli iç borçlanma tahvillerin anapara ve anaparaya eklenecek kur farkları ile bunlardan geri ödenen tutarlar kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 92].

İç Borç Hareketleri Hesabına, Türk Lirası ile yapılan iç borçlanmalar ile altın ve dövize endekli iç borçlanma tahvillerinin borcun ödenmesine esas anaparaya ait satış değerleri ve anaparaya ilave edilmesi gereken kur farkları kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 93]. İç Borçlar ve İç Borç Hareketleri Hesapları birlikte çalışan hesaplardır.

Türk Lirası cinsinden iç borç alındığında İç Borç Hareketleri Hesabına borç, İç Borçlar Hesabına alacak kaydedilir. Borçlardaki kur farkı ve faizden dolayı artışlar İç Borç Hareketleri Hesabına borç, İç Borçlar Hesabına alacak kaydedilir.

Borç ve faiz geri ödemelerinde İç Borçlar Hesabına borç, İç Borç Hareketleri Hesabına alacak ve Bütçe Giderleri Hesabına borç, Ödenecek Çekler Hesabına alacak kaydı yapılır [Gökçen, 1998:77].

41-DIŞ BORÇLAR HESABI VE 42-DIŞ BORÇ HAREKETLERİ HESABI: Bu hesaplara, belediye adına yabancı para ile yapılan borçlanmalar ve kredilere ait anaparalar, faizler, kur farkları ile anapara geri ödemeleri, faiz ödemeleri kaydedilmektedir [B.B.M.U.Y. md. 94/95].

Dış borçlar ve dış borç hareketleri birlikte çalışan hesaplardır. İşleyiş şekilleri iç borçlar ve iç borç hareketleri hesapları ile aynıdır. Ancak yabancı para cinsinden alınan tutarın kullanılması sırasında Türk Lirasına çevrilirken oluşan lehte kur farkları Bütçe Gelirleri Hesabına, aleyhte kur farkları ise Bütçe Giderleri Hesabına alınırlar.

43-MAHSUP EDİLEBİLİR ÖDENEN KDV HESABI VE MAHSUP EDİLEBİLİR ÖDENEN KDV KARŞILIĞI HESABI: Belediyenin mal ve hizmet alımları nedeniyle ödediği Katma Değer Vergisinden mahsup edilebilir Katma Değer Vergisi ile bunlardan nakden ve mahsuben yapılan ödemeler kaydedilmektedir. Belediyenin ödediği KDV;

Mahsup Edilebilir Ödenen KDV hesabına borç, Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir [B.B.M.U.Y. md. 96].

Belediyenin yaptığı KDV ödemelerinden tahsil ettiği KDV'den mahsup edilenler bu hesaba alacak, Mahsup Edilebilir Ödenen KDV Karşılığı Hesabına borç; diğer taraftan Bütçe Gelirleri Hesabına alacak, Emanetler Hesabına borç kaydedilir.

45-GENEL SONUÇ HESABI: Mali yılın başında, bir önceki yıldan borç ve alacak artışı devreden hesapların genel toplamları birbirleriyle karşılaştırılır ve bu toplamların büyük olanından küçük olanını çıkarılarak, denge sağlanması amacıyla Genel Sonuç Hesabına borç veya alacak kaydedilecek tutar bulunur. Bundan sonra ayrıntılı olarak iki nüsha devir cetveli düzenlenir. Ocak ayına devreden hesap artıkları ile Genel Sonuç Hesabına kaydedilecek tutarı gösteren bu cetvele dayanılarak açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak için iki nüsha olarak düzenlenecek muhasebe fişi ile ilgili hesaplara borç veya alacak kaydedilir.

Devreden miktarlar ilgili hesap için açılan yevmiye defterine kaydedildikten sonra Ocak ayı işlemlerinin kaydına başlanır. Mali yıl içinde bu hesaba herhangi bir kayıt yapılmaz.

3.1.6. Belediyelerde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması Gereği ve Hesap Planı Önerisi

Belediye muhasebe sistemi mevcut haliyle, belediyenin gerçek anlamda faaliyet sonuçlarını, bunların varlık ve kaynaklarda yarattığı etkiyi, hizmet maliyetlerini ve tahsis edilen kaynakların kullanım yerlerini belirtmekten uzak, yalnızca bütçe uygulaması hakkında bilgi verici bir yapı sergilemektedir. Bu yönüyle yapılmaya çalışılan yalnızca, yapılan harcamaların ve tahsil edilen gelirlerin, kanunlara ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetimidir. Oysaki belediye muhasebe sisteminden beklenen, belediye mal varlıklarındaki artış ve azalışları, gelir ve giderlere ait işlemleri ait oldukları dönemler içinde gösterebilen, hizmet işlevi yanında, karar verme, denetim ve performans değerlemede yardımcı olacak bilgileri sağlayan, muhasebe bilgilerini

finansal kontrol ve yönetim amaçlı kullanılacak hale getirebilen bir yapıya sahip olmasıdır.

Bu doğrultuda, Belediye Muhasebesi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartları doğrultusunda yeniden ele alınmalı, bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu gibi muhasebe sisteminin üretmesi gereken mali tabloları üretebilir konuma getirilmelidir.

Belediye Hesap Planında mevcut hesapların niteliği, ilgili kişi ve kurumların karar verirken ihtiyaç duyacakları bilgileri içeren mali tabloların düzenlenmesine bir engel teşkil etmektedir.

Belediye Muhasebesinde kullanılan 45 hesap, hesapların kendilerini ilgilendiren faaliyet ve işlemleri yansıtılabilmeleri için yeterli değildir. Yine hesapların alt hesapları da mevcut değildir.

Örneğin, 24 Bütçe Giderleri Hesabı, belediyenin tüm cari ve yatırım harcamalarının, bütçe dışı tutulması gereken uzun vadeli borç ödemelerinin, alınan hisse senedi ve tahvil bedellerinin kaydedildiği bir hesaptır. Alt hesaplar da açılmadığından Bütçe Giderleri hesabına bakarak, giderin niteliğini belirlemek mümkün değildir. Ayrıca yine bu hesaba kaydedilen gider, nakden ödenmiş olabileceği gibi, daha önce verilmiş bir avansın mahsubu veya gider yazılmış ama henüz ödenmemiş, Bütçe Emanetlerine alınmış bir ödemedede olabilir. Aynı karışıklıklar Bütçe Gelirleri Hesabı içinde söz konusudur.

Yine, Menkul Kıymetler Hesabına hem belediye malı olan hem de emanet olarak saymanlığa teslim edilen menkul kıymetler kaydedilmektedir. Halbuki, Teminat olarak alınan Menkul Kıymetler, yine alınan Teminat Mektupları vb. varlıkların Nazım Hesaplarda ayrıca izlenmesi daha uygun olacaktır. Bilindiği gibi Nazım hesaplar, işletmenin varlıkları ve bu varlıkların kaynakları üzerindeki olumlu veya olumsuz etkisi olan ve sonuç hesaplarını ilgilendirmeyen olayların muhasebe kayıtlarında izlenmesi amacıyla kullanılan hesaplardır. Bu nedenle çoğu işletme, bu çeşit işlemlerini yasal bir zorunluluk olmamasına karşın, muhasebeleştirme yolunu seçer [Sevilengül, 1997:517].

Yine Belediye Hesap Planındaki 45 hesaptan 33'ü ertesı mali yıla devretmektedir ve cari yıl ile geçmiş yıllar arasında bir ayırım yapılması mümkün olmamaktadır. Bu durum da, gelir ve giderleri karşılaştırarak analizler yapılmasını engellemektedir. Yine mevcut sistem içinde hem belediye borçları hem de alacakları, doğrudan gelir ve gider olarak kaydedildiğinden, bunların dönem içinde takibi yapılamamaktadır.

Söz konusu eksikliklerin ve problemlerin giderilmesi ve belediye muhasebe sisteminin çağdaş bir yapıya kavuşturulabilmesi noktasında önerimiz, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin, belediyelerin yapısı ve faaliyetlerinin niteliği de dikkate alınarak yapılacak bir uyarılama ile belediyelerde kullanılmasıdır. Böylece, belediyelerin sundukları hizmetler, bunların maliyet verileri, bu kapsamda hazırlanan tablolar, kamuoyunun bilgisine sunulabilecek ve bu tablolar bağımsız dış denetime açılacaktır. Bu da, ilgili yöneticilerin kaynakları verimli ve etkin kullanıp kullanmadığını, kaliteli hizmet sunulup sunulmadığını ortaya koyacak, hesap verme sorumluluğunun artmasını sağlayacaktır.

Belediye Muhasebe Sisteminde Tek Düzen Hesap Planının kullanılmasının bir amacı da, belediyelerin çeşitli nedenlerle kurdukları İktisadi teşebbüslerinin, özel nitelikli kurumların (İSKİ gibi) ve belediyelere bağlı katma bütçeli kuruluşların kaynaklarının ve bu kurumlar arasındaki finansal nitelikli ilişkilerin, ortak bir hesap planı sayesinde rapor edilmesi ve karşılaştırma yapma imkanına sahip olunmasıdır.

Tablo 11: Belediyeler ve İşletmelerine Ait Tekdüzen Hesap Planı Önerisi

| MEVCUT HESAPLAR | ÖNERİLEN HESAPLAR |
|------------------------|--------------------------------------|
| | 1 DÖNEN VARLIKLAR |
| | 10-HAZIR DEĞERLER |
| KASA | 100 KASA |
| BANKA | 102 BANKALAR |
| ÖDENECEK ÇEKLER | 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ |
| | 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER |
| | 11-MENKUL KIYMETLER |

| | |
|--|---|
| MENKUL KIYMETLER | 110 HİSSE SENETLERİ 111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI 112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI 118 DİĞER MENKUL KIYMETLER 119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) |
| | 12-TİCARİ ALACAKLAR |
| KİŞİ BORÇLARI | 120 ALICILAR |
| TAKİPLİ BORÇLULAR | 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-) |
| | 13- DİĞER ALACAKLAR |
| | 132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR |
| KİŞİ BORÇLARI | 135 PERSONELDEN ALACAKLAR |
| TECİLLİ VE TEHİRLİ BORÇLULAR | 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR |
| TAKİPLİ BORÇLULAR | 138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR 139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-) |
| | 15 – STOKLAR |
| STOKLAR | 150 İLK MADDE VE MALZEME 151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM 152 MAMÜLLER 153 TİCARİ MALLAR 158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI (-) |
| BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER MAHSUP DÖNEMİNE AKTARILAN AVANS VE KREDİLER AKREDİTİFLER | 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI |
| | 17 - YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| | 170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| MÜTEAHHİT AVANSLARI | 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR |
| | 18 - GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI |
| | 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER |
| | 181 GELİR TAHAKKUKLARI |
| | 19 - DİĞER DÖNEN VARLIKLAR |
| MAHSUP EDİLEBİLİR ÖDENEN KDV | 190 DEVREDEN KDV 191 İNDİRİLECEK KDV |
| BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER | 195 İŞ AVANSLARI 196 PERSONEL AVANSLARI |
| | 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI |
| | 198 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR |
| | 199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-) |
| | 2 DURAN VARLIKLAR |
| | 24 - MALİ DURAN VARLIKLAR |
| SERMAYE TEŞKİLİ İŞTİRAKLER | 242 İŞTİRAKLER |

| | |
|--|---|
| | 243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-) |
| | 244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) |
| İŞTİRAKLER | 245 BAĞLI ORTAKLIKLAR |
| | 246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-) |
| | 247 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) |
| | 25 - MADDİ DURAN VARLIKLAR |
| TAŞINMAZ MALLAR | 250 ARAZİ VE ARSALAR 251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ 252 BİNALAR 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 254 TAŞITLAR |
| TAŞINIR MALLAR | 255 DEMİRBAŞLAR |
| | 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR |
| BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) |
| | 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR |
| MÜTEAHHİT AVANSLARI BÜTÇE İÇİ AVANS VE KREDİLER BÜTÇE DIŞI AVANS VE KREDİLER | 259 VERİLEN AVANSLAR HESABI |
| | 28-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI |
| | 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER |
| GELİR TAHAKKUKLARI | 281 GELİR TAHAKKUKLARI |
| | 29 - DİĞER DURAN VARLIKLAR |
| | 291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV |
| | 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR |
| | 30 - MALİ BORÇLAR |
| İÇ BORÇLAR DIŞ BORÇLAR İÇ BORÇ HAREKETLERİ DIŞ BORÇ HAREKETLERİ | 300 BANKA KREDİLERİ 303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANA PARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ 304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ |
| | 32 - TİCARİ BORÇLAR |
| | 320 SATICILAR 321 BORÇ SENETLERİ |
| MENKUL KIYMETLER EMANETLERİ | 326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR |
| | 33 - DİĞER BORÇLAR |
| | 335 PERSONELE BORÇLAR |
| | 36 - ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER |
| | 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ |
| EMANETLER | 369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER |
| | 38 - GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI |
| | 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 381 GİDER TAHAKKUKLARI |
| | 39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR |

