

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BELEDİYELERDE MUHASEBE AÇISINDAN ÇEVRESEL  
FAALİYETLERİN DENETİMİ VE RAPORLAMASI**

**DOKTORA TEZİ**

**Mustafa ZEYTİN**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme  
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU**

**HAZİRAN-2015**

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**BELEDİYELERDE MUHASEBE AÇISINDAN ÇEVRESEL  
FAALİYETLERİN DENETİMİ VE RAPORLAMASI**

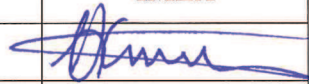


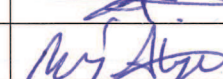

**DOKTORA TEZİ**

Mustafa ZEYTİN

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

“Bu tez 16 / 06 / 2015 tarihinde aşağıdaki jüri üyeleri tarafından Oybirliği/Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU	Başarılı	
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	Başarılı	
Prof. Dr. Melek AKGÜN	Başarılı	
Doç. Dr. Ömer TEKŞEN	Başarılı	
Yrd. Doç. Dr. Nermin AKYEL	Başarılı	

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Mustafa ZEYTİN**

**16 / 06 / 2015**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusunu; belediyelerde muhasebe açısından çevresel faaliyetlerin denetimi ve raporlaması oluşturmaktadır. Belediyelerin çevre sorunlarına yönelik yapmış oldukları faaliyetlerinin muhasebe açısından sorumluluklarının belirlenerek, muhasebe işlemleri içerisinde çevre konusundaki verilerinin AB standartları ile Çevre ve Orman Bakanlığının yayınlamış olduğu yönetmeliklere göre uygunluğunun denetlenmesi ve bunların raporlanması konuları oluşturmaktadır.

Çalışmada teorik açıklamalar ışığında hazırlanan anket formu aracılığı ile Türkiye’deki belediyelerin çevresel raporlama ve denetim faaliyetleri konusundaki durumları hakkında bilgi edinilmesi amacıyla bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı sahiplenerek titizlikle takip eden danışmanım Sayın Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU’na değerli katkı ve emekleri için içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Tezin hazırlık süreci içerisinde yapıcı eleştirileri ile yol gösteren değerli hocalarım Prof. Dr. Selahattin KARABINAR’ a, Yrd. Doç. Dr. Sema ÜLKÜ’ye ve Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN’ e teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın uygulama kısmında hazırlamış olduğumuz anket formlarının elektronik ortamda belediye başkanlıklarına ulaştırılması konusunda yardımlarını esirgemeyen Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Bilgi İşlem Daire Başkanlığı’na ve çalışmamı katkı sağlayan tüm belediye çalışanlarına ayrıca doktora süreci boyunca desteklerini esirgemeyen Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Söğüt Meslek Yüksekokulu’nda görev yapan tüm çalışma arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Son olarak kendilerine ayırmam gereken zamandan tasarruf ederek hazırladığım doktora tezimi çalışmam esnasında bana uygun çalışma ortamı yaratan, fikirleri ile her zaman yanımda olan değerli eşim Özlem ZEYTİN’ e ve kızlarım Sudem ve Buse’ye ithaf ediyorum.

**Mustafa ZEYTİN**

**16 / 06 / 2015**

# İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>xiii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>xiv</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>xv</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: ÇEVRE SORUNLARI VE ÇEVRE KORUMA POLİTİKALARI</b> .....	<b>6</b>
1.1. Çevre ve Çevre Sorunları .....	6
1.1.1. Çevre Kavramı .....	6
1.1.1.1. Doğal Çevre .....	7
1.1.1.2. Yapay Çevre .....	7
1.1.2. Çevre Sorunları .....	8
1.1.2.1. Toprak Kirliliği .....	9
1.1.2.2. Su Kirliliği .....	10
1.1.2.3. Hava Kirliliği .....	10
1.1.2.4. Diğer Çevre Sorunları.....	12
1.2. Çevre Sorunları ve Nedenleri .....	13
1.2.1. Nüfus ve Çevre Sorunları.....	15
1.2.2. Sanayileşme ve Çevre Sorunları .....	16
1.2.3. Kentleşme ve Çevre Sorunları .....	17
1.2.3.1. Doğal Yaşam Alanlarının Yerleşim Alanlarına Dönüşmesi.....	18
1.2.3.2. Aşırı Doğal Kaynak Kullanımı.....	18
1.2.3.3. Atıkların Yeryüzü Tabakasına Etkisi .....	19
1.2.3.4. Işık Kirliliği .....	19
1.2.3.5. Peyzaj Kirliliği.....	19
1.2.4. Diğer Sorunlar .....	21
1.3. Çevre Koruma Politikaları .....	22
1.3.1. Dünyada Çevre Koruma Politikaları.....	25
1.3.1.1. Çevrecilik Konusundaki Gönüllü Kuruluşlar .....	27

1.3.1.2. Dünya Çapında Çevresel Faaliyetler .....	29
1.3.1.3. Sanayileşmenin Getirdiği Faaliyetler .....	30
1.3.1.4. Diğer Çevre Faaliyetleri .....	31
1.3.2. Avrupa Birliği (AB)'nde Çevre Koruma Politikaları .....	32
1.3.2.1. AB Anayasasında Çevre .....	35
1.3.2.2. AB' nin Çevreye Yönelik Faaliyetleri ve Çevre Koruma Örgütleri..	36
1.3.2.3. AB'nin Çevre Eylem Programları .....	40
1.3.2.4. AB'nin Çevre Koruma Politikalarının Hedefleri.....	43
1.3.3. Türkiye' de Çevre Koruma Politikaları .....	44
1.3.3.1. Türkiye' de Çevre Politikasının Gelişimi.....	46
1.3.3.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Çevre.....	48
1.3.3.3. Çevre Kanunu .....	50
1.3.3.4. Kalkınma Planlarında Çevre Koruma Politikaları.....	52
1.3.3.5. Ulusal Çevre Eylem Planı .....	53
1.3.3.6. Türkiye'de Çevre Yönetimi ve Örgütlenmesi .....	54

## **BÖLÜM 2: YEREL YÖNETİMLER VE ÇEVRESEL FAALİYETLERİN**

<b>YÖNETİMİ.....</b>	<b>57</b>
2.1. Yerel Yönetimler.....	57
2.1.1. Yerel Yönetim Teorileri.....	58
2.1.1.1. Yönetimsel Nedenler .....	60
2.1.1.2. Siyasal Nedenler .....	61
2.1.1.3. Toplumsal Nedenler .....	62
2.1.1.4. Ekonomik Nedenler.....	62
2.1.2. Avrupa Birliği ve Yerel Yönetimler .....	63
2.1.2.1. Yerelleşme .....	64
2.1.2.2. Bölgeselleşme .....	65
2.1.2.3. Küreselleşme .....	66
2.1.3. Türkiye'de Yerel Yönetimler.....	66
2.1.3.1. Tarihçesi .....	67
2.1.3.2. Yerel Yönetimlerin Yapısı.....	69
2.1.3.3. Belediyeler.....	70