| | |
|--|--|
| | 391 HESAPLANAN KDV |
| | 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI |
| | 4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR |
| | 40 - MALİ BORÇLAR |
| İÇ BORÇLAR DIŞ BORÇLAR İÇ BORÇ HAREKETLERİ DIŞ BORÇ HAREKETLERİ | 400 BANKA KREDİLERİ 405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER 407 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER 408 MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKI (-) |
| | 5 ÖZKAYNAKLAR |
| GENEL SONUÇ HESABI | 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-) 590 DÖNEM NET KARI 591 DÖNEM NET ZARARI (-) |
| | 6 GELİR TABLOSU HESAPLARI |
| | 60 – BRÜT SATIŞLAR |
| BÜTÇE GELİRLERİ | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 602 DİĞER GELİRLER 603 VERGİ GELİRLERİ 604 BELEDİYE VERGİLERİ 605 BELEDİYE HARÇLARI 606 VERGİ DIŞI GELİRLER 607 ÖZEL YARDIM VE FONLAR |
| | 62 – SATIŞLARIN MALİYETİ |
| BÜTÇE GİDERLERİ | 620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-) 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-) 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ(-) 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ(-) |
| | 63 – FALİYET GİDERLERİ |
| BÜTÇE GİDERLERİ | 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ(-) |
| | 64 – DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR |
| BÜTÇE GELİRLERİ | 640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ 641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ 642 FAİZ GELİRLERİ 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR |
| BÜTÇE GELİRLERİ | 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI |
| BÜTÇE GELİRLERİ | 646 KAMBİYO KARLARI |
| DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ |
| BÜTÇE GELİRLERİ | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR |
| | 65 – DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR |
| BÜTÇE GİDERLERİ DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 654 KARŞILIK GİDERLERİ 655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI 656 KAMBİYO ZARARLARI 657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR |
| | 66 – FİNANSMAN GİDERLERİ |
| BÜTÇE GİDERLERİ | 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ |
| | 67 – OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR |
| BÜTÇE GELİRLERİ | 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR |
| | 68 – OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR |
| GENEL SONUÇ | 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE |

| | |
|--|---|
| BÜTÇE GİDERLERİ DEĞER DEĞİŞİMLERİ | ZARARLARI 681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR |
| | 69 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI |
| GENEL SONUÇ BÜTÇE GELİRLERİ DEĞER DEĞİŞİMLERİ | 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI |
| BÜTÇE GİDERLERİ | 7 MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ) |
| | 71 – DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ |
| | 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ |
| | 711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA |
| | 72 – DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ |
| | 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ |
| | 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA |
| | 73 – GENEL ÜRETİM GİDERLERİ |
| | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ |
| | 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA |
| | 74 – HİZMET ÜRETİM MALİYETİ |
| | 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ |
| | 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA |
| | 77 – GENEL YÖNETİM GİDERLERİ |
| | 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ |
| | 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA |
| | 78 – FİNANSMAN GİDERLERİ |
| | 780 FİNANSMAN GİDERLERİ |
| | 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA |
| TEMİNAT MEKTUPLARI TEMİNAT MEKTUPLARI EMANETLERİ BÜTÇE EMANETLERİ ÖDENEKLER KULLANILACAK ÖDENEKLER ÖDENEKLİ GİDERLER TAAHHÜTLER TAAHHÜTLERDEN ALACAKLAR | 9 NAZİM HESAPLAR |
| | 90 NAZİM HESAPLAR |
| | 900 NAZİM HESAPLAR |

Kaynak: Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği ve Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu adlı kitaptan (Gürbüz Gökçen) esinlenerek tarafımızdan geliştirilmiştir.

3.2. Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması

Belediyelerde çevre muhasebesi sisteminin yerleşebilmesi ve amacına ulaşabilmesi için mevcut muhasebe sisteminde yeniden yapılanma ve önceki kısımda önerdiğimiz gibi THP'na geçiş şarttır. Böylece, zaten mevcut belediye muhasebe sistemi içinde var olan ancak hesaplar içinde gizli kalarak kaybolmuş veya bütçe hesapları yoluyla sadece kontrol amacıyla takip edilmeye çalışılan çevresel maliyetler açığa çıkabilecek, ve belediye hizmetlerinin etkinliği ortaya konabilecektir. Çevre muhasebesi, çevre ile ilgili giderleri, bunların oluş yerlerini, ilgili oldukları faaliyet alanlarına ait bilgileri toplama, takip ve kayıt sistemidir ve mevcut muhasebe sistemlerinde çevresel maliyetler ve bunlara ilişkin bilgilerin yeterince birbirinden ayıramaması sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu sistemin belediye muhasebe sistemine uyarlanabilmesi için belediye faaliyetleri içinde önemli bir yeri olan çevresel faaliyetlere ilişkin maliyet bilgileri kayıtlarda ayrı ve belirgin olarak gösterilmelidir.

Böylece, çevresel maliyetler gerçeğe uygun bir şekilde tespit edilip, ölçülecek, makro anlamda da milli gelir hesaplarına doğru bir şekilde yansıtılacaktır.

Belirtildiği gibi, Belediye Muhasebe Sisteminde çevresel faaliyetlere ilişkin harcamalar tabi ki muhasebeleştirilmektedir. Ancak burada vurgulanmak istenen nokta, çevreden birinci derecede sorumlu olan belediyelerin bu yöndeki çabalarının bir göstergesi olan çevresel maliyetlerin diğer faaliyet giderleri arasında kaybolmaması, ayrıntılı olarak toplanması ve ilgililere raporlanabilmesidir.

Aşağıdaki kısımda, Belediyelerde uygulanabilecek Çevre Muhasebesi için Kayıt düzeninin nasıl oluşturulacağı, kullanılacak kod sistemi ve bu doğrultuda kullanılacak ana ve yardımcı hesaplar açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.1. Belediyeler Açısından Çevresel Maliyetlerin Tanımlanması

Çevresel maliyetlerin tümü, günümüzde belediyelerde kullanılan muhasebe sürecinden hazır olarak elde edilemediğinden, belediyelerin özellikleri ve gereksinimleri de dikkate alınarak birtakım tanımlamaların ve belirlemelerin yapılması gerekmektedir. Çalışmada, hangi verilerin çevresel maliyetlerle ilgili olduğunun tespitinde, Belediye Kanunu ve diğer çeşitli kanunlarla çevre konusunda belediyelere yüklenen görevler esas alınmıştır. Bu görevler dolayısıyla belediyelerin katlandıkları maliyetler, Belediye Program Bütçe Sisteminde ana hizmet grupları içinde karışık bir şekilde yer almaktadır. Program bütçede ana amaçlara göre her ana hizmet grubu bir programı oluşturur. Bu programlar kendi içinde daha dar kapsamlı hizmet bölümlerine ayrılırlar. Bu dar kapsamlı hizmet gruplarına “alt program” denir. Programların uygulanması amacıyla alt programlar içerisinde birbirine benzeyen işlerin oluşturduğu alanlara da faaliyet ve proje denir. Böylece her faaliyet türüne denk gelen giderler anlaşılmış olur.

Belediye gider bütçesi, Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliğinin 6.maddesinde belirtildiği üzere, program, alt program, ödenek türü, faaliyet-proje ve harcama kalemi şeklinde kodlanır ve sınıflandırılır. Bütçede 10 program, 44 alt program ve 68 adet faaliyet-proje hizmeti bulunmaktadır [Asker ve Kılıçoğlu, 1995:34].

Bütçede belediyenin çevreyle ilgili hizmetleri için “Temizlik ve Çevre Koruma Hizmetleri” Programı açılmıştır. Ancak bu grup, belediyelerin çevresel maliyetlerini takip için yeterli bir grup değildir. Zira çalışmanın ilk bölümünde sayılan belediye çevre hizmetleri daha geniş kapsamlıdır ve bütçede açılan diğer programlarda dağınık bir şekilde yer almaktadırlar. Dolayısıyla Program Bütçe, Çevre muhasebesi kapsamında çevresel harcamaları takip için bir başlangıç teşkil etse de yeterli değildir.

Belediyelerin çevre hizmetleri, çevre kirliliğini önleme, çevreyi koruma ve geliştirme odaklıdır. Yani belediyeler açısından çevresel maliyetlerin çoğunluğu, “Önleme Maliyetleri” kapsamına girer. Çevresel maliyetler bu şekilde tek bir kategoride toplanmak yerine, belediyelere yüklenen hizmetler dikkate alınarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- Katı Atık Hizmet Maliyetleri (000-099)
- Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri (100-199)
- Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri (200-299)
- Çevresel Planlama Hizmet Maliyetleri (300-399)
- Çevre Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetleri (400-499)
- Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetleri (500-599)

Aşağıda çevresel faaliyetler ait oldukları maliyet kategorisinin başlığı altında toplanmaya çalışılmıştır. Bu sınıflandırmanın yapımında, İSKİ, İSTAÇ, İstanbul Büyükşehir Belediyesi ve Sapanca Belediyesinde kullanılan hesap planı, bütçe verileri ve ilgili kanun hükümlerinden yararlanılmıştır.

- **0 - Katı Atık Hizmet Maliyetleri (000-099)**
 - 000 Katı Atık Transfer ve Depolama Hizmetleri
 - 001 Çöp Sahası Hazırlama Giderleri
 - 002 Çöp Suyu Nakliyesi
 - 003 Çöp Suyu Havuz ve Ishale Hattı
 - 004 Katı Atık Nakliyesi
 - 005 Katı Atık Aktarma Merkezleri
 - 006 Tıbbi Atık Toplama
 - 007 Tıbbi Atık Bertarafı (Yakma)
 - 008 Kimyasal Arıtım
 - 009 Kompostlaştırma ve Geri Kazanım Hizmeti
 - 010 Süpürge Araçları İle Süpürme ve Bakım Hizmetleri
 - 011 Moloz Düzenli Depolama Hizmeti
 - 012 Diğer Katı Atık Hizmet Maliyetleri
- **1 - Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri (100-199)**
 - 100 Kanal Hizmetleri
 - 101 Şebekeler
 - 102 Kollektörler (Kuşaklama)
 - 103 Arıtma ve Deşarj

- 104 Atelyeler ve Ambarlar
- 105 Su Hizmetleri
- 106 İçme Suyu Taşıma Hizmeti
- 107 Artezyen Tesisleri
- 108 Su İsale Hizmeti
- 109 Su Tevzi ve Terfi Hizmetleri
- 110 Atıksu Arıtma Tesisleri
- 111 Diğer Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri

- **2 - Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri (200-299)**

- 200 Yiyecek-İçecek Maddelerinin Sağlık Kontrolü
- 201 Salgın Hastalıklarla Mücadele
- 202 Gayrisihhi Müesseselere Açılış ve Çalışma Ruhsatı Verme
- 203 Mezarlık-Defin Hizmetleri
- 204 Diğer Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri

- **3 - Çevresel Planlama Hizmet Maliyetleri (300-399)**

- 300 İmar Planı Hazırlama
- 301 Yeşil Alan Düzenleme
- 302 Ana Arter Planlama Hizmeti
- 303 Toplu Konut ve Gecekondu Önleme Hizmeti
- 304 Cadde ve Sokak Standardizasyonu Çalışmaları
- 305 Otopark ve Katlı Otopark Yapımı
- 306 Asfaltlama Çalışmaları
- 307 Enerji Tasarrufuna Yönelik Bina Tasarımı
- 308 Doğalgaz Tesisi Kurma
- 309 Diğer Çevresel Planlama Hizmet Maliyetleri

- **4 - Çevre Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetleri (400-499)**

- 400 Park ve Bahçe Hizmetleri
- 401 Fidanlık Hizmetleri
- 402 Düzenli Trafik Sistemi Hizmeti

403 Dinlenme ve Eğlence Tesisi Kurma ve İşletme

404 Diğer Çevre Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetleri

• **5 - Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetleri (500-599)**

500 Çevresel Eğitim Hizmeti

501 Kirlilik Kabul Sınırlarının Tespiti

502 Ölçme ve İzleme Şebekeleri

503 Çevre Zabıtası Kurma

504 Belediye Çevre Mevzuatı Hazırlama

505 Emisyon Ölçüm Cihazları

506 Hava Kirliliği Ölçüm İstasyonları

507 Çevreye Yönelik Araştırma Geliştirme Faaliyetleri

508 Çevre Envanteri Hazırlama

509 Çevre Dokümantasyonu

510 Kirlilik Haritaları Düzenleme

511 Çevre Mühendislik Hizmetleri

512 Çevresel Yayın

513 Çevresel Denetim

514 Çevresel Etki ve Değerlendirme Hizmetleri

515 Yerel Gündem 21 Çalışmaları

516 Akaryakıt, Parlayıcı ve Patlayıcı Madde Hizmetleri

517 Diğer Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetler

3.2.2. Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması İçin Kayıt Düzeninin Oluşturulması

Çevre muhasebesi sistemi içinde, çevresel maliyetlerin belirlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin oluşturulması gereklidir. Bu doğrultuda belediyelerin çevre maliyetlerini doğru ve eş zamanlı olarak hesaplayabilmeleri, mevcut muhasebe sistemi ile bütünleşik bir sistem kurulması ile sağlanacaktır. Belediyeler 8- Serbest Hesap Grubu içinde ayrı olarak veya Tek Düzen Hesap Planı dışında hesaplayarak çevresel maliyetleri izleyebilirler. Ancak ek bir maliyet oluşturmadan önerilen hesap planı

dahilinde belediyelerin Çevre Muhasebesi Sistemini, 7- Maliyet Grubu içinde, yardımcı hesaplar altında hesaplamaları ve izlemeleri en uygun yol olacaktır.