2.1.3.4. İl Özel İdaresi .....	72
2.1.3.5. Köyler .....	72
2.1.4. Yerel Düzeyde Çevre Yönetimi .....	73
2.1.4.1. Yerel Yönetimler ve Çevre Politikaları .....	74
2.1.4.2. Belediyeler ve Çevre Yönetimi .....	75
2.2. Çevre Yönetim Sistemi .....	77
2.2.1. AB'nin Çevre Yönetim Sisteminde Kullandığı Araçlar .....	79
2.2.1.1. AB'nin Çevre Yönetim ve Denetim Sistemi (EMAS) .....	79
2.2.1.2. ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri .....	80
2.2.1.3. BSI 7750 Çevre Yönetim Standardı .....	83
2.2.2. Türkiye'de Çevre Yönetim Sistemi ve Yerel Yönetimler .....	84
2.2.2.1. Türkiye'de Çevre Yönetim Sisteminin Tarihsel Gelişimi .....	85
2.2.2.2. Yerel Yönetimlerin Çevreye İlişkin Görev ve Sorumlulukları .....	86
2.2.2.3. Yerel Yönetimlerin Çevre Yönetim Sistemindeki Yeri ve AB Uyum Süreci .....	91

### **BÖLÜM 3: BELEDİYELERDE MUHASEBE DÜZENİ, ÇEVRE MUHASEBESİ VE ÇEVRESEL RAPORLAMA .....**

3.1. Belediyelerin Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu .....	95
3.1.1. Belediye Hesap Planı .....	96
3.1.2. Belediye Muhasebesinde Kullanılan Defterler ve Kayıt Düzeni .....	97
3.1.3. Belediye Muhasebe Sisteminde Kullanılan Belgeler .....	99
3.1.4. Belediye Muhasebe Sisteminde Düzenlenen Tablolar .....	99
3.2. Çevre Muhasebesi .....	106
3.2.1. Çevre Muhasebesinin Amaçları .....	108
3.2.2. Çevre Maliyetleri ve Sınıflandırılması .....	110
3.2.2.1. Dışsal (Sosyal) Maliyetler .....	110
3.2.2.2. İçsel (Özel) Maliyetler .....	112
3.3. Çevresel Raporlama .....	115
3.3.1. Çevresel Raporlamanın Tanımı .....	115
3.3.2. Çevresel Raporlamanın Tarihçesi .....	118
3.3.3. Çevresel Raporlamanın Fayda ve Sakıncaları .....	119

3.3.4. Çevresel Raporlamanın Gelişimini Etkileyen Teoriler.....	120
3.3.4.1. Meşruluk Teorisi .....	121
3.3.4.2. Paydaşlık Teorisi .....	121
3.3.4.3. Hesap Verme Teorisi.....	122
3.3.5. Çevresel Raporlama Rehberleri .....	122
3.3.6. Çevre Raporlarında Yer Alması Gereken Bilgiler.....	127
3.3.7. Çevresel Raporlama Süreci.....	128
3.3.8. Çevresel Raporlama Yöntemleri.....	129
3.3.8.1. Mali Tabloların Genişletilmesi Yöntemi.....	130
3.3.8.2. Bağımsız Rapor Hazırlama Yöntemi.....	135
3.3.9. Türkiye Muhasebe Standartlarında Çevresel Raporlama Hakkında Yer Alan Açıklamalar.....	140
3.4. Belediyelerde Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamanın Uygulanabilirliği...	141
<b>BÖLÜM 4: MUHASEBE DENETİMİ VE ÇEVRESEL DENETİM .....</b>	<b>151</b>
4.1. Denetim Kavramı ve Denetimin Tarihçesi .....	151
4.1.1. Denetim Türleri.....	154
4.1.1.1. Finansal Tabloların Denetimi .....	155
4.1.1.2. Uygunluk Denetimi .....	155
4.1.1.3. Faaliyet denetimi .....	156
4.1.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	157
4.1.3. Denetim Süreci.....	160
4.1.3.1. Denetim İşinin Alınması.....	160
4.1.3.2. Denetimin Planlanması.....	164
4.1.3.3. Denetimin Yürütülmesi .....	165
4.1.3.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporu .....	168
4.2. Çevresel Denetim .....	169
4.2.1. Çevresel Denetimin Amacı .....	173
4.2.2. Çevre Denetiminin Faydaları ve Sakıncaları .....	175
4.2.3. Çevre Denetiminin Sınıflandırılması .....	176
4.2.3.1. Yapılma Amacına Göre Sınıflandırma .....	176
4.2.3.2. Denetim Yapana Göre Sınıflama.....	179



4.2.4. Çevresel Denetim Süreci.....	180
4.2.4.1. Planlama Aşaması .....	180
4.2.4.2. İnceleme Aşaması.....	181
4.2.4.3. Raporlama Aşaması.....	182
4.3. Türkiye’de Belediyelerin Denetimi.....	183
4.3.1. Türk Yönetim Hukukunda Denetim Yetkisinin Kaynağı ve Kapsamı .....	183
4.3.1.1. Hesap Verme Sorumluluğu ve Şeffaflık.....	184
4.3.1.2. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme .....	184
4.3.2. İç Denetim ve Belediyelerde Kurum İçi Denetim .....	184
4.3.2.1. Hiyerarşi Denetimi .....	185
4.3.2.2. Teftiş Kurulu Tarafından Yapılan Denetim.....	186
4.3.2.3. Belediye Meclisi Tarafından Yapılan Denetim .....	186
4.3.2.4. İç Denetçiler Tarafından Yapılan Denetim .....	187
4.3.3. Belediyelerde Dış Denetim .....	188
4.3.3.1. İdari Denetim (Vesayet Denetimi) .....	188
4.3.3.2. Diğer Dış Denetim Unsurları.....	191
4.4. Belediyelerde Çevre Denetiminin Uygulanabilirliği .....	192

<b>BÖLÜM 5: ÇEVRESEL FAALİYETLERİN DENETİMİ VE RAPORLAMASI: TÜRKİYE’DEKİ BELEDİYELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....</b>	<b>196</b>
5.1. Araştırmanın Önemi.....	196
5.2. Araştırmanın Amacı .....	197
5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi .....	197
5.4. Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemleri .....	197
5.5. Araştırmanın Hipotezleri.....	198
5.6. Araştırmanın Bulguları.....	199
5.6.1. Belediyeler Üzerine Yapılan Anket Çalışmasına Ait Frekans Analizleri....	199
5.6.2. Belediyelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama ile İlişkilendirilmesi (Ki-Kare Testi) .....	223
5.6.3. Belediyelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Duyarlılıklarının Regresyon Analizi ile Ölçümü .....	240
5.6.4. Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışlarının İncelenmesi, Güvenilirlik	

ve Faktör Analizi .....	251
5.6.5. Belediyelerin Çevre Denetimine Duyarlılıklarının Regresyon Analizi ile Ölçümü .....	255
5.6.6. Belediyenin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışı ile Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışının Farklılıklarının Test Edilmesi	258
5.6.7. Araştırmanın İstatistiksel Analizi Sonucunda Elde Edilen Bulgular .....	260
<b>SONUÇ.....</b>	<b>264</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>270</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>280</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>295</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AR-GE</b>	: Araştırma Geliştirme
<b>AYYÖŞ</b>	: Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>CITES</b>	: Nesli Tükenmekte Olan Türlerin Uluslararası Ticareti Konvansiyonu
<b>ÇED</b>	: Çevresel Etki Değerlendirmesi
<b>DIN</b>	: Alman Standardizasyon Kurumu
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>EMAS</b>	: Çevre Yönetimi ve Denetimi Sistemi
<b>EMS</b>	: Çevre Yönetim Sistemi
<b>ERDF</b>	: Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu
<b>ESF</b>	: Avrupa Sosyal Fonu
<b>EURATOM</b>	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu Antlaşması
<b>FEEM</b>	: Fondazione Eni Enrico Mattei
<b>FEOGA</b>	: Avrupa Tarımsal Destek ve Garanti Fonu
<b>GDO</b>	: Genetik Olarak Yapısı Değiştirilmiş Organizmalar
<b>GEF</b>	: Global Environment Facility
<b>IAS</b>	: Uluslararası muhasebe Standartları
<b>ICC</b>	: Uluslararası Ticaret Örgütü
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>ISO</b>	: Uluslararası Standartlar Teşkilatı
<b>IUNC</b>	: Uluslararası Doğa ve Doğal Kaynakları Koruma Birliği
<b>KAYA</b>	: Kamu Yönetimi Araştırma Projesi
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
<b>NATO</b>	: Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı
<b>OECD</b>	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
<b>SAGE</b>	: Stratejik Çevre Danışma Grubu

<b>SÇC</b>	: Stratejik Çevresel Değerlendirme
<b>STK</b>	: Sivil Toplum Kuruluşları
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TCK</b>	: Türk Ceza Kanunu
<b>TEMA</b>	: Türkiye Erozyonla Mücadele, Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TOKİ</b>	: Toplu Konut İdaresi
<b>TÜRKAK</b>	: Türkiye Akreditasyon Kurumu
<b>UÇEP</b>	: Ulusal Çevre Eylem Planı
<b>UNCED</b>	: Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı
<b>UNEP</b>	: Birleşmiş Milletler Çevre Programı
<b>UNESCO</b>	: Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Komisyonu
<b>UNIDO</b>	: Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Örgütü
<b>WHO</b>	: Dünya Sağlık Örgütü

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> : AB Çevre Politikasının Gelişimi.....	34
<b>Tablo 2</b> : Merkezi Yönetim- Yerel Yönetim Karşılaştırması.....	58
<b>Tablo 3</b> : Yıllar İtibariyle Belediye Sayıları .....	71
<b>Tablo 4</b> : Dışsal (Sosyal) Maliyetler.....	111
<b>Tablo 5</b> : İçsel (Özel) Maliyetler .....	114
<b>Tablo 6</b> : Çevresel Bilgilerin Bilanço Dipnotlarında Raporlanması.....	132
<b>Tablo 7</b> : Çevresel Bilgilerin Gelir Tablosu Dipnotlarında Raporlanması.....	133
<b>Tablo 8</b> : Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	154
<b>Tablo 9</b> : Finansal Tablolar Denetimi.....	155
<b>Tablo 10</b> : Uygunluk Denetimi .....	156
<b>Tablo 11</b> : Faaliyet Denetimi .....	157
<b>Tablo 12</b> : Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları .....	158
<b>Tablo 13</b> : Çevre Denetimi ile Geleneksel Denetim Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar .....	174
<b>Tablo 14</b> : Belediye Çalışanlarının Demografik Bilgilerine Göre Dağılımı.....	200
<b>Tablo 15</b> : Belediyelerin Türleri ve Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelere Göre Dağılımları.....	202
<b>Tablo 16</b> : Belediyelerin Türlerine Göre Buldukları Coğrafi Bölgelere Dağılımı ..	202
<b>Tablo 17</b> : Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerine Göre Dağılımı.....	204
<b>Tablo 18</b> : Belediyelerin Yazılı / Resmi Çevre Politikalarının Olup-Olmamasına Göre Dağılım .....	204
<b>Tablo 19</b> : Belediyelerin Türlerine Göre Yazılı / Resmi Çevre Politikaları Dağılımı.	205
<b>Tablo 20</b> : Belediyelerin Çevre Koruma ve Önleme Faaliyetleri İçin Bütçelerinden Ayırdıkları Paylara Göre Dağılım .....	206
<b>Tablo 21</b> : Belediyelerin Çevre Muhasebesi Algılama Seviyeleri .....	207
<b>Tablo 22</b> : Belediyelerin Türlerine Göre Çevre Muhasebesi Algılama Seviyeleri.....	209
<b>Tablo 23</b> : Belediyelerin Raporlama Türleri Hakkında Bilgi Sahibi Olmalarına Göre Dağılımları.....	212
<b>Tablo 24</b> : Belediyenin Çevre İle İlgili Faaliyetlerini Raporlamasına Göre Dağılımı	212
<b>Tablo 25</b> : Belediyelerin Türlerine Göre Çevresel Rapor Hazırlama Dağılımları.....	213