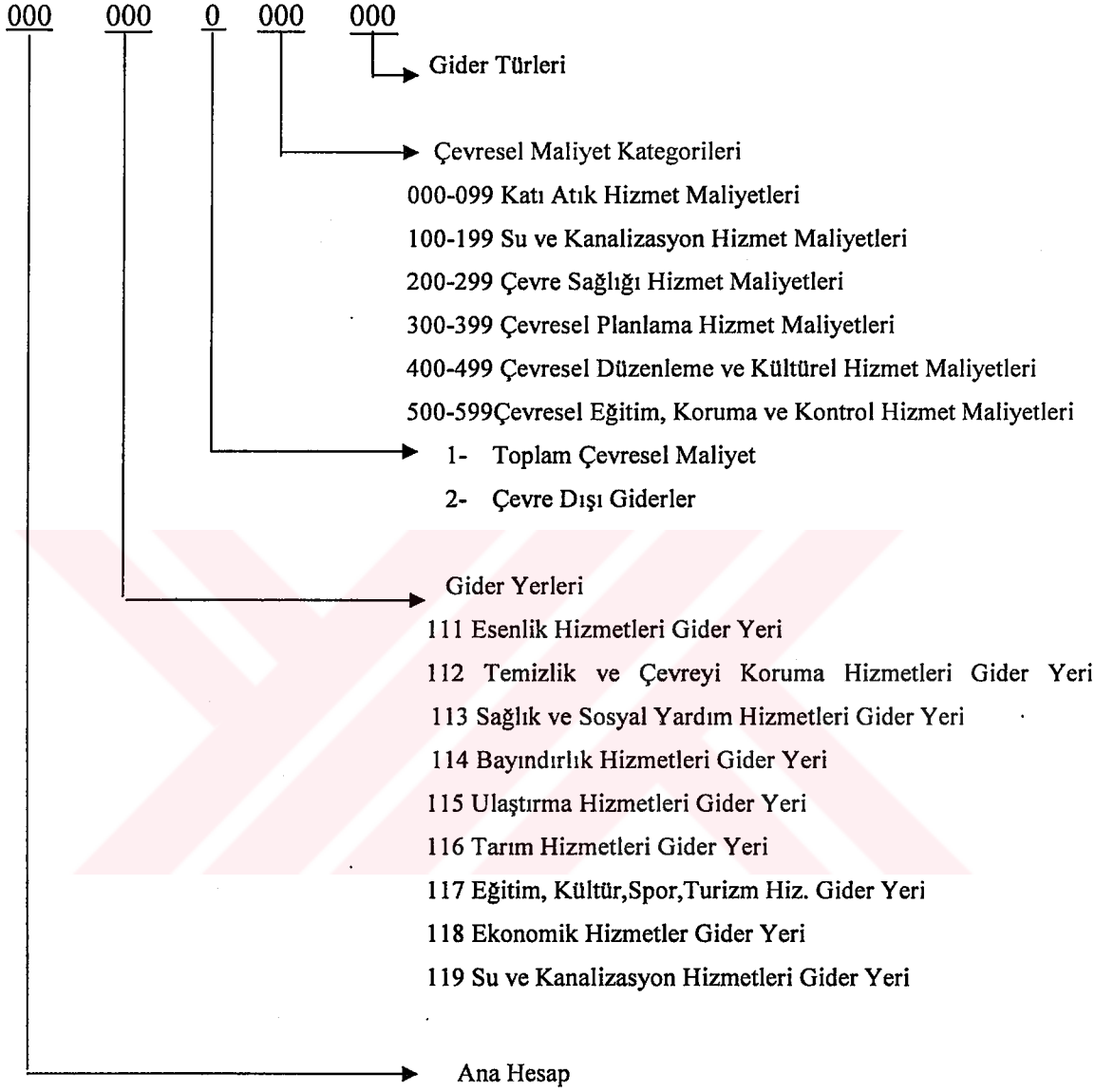
Çalışmada, önerilen Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde giderler eş zamanlı olarak, aynı anda hem fonksiyonlarına, hem türlerine, hem ilgili gider yerlerine, hem de çevre ile ilişkilerine göre izlenmektedir.

Hesap Planında benimsenen 7/ A seçeneğinde çevresel harcamalar yapıldığı anda ilgili Defter-i Kebir hesabına fonksiyon esasına göre kaydedilirken, eş zamanlı olarak aynı zamanda yardımcı defterlerde çeşitlerine, ilgili gider yerlerine ve çevre ile ilişkilerine göre izlenirler.

Belediyelerde ortaya çıkan giderlerden ne kadarının çevre ile ilgili olduğunu tespit etmek için, çevresel maliyet kategorileri tespit edildikten sonra uygun bir kodlama yapılmalıdır.

Çevresel maliyet unsurları ile ilgili olarak kullanılacak hesap belirlendikten sonra belediyelerde bu maliyet hesaplarında, önerilen Tek Düzen Muhasebe Hesap Planına uygun bir kodlama sistemi oluşturulmalıdır. Bu amaçla, muhasebe kayıtlarında 13 haneli kod uzunluğu üzerinde bir model oluşturulmuş olup, muhasebe kayıtları bu model üzerinde yapılmıştır.

Modelde, Defter-i Kebir hesapları için ayrılan üç haneden sonraki birinci kırılımda yer alan üç hane, gider yerlerini, ikinci kırılımdaki tek hane toplam çevresel maliyetleri, üçüncü kırılımdaki üç hane, çevresel maliyet türlerini, son kırılımdaki üç hane ise gider çeşitlerini ifade etmektedir.



Gider yerlerini ifade eden kodlar ve gider yeri isimleri, belediye program bütçe uygulamasında yer alan şekilleriyle buraya alınmıştır. Bu kodlar ve isimler ana hizmet grupları olarak belirlenmiş olup, belediyelerde çoğu zaman bu hizmetler ayrı bir birim, bölüm tarafından yerine getirilmektedir.

Gider yerlerinin bu şekilde bölümlenmesindeki amaç, çevresel maliyetler belirlendikten sonra, muhasebe kayıtları ile bütçe arasında paralellik sağlayabilmek için her bir

çevresel giderin kendi hizmet grubunda yerini alabilmesidir. Böylece bir yandan belediyede oluşan toplam çevresel gider takip edilirken, diğer yandan bütçe kontrolü de sağlanmış olacaktır.

Bu kodlama sistemi ile belediyelerde belli bir dönemde meydana gelen toplam çevresel maliyet tutarını, bunların belediyeler için belirlenen ana hizmet gruplarından hangilerinde (hangi gider merkezinde) ve ne miktarda oluştuğunu görme imkanı elde edilir.

Belirlenen gider yerlerinin kapsadığı çevresel ve çevre dışı olarak nitelenen giderler aşağıda bölümlenecektir.

111 Esenlik Hizmetleri Gider Yeri: Çevresel Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetlerinin bir kısmı ile Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetlerinden bir kısmı bu gider yerinde depolanacaktır.

111 Esenlik Hizmetleri Gider Yeri

- Düzenli Trafik Sistemi Hizmetleri
- Çevre Zabıtası Hizmetleri

Çevre dışı olarak kabul edilebilecekler ise;

- İtfaiye Hizmetleri
- Diğer Zabıta Hizmetleri

112- Temizlik ve Çevreyi Koruma Hizmetleri Gider Yeri: Bu gider yerinde depolanan tüm hizmet maliyetleri çevreyi temizleme ve korumaya yöneliktir. Belirlenen çevresel hizmet maliyetlerinden Katı Atık Hizmet Maliyetlerinin tamamı ile Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetlerinin bir kısmı bu gider yerinde toplanacaktır.

112 Temizlik ve Çevreyi Koruma Hizmetleri Gider Yeri

- Katı Atık Hizmet Maliyetleri
- Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetlerinden;
 - Çevresel Eğitim Hizmetleri
 - Kirlilik Sınırlarının Tespiti
 - Ölçme ve İzleme Şebekeleri
 - Belediyelerde Çevre Mevzuatı Hazırlama
 - Emisyon Ölçüm Cihazları
 - Hava Kirliliğini Ölçüm İstasyonları
 - Çevreye Yönelik Araştırma- Geliştirme Faaliyetleri
 - Çevre Envanteri Hazırlama
 - Çevre Dokümantasyonu
 - Kirlilik Haritaları Düzenleme
 - Çevresel Denetim
 - Çevresel Etki Değerlendirmesi
 - Yerel Gündem 21 Çalışmaları

113 Sağlık ve Sosyal Yardım Hizmetleri Gider Yeri: Belirlenen çevresel maliyetlerden, Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetlerinin büyük bir bölümü bu gider yerinde depolanacaktır.

113 Sağlık ve Sosyal Yardım Hizmetleri Gider Yeri

- Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri

Çevre dışı olarak kabul edilebilecekler ise;

- Genel Sağlık Hizmetleri
- Belediye Hastanesi Hizmetleri
- Sosyal Yardım Hizmetleri
- Güçsüzlere Yardım Hizmetleri

114 Bayındırlık Hizmetleri Gider Yeri: Bu gider yerinde depolanacak hizmetlerden çevresel ve çevresel olmayan niteliktekiler aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

114 Bayındırlık Hizmetleri Gider Yeri

- Çevresel Planlama Hizmet Maliyetlerinden;
 - İmar Planı Hazırlama
 - Yeşil Alan Düzenleme
 - Ana Arterleri Planlama Hizmetleri
 - Toplu Konut ve Gecekondu Önleme Hizmetleri
 - Cadde ve Sokak Standardizasyonu Çalışmaları
 - Enerji Tasarrufuna Yönelik Bina Tasarımı

Çevre dışı olarak kabul edilebilecekler ise;

- Yapı Kontrol Hizmetleri
- Fen İşleri Hizmetleri
- Harita Hizmetleri

115 Ulaştırma Hizmetleri Gider Yeri: Çevresel Planlama Hizmet Maliyetlerinden bir kısmı bu gider yerine aktarılacaktır.

115 Ulaştırma Hizmetleri Gider Yeri

- Otogar ve Katlı Otopark Yapımı
- Asfaltlama Çalışmaları

Çevre dışı olanlar;

- İskele, Rıhtım ve Diğer Su Geçit Hizmetleri
- Şehir İçi Ulaşım Hizmetleri

116 Tarım Hizmetleri Gider Yeri: Çevresel Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetlerinden bir kısmı ile Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetlerinden bir bölümü bu gider yerinde depolanacaktır.

116 Tarım Hizmetleri Gider Yeri

- Park ve Bahçe Hizmetleri
- Fidanlık Hizmetleri
- Gıda Kontrol Hizmetleri

Çevre dışı olanlar;

- Arazi Sulama Hizmetleri
- Hayvanat Bahçesi Hizmetleri
- Veteriner Hizmetleri
- Mezbaha Hizmetleri
- Hayvan Hastanesi Hizmetleri

117 Eğitim, Kültür, Spor ve Turizm Hizmetleri Gider Yeri: Çevresel Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetlerinden bir kısmı ile Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetlerinden bir bölümü bu gider yerinde depolanacaktır.

117 Eğitim, Kültür, Spor ve Turizm Hizmetleri Gider Yeri

- Dinlenme ve Eğlence Tesisleri Kurma ve İşletme
- Çevresel Tanıtım Hizmetleri

Çevre dışı olanlar;

- Mesleki Eğitim Kurs Hizmetleri
- Konservatuar Hizmetleri
- Tiyatro Hizmetleri
- Kitaplık Hizmetleri

- Sanat, Kültür ve Festival Hizmetleri
- Anıt ve Müze Hizmetleri
- Sportif Hizmetleri
- Uluslararası İlişkilerle İlgili Hizmetler

118 Ekonomik Hizmetler Gider Yeri: Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetlerinden bir bölümü bu gider yerinde depolanacaktır.

118 Ekonomik Hizmetler Gider Yeri

- Akaryakıt, Parlayıcı ve Patlayıcı Madde Depolama Hizmeti

Çevre dışı olanlar;

- Ekonomiyi Kontrol Hizmeti
- Tüketiciyi Koruma Hizmetleri
- Mezat Salonu ve Tellallık Hizmeti
- Balıkthane Hizmeti
- Soğuk Hava Deposu Hizmeti

119 Su ve Kanalizasyon Hizmetleri Gider Yeri: Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetlerinin tamamı bu gider yerinde depolanmaktadır.

Aşağıdaki kısımda, belediyelerce gerçekleştirilebilen finansal nitelikli çevresel olay ve işlemlerin önerilen hesap planı çerçevesinde bilanço ve maliyet hesapları açısından nasıl kayıt edileceği konusu üzerinde durulmaya çalışılacaktır.

3.2.2.1. Bilanço Hesapları

Belediyeler yerel nitelikli hizmetleri yerine getirmek amacıyla kurulmuş olmaları sebebiyle, yerel düzeyde çevreyi etkileyebilecek olumsuz durumların ortadan

**T.C. YRSEKGRETİM KRL
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

kaldırılmasında veya önlenmesinde başlıca role sahiptirler. Belediyelerin çevre koşullarını düzeltmek ve çevreyi geliştirmek yönündeki çabaları bir takım harcamalar yapılmasını gerektirir. Kentsel çevre sorunlarının azaltımı ve çevre kirliliği ile mücadele sürecinde, belediyeler, çevre sorunları oluşmadan bunların önüne geçebilme düşüncesiyle bazı yatırımlar yapmaktadırlar. Duran varlık niteliğindeki bu yatırımlara aşağıdaki örnekler verilebilir.

Hava Kirliliği İle İlgili Olarak;

- Özellikle kış aylarında yanlış kömür kullanımından kaynaklanan hava kirliliğini engellemek için yapılan doğalgaz boru hattı yatırımları,
- Rüzgar enerjisi tesislerinin kurulması,
- Fabrikaların yarattığı hava kirliliğini ölçmek, motorlu taşıtların egzoz gazlarının denetimini sağlamak ve kentte havadaki SO₂ (kükürtdioksit) miktarını tespit etmek için kullanılan ölçüm aletleri.

Su Kirliliği İle İlgili Olarak;

- Su kalitesini sağlamak için yapılan kanalizasyon arıtma tesisleri (Atık su Arıtma Tesisleri),
- Su ayar istasyonları,
- Kentin su ihtiyacını karşılayabilmek için kentin çeşitli yerlerine yapılan “hayrat” çeşmeleri, havuzlar.

Katı Atıklarla İlgili Olarak;

- Katı atık depolama ve bertaraf tesisleri,
- Katı atık geri dönüşümünü sağlayacak atık işleme (Biogaz) tesisleri.

Diğer Yatırımlar;

- Asfaltlama çalışmaları,

- Otopark yapım alışmaları,
- Kentteki yeşil alan yetersizliğini önlemek için park, ormanlık mesire yeri ve amlıklar yapımı alışmaları.