<b>Tablo 26</b> : Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporlarının Bilgi Kullanıcıları ile Paylaşımına Göre Dağılımı .....	213
<b>Tablo 27</b> : Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporlarının Düzenlenme Dönemlerine Göre Dağılımı .....	214
<b>Tablo 28</b> : Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporunun Formatına Göre Dağılımı .....	214
<b>Tablo 29</b> : Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporunun Yöntemine Göre Dağılımı .....	215
<b>Tablo 30</b> : Belediyenin Çevresel Bilgilerini Gösterdikleri Yerlere Göre Dağılımı.....	215
<b>Tablo 31</b> : Bağımsız Rapor Hazırlayan Belediyelerin Faydalandıkları Uluslararası Rehberlere Göre Dağılımı .....	216
<b>Tablo 32</b> : Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporlarının Kamuoyu ile Paylaşımına Göre Dağılımı .....	217
<b>Tablo 33</b> : Belediyelerin Çevresel Rapor Hazırlamama Nedenlerine Göre Dağılımı .	217
<b>Tablo 34</b> : Belediyelerin Türlerine Göre Çevresel Rapor Hazırlamama Nedenlerine Göre Dağılımı .....	218
<b>Tablo 35</b> : Belediyelerin Çevresel Raporlama Zorunlu Olmalı Düşüncesine Göre Dağılımları.....	219
<b>Tablo 36</b> : Belediyelerin Türlerine Göre Çevresel Raporlama Zorunlu Olmalı Düşüncesine Göre Dağılımları .....	219
<b>Tablo 37</b> : Belediyelerin Çevresel Denetim Konusundaki Algılama Seviyeleri .....	221
<b>Tablo 38</b> : Belediyelerin Türlerine Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı .....	224
<b>Tablo 39</b> : Belediyelerin Türleri İle Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki .....	226
<b>Tablo 40</b> : Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelere Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı .....	228
<b>Tablo 41</b> : Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgeler İle Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki.....	229
<b>Tablo 42</b> : Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelere Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı .....	231

<b>Tablo 43</b> : Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgeler İle Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki .....	233
<b>Tablo 44</b> : Belediyelerin Yazılı/Resmi Çevre Politikalarına Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı .....	235
<b>Tablo 45</b> : Belediyelerin Yazılı/Resmi Çevre Politikaları ile Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki.....	236
<b>Tablo 46</b> : Belediyelerin Bütçelerinden Ayırdıkları Paya Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı .....	238
<b>Tablo 47</b> : Belediyelerin Bütçelerinden Ayırdıkları Pay ile Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki.....	239
<b>Tablo 48</b> : Belediyelerin Türlerinin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu .....	241
<b>Tablo 49</b> : Belediye Türlerinin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi	241
<b>Tablo 50</b> : Belediye Türlerinin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu .....	242
<b>Tablo 51</b> : Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu.....	243
<b>Tablo 52</b> : Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Etkisi.....	243
<b>Tablo 53</b> : Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu.....	244
<b>Tablo 54</b> : Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu.....	245
<b>Tablo 55</b> : Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Etkisi.....	245
<b>Tablo 56</b> : Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu.....	246
<b>Tablo 57</b> : Belediyelerin Çevre Politikasına Sahip Olup-Olmamalarının Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu .....	247
<b>Tablo 58</b> : Belediyelerin Çevre Politikasına Sahip Olup-Olmamalarının Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi.....	247

<b>Tablo 59</b> : Belediyelerin Çevre Politikasına Sahip Olup-Olmamalarının Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu .....	248
<b>Tablo 60</b> : Belediyelerin Bütçelerinden Ayırmış Oldukları Payların Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu .....	249
<b>Tablo 61</b> : Belediyelerin Bütçelerinden Ayırmış Oldukları Payların Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi.....	249
<b>Tablo 62</b> : Belediyelerin Bütçelerinden Ayırmış Oldukları Payların Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu .....	250
<b>Tablo 63</b> : Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı İçin Güvenilirlik Analizi Tablosu .....	251
<b>Tablo 64</b> : Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı Sorularının Her Biri İçin Güvenilirlik Testi Tablosu.....	252
<b>Tablo 65</b> : Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı İçin Faktör Analizi Tablosu .....	253
<b>Tablo 66</b> : Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı Sorularının Faktör Dağılımları Tablosu .....	254
<b>Tablo 67</b> : Belediyelerin Çevre Denetimine Duyarlılıklarına Ait Anova Analizi .....	255
<b>Tablo 68</b> : Belediyenin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışı ile Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışının Farklılıklarına Ait Anova Analizi .....	259



## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1</b>	: ISO 14001 Standardı için Çevre Yönetim Modeli.....	83
<b>Şekil 2</b>	: Çevresel Maliyet Türleri .....	111
<b>Şekil 3</b>	: Halef ve Selef Denetçi Arasındaki İlişkiler.....	163

**Tezin Başlığı:** Belediyelerde Muhasebe Açısından Çevresel Faaliyetlerin Denetimi ve Raporlaması

**Tezin Yazarı:** Mustafa ZEYTİN **Danışman:** Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

**Kabul Tarihi:** 16 Haziran 2015 **Sayfa Sayısı:** xv (ön kısım) + 280 (tez)+15 (Ek)

**Anabilimdalı:** İşletme

**Bilimdalı:** Muhasebe ve Finansman

Sanayi Devrimi'nden 1970'li yıllara kadar olan süreçte gerek işletmelerin gerekse de uluslararası kamuoyunun ana gündemi olan kalkınma, bu tarihten sonra doğal kaynakların sınırsız olmadığını hatırlatan çevresel krizlerin (Örn; Çernobil) baş göstermesiyle tartışılmaya başlanmış ve ekonomi "yeşil" ürün ve hizmetlerle sürdürülebilir bir perspektiften ele alınmıştır. Yeşillendirme süreci her disiplinde olduğu gibi muhasebe ve denetimde de karşılık bulmuş ve işletmelerin finansal raporlarına çevresel maliyetler de eklenmiştir. Çevre sorunlarının asıl kaynağı yerel nitelikli olduğundan belediyelere bu konunun çözümünde ve çevreyi geliştirme konusunda büyük görevler düşmektedir. Dolayısıyla belediye faaliyetleri içerisinde önemli bir yere sahip olan çevresel hizmetler ve bu hizmetler dolayısıyla katılan çevresel maliyetlerin belediye muhasebe sistemine entegre edilmesi, bu bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması ve denetiminin yapılması gerekliliği bulunmaktadır.

Çalışmanın amacı; Türkiye'deki belediyelerin muhasebe perspektifinden çevresel raporlama ve denetim uygulamaları açısından hangi noktada olduklarını ve bu sistemin uygulanıp, uygulanamayacağını belirlemek ve belediyelerin konuyla ilgili olarak farklılıklarını tespit etmektir. Belediyelerin çevre konularında hem Türkiye'deki kanunlar ve yönetmelikler çerçevesinde hem de AB mevzuatına uyum sürecinde gerçekleştirmiş oldukları faaliyetleri tespit edilerek mevcut durumları ortaya koyulmaya çalışılacaktır. Bu amaçla çalışmada konuyu belirginleştirebilmek için literatürdeki çevre ve çevre sorunları, yerel yönetimler ve çevre politikaları, belediyelerde muhasebe sistemi-çevre muhasebesi ve raporlama, muhasebe denetimi ve çevresel denetim başlıkları altında açıklamalar yapılmıştır. Son bölüm ise Türkiye'deki belediyelerin muhasebe açısından çevresel denetim ve raporlama uygulamalarının tespiti için anket çalışması analizleri ve sonuçlarından oluşmaktadır.