Belediye muhasebe sisteminde, daha önce belirtildiği gibi maddi duran varlıklar için öngörülen hesaplar “431 Taşınmaz Mallar ve 432 Taşınır Mallar” hesaplarıdır. Bu hesaplarda takip edilen maddi duran varlıklar çeşitlerine göre ayrı hesaplara kaydedilmelidir. Bunlar;

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

Belediyeler tarafından imal ve inşa edilen çevreye yönelik tesisler, makineler, cihazlar, binalar gibi duran varlıklar kullanıma hazır hale gelinceye kadar yapılan çevresel harcamalar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenmeli, yatırım tamamlanınca yukarıdaki hesaplardan uygun olanına aktarılmalıdır [Gökçen, 1998:114].

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, belediye tarafından içme suyu teminiyle ilgili bir yatırım yapıldığı düşünülürse, oluşabilecek giderler ve yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258.01 YAPILMAKTA OLAN SU / KANAL YATIRIMLARI

258.01.01 YAPILMAKTA OLAN SU YATIRIMLARI

258.01.01.01000 Merkezi Su Kumanda Merkezi (SCDA)

- .01002 İçme suyu Roleve Proje Çalışmaları
- .01004 Mütavirlik ve Kontrol hizmetleri
- .01008 Tercüme İşleri
- .01021 Pompa İstasyon Trafo İnşaatı Ekipman ve Saha Düzeltimi
- .01023 Çevre Düzenleme Kres Proje
- .01024 İçme suyu Deposu İnşaatı
- .01034 Kuyu ve Pompa Donanımları Yapımı
- .01035 İçme Suyu Şebeke İnşaatı
- .01038 Ek Bina İnşaatı
- .01040 1.Grup Su Sondaj Kuyuları Açılması İnşaatı
- .01041 Sakarya Su, Atıksu Master Planı
- .01044 Su Kaçağı Azaltma Programı
- .01045 İçme Suyu Arıtma Fizibilite
- .01046 İçmesuyu Tasfiyesi Tesisi İnşaatı
- .01047 Arıtma Tesisi Revizyon İş
- .01049 Kaynak Suyu Tesisleri Projesi
- .01050 Atıksu Kanal İnşaatı
- .01052 Sulama Ağzı İskele İnşaatı
- .01053 Su Haznesi Trafo Merkezi İnşaatı
- .01054 Acil Atıksu ve Yağmur suyu dere ıslahı
- .01056 Ön Arıtma Tesisi Terfi Hattı.

İLGİLİ HESAPLAR

- / -----
- Söz konusu yatırım tamamlandığında ilgili hesaba alınacaktır.

-----/-----
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

253.01 TESİSLER

253.01.01 TESİSLER

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258.01 YAPILMAKTA OLAN SU / KANAL YATIRIMLARI

258.01.01 YAPILMAKTA OLAN SU YATIRIMLARI

258.01.01.01000 Merkezi Su Kumanda Merkezi (SCDA)

-
-

258.01.01.01056 Ön Arıtma Tesisi Terfi Hattı

3.2.2.2. Maliyet Hesapları

Belediye Muhasebe Sisteminin şu anki yapısı içinde, çevreye yönelik tüm harcamalar 24-Bütçe Giderleri hesabına kaydedilmektedir. Çevresel harcamalar bu hesapta, hangi belediye birimi tarafından yapıldığı ve ne tür bir gider olduğu ayrımı yapılmaksızın karışık bir biçimde yer almaktadır.

Önerilen hesap planında ise giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerine göre izlenmektedir.

Belediyelerin esas faaliyeti konusu kamu hizmetleridir. Belediye giderlerinin çoğunu hizmet üretim maliyeti oluşturmaktadır. Bu nedenle çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi için Belediye Hesap Planında kullanılacak hesap “**740 Hizmet Üretim Maliyeti**” olacaktır. Bu ana hesap için alt hesaplar açılarak, çevresel maliyetlerin maliyet yeri, gider çeşidi ve çevresel maliyetlerle ilişkisi itibariyle izlenmesi mümkün olacaktır. Çevresel Maliyetlerin bu doğrultuda muhasebeleştirilmesinde yapılması gereken işlemler kısaca şöyle ifade edilebilir.

Öncelikle, Hizmet Üretim Maliyetleri, gider türleri itibariyle saptanarak kayıtlara alınır. İkinci aşamada, gider türleri itibariyle saptanan hizmet üretim maliyetlerinin ne kadarının doğrudan çevreye yönelik olduğu saptanır. Böylece belli bir dönemde belediyede meydana gelen toplam çevresel maliyetler tespit edilmiş olur. Hizmet üretim maliyetleri bu aşamada, çevre ile ilişkileri dikkate alınarak sınıflandırıldıktan ve topluca görüldükten sonra, ilgili gider yerlerine dağıtırlar [Kırlioğlu, 1998:55].

Gider yeri bünyelerinde toplanan çevresel harcamalar, böylece ilk aşamada personel gideri, tüketim malzemesi, hammadde alımı, demirbaş alımı vb. giderlerin nitelikleri itibariyle izlenebilecektir.

Bu amaçla aşağıdaki kodlama kullanılabilir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.112 Temizlik ve Çevreyi Koruma Hizmetleri Gider Yeri

740.112.1 Toplam Çevresel Maliyet

740.112.1.001 Çöp Sahası Hazırlık Giderleri

740.112.1.001.100 Personel Giderleri

- .200 Yolluklar
- .300 Hizmet Alımları
- .400 Tüketim Malları
- .500 Demirbaş Alımı
- .600 Makine, Teçhizat ve Taşıt Alımı
- .700 Yapı, Tesis ve Büyük Onarım Giderleri
- .800 Diğer Ödemeler
- .900 Transferler

Gider türlerinin bu şekilde ayrımlanmasında belediye bütçesinde kabul edilen gider türü sınıflandırılması esas alınmıştır. Söz konusu çevresel faaliyetlerle ilgili gider çeşidi alt hesapları aşağıda kısaca açıklanacaktır.

100- Personel Giderleri: Bu giderler, çevresel arıtma tesislerinde, Katı atık depolama, işleme ve imha tesislerinde, kanalizasyon yapımında ve bunlara benzer her türlü çevresel yatırım ve makine yapımında, bakım ve onarımında ve belediye bünyesindeki Çevre Temizlik İşleri biriminde görevli çevre mühendisi, teknisyen, diğer işçi, memur ve sözleşmeli personele ödenen aylık ve ücretlerle (yolluk hariç) diğer giderleri kapsar. Gerekli görülürse, bu hesap altında da aşağıda ki kalemlerle ilgili alt hesaplar açılabilir.

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

- Aylıklar
- İşçi Ücretleri
- Sosyal Yardımlar
- Ek Çalışma Karşılıkları
- Tazminat ve Ödüller
- Ödenekler
- Tedavi Yardımı ve Cenaze Giderleri

- Diğer Personel Giderleri

200-Yolluklar: Yukarıda ifade edilen işçi, memur ve sözleşmeli personele ücret ve maaşları dışında, yapılan görevlendirmeler gereği bulunacakları oturma ve geziler karşılığı yapılacak ödemeler bu gruba girer.

740.000.0.000.200 Yolluklar

- İşçi yollukları
- Yabancı Uzman Yollukları
- Memur yollukları
- Vb.

300- Hizmet Alımları: Bu gider türü, çevresel yatırım projelerinin düzenlenmesi, yine bu konuda belediyelerin yaptıracığı araştırma, etüt ve proje hizmetleri ile ilgili giderler, belediye binasının temizlenmesi, asansör, kalorifer gibi tesisatın bakım ve işletilmesi ile ilgili giderlerin üçüncü şahıslarca ihale yoluyla yerine getirilmesi halinde oluşan giderler, telefon, posta ücretleri, çevresel tesis ve makinelerin sigorta, noter giderleri, belediye binasının baca, fosseptik temizliği vb. giderleri kapsar.

- Bakım-Onarım-Temizlik
- Yerli Danışman Ücretleri
- Yabancı Danışman Ücretleri
- Temsil ve Ağırılama
- Toplantı Giderleri
- Mahkeme ve Noter Giderleri
- Basın Yayın ve İlan Giderleri
- Kitap, Gazete ve Dergi Giderleri
- Haberleşme Giderleri
- Bina ve Arazi Kiraları
- Makine ve Teçhizat Kiraları
- Vb.

400- Tüketim Malları ve Malzeme Alımı:

- Kimyasal Malzemeler
- Boru ve Boru Parçaları
- Şebeke Malzemeleri
- İnşaat Malzemeleri
- Yakıtlar
- Elektrik Malzemesi
- Atelye ve Dökümhane Malzemesi
- Kırtasiye Malzemesi
- Sosyal Yardım Malzemesi
- Araç Yedek Parçaları
- Temizlik Malzemesi
- Bahçe Malzemesi
- Sağlık Araç ve Gereçleri
- İlaç Alımı

500- Demirbaş Alımı:

- Büro Malzemeleri Alımı
- Büro Makineleri Alımı
- Yangından Korunma Malzemeleri Alımı
- Diğer Demirbaş Alımları

600- Makine, Teçhizat ve Taşıt Alımı:

- Çöp Kamyonu
- Laboratuar Cihazları

700- Yapı, Tesis ve Büyük Onarım Giderleri:

- Yapı, Tesis ve Büyük Onarım Giderleri
- Taahhütlerden Devredilen Artıklar

800- Diğer Ödemeler:

- Vergi, Resim ve Harçlar
- Yerüstü Düzenleri Amortismanları
- Binalar
- Tesis
- Taşıt
- Demirbaş Amortismanı

900- Transferler:

- Kamulaştırma ve Bina Satın Alımları
- Kurumlara Katılma Payları ve Sermaye Teşekkürleri
- İktisadi Transferler ve Yardımlar
- Mali Transferler
- Sosyal Transferler
- Borç Ödemeleri

3.2.2.2.1. Katı Atık Hizmet Maliyetleri

Katı Atık Hizmet Maliyetleri, özellikle Büyükşehir Belediyelerinin görev alanına giren, Katı atık toplama, taşıma, işleme ve imhasıyla ilgili oluşabilecek muhtemel maliyet unsurlarını kapsar. Bu kapsamda yukarıda saydığımız faaliyetler nedeniyle belediye bünyesinde oluşabilecek giderler ortaya çıktıklarında aşağıdaki gibi kayıtlara alınabilirler. Burada öncelikle türleri itibariyle kayıt altına alınan giderlerden, çevreyle ilgili olanlar tespit edilerek, ikinci kayıtla birlikte yardımcı hesaplara aktarılabilirler.

-----/-----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740.000.0.000.100 Personel Giderleri
- 740.000.0.000.200 Yolluklar
- 740.000.0.000.300 Hizmet Alımları
- 740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı
- 740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı
- 740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı
- 740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri
- 740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler
- 740.000.0.000.900 Transferler

100 KASA HESABI

102 BANKALAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

----- / -----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740.000.0.000 Katı Atık Transfer ve Depolama Hizmetleri
- 740.000.0.001 Çöp Sahası Hazırlama Giderleri
- 740.000.0.002 Çöp Suyu Nakliyesi
- 740.000.0.003 Çöp Suyu Havuz ve Ishale Hattı
- 740.000.0.004 Katı Atık Nakliyesi
- 740.000.0.005 Katı Atık Aktarma Merkezleri
- 740.000.0.006 Tıbbi Atık Toplama
- 740.000.0.007 Tıbbi Atık Bertarafı(Yakma)
- 740.000.0.008 Kimyasal Arıtım
- 740.000.0.009 Kompostlaştırma ve Geri Kazanım Hizmeti
- 740.000.0.010 Süpürge Araçları ile Süpürme ve Bakım Hizmetleri
- 740.000.0.011 Moloz Düzenli Depolama Hizmeti
- 740.000.0.012 Diğer Katı Atık Hizmet Maliyetleri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000 Katı Atık Transfer ve Depolama Hizmetleri

740.000.0.001 Çöp Sahası Hazırlama Giderleri

740.000.0.002 Çöp Suyu Nakliyesi

740.000.0.003 Çöp Suyu Havuz ve Ishale Hattı

740.000.0.004 Katı Atık Nakliyesi

740.000.0.005 Katı Atık Aktarma Merkezleri

740.000.0.006 Tıbbi Atık Toplama

740.000.0.007 Tıbbi Atık Bertarafı(Yakma)

740.000.0.008 Kimyasal Arıtım

740.000.0.009 Kompostlaştırma ve Geri Kazanım Hizmeti

740.000.0.010 Süpürge Araçları ile Süpürme ve Bakım Hizmetleri

740.000.0.011 Moloz Düzenli Depolama Hizmeti

740.000.0.012 Diğer Katı Atık Hizmet Maliyetleri

----- / -----

Böylece belediyede belli bir dönemde oluşan toplam katı atık hizmet maliyet tutarı belirlenmiş olacaktır. Bu aşamadan sonra söz konusu çevresel maliyetler, ilgili oldukları gider yerlerine aktarılırlar.

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.112 Temizlik ve Çevreyi Koruma Hizmetleri Gider Yeri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

----- / -----

3.2.2.2.2. Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri

Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri, belediyenin kente içme suyu temini, kanalizasyon tesisleri yapımı ve atıksu arıtımı ile ilgili faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkması muhtemel maliyetlerden oluşur.

Bu kapsamda ortaya çıkabilecek giderler aşağıdaki gibi kayıtlara alınabilirler.

-----/-----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740.000.0.000.100 Personel Giderleri
- 740.000.0.000.200 Yolluklar
- 740.000.0.000.300 Hizmet Alımları
- 740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı
- 740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı
- 740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı
- 740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri
- 740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler
- 740.000.0.000.900 Transferler

100 KASA HESABI

102 BANKALAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740.000.0.100 Kanal Hizmetleri
- 740.000.0.101 Şebekeler
- 740.000.0.102 Kollektörler (Kuşaklama)
- 740.000.0.103 Arıtma ve Deşarj
- 740.000.0.104 Atelyeler ve Ambarlar
- 740.000.0.105 Su Hizmetleri
- 740.000.0.106 İçme Suyu Taşıma Hizmeti
- 740.000.0.107 Artezyen Tesisleri
- 740.000.0.108 Su Isale Hizmeti
- 740.000.0.109 Su Tevzi ve Terfi Hizmetleri
- 740.000.0.110 Atıksu Arıtma Tesisleri
- 740.000.0.111 Diğer Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

----- / -----

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000 Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri

740.000.0.100 Kanal Hizmetleri

740.000.0.101 Şebekeler

740.000.0.102 Kollektörler (Kuşaklama)

740.000.0.103 Arıtma ve Deşarj

740.000.0.104 Atelyeler ve Ambarlar

740.000.0.105 Su Hizmetleri

740.000.0.106 İçme Suyu Taşıma Hizmeti

740.000.0.107 Artezyen Tesisleri

740.000.0.108 Su Isale Hizmeti

740.000.0.109 Su Tevzi ve Terfi Hizmetleri

740.000.0.110 Atıksu Arıtma Tesisleri

740.000.0.111 Diğer Su ve Kanalizasyon Hizmet Maliyetleri

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.112 Su ve Kanalizasyon Hizmetleri Gider Yeri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

----- / -----

3.2.2.2.3. Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri

Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri, belediyelerin, sağlıklı bir çevre oluşumunun temini için, yerine getirmekle yükümlü olduğu yiyecek, içecek maddelerinin sağlık kontrolü, salgın hastalıklarla mücadele, mezarlık hizmetleri vb. giderleri kapsamaktadır.

Söz konusu giderler oluştuğunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

100 KASA HESABI

102 BANKALAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

----- / -----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.200 Yiyecek-İçecek Maddelerinin Sağlık Kontrolü

740.000.0.201 Salgın Hastalıklarla Mücadele

740.000.0.202 Gayrisihhi Müesseselere Açılış ve Çalışma Ruhsatı Verme

740.000.0.203 Mezarlık-Defin Hizmetleri

740.000.0.204 Diğer Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

----- / -----
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.200 Yiyecek-İçecek Maddelerinin Sağlık Kontrolü

740.000.0.201 Salgın Hastalıklarla Mücadele

740.000.0.202 Gayrisihhi Müesseselere Açılış ve Çalışma Ruhsatı Verme

740.000.0.203 Mezarlık-Defin Hizmetleri

740.000.0.204 Diğer Çevre Sağlığı Hizmet Maliyetleri

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.112 Sağlık ve Sosyal Yardım Hizmetleri Gider Yeri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

----- / -----

3.2.2.2.4. Çevresel Planlama Hizmet Maliyetleri

Daha önce ifade edildiği gibi, temiz ve düzenli bir çevresel ortam sağlanmasında kullanılabilecek en önemli araç İmar Planlarıdır.

Bu noktada bir başlangıç olan İmar planlarının hazırlanmasından, asfaltlama çalışmalarına, otopark yapımından, gecekondulaşmayı önlemeye kadar planlı bir çevresel gelişim sağlanmasına yönelik hizmet maliyetleri “Çevresel Planlama” başlığı altında izlenebilecektir.

Bu kapsamda ortaya çıkabilecek giderler aşağıdaki gibi kayıtlara alınabilirler.

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

100 KASA HESABI

102 BANKALAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

----- / -----

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740.000.0.300 İmar Planı Hazırlama
- 740.000.0.301 Yeşil Alan Düzenleme
- 740.000.0.302 Ana Arter Planlama Hizmeti
- 740.000.0.303 Toplu Konut ve Gecekondu Önleme Hizmeti
- 740.000.0.304 Cadde ve Sokak Standardizasyonu Çalışmaları
- 740.000.0.305 Otogar ve Katlı Otopark Çalışmaları
- 740.000.0.306 Asfaltlama Çalışmaları
- 740.000.0.307 Enerji Tasarrufuna Yönelik Bina Tasarımı
- 740.000.0.308 Doğalgaz Tesisi Kurma
- 740.000.0.309 Diğer Çevresel Planlama Hizmet Maliyetleri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740.000.0.000.100 Personel Giderleri
- 740.000.0.000.200 Yolluklar
- 740.000.0.000.300 Hizmet Alımları
- 740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı
- 740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı
- 740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı
- 740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri
- 740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler
- 740.000.0.000.900 Transferler

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740.000.0.300 İmar Planı Hazırlama
- 740.000.0.301 Yeşil Alan Düzenleme
- 740.000.0.302 Ana Arter Planlama Hizmeti
- 740.000.0.303 Toplu Konut ve Gecekondu Önleme Hizmeti
- 740.000.0.304 Cadde ve Sokak Standardizasyonu Çalışmaları
- 740.000.0.305 Otogar ve Katlı Otopark Çalışmaları
- 740.000.0.306 Asfaltlama Çalışmaları
- 740.000.0.307 Enerji Tasarrufuna Yönelik Bina Tasarımı
- 740.000.0.308 Doğalgaz Tesisi Kurma
- 740.000.0.309 Diğer Çevresel Planlama Hizmet Maliyetleri

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.114 Bayındırlık Hizmetleri Gider Yeri

740.115 Ulaştırma Hizmetleri Gider Yeri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

----- / -----

3.2.2.2.5. Çevresel Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetleri

Belediyelerin bir yandan çevre düzenlemesi kapsamında yürüttükleri park, bahçe hizmetleri, peyzaj çalışmaları; diğer yandan yine çevreye yönelik hizmet kapsamına giren eğlence ve dinlenme tesisleri kurma gibi hizmet maliyetleri bu kapsamda izlenen giderlerdir. Bu kapsamda ortaya çıkabilecek giderler aşağıdaki gibi kayıtlara alınabilirler.

-----/-----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ .

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

100 KASA HESABI

102 BANKALAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.400 Park ve Bahçe Hizmetleri

740.000.0.401 Fidanlık Hizmetleri

740.000.0.402 Düzenli Trafik Sistemi Hizmeti

740.000.0.403 Dinlenme ve Eğlence Tesisi Kurma ve İşletme

740.000.0.404 Diğer Çevre Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetleri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

----- / -----

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.400 Park ve Bahçe Hizmetleri

740.000.0.401 Fidanlık Hizmetleri

740.000.0.402 Düzenli Trafik Sistemi Hizmeti

740.000.0.403 Dinlenme ve Eğlence Tesisi Kurma ve İşletme

740.000.0.404 Diğer Çevre Düzenleme ve Kültürel Hizmet Maliyetleri

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.114 Esenlik Hizmetleri Gider Yeri

740.115 Tarım Hizmetleri Gider Yeri

740.117 Eğitim, Kültür, Spor ve Turizm Hizmetleri Gider Yeri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

----- / -----

3.2.2.2.6. Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetleri

Genel olarak, belediyelerin çevre bilincini arttırmak amacıyla yürüttükleri eğitim faaliyetleri ve çevre kirliliğini kontrol amacıyla yaptığı denetim çalışmaları bu kapsamda izlenen giderlerdir.

Bu kapsamda ortaya çıkabilecek giderler aşağıdaki gibi kayıtlara alınabilirler.

-----/-----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

100 KASA HESABI

102 BANKALAR HESABI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.500 Çevresel Eğitim Hizmeti

740.000.0.501 Kirlilik Kabul Sınırlarının Tespiti

740.000.0.502 Ölçme ve İzleme Şebekeleri

740.000.0.503 Çevre Zabıtası Kurma

740.000.0.504 Belediye Çevre Mevzuatı Hazırlama

740.000.0.506 Hava Kirliliği Ölçüm İstasyonları

740.000.0.507 Çevreye Yönelik Araştırma Geliştirme Faaliyetleri

740.000.0.508 Çevre Envanteri Hazırlama

740.000.0.509 Çevre Dokümantasyonu

740.000.0.510 Kirlilik Haritaları Düzenleme

740.000.0.511 Çevresel Denetim

740.000.0.512 Çevresel Etki ve Değerlendirme Hizmetleri

740.000.0.513 Yerel Gündem 21 Çalışmaları

740.000.0.514 Diğer Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet Maliyetleri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.000.100 Personel Giderleri

740.000.0.000.200 Yolluklar

740.000.0.000.300 Hizmet Alımları

740.000.0.000.400 Tüketim Malları ve Malzeme Alımı

740.000.0.000.500 Demirbaş Alımı

740.000.0.000.600 Makine ve Teçhizat Alımı

740.000.0.000.700 Yapı Tesis ve Büyük ve Onarım Giderleri

740.000.0.000.800 Diğer Ödemeler

740.000.0.000.900 Transferler

----- / -----

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.000.0.500 Çevresel Eğitim Hizmeti

740.000.0.501 Kirlilik Kabul Sınırlarının Tespiti

740.000.0.502 Ölçme ve İzleme Şebekeleri

740.000.0.503 Çevre Zabıtası Kurma

740.000.0.504 Belediye Çevre Mevzuatı Hazırlama

740.000.0.506 Hava Kirliliği Ölçüm İstasyonları

740.000.0.507 Çevreye Yönelik Araştırma Geliştirme Faaliyetleri

740.000.0.508 Çevre Envanteri Hazırlama

740.000.0.509 Çevre Dokümantasyonu

740.000.0.510 Kirlilik Haritaları Düzenleme

740.000.0.511 Çevresel Denetim

740.000.0.512 Çevresel Etki ve Değerlendirme Hizmetleri

740.000.0.513 Yerel Gündem 21 Çalışmaları

740.000.0.514 Diğer Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmet M.

----- / -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.111 Esenlik Hizmetleri Gider Yeri

740.112 Temizlik ve Çevreyi Koruma Hizmetleri Gider Yeri

740.117 Eğitim, Kültür, Spor ve Turizm Hizmetleri Gider Yeri

740.118 Ekonomik Hizmetler Gider Yeri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ

740.000.1 Toplam Çevresel Maliyetler

----- / -----

SONUÇ VE ÖNERİLER

Çevresel sorunlar, özellikle sanayi devriminden sonra insanlığı ve diğer canlı hayatı tehdit etmeye başlamıştır. Küreselleşme olgusuyla birlikte konu uluslar arası boyut kazanmış, dünyadaki tüm ülkeler çevresel konuları mevzuatlarında öngörerek, çeşitli düzenlemeler yapmışlardır.

Bu gelişmeler çevre bilincinin giderek artmasına neden olmuş, bu doğrultuda çevresel maliyet ve çevre muhasebesi kavramları gündeme gelmiştir.

Çevresel kaynakların kullanımı ve bu kaynak kullanımını sonucunda oluşacak etkilerin muhasebesi olarak ifade edilebilen çevre muhasebesi uygulaması, iki açıdan ele alınabilir. İlk olarak, makro ekonomi açısından çevre muhasebesi, milli gelir hesaplamasında, kaynak azalışının dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır. Mikro anlamda ise artan çevreci baskılar ve kamuoyu işletmeleri ve belediyeleri çevre kirliliğini azaltma yönündeki önlemlerini, faaliyetlerini, çevreyi koruma ve geliştirme adına katlandıkları maliyetleri raporlama konusunda zorunlu bırakmaktadır.

Bu iki unsurdan ilki, yani, birey ve toplumun sınırsız ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üreten işletmeler; kalkınma sürecinde doğal kaynakları bilinçsizce tüketmekte ve çevre sorunlarının temeli olan atıkları doğaya bırakmaktadırlar. Bu nedenle, temiz ve yaşanılabilir bir dünya oluşturmada, işletmelerin önemli sorumlulukları vardır ve bu sorumlulukların ölçülüp, yerine getirilmesinde çevre muhasebesi işletmeler için önemli bir araçtır.

Çevre muhasebesi mikro düzeyde, işletmeler kadar belediyeleri de çok yakından ilgilendiren bir konudur. Çevreyi koruma, çevre kirliliğini önleme konusunda çeşitli sorumluluklar yüklenen belediyeler, çevresel maliyetleri saptayarak, etkin bir çevre muhasebesi sistemi oluşturmak zorundadırlar. Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegre edilmesi çevre muhasebesi sistemi ile sağlanabilir. Bu nedenle, konunun işletme ve özellikle belediye düzeyi tez içinde ayrıntılı olarak incelenmeye ve çevresel sorunların çözümü için bazı sonuçlar elde edilmeye çalışılmıştır. Doğal kaynakların

toplumsal değerlemesi ve ölçümleme yöntemlerinin irdelenmesi ise, bu tez konusu dışında tutulmuştur.

Türkiye'deki idari yapı 1982 Anayasası'nın 123.maddesinde belirtildiği gibi "merkezi (genel) yönetim" ve "yerel yönetimler" olarak iki ana birimden meydana gelmektedir.Yerel yönetim birimleri köyler, il özel idareleri ve belediyelerdir. Bunlar içinde en önemli ve kapsamlı yer; sahip oldukları yetki, kaynak ve görevlerle halka en yakın kuruluşlar olan belediyelere aittir.

Belediyeler 1580 sayılı Belediye Kanunu ile 3030 sayılı Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkındaki Kanunla, ve diğer bazı yasal düzenlemelerle kendilerine verilen görevleri kıt kaynaklarla, en yüksek faydayı sağlayacak şekilde yerine getirmeye çalışırlar. Söz konusu kanunlar incelendiğinde belediyelerin görev alanına giren hizmetlerin çoğunun doğrudan çevre sorunlarının çözümü ve önlenmesine yönelik olduğu görülmektedir. Özellikle, altyapı, katı atık, hava-su-toprak kirliliği, ulaşım, yeşil alan yetersizliği, gecekondulaşma gibi yerel nitelikteki çevre sorunlarına çözüm bulunmasına yönelik hizmet talepleri de artmış ve çeşitlenmiştir.