Çalışmanın sonucunda Türkiye'deki belediyelerin büyük bir çoğunluğunun çevre muhasebesi konusunda bilgi sahibi oldukları ancak raporlama ve denetim konusunda ise eksikliklerinin bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca kanunlarımızda ve yönetmeliklerimizde bu konunun yeteri kadar yer almaması uygulamaların çoğunlukla gönüllülük esasına dayandığını göstermektedir. Belediyelerin çevresel raporlama ve denetim konusundaki beklentisi ise uygulamaların gönüllülük esasından çıkarak zorunluluk esasına getirilmesidir.

**Anahtar Kelimeler:** Belediye, Çevre Muhasebesi, Çevresel Raporlama, Çevresel Denetim

<b>Title of the Thesis:</b> Auditing and Reporting of Environmental Services in Terms of Accounting at Municipalities	
<b>Author:</b> Mustafa ZEYTİN	<b>Supervisor:</b> Professor Hilmi KIRLIOĞLU
<b>Date:</b> 16 June 2015	<b>Number of pages:</b> xv (pre text) + 280 (main body) +15 (app)
<b>Department:</b> Business Administration <b>Subfield:</b> Accounting and Finance	
<p>Economic development, which was the main agenda of both enterprises and international public opinion from the Industrial Revolution to 1970s, has been discussed since environmental crises (i.e. Chernobyl), which imply natural resources are not limitless, and economy has been thought with a sustainable perspective of green products and services. Greening process has appeared in accounting and audit implementations as in other disciplines, and environmental costs have been included in financial reports of enterprises. As the environmental problems stem from local administrations, municipalities have a great deal of responsibility to solve this problem and to improve environment. Therefore, environmental services, which have of importance among municipal activities, and the environmental costs, which are calculated because of these services, need to be integrated to municipal accounting system. Additionally this information should be declared to the public and be audited.</p> <p>The purpose of this study is to find the position of the municipalities in Turkey from the perspective of accounting, environmental reporting and audit implementations, and whether this process can be applied; and examine the differences of municipalities with regard to the process. This thesis aims to determine the activities on environmental issues carried out by the municipalities in the process of not only law and regulations in Turkey but also EU legislative alignment; and their current situation. Thus, the literature review has been made under the headings as the environment and environmental problems, municipalities and environmental policies, accounting system-environmental accounting, and reporting in local administrations, accounting audit and environmental audit. The last part includes the analyses of questionnaires and results of the data collected to determine environmental audit and reporting implementations of the municipalities in Turkey.</p> <p>In conclusion, it is found that most of the municipalities in Turkey have knowledge of environmental accounting; however, they have some deficits on reporting and audit implementations. Moreover, the fact that this issue is not available in the law and regulations shows that the implementations are based on voluntariness. The municipalities expectation about auditing and reporting of environmental that these implementations will be legalized rather than carrying out based on voluntariness.</p>	
<b>Keywords:</b> Municipality, Environmental Accounting, Environmental Reporting, Environmental Audit	

## GİRİŞ

Küreselleşen dünya birçok alanda olduğu gibi çevresel konularda da hızlı bir şekilde değişmektedir. Hızlı nüfus artışı, düzensiz kentleşme ve sanayileşme, tüketim, doğal afetler vb. nedenlerden ötürü aşırı hava, su, toprak, gürültü ve görüntü kirliliği gibi çeşitli çevresel sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunlar ekonomik, teknolojik, sosyolojik kategorilere ayrılmakta olsa da, 1970'li yıllara kadar ciddi bir ilgiye layık görülmemiştir. Kapitalizmin erken dönemlerinden 1974 Petrol Krizi'ne kadar olan süreçte "çevre" birincil öncelik olmamış; üretimin niceliksel artışı öncelik arz etmiştir. Bu dönemde, doğal kaynaklar sınırsız olarak algılanmış ve "sürdürülebilir" çevre politikaları gündeme gelmemiştir.

Bu bağlamda, 1970'li yıllar bir dönüşüme ışık tutmaktadır. Özellikle, 1972 Stockholm Konferansı'ndan sonra kalkınma politikalarının "çevre üzerindeki" olumsuz etkileri gündeme gelmiş ve uluslararası toplumun bu sorunu çözmesine yönelik kararlar alınmıştır. Ancak özellikle Çernobil faciasından sonra çevre krizlerinin ulusal ya da kent çaplı krizler olmadığı; bölgesel hatta küresel krizlere dönüştüğü kamuoyu tarafından acı bir biçimde tecrübe edilmiş ve bu doğrultuda ekonominin "yeşil yani çevreci" parametreler doğrultusunda revize edilmesi sağlanmıştır. Çevreci ürünler, çevreci kalite standartları, yeşil ekonomi, yeşil işletme gibi kavramları içeren çerçeveye geçildiği görülmektedir.

Tüm bilim dallarında olduğu gibi "çevre" unsurunun muhasebe sistemlerinde de yer alması bu döneme tekabül etmektedir. Bu süreç "muhasebenin yeşillenmesi" olarak nitelendirilmektedir. Bu yeni dönemin paradigmasında çevre krizlerine nasıl müdahale edileceği ya da zararların nasıl tazmin edileceğinden ziyade krizi yerinde önleyici yöntemler tartışılmaktadır. Dolayısıyla kriz yaratma riski taşıyan işletmeler için yasal ya da piyasaya dayanan, çevre ile ilgili yeni baskılar gündeme gelmiştir. Bugün dünyada yüzlerce işletme yıllık çevresel raporlar yayınlamakta olup; raporların nicelik ve nitelik anlamında ilk yıllara oranla çok daha arttığı görülmektedir. Bununla birlikte, raporların hazırlayıcısı hala büyük çaplı işletmelerdir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler açısından bu raporların hazırlanması maliyetlerinin yüksekliği, faydalarının ise düşük görülmesi nedeniyle gereksiz addedilmektedir. Bu durum küresel anlamda gelişmiş ülkeler,

gelişmekte olan ülkeler olarak da açıklanabilir. Gelişmekte olan ülkelerin işletmeleri açısından bu raporlar isteğe bağlı yapılırken, Danimarka, Fransa, Hollanda, Yeni Zelanda gibi ülkelerde çevresel raporlama konusunda yasalar çıkartılmıştır.