Belediyelerin faaliyetleri arasında bu derece önem taşıyan çevresel hizmetler ve bu hizmetler dolayısıyla katlanılan çevresel maliyetler belediye muhasebe sisteminin mevcut yapısı içinde ayrı ve ayrıntılı olarak saptanamamakta ve raporlanamamaktadır. Tüm giderler tek bir hesapta toplandığı için, çevresel maliyetler bu hesap içinde gizli olarak yer alırlar. Bu noktada belediye muhasebe sistemi ve uygulamasından kaynaklanan birçok eksiklik vardır. Öncelikle belediye muhasebe sistemi, bütçe uygulamasını takip ve kontrol amacına göre oluşturulmuştur. Mevcut sistem, mali tabloları üretmekten uzaktır. Kullanılan 45 hesap, alt hesaplarda oluşturulmadığından, belediyenin tüm faaliyetlerinin niteliğini açıkça ifade etmede yetersizdir ve hesap planı herhangi bir sistematığe sahip değildir.

1990 yılında yürürlüğe giren Program Bütçe sistemi ile, belediye kaynaklarının belli bir bölümüne ilişkin mali işlemler kayıt altına alınabilmektedir. Belediye muhasebesi ile bütçe uygulaması arasında sıkı bir ilişki vardır. Gelirlerin toplanması ve giderlerin

yapılması için yürütmeye verilen bir yıllık yetkiyi içeren bütçenin uygulama sonuçları belediye muhasebesi yoluyla yansıtılacaktır.

Program bütçe uygulamasının amacı, hizmetlerin rasyonel ilkelere göre yapılıp-yapılmadığının, hizmetlerin arzu edilen seviyede ve kalitede yerine getirilip- getirilmediğinin tespitidir. Bu çerçevede, Gider bütçesi hazırlanırken, belediye hizmetleri, program, alt program, harcama türü, faaliyet\ proje ve harcama kaleminden oluşan beşli bir sınıflandırmaya göre kodlanmaktadır. Çevresel hizmetler için ayrılan kısım ise “112 Temizlik ve Çevreyi Koruma Hizmetleri” olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede izlenen giderler, Genel temizlik, Katı Atık İmha ve Değerlendirme ve Çevre kirliliğini önleme ve kontrol bağlamında Çevresel Etki Değerlendirme ve Çevre Eğitimi olarak faaliyet bazında belirlenmiştir. Oysa kanunlarla belediyelere yüklenen çevre hizmetleri çok daha geniş kapsamlıdır ve bütçede diğer ana hizmet grupları içinde dağınık bir şekilde yer almaktadır. Program bütçe uygulaması belediyelerde çevre muhasebesi uygulaması açısından önemli bir adım olarak kabul edilebilirse de, yeterli değildir. Bu konuda belediye muhasebe sistemi, çevresel bilgilerinde topluca ve ayrıntılı olarak görülebilmesi ve diğer eksikliklerin giderilebilmesi için yeniden ele alınmalı, Program bütçenin gereği olarak maliyet hesapları yapmaya imkan veren, alternatif maliyetler arasında tercih yapmayı olanaklı kılan hesapları içinde bulundurmalıdır. Böylece iyi bir muhasebe sisteminin kurulmasıyla bütçe yapısında ve uygulamasında ortaya çıkabilecek hatalarda ortaya çıkarılabilir.

Bu noktada tezde önerilen yöntem, ülkemizde uygulanmakta olan Tek Düzen Muhasebe Sisteminin ve Tek Düzen Hesap Planının, belediyelerin yapısı ve işlemlerin niteliği de göz önünde bulundurularak uyarlanmasıdır. Bu doğrultuda, mevcut muhasebe sisteminde kullanılan hesaplar ile önerilen hesap planında bilanço ve gelir tablosu hesaplarının karşılaştırılmasını sağlamak ve yerlerini tespit etmek için tablolar sunulmuştur.

Bu sistem ile, belediye muhasebesi çağdaş bir yapıya kavuşturulacak, planlama, karar alma ve başarı değerlemede kullanılacak verileri sağlayarak, belediye muhasebesi

bilanço, gelir tablosu gibi muhasebe sisteminin üretmesi gereken finansal tabloları üretebilir konuma gelecektir.

Bu doğrultuda çevre muhasebesinin belediyelerde uygulanabilirliğinin sağlanması için, öncelikle, çevresel maliyet kategorileri tespit edilmiş ve 13 haneli kod uzunluğu üzerinde bir model oluşturulmuştur. Bu model sayesinde, belediyelerin çevresel harcamaları; harcamanın türü, çevreyle ilişkisi ve gider yerleri itibarıyla izlenebilecek, belli bir dönemde belediyelerin yaptığı toplam çevresel harcama raporlanabilecektir.

Belediyelerin özellikle, kanalizasyon, içme suyu, arıtma ve atık bertarafı hizmetlerine ilişkin projelerin değerlendirilmesinde, teknoloji seçiminde çevresel maliyet bilgileri dikkate alınmalı, çevre muhasebesi sisteminin yerleşmesiyle birlikte, belirlenebilecek standartlarla karşılaştırmalar yapılmalı, belediyelerin ellerindeki kaynakları rasyonel kullanabilmeleri sağlanmalıdır. Belediyeler tarafından çevresel maliyet bilgilerinden yararlanarak oluşturulabilecek çevresel raporlar da, belediyeler arasında çevresel performansın karşılaştırılabilmesini kolaylaştıracaktır. Yine, Belediyelerde çevre muhasebesi sistemi ile bütünleşik çalışan bir çevre yönetim sistemi sayesinde çevresel sorunlar gecikmeden giderilebilecek ve denetimi sağlanabilecektir.

Ayrıca sistem, bütçe uygulaması ile uygunluk sağlanmasında, belediyelere verilen ödeneklerin kontrolü açısından da uyumludur. Böylece belediye yöneticilerinin kendilerine teslim edilen kaynakları etkin ve verimli olarak kullanıp-kullanmadıkları, yolsuzluk yapıp- yapmadıkları, kaliteli hizmet sunup- sunmadıkları da ortaya konmuş olacaktır. Belediyelerin çevre hizmetlerinin bu şekilde ortaya konması, katılımcı kamu yönetimi anlayışı dahilinde, seçmen kitlesinin de olumlu görüşüne neden olacaktır. Çevre muhasebesi uygulamasının başka bir faydası da, belediyenin çevre hizmetlerini yürütmek için kendisine tahsis edilen gelir kaynaklarının yetersizliğini merkezi yönetime raporlayabilmesidir. Belli bir dönemde çevre kirliliğini önlemek ve çevreyi geliştirmek amacıyla belediyelerce tahsil edilen Çevre Temizlik Vergisi ile, yine belediyelere aktarılan Çevre Kirliliğini Önleme Fonunun toplamı; o dönemde gerçekleştirilen çevresel harcamalarla karşılaştırılarak kaynakların hizmetleri

karşılamada ne derece etkin olduğu ortaya konabilir, ve merkezi idareden destek istenebilir.

Oluşturulan çevresel faaliyet maliyetleri, her belediye bazında izlenmesi ve kamuya açıklanması gerekli faaliyet bilgilerinden oluşmaktadır. Çevre Muhasebesi kavramı, belediyeler için yeni bir muhasebe türü olmaktan ziyade, çevresel faaliyetlerin değerlendirilmeleri ile ilgili sosyal amaçlı bir raporlama gereksinimi ve buna yönelik düzenlemeleri ifade etmektedir. Oluşturulacak muhasebe kayıt düzeninde belediyelerin çevresel faaliyetleriyle ilgili bilgilerin kamuya açıklanması amacı ön planda tutulmuş ve önerilen THP sınırları içinde konu analiz edilmeye çalışılmıştır. Böylece, uzun hazırlıklara ve ek maliyet yüküne gerek kalmadan, çevresel faaliyet bilgilerinin kamuya açıklanabilmesinin önerilen TMS esasları çerçevesinde mümkün olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır. Çevrenin artan önemi, belediyelerin bu amaçla yaptığı giderlerin diğer faaliyet giderleri arasında yer almayıp, ayrı bir başlık altında ele alınmalarını ve kamuoyuna daha anlamlı bilgiler verilmesini gerekli kılmıştır.

Çevre muhasebesi uygulamasının makro ve mikro düzeyde işletmeler ve belediyeler düzeyinde yaygınlaşabilmesi için çevre bilincinin artmasına ve çevre ile ilgili maliyetlerin karar alma sürecinde önemli bir unsur olarak değerlendirilmesine gerek vardır. Bu noktada TÜRMOB, MÖDAV, MUFAD gibi meslek kuruluşları ile Çevre Bakanlığı, Yüksek Çevre Kurulu, Türk Belediyecilik Derneği gibi kuruluşlar işbirliği içinde olmalı, işletmeler ve belediyeler çevre muhasebesi ve raporlama konularında bilgilendirilmeli, teşvik edilmeli, hatta yasal zemin hazırlanarak zorlanmalıdırlar. Yine yayınlanmakta olan Türk Muhasebe Standartlarına çevresel unsurlar biran önce dahil edilmelidir. Böylece çevresel sorunların çözümünde, çevrenin geliştirilmesinde ve çevre muhasebesinde işletmeler ve belediyeler etkin bir rol sergileyebileceklerdir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKINCI, Müslüm, Oluşum ve Yapılaşma Sürecinde Türk Çevre Hukuku, Kocaeli-1996

AKŞİT, Bilgütay, Maliyet Muhasebesi, 3.Baskı, Der Yayınları, İstanbul-1996.

ALTUĞ, Osman, Maliyet Muhasebesi, 11.Baskı, Evrim Kitabevi, İstanbul-1996.

ASKER, Ali Ekber, Ali Yüksel KILIÇOĞLU, Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi, Ankara –1995.

ATAMAN, Göksel, İşletme Yönetimi, Temel Kavramlar & Yeni Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul-2001.

ATAMAN, Ümit, Başak AKGÜL, Genel Muhasebe Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul-1998

BARUT, Alim, Mustafa KILIÇLAR, Mahalli İdarelere İlişkin Temel Mevzuat, Mahalli, İdareler Derneği Yayını, Yayın No:25, Ankara-2000.

BAYRAMOĞLU, Ferzan Yıldırım, Çevre ve Yerel Yönetimler, IULA, Kent Basımevi, İstanbul-1993

BİLGİÇ, K.Veyssel, Yerel Yönetimler, Ankara-1998.

BÜYÜKMİRZA, Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 6.Baskı, Barış Kitabevi, Ankara-1999.

ÇEPEL, Necmettin, Doğa, Çevre, Ekoloji, 1.Basım, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul-1992.

Devlet Planlama Teşkilatı, Mahalli İdareler ve Büyükşehir Yönetimi, DPT Yayın No:2364 Ö.İ.K: 431, Ankara-1994.

DİTZ, D. ve diğerleri, Green Ledgers: Case Studies in Corporate Environmental Accounting, World Resources Institute, 1995.

DÖNMEZ, Mustafa, Mahalli İdarelerin Teşkilat Yapısı, Organları ve Görevleri, Mahalli İdareler Derneği Yayınları, Ankara- 1996.

EGEMEN, M. Nilgün, “Doğal Kaynaklar Muhasebesi”, Devlet İstatistik Enstitüsü Su İstatistikleri ve Doğal Kaynaklar Muhasebesi Şubesi, Ankara-1994.

ERTAŞ, Şeref, Çevre Hukuku, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 78, İzmir-1997.

ERTÜRK, Hasan, Çevre Bilimlerine Giriş, 3. Baskı, Ceylan Matbaacılık, Bursa-1998.

ERYILMAZ, Bilal, Kamu Yönetimi, Erkam Matbaası, İstanbul-2002.

GÖKÇEN, Gürbüz, Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu, Der Yayınları, İstanbul-1998.

GÖRMEZ, Kemal, Türkiye’de Çevre Politikaları, Gazi Büro Kitabevi, Ankara-1991

İNANÇLI, Selim, Türkiye’de ve Sakarya’da Sosyo-Ekonomik Açından Çevre Sorunları ve Çözüm Önerileri, ATSO Yayın No: 1996/2, Adapazarı-1996.

KARAMAN, Zerrin Toprak, Yerel Yönetimler, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 3.Baskı, İzmir-1996.

KELEŞ, Ruşen, Can HAMAMCI, Çevre Bilim, 2. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara-1997.

KELEŞ, Ruşen, Yerinden Yönetim ve Siyaset, Genişletilmiş 4. Basım, Cem Yayınevi, İstanbul-2000.

KIRLIOĞLU, Hilmi, Ahmet Vecdi CAN, Çevre Muhasebesi, 1.Basım, Değişim Yayınları, Adapazarı-1998

KIRLIOĞLU, Hilmi, Kalite Maliyetleri Muhasebesi, Değişim Yayınları, Sakarya-1998.

KULELİ, Serap, Yerel Yönetim ve Çevre Konferanslar Serisi, Türk Belediyecilik Derneği Konrad Adenauer Vakfı, Haziran, Ankara-1993.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, Çevre Muhasebesi, 1.Baskı, Natürel Kitap ve Yayıncılık, Ankara-2002.

PEARCE, David ve diğerleri, Yeşil Ekonomi İçin Mavi Kitap, Çev., Arslan B. Türksen Kafaoğlu, Alan Yayıncılık, Renk Basımevi, İstanbul-1993.

RUBENSTEİN, D.B., Environmental Accounting for the Sustainable Corporation: Strategies and Techniques, Greenwood Publishing Group Inc., USA, 1994.