Bu açıdan bakıldığında; şirketlerden belediyelere kadar birçok kurumda çevresel etkileri gözetmeden iş yapmak mümkün gözükmemektedir. Dünyada özellikle 1970'li yıllardan sonra yerel yönetimler idari anlamda önem kazanmaya başlamışlar; küreselleşme süreci ile birlikteyse yerel yönetimler ile özel sektör arasındaki yönetim ve yönetişim farklılıkları kapanma noktasına gelmiş, işletmelerdeki performans merkezli, şeffaf, etik kriterler yerel yönetimlerin bürokrasisi için de geçerli olmaya başlamıştır. Bu sürecin en temel gelişmelerinin başında 1970'lerde yükselmeye başlayan işletmelerin çevresel raporlamalarının yerel yönetimlerin raporlama sistemlerine de sirayet etmesidir. Bu doğrultuda yerel yönetimler raporlama ve denetim aşamalarına kent sınırları içerisinde kalan faaliyetlerinin oluşturduğu, sürmekte olan ve potansiyel çevresel maliyetleri de eklemişlerdir.

Bu aynı zamanda çevresel muhasebenin geleneksel maliyet muhasebesi ile de farklılığını ortaya koymaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesinde çevre ile ilgili maliyet kalemleri genel giderler hesabı içerisinde yer almakta ancak çevre dostu bir hizmet, ürün ya da süreç için doğru karar vermek güçleşmektedir. Bu durumda çevreci ürünler çok daha pahalıya mal olmakta ve dolayısıyla pahalıya satılmaktadır. Bu bağlamda, çevresel muhasebeye geçilmesi, işletmenin kendi maliyetlerini anlaması ve ürün-hizmetlerini buna göre tanzim etmesi açısından da önem kazanmaktadır.

Bu yeni paradigma doğrultusunda, belediyeler birer özel sektör işletmesi, o belediyenin yönettiği alanda yaşayan kent sakinleri ise müşteriler ya da paydaşlardır. Dolayısıyla, belediyelerin ürettiği ürün ve hizmetlerin de müşterilere iletilirken, "çevresel maliyetler" göz önünde bulundurularak oluşturulması, raporlanması ve denetlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, diğer çevresel maliyetleri göz önünde bulundurmeyen işletmeler gibi belediyeler de çevresel yatırımlarını tamamlamalı, çevre için finansal sistemler geliştirmeli; bunların maliyetlerini hesaplamalı, sınıflandırmalı, raporlamalı, kontrol etmeli ve yönetsel kararlar üzerinde tesirini sağlamalıdır.

Avrupa Birliği (AB) bu bağlamda, uzun süredir stratejik, yönetsel ve felsefi anlamda uygulamakta olduğu "yerinde yönetim" ilkesi doğrultusunda yerel yönetimlere büyük

özerklikler tanımıştır. Avrupa'nın tamamına yakınında ya fiilen ya da gelecekte belediyeler birer katılımcı demokrasi aktörü olarak, tüm kentsel unsurların ve çevreci örgütlerin temsil edildiği mecralar olarak tasarlanmaktadır. Bu tasarım doğrultusunda, "çevresel krizler ve olası maliyetler" bizatihi yerinden incelenebilmekte, önlemler alınabilmekte, belediyeden kaynaklı ya da belediye sınırlarındaki bir işletmeden kaynaklı çevresel bir kriz henüz kaynağında önlenebilmekte, yaptırımlar geliştirilebilmektedir. Bu doğrultuda, 1972 Stockholm Konferansı'ndan sonraki gelişmelerin ışığında AB ve Kuzey Amerika'daki işletmeler ve yerel yönetimlerde en ileri düzeyde çevresel muhasebe ve denetim uygulamaları gözlenmektedir. Öte yandan Türkiye'de güçlü bir merkezi-bürokratik gelenek var olmakla birlikte, özellikle AB mevzuatına adaptasyon anlamında yasalar, tüzükler vb. ile yerel yönetimlere görece özerklikler getirilmektedir. Bu doğrultuda yerel yönetimler merkezi yönetim ile işbirliği içerisinde kendi bölgesindeki faaliyetler ve onların çevresel maliyetleri konusunda sorumludur. Dolayısıyla, raporlama ve denetimlerinde çevresel unsurları da önemli bir parametre olarak göz önünde bulundurmaktadır.

### **Çalışmanın Konusu ve Amacı**

Çalışmanın konusu; belediyelerde muhasebe açısından çevresel faaliyetlerin denetimi ve raporlaması olup, belediyelerin çevre sorunlarına yönelik yapmış oldukları çalışmaların muhasebe açısından sorumluluklarının belirlenerek, muhasebe işlemleri içerisinde çevre konusundaki verilerinin AB standartları ile Çevre ve Orman Bakanlığının yayınlamış olduğu yönetmeliklere göre uygunluğunun denetlenmesi ve bunların raporlanması konularını oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı; tarihsel süreç içerisinde çevresel etkilerin ekonomik birer faktör olarak muhasebe literatürüne girmesinin ve raporlama biçimlerinin belediyeler örneği üzerinden ele alınmasıdır.

### **Çalışmanın Önemi**

Dünyanın her bölgesinde hızla artan çevre koruması uygulamaları ve kirlilik sorunları, yerel yönetimler üzerinde her geçen gün artan bir baskıya yol açmaktadır. Bu baskılar sonucunda çevre yönetim sistemlerine ilişkin uluslararası standartlar Türkiye'de de yerel yönetimlerin bu standartlara uyumlaştırılması sürecini hızlandırmaktadır. Çevre ve Orman Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu yönetmeliklerde yerel yönetimlerin çevre denetim birimleri oluşturması zorunluluğu yer almaktadır. Bu amaçla, çevrenin

korunması için tesis veya faaliyetin çalışmaya başlamasından sona erdirilmesine kadar olan süreçte çevre denetiminin usul ve esaslarını; denetim yapacak personelin, çevre yönetim birimi/çevre görevlisinin, çevre hizmeti konusunda yetkilendirilmiş firmaların nitelikleri ile yükümlülüklerini düzenlenmiştir. Dünyada uzun yıllardır uygulanan çevresel denetim sisteminin Türkiye’de tam anlamıyla uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Çalışma, literatürdeki bu açığı kapatması ve daha sonra bu konu üzerinde çalışacak olan araştırmacılara rehberlik etmesi ve onların çalışmalarına zemin hazırlayabilmesi açısından önem taşımaktadır.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışmada öncelikle çevre, yerel yönetimler, çevresel raporlama ve denetim konularına yönelik olarak literatür taraması yöntemi kullanılarak yerli ve yabancı kitap, dergi, makale, tez ile raporlar, resmi gazeteler, tüzük ve mevzuatlar taranmıştır. Uygulama kısmında ise teorik açıklamalar ışığında hazırlanan anket formu aracılığı ile belediyelerin çevresel raporlama ve denetim faaliyetlerinin durumları analizler yardımı ile yorumlanmaya çalışılmıştır.

### **Çalışmanın İçeriği**

Çalışma beş bölümden oluşmakta olup bölümlerin içeriği şu şekilde hazırlanmıştır.