SEVİLENGÜL, Orhan, Genel Muhasebe, Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi Büro Kitabevi, Ankara-1997.

ŞİMDİ, Mehmet Talat, "Belediye Nedir? Ne İş Yapar?", İzmir Büyükşehir Belediyesi Yayını, İzmir –1994.

THOMSON, R.P. ve diğerleri, Environmental Auditing, Internal Auditor, April 1993.

TORBA, Mahmut, Belediyeler ve İnsan Kaynakları Yönetimi, Sen Yayınları, Ankara-2000.

Türkiye Çevre Sorunları Vakfı, Türkiye'nin Çevre Sorunları, Önder Matbaası, Ankara-1989

TÜRMOB, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, TÜRMOB Yayınları, Yayın no:17, Ankara-1996.

ÜNLÜ, Halil, Yerel Yönetim ve Çevre, Çevre Kitapları Serisi: IULA, Kent Basımevi, İstanbul-1991.

ÜNÜSAN, Teoman, Belediye Hesap İşleri Rehberi, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayını, No:12, Ankara-1996.

WALTERS, Diane, "Environmental Audit", Prentice Hall, İngiltere-1996.

YALÇINDAĞ, Selçuk, Belediyelerimiz ve Halkla İlişkileri, 2. Baskı: TODAİE, Ankara-1996.

YALKIN, Yüksel Koç, Genel Muhasebe İlkeleri Uygulaması ve TMS Uygulamaları, 9.Baskı, Türkmen Kitabevi, Ankara-1995.

YÜKÇÜ, Süleyman, Maliyet Muhasebesi, 3.Baskı, İzmir-1998.

MAKALELER

AĞDAĞ, Osman Nuri; “Yerel Yönetimlerin Çevre Politikaları”, Kent Yönetimi ve Çevre Politikaları, Cilt:2, Kent Yönetimi İnsan ve Çevre Sorunları Sempozyumu 17-19 Şubat, İstanbul-1999.

AKAL, Zühal; “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri” Verimlilik Dergisi, Toplam Kalite Özel Sayısı, Milli Prodüktivite Merkezi Yayını, 1995.

AKMEL, Jale; “Turizm Hizmeti Veren İşletmeler ve Belediyeler”, Anatolia Turizm, Çevre ve Kültür Dergisi, Yıl:3, Sayı:31-32, Temmuz-Ağustos 1992.

AKÜN, Lerzan; “Çevre Muhasebesi ; Genel Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:1, Sayı:1, Nisan 1999.

ALAGÖZ, Ali, Baki YILMAZ; “Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler”, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Yıl:1, Sayı:1-2, Nisan-Ekim 2001.

ANTHEAUME, Nicholas; “Accounting for Externalises, a Presentation of the Lessons Learnt From Trying to Evaluate the Environmental External Costs of an Industrial Process” IAAER 8. Congress (Sekizinci Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongresi Bildirileri), Fransa (Paris), 1997.

BAŞ, İ.Melih; “Çevre Muhasebesi: Sürdürülebilir Kalkınmaya Yönelik Olarak Ulusal Hesapların Hazırlanmasında İleri Bir Yöntem”, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl:29, Sayı:8/9/10, Ağustos-Eylül-Ekim 1992.

BEBBINGTON, Jean ve diğerleri; “Accounting for the Environment” Founded by the Chartered Association of Certified Accountants, 1993 p.7.p.13.

BOĞIAGES, G.H., Q.VORSTER; “Green Reporting in the Republic of South Africa”, Reserve Report, University of Pretoria School of Accounting Sciences Research, 1993.

ÇELEN, Mustafa; “Çevre Vergilemesi Teori ve Türkiye Uygulaması”, T.C. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, İstanbul, Cilt:12, Yıl:1997, Sayı:1-2.

ÇELİK, Günay; “Entegre Çevre Politikası Yaklaşımıyla Yerel Gündem 21 Bursa Örneği”, Kent Yönetimi ve Çevre Politikaları, Cilt:2, 17-19 Şubat İnsan ve Çevre Sorunları Sempozyumu, İstanbul-1999.

ÇETİNKAYA, Özhan; “Yerel Yönetim Hizmetlerinde Program Bütçe Sisteminin Etkinliği”, İller ve Belediyeler Dergisi, Sayı:577, Kasım 1993.

DBAC, Aad; “Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma”, Çev., Fatih Yılmaz, Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Ankara 2000.

DEEGEN, C. ve diğerleri.; “A Survey of Australian Accountants Attitudes on Environmental Reporting”, Accounting Forum, Vol:19, No:2/3, September/December 1995.

DİLEK, Muzaffer; “Belediyelerde Program Bütçe Sistemi”, İller ve Belediyeler Dergisi, Sayı:562-563, Ağustos –Eylül 1992.

DÖNMEZ, Mustafa; “Belediyelerimizin Sayısal Gelişimi”, Yerel Gündem Dergisi,

DUMAN, Yusuf; “Çevreyi Öncelikle Etkileyen Sanayiler”, Çevre ve İnsan Dergisi, Mart 1997.

DÜNDAR, Yılmaz; “Çevre Korumada Yerel Yönetimlerin Yeri ve Önemi”, Çevre ve İnsan Dergisi, Yıl:6, Sayı:19, Şubat 1995.

- DÜZGÜN, Yılmaz;** “Belediye Gelirlerinden Çevre Temizlik Vergisi”, Maliye Postası Dergisi, Haziran 1995.
- ERSEN, Çağla;** “Genel Maliyetlerin İzlenmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Rolü”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Öneri, Sayı:13, Yıl:6, Ocak 2000.
- FLENİNG, Birgit;** “Çevresel Sorunlarda ve Sürdürülebilir Kalkınmada Muhasebecinin Rolü I”, Çev., Mehmet Özbirecikli, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:7, Temmuz 2000.
- GAUTAM, H.C. ;** “Environmental Accounting at National and at Firm Level: A Case of India”, IAADER 8.Congress (Sekizinci Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongresi Bildirileri), Fransa (Paris), 1997.
- GAUTAM, H.C.;** “Ulusal Düzeyde ve Firma Düzeyinde Çevre Muhasebesi-Hindistan Örneği”, Çev., Mehmet Özbirecikli, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:4, Ekim 1999.
- GÖKDENİZ, Ümit;** “Çevre Muhasebesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi Öneri, Cilt:1, Sayı:5, Haziran 1996.
- GRAY, Rob;** “The Accountant’s Task as a Friend to The Earth”, Accountancy, Vol:105, No:2, 1993.
- GÜNAYDIN, İlhan;** “Kamu Maliyesi Perspektifinden Çevre Vergilerinin Analizi”, İşletme ve Finans Dergisi, Mart 2000.
- GÜNEŞ, Ali İhsan;** “Çevre Sorunu ile İlgili Mevzuatın Turizm ile İlgili Yasalar Açısından Değerlendirilmesi”, Maltepe Üniversitesi Meslek Yüksekokulu Dergisi, Sayı:2, 2001.

GÜNEY, Emrullah; “Çevresel Bozulma”, Standart Dergisi, TSE Yayını Çevre Özel Sayısı, Yıl:34, Ankara 1995

GÜVEMLİ, Oktay, Ümit GÖKDENİZ; “Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler”, MÖDAV Dergisi, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Sayı:4, Ekim 1996.

HUGHES, Susan B., David M. WILLIS; “How Quality Control Concepts Can Reduce Environmental Expenditures”, Journal of Cost Management, Vol:9, No:2, Summer 1995.

KAFAOĞLU, Arslan Başer; “Çevrenin Muhasebeleştirilmesi”, Çevre Ekonomisi ve Politikası’98, S.O.S İstanbul Çevre Gönüllüleri Platformu, Step Ciltevi, İstanbul-1998.

KIRLIOĞLU, Hilmi, Ahmet Vecdi CAN; “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Anlayışı Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:10, Nisan 2001.

LUTZ, Ernest ve diğerleri; “Accounting for the Environment”, Financ & Development, Environmental Department Working Papers, World Bank, Washington D.C., March 1991.

MATHEWS, M.R. ; “Suggested Classification for Social Accounting Research”, Journal of Accounting and Public Policy, pp.199-222, 1984.

MEDLEY, Patrick, “Environmental Accounting What Does It Mean To Professional Accountants”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol:10 No:4, MCB University Press.

NEMLİ, Esra; “Çevre Muhasebesinin İki Yöntü”, Öneri Dergisi, Cilt:2, Sayı:11, Ocak 1999.

OLUKLULU, Yılmaz; “Belediyelerde Uygulanan Muhasebe Sistemleri”, Sayıştay Dergisi, Sayı:6, Ekim-Aralık 1991.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, Zeynep MELEK, “Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkileri ve Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:14, Nisan 2002.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet; “Çevre Muhasebesi Kavramı ve Yönetimsel Kararlara Katkıları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:7, Temmuz 2000.

ÖZKOL, Erdal; “Çevre Muhasebesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, 1998.

PIET, Johan; “Çevresel Sorunlarda ve Sürdürülebilir Kalkınmada Muhasebecinin Rolü”, Çev., Mehmet Özbirecikli, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:7, Temmuz 2000.

PİRLER, Orhan; “Belediyelerde Çevre Temizlik Vergisi Uygulaması”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:2 Mart 1994.

SANDAL, Ahmet; “Çevre Kirliliği ile Mücadelede Belediye Yönetimleri Neler Yapabilir”, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt:3 Sayı:3, Nisan 1998.

SEVİMLİ, Abdullah, “Belediye Muhasebe Sistemi Genel Olarak Muhasebe ve Fonksiyonları”.

SÜRME, Yusuf, Uğur KAYA; “İşletmelerin Doğal Çevreye Yönelik Faaliyetlerinin Raporlanması”, XXII.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim Eğilim ve Etkileşimler, 12-15 Mayıs, Antalya-2003.

ŞENGÜL, Mihriban; “Yerel Düzeyde Çevre Yönetimi ve Belediyeler”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Sayı:3, Temmuz 1999.

TEKİN, Ahmet; “Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Mali Yapılarının Gelişimi”, Yerel Gündem Dergisi, Yıl:1, Sayı:9, Eylül 1999.

TORTOP, Nuri; “Yönetim Sistemimiz İçinde Belediyelerin Önemi, Sorunları ve Yeni Düzenlemeler” Amme İdaresi Dergisi, Sayı:4, Aralık 1985.

ÜNSAL, Nejla; “Çevre Politikaları ve Ticaret Üzerine Etkileri”, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergisi, Nisan 1996.

ÜSTÜNIŞIK, Belma; “Avrupada Yerel Yönetimlerin Çevre Politikaları ve Türkiye-Sorunlar ve Çözüm Yolları”, Antalya Türk Belediyecilik Derneği Konrad Adenauer Vakfı ISBN :975-7968-16-1, 16-17 Kasım 1998.

WANG, Liyan ve diğerleri, “Environmental Accounting Methods and Attitudes of Chinese Accountants-The Results of Questionnaire”, IAAER 8. Congress, Paris, 1997.

YAŞAMIŞ, Firuz Demir; “Yerel Düzeyde Çevre Yönetimi ve Planlamasının İlkeleri ve Yöntemleri”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:25, Sayı:1, Mart 1992.

YEĞİNBOY, E.Yasemin; “İşletmelerde Firenin Maliyet-Hasılat Yönünden Değerlendirilmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:7, Sayı:2, 1992.

YETER, Enis; “Yerel Yönetimler Açısından Turizmde Denetim Boyutu”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, Sayı:3, Mayıs 1993.

YILMAZ, Cengiz, Tuncer ÖZDİL; “Çevre Sorunları İçerisinde Katı Atıkların Ekonomik Önemi”, Çevre ve İnsan Dergisi, Sayı:43, Mart 1999.

DİĞER KAYNAKLAR

21 Ağustos 199 443 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

AARONS, A.Paul, “Environmental Accounting”, A PAD 3505 Summer, Research Project paar 5428.htm at www.fau.edu.

ASLAN, Ümmühan, Çevre Muhasebesi ve Nuh Çimento A.Ş.’nde Çevre Muhasebesi Üzerine Pilot Bir Çalışma, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995.

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulu Yönetmeliği, 17.02.1994 tarih ve Mükerrer 21854 sayılı Resmi Gazete

Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Tüzüğü, 24.09.1990 tarih ve 20645 sayılı Resmi Gazete

CSEAR, The Newsletter of the Center of Social and Environmental Accounting Research, University of Dundee Social and Environmental Accounting, Volume 15, September 1995.

Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu, 1987 Ortak Geleceğimiz, Oxford University Press, Türkiye Çevre Sorunları Vakfı Yayını.

EPA Project, An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool, Washington, ABD, 1995.

FEE , (Federation des Experts Comptables Europeens), 18 Mayıs, Belçika,1999.

GECPB, Global Environmental Change Programmer Briefings, N.5, September 1995.

KARABINAR, Selahattin, Maliyet Muhasebesinde Fire, Kusurlu Üretim, Bozuk Ürün ve Artıklar, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.

SALIK, Sevim, Çevresel Kalite Maliyetleri, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.

SİNİSCALCO, Domenico; “Defination of and Instruments for Environmental Accounting”,9.html.at. www.feem.it.1993

TOPRAK, Ayşe, “Türkiye ve Avrupa Birliğinde Yerel Yönetim Yapıları”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Enstitüsü, 1997

www.nektarin.com/aktuel-vergiler .

www.yerelnet.org.tr. 2002.

YARBAŞI, Engin, Çevre-İşletme-Maliyet İlişkilerinin Mali Durum Tablolarına Yansıtılması, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.

EKLER

EK 1: BELEDİYELER VE İŞLETMELERİ ÖNERİ TEKDÜZEN HESAP PLANI

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA

- 100.01 Türk Lirası Kasası
- 100.02 Yabancı Paralar Kasası
 - 100.02.001 Amerikan Doları
 - 100.02.002 Alman Markı

101 ALINAN ÇEKLER

- 101.01 Portföydeki Çekler
- 101.02 Tahsildeki Çekler
- 101.03 Karşılıksız Çekler

102 BANKALAR

- 102.01 Vadesiz Mevduat Hesapları
 - 102.01.001 T.C.Ziraat Bankası
- 102.02 Vadeli Mevduat Hesapları
 - 102.01.001 T.C.Ziraat Bankası

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

- 103.01 Verilen Çekler
 - 103.02.001 T.C.Ziraat Bankası
- 103.02 Verilen Ödeme Emirleri
 - 103.02.001 T.C.Ziraat Bankası

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

- 108.01 Banka Havaleleri
- 108.02 Hisse Senedi Kar Payı Kuponları
- 108.03 Tahvil Faiz Kuponları

11 MENKUL KIYMETLER

110 HİSSE SENETLERİ

- 110.01 Türk Lirası Cinsinden Hisse Senetleri

110.02 Yabancı Para Cinsinden Hisse Senetleri

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

111.01 Türk Lirası Cinsinden Tahviller

111.02 Yabancı Para Cinsinden Tahviller

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI

112.01 Kamu Kesimi Tahvilleri

112.02 Hazine Bonoları

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

118.01 Altın

118.02 Gümüş

118.03 Antika Paralar

118.04 Antika Pullar

118.05 Takı Eşyaları

118.06 Antika Eşyalar

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

120 ALICILAR

120.01 Kamu Kurumları

120.02 Özel Sektör Kurumları

120.03 Gerçek Kişiler

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

128.01 Şüpheli Alıcılar

128.01.001 Kamu Kurumları

128.01.002 Özel Sektör Kurumları

128.01.003 Gerçek Kişiler

128.02 Diğer Şüpheli Ticari Alacaklar

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

129.01 Şüpheli Alıcılar Karşılığı

129.01.001 Kamu Kurumlarından Alacaklar Karşılığı

129.01.002 Gerçek Kişilerden Alacaklar Karşılığı

129.02 Diğer Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı

13 DİĞER ALACAKLAR

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

135 PERSONELDEN ALACAKLAR

135.01 Personele Verilen Borçlar

135.02 Personelden Diğer Alacaklar

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

138.01 Kamu Kurumlarından Alacaklar

138.02 Özel Sektör Kurumlarından Alacaklar

138.03 Gerçek Kişilerden Alacaklar

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

139.01 Kamu Kurumlarından Alacaklar Karşılığı

139.02 Özel Sektör Kurumlarından Alacaklar Karşılığı

139.03 Gerçek Kişilerden Alacaklar Karşılığı

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

150.01 Hammaddeler

150.02 Yardımcı Maddeler

150.03 İşletme Malzemeleri

150.03.001 Yedek Parçalar

150.03.002 Temizlik Maddeleri

150.03.003 Kırtasiye Malzemeleri

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM

151.01 A Atölyesi

151.02 B Atölyesi

152 MAMÜLLER

152.01 A Mamülü

152.02 B Mamülü

153 TİCARİ MALLAR

153.01 X Malı

153.02 Y Malı

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

158.01 İlk Madde ve Malzeme Değer Düşüklüğü Karşılığı

158.02 Yarı Mamüller Değer Düşüklüğü Karşılığı

158.03 Mamüller Değer Düşüklüğü Karşılığı

158.04 Ticari Mallar Değer Düşüklüğü Karşılığı

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

159.01 Yurtiçi Sipariş Avansları

159.02 Akreditifler

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

180.01 Gelecek Aylara Ait Kira Giderleri

180.02 Gelecek Aylara Ait Sigorta Giderleri

181 GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 DEVREDEN KDV

190.01 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet KDV

190.02 Diğer KDV

191 İNDİRİLECEK KDV

191.01 Mal ve Hizmet Alımlarında Ödenen KDV

191.02 Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler İçin Ödenen KDV

195 İŞ AVANSLARI

195.01 Bütçe İçi Avans ve Krediler

195.02 Bütçe Dışı Avans ve Krediler

196 PERSONEL AVANSLARI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

197.01 Kasa Noksanları

197.02 Stok Noksanları

197.03 Maddi Duran Varlık Noksanları

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI(-)

2 DURAN VARLIKLAR

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

242 İŞTİRAKLER

243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ(-)

**244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI(-)**

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

246 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE TAAHHÜTLERİ(-)

**247 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)**

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 ARAZI VE ARSALAR

251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252 BİNALAR

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR

254 TAŞITLAR

255 DEMİRBAŞLAR

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR(-)

257.01 Amortisman Tabi Arazi ve Arsa Birikmiş Amortismanları

257.02 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri Birikmiş Amortismanları

257.03 Bina Birikmiş Amortismanları

257.04 Tesis Makine Ve Cihaz Birikmiş Amortismanı

257.05 Taşıtlar Birikmiş Amortismanı

257.06 Demirbaş Birikmiş Amortismanı

257.07 Diğer Maddi Duran Varlık Birikmiş Amortismanı

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259 VERİLEN AVANSLAR

259.01 Müteahhit Avansları

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

280.01 Gelecek Yıllara Ait Kira Giderleri

280.02 Gelecek Yıllara Ait Sigorta Giderleri

- 281 GELİR TAHAKKUKLARI**
- 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR**
- 291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV**
- 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**
- 30 MALİ BORÇLAR**
- 300 BANKA KREDİLERİ**
- 300.01 Türk Lirası Cinsinden Krediler
- 300.01.001 T.C.Ziraat Bankası
- 300.02 Yabancı Para Cinsinden Krediler
- 303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ**
- 304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ**
- 32 TİCARİ BORÇLAR**
- 320 SATICILAR**
- 320.01 Yurtiçi Satıcılar
- 320.01.001 Kamu Kurumları
- 320.01.002 Diğer Kurumlar
- 320.02 Yurtdışı Satıcılar
- 321 BORÇ SENETLERİ**
- 326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR**
- 33 DİĞER BORÇLAR**
- 335 PERSONELE BORÇLAR**
- 335.01 Ödenecek Ücretler
- 335.02 Ödenecek Vergi İadeleri
- 36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**
- 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR**
- 360.01 Ödenecek Gelir Vergisi
- 360.01.001 Ücretlerden Kesilen G.V.
- 360.01.002 Diğer İşlemlerden Kesilen G.V.
- 360.02 Ödenecek Damga Vergisi
- 360.02.001 Ücretlerden Kesilen D.V.
- 360.02.002 Diğer İşlemlerden Kesilen D.V.

360.03 Ödenecek Katma Değer Vergisi

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

361.01 Ödenecek Sosyal Sigorta Primleri

361.02 Ödenecek Tasarrufa Teşvik Fonu Kesintisi

361.03 Ödenecek Emekli Sandığı Kesintisi

369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369.01 Ödenecek Kefalet Aidatları

369.02 Ödenecek İcra Kesintileri

369.03 Ödenecek Sendika Aidatları

369.04 Ödenecek Emekli Sandığı Borç Taksitleri

369.05 Emlak Vergisi İl Özel İdare Payı

369.06 Emlak Vergisi Büyükşehir Belediyesi Payı

369.07 Çevre Kirliliğini Önleme Fonu Payı

369.08 Çevre Temizlik Vergisi Büyükşehir Belediyesi Payı

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

380.01 Peşin Tahsil Edilen Kiralar

381 GİDER TAHAKKUKLARI

381.01 Elektrik Giderleri

381.02 Telefon Giderleri

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 HESAPLANAN KDV

391.01 Mal ve Hizmet Teslimlerinde Hesaplanan KDV

391.02 Alışlardan İade Edilen Mal ve Hizmetlere Ait KDV

397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

397.01 Kasa Fazlası

397.02 Stok Fazlaları

397.03 Maddi Duran Varlık Fazlaları

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400 BANKA KREDİLERİ

400.01 Türk Lirası Cinsinden Krediler

400.01.001 T.C.Ziraat Bankası

400.01.002 T.C.Vakıflar Bankası

400.02 Yabancı Para Cinsinden Krediler

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

407 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI(-)

5 ÖZKAYNAKLAR

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)

59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

590 DÖNEM NET KARI

591 DÖNEM NET ZARARI(-)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

602 DİĞER GELİRLER

603 VERGİ GELİRLERİ

603.01 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatından Alınan Pay

604 BELEDİYE VERGİLERİ

604.01 İlan Ve Reklam Vergisi

604.02 Eğlence Vergisi

604.03 Emlak Vergisi

604.03.001 Bina Vergisi

604.03.002 Arazi Vergisi

604.03.003 Arsa Vergisi

604.04 Haberleşme Vergisi

604.05 Çeşitli Vergiler

605 BELEDİYE HARÇLARI

605.01 İşgaliye Harcı

605.02 Tatil Günleri Çalışma Ruhsatı Harcı

605.03 Kaynak Suları Harcı

605.07 Bina İnşaat Harcı

606 VERGİ DIŞI GELİRLER

606.01 Harcamalara Katılma Payları

606.01.001 Yol Harcamalarına Katılma Payı

606.01.002 Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı

606.01.003 Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı

606.02 Kurumlar Ve Teşebbüsler Hasılatı

606.02.001 Genel Yönetim Kurumları Hasılatı

606.02.002 Paklama Kurumları Hasılatı

606.02.003 Yardım Kurumları Hasılatı

606.02.004 Bayındırlık Kurumları Hasılatı

606.02.005 Ulaştırma Kurumları Hasılatı

606.02.006 Tarım Kurumları Hasılatı

606.02.007 Eğitim Kurumları Hasılatı

606.02.008 Ekonomik Faaliyet Kurumları Hasılatı

606.03 Belediye Malı Satış Geliri

606.03.001 Duran Varlık Satış Geliri

606.03.002 Stok Satış Geliri

606.03.003 Çöp Satış Geliri

606.04 Ücret Gelirleri

606.04.001 Toptancı Hali İşgal Ücreti

604.04.002 Toptancı Hali Taşıma Ücreti

604.04.003 Toptancı Hali Resmi

604.04.004 Sulama Suyu Ücreti

606.05 Çeşitli Gelirler

607 ÖZEL YARDIM VE FONLAR

607.01 Özel Yardımlar

607.01.001 Devlet Özel Yardımları

607.01.002 İl Özel İdare Yardımları

607.02 Özel Fonlar

607.02.001 Müşterek Trafik Fonundan Yardım

607.02.002 Belediyeler Fonundan Yardım

62 SATIŞLARIN MALİYETİ

620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ(-)

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ(-)

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ(-)

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ(-)

63 FAALİYET GİDERLERİ

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ(-)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642 FAİZ GELİRLERİ

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

646 KAMBİYO KARLARI

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR

649.01 Para Cezaları

649.02 Vergi Cezaları

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)

654 KARŞILIK GİDERLERİ(-)

655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI(-)

656 KAMBİYO ZARARLARI(-)

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)

661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ(-)

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI

679 DİĞER OLĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI(-)

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI(-)

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)

69 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

7 MALİYET HESAPLARI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710.01 A Atölyesi Gider Yeri

710.01.001 a hammaddesi

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720.01 A Atölyesi Gider Yeri

720.02 B Atölyesi Gider Yeri

721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730.01 A Atölyesi Gider Yeri

730.01.001 Endirekt İşçilik Giderleri

730.01.002 Endirekt Madde Giderleri

730.01.003 Amortisman Giderleri

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.01 Zabıta Hizmetleri Gider Yeri

740.02 Trafik Hizmetleri Gider Yeri

740.03 Temizlik Ve Çevreyi Koruma Hizmetleri Gider Yeri

740.04 Sağlık Ve Sosyal Yardım Hizmetleri Gider Yeri

740.05 Bayındırlık Hizmetleri Gider Yeri

740.06 Ulaştırma Hizmetleri Gider Yeri

740.07 Tarım Hizmetleri Gider Yeri

740.08 Eğitim, Kültür, Spor, Turizm Ve Tanıtma Hizmetleri Gider Yeri

740.09 Ekonomik Hizmetler Gider Yeri

740.10 Su Ve Kanalizasyon Hizmetleri Gider Yeri

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770.01 Başkanlık, Encümen, Meclis Yazı İşleri

770.02 Yönetim Hizmetleri Bölümü

770.03 Denetim Hizmetleri Bölümü

770.04 Muhasebe Hizmetleri Bölümü

770.05 Hukuk Ve Danışmanlık Hizmetleri Bölümü

770.06 Destek Hizmetleri Bölümü

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

9 NAZIM HESAPLAR

90 NAZIM HESAPLAR

900 NAZIM HESAPLAR

900.01 Borçlu Nazım Hesaplar

900.01.001 Teminat Olarak Alınan Menkul Kıymetler

900.01.002 Teminat Mektupları

900.01.003 Kullanılacak Ödenekler

900.01.004 Taahhütler

900.02 Alacaklı Nazım Hesaplar

900.02.001 Teminat Olarak Alınan Menkul Kıymetlerden Alacaklar

900.02.002 Teminat Mektuplarından Alacaklılar

900.02.003 Ödenekler

900.02.004 Taahhütlerden Sorumlular

[Kaynak: Gökçen, 1998:147-158]

ÖZGEÇMİŞ

Şule Kasapoğlu 25.06.1979 tarihinde Sakarya'da doğdu. İlköğrenimini Cumhuriyet İlköğretim okulunda, Ortaöğrenimini de Hendek Lisesinde tamamladı. 1996 yılında Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümünü kazandı ve 2000 yılında bölüm birincisi olarak mezun oldu. Bir yıl Hendek Ticaret Meslek Lisesinde Muhasebe öğretmenliği yaptıktan sonra, 2001 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Programına başladı. Aynı yıl Enstitüye Araştırma Görevlisi olarak atandı ve halen bu görevini sürdürmektedir.

T.A. YÖRSEK ÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