Birinci bölümde; Çevre ve Çevre sorunları başlığı altında çevre kavramının tanımı verilerek doğal çevre ve yapay çevre olarak alt başlıklarından bahsedilecektir. Çevre sorunları toprak, su, hava ve diğer çevre sorunları olarak alt başlıklara ayrılmış ve bu sorunlar açıklanmıştır. Çevre sorunlarının nedenleri nüfus ve çevre sorunları, sanayileşme ve çevre sorunları, kentleşme ve çevre sorunları (Doğal yaşam alanlarının yerleşim alanlarına dönüşmesi, aşırı doğal kaynak kullanımı, atıkların yeryüzü tabakasına etkisi, ışık kirliliği ve peyzaj kirliliği) ve diğer sorunlar başlıkları altında, çevre koruma politikaları başlığı ele alınarak dünyada çevre koruma politikaları, AB’ de çevre koruma politikaları ve Türkiye’ de çevre koruma politikaları (Türkiye’ de çevre politikasının gelişimi, Türkiye Cumhuriyeti anayasalarında çevre, çevre kanunu, Kalkınma planlarında çevre koruma politikaları, Ulusal çevre eylem planı, Türkiye’ de çevre yönetimi ve örgütlenmesi) hakkında bilgiler verilecektir.

İkinci bölümde; ilk olarak yerel yönetimler başlığı altında Yerel Yönetim Teorileri , Türkiye’ de yerel yönetimler (Tarihçesi, yerel yönetimlerin yapısı, Belediyeler , il özel idaresi ve köyler), Avrupa birliği ve yerel yönetimler, Yerel düzeyde çevre yönetimi başlıkları altında bilgiler verilirken, daha sonra Çevre yönetim sistemi, AB’ nin çevre yönetim sisteminde kullandığı araçlar (AB’ nin çevre yönetim ve denetim sistemi (EMAS), ISO 14001 çevre yönetim sistemleri, BSI 7750 çevre yönetim standardı), Türkiye’ de çevre yönetim sistemi ve yerel yönetimler (Türkiye’ de çevre yönetim sisteminin tarihsel gelişimi, yerel yönetimlerin çevreye ilişkin görev ve sorumlulukları), yerel yönetimlerin çevre yönetim sistemindeki yeri ve AB uyum süreci hakkında bilgiler verilecektir.

Üçüncü bölümde; ilk olarak belediyelerde muhasebe sistemi ve organizasyonları hakkında bilgilere yer verilecek daha sonra çevresel raporlama kavramı, çevresel raporlamanın tanımı, tarihçesi, fayda ve sakıncaları, çevresel raporlama rehberleri, raporlarda yer alması gereken bilgiler, çevresel raporlama süreci, yöntemleri ve son olarak Türkiye Muhasebe Standartları’nda çevresel raporlama hakkında yer alan bilgilere değinilecektir.

Dördüncü bölümde; muhasebe denetimi ve çevresel denetim başlığı altında, ilk olarak denetim kavramı ve denetimin tarihçesi, denetim türleri, denetim sürecine değinilecek daha sonra çevresel denetim, çevresel denetimin amacı, faydaları ve sakıncaları, çevre denetiminin sınıflandırılması, çevresel denetim süreci hakkında bilgilere yer verilecek ve son olarak Türkiye’ de belediyelerin denetimi ve belediyelerde çevre denetiminin uygulanabilirliği başlıkları altında açıklamalar yapılacaktır.

Beşinci bölümde; ilk dört bölümde yer alan teorik açıklamalar ışığında hazırlanan anket formu aracılığı ile Türkiye’deki belediyelerin çevresel raporlama ve denetim faaliyetleri konusundaki durumları hakkında bilgi edinilmesi amacıyla bir uygulamaya yer verilecektir.



# **BÖLÜM 1: ÇEVRE SORUNLARI VE ÇEVRE KORUMA POLİTİKALARI**

Çevre sorunları, özellikle 1970' li yılların başlarından itibaren gelişmiş ülkelerin gündemini meşgul etmeye başlamış ve günümüzde doğal ortamın her geçen gün daha fazla tahribata uğraması nedeniyle bu sorunlarla mücadele etmek tüm dünyanın önceliği haline gelmiştir. Çevre sorunları ile mücadele konusunda uluslararası resmi ve özel işletmeler, sivil toplum örgütleri ve hükümetler hazırladıkları raporlar, bildirimler, yayınlar, yönetmelikler ve kanunlarla yapılan çalışmalara hem yol gösterici olmuşlar hem de destekleyici bir rol üstlenmişlerdir. Bu bağlamda çalışmanın ilk bölümünde, çevre ve çevre sorunları, çevre sorunlarının nedenleri, çevre koruma politikaları olarak üç başlık altında açıklamalar yapılacaktır.

## **1.1. Çevre ve Çevre Sorunları**

Bu kısımda çevre kavramının tanımı, çevre kavramı kategorize edilerek doğal ve yapay çevre kavramları, çevre sorunları başlığı altında toprak kirliliği, su kirliliği hava kirliliği ve diğer çevre sorunları açıklanacaktır.

### **1.1.1. Çevre Kavramı**

Çevre kavramı ile anlatılmak istenilen unsur doğal ortam koşullarına insanın üretim ve yaşama kaynağını oluşturan sosyal koşulların eklenmesiyle ortaya çıkan bütündür<sup>1</sup>. Dolayısıyla, toprak, hava, su, ormanlar, hayvanlar gibi insanın tarih içerisinde yarattığı medeniyetler, köyler, kentler de çevreyi oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile çevre; insan ve insan dışında kalan tüm canlı varlıklarla beraber doğanın ve doğa içerisinde yer alan insan yapısı unsurların tamamından oluşmaktadır.<sup>2</sup> Bu durumda, çevre kavramının içine tıpkı insana ait unsurlar girdiği gibi, diğer canlılar ve cansızlar da girmektedir. Bu bağlamda, cansız unsurlar; iklim, hava, su, yerkürenin yapısı iken, canlı unsurlar ise; insanlar, hayvan toplulukları, bitki örtüsü ve mikroorganizmalardır. Bir başka görüşe göre ise çevre; canlıların yaşamı üzerinde etkili olan faktörler bütünlüğü olarak da

---

<sup>1</sup> Mevlüt Karabıçak ve Ramazan Armağan, "Çevre Sorunlarının Ortaya Çıkış Süreci, Çevre Yönetiminin Temelleri ve Ekonomik Etkileri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt..9, Sayı.2, (2004), s.204-207.

<sup>2</sup> Hilmi Kırloğlu ve Ahmet Vecdi Can, **Çevre Muhasebesi**, Adapazarı: Değişim Yayınları, 1998, s.3

tanımlanmaktadır<sup>3</sup>. Bu açıdan toplumsal ve fiziksel çevre birbirinin tamamlayıcısı olarak konumlandırılmaktadırlar.

Bir başka tanıma göre ise çevre, canlıların yaşamları süresince ilişki içerisinde oldukları ve karşılıklı etkileşime girdikleri, biyolojik, fiziksel, sosyal, ekonomik ve kültürel ortamdır<sup>4</sup>. Çevre kavramına sadece insan merkezli bir bakış geliştirmemek gerekmektedir. Dolayısıyla, çevre sadece insanların yaşamını sürdürdüğü geniş bir alanı değil, büyük bir ekosistemi temsil eden bir kavramdır. Çevre kavramı kendi içerisinde iki ana kategoride ele alınmaktadır. Bunlar; doğal çevre ve yapay çevredir.

#### **1.1.1.1. Doğal Çevre**

Doğal çevre, doğal etki ve güçler sonucu oluşan, insan müdahalesi ile karşılaşmamış ya da böyle bir müdahalenin değişikliklerini yaşamamış tüm doğal varlıkları ifade etmektedir<sup>5</sup>. Tanımdan hareketle henüz insan elinin değiştiremediği doğal güçlerin etkisinin dışında herhangi bir etkileşime maruz kalmamış varlıklar doğal çevreyi kapsamaktadır.<sup>6</sup> Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, deniz, göl, dağ, yayla, vadi, ova vb. unsurlar doğal çevrenin birer parçası konumundadır.

#### **1.1.1.2. Yapay Çevre**

Yapay çevre, doğal çevreden istifade edilerek insan eliyle yaratılan tüm değer ve varlıkları kapsamaktadır. Şehirler, kasabalar, barajlar, kuleler vb. yapay çevreye birer örnek özelliği taşımaktadır. İnsanoğlunun kendi bilgi ve kültürüne bağlı olarak doğal çevrede bulunan unsurları kullanarak oluşturduğu ortam yapay çevre olarak ifade edilmektedir<sup>7</sup>. Yapay çevre insanoğlunun o dönemde kaydettiği teknolojik ve toplumsal gelişmelerin de birer yansımasıdır<sup>8</sup>. Buradan da anlaşılacağı gibi, yapay çevre doğal çevrenin bozulan bölümünü temsil etmektedir. İnsanın kendi eliyle oluşturduğu ve zamanla hayatını idame ettirebilmek amacıyla yapmış olduğu doğal dengeyi değiştirici faaliyetler sonucu ortaya çıkan çevredir.<sup>9</sup> Geniş kırsal alanların hemen yanı başına ve

<sup>3</sup> Hacı Hayrettin Tıraş, "Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre: Teorik Bir İnceleme", **KSIÜ İİBF Dergisi**, Sayı: 2, (2012), s.64.

<sup>4</sup> 2872 Sayılı Çevre Kanunu, Resmi Gazete, 18132.

<sup>5</sup> Tıraş, s.65.

<sup>6</sup> Kırhoğlu ve Can, s.4.

<sup>7</sup> Uğur Kaya, **İşletme- Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi**, Ankara: SPK Yayını No:201, 2006, s.20.

<sup>8</sup> Tıraş, s.65.

<sup>9</sup> Kırhoğlu ve Can, s.4.

zamanla onların yerine kurulan modern kentler, yapay çevrenin en yaygın örnekleri konumdadırlar.

### 1.1.2. Çevre Sorunları

Çevre sorunları, çevrenin kendinden değil bizatihi toplumdan kaynaklanan sorunlardır ve dünyada refah seviyesinin artışının temel göstergeleri olarak lanse edilen sanayileşme, kentleşme ve nüfus artışının sonucunda ortaya çıkmıştır. Özellikle buharlı makinenin icadından sonra dünyada üretim sistemlerinin bu doğrultuda kanalize edilmesi ve karbon içeren birincil fosil yakıtlar olan kömür, petrol ve doğalgazın kullanılması ile büyük çaplı çevre sorunları yaşanmaya başlanmıştır. Bu yakıtlar yakıldığı takdirde karbon oksijenle birleşmekte ve birincil sera gazı olan karbondioksit (CO<sub>2</sub>) oluşmaktadır. Bu gazın atmosferdeki birikiminin en temel sonuçları ise, küresel ısınma, okyanus seviyesinde yükselme, tropikal fırtına yoğunluğunda artış ve biyolojik çeşitlilikteki azalmadır<sup>10</sup>. Yapılan araştırmalar her yıl doğa aracılığıyla orneğin, amonyak ve nitrat biçimindeki nitrojenin gibi çeşitli kimyasalların dünyayı kirlettiğini göstermektedir<sup>11</sup>.

Çevre sorunlarının temelinde, kısıtlı olan kaynakların sonsuz arzuları doyumak için seferber edilmesi bulunmaktadır ve bu gidişat bir çevre bilinci ile durdurulamadığı sürece dünyanın bir çevre felaketi ile karşı karşıya kalması söz konusudur. Bugün bu sorunlar Çernobil Felaketi, küresel ısınma ve buzulların erimesi gibi şekillerde yüzünü gösterse de yarın çok daha tehdit edici sorunlar üretme potansiyelini bünyesinde barındırmaktadır<sup>12</sup>.

Çevre sorunları, insanların ve diğer canlıların davranış ve hayatlarında olumsuzluklar meydana getiren faktörlerin tamamı olarak nitelendirilirken<sup>13</sup>, bu sorunlardan yalnızca biri olan çevre kirliliği ise insanların her türlü faaliyetinin sonucu olarak çevrede yani su, hava, toprak ve diğer değerlerde ortaya çıkan doğal yaşamın dengesini tehdit eden ve zararlı olan durumlardır. Kısaca çevre sorunları; çevre kirliliği, toprak kirliliği, su

---

<sup>10</sup> Mustafa Saatçi ve Yasemin Dumrul, "Çevre Kirliliği ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Çevresel Kuznets Eğrisinin Türk Ekonomisi İçin Yapısal Kırımlı Eş-Bütünleşme Yöntemiyle Tahmini", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 37, (Ocak-Haziran 2011), s.66.

<sup>11</sup> Davis Keith, **Business, Society and Environment**, Mc Graw Hill, New York, 1971, s. 338

<sup>12</sup> Sinan Erten, "Çevre Eğitimi ve Çevre Bilinci Nedir, Çevre Eğitimi Nasıl Olmalıdır?", **Çevre ve İnsan Dergisi**, Sayı: 65-66, (2006), s.1.

<sup>13</sup> Erten, s.1.

kirliliği, hava kirliliği ve diğer çevre sorunları (gürültü, görüntü, kültürel değerler vb.) olarak kategorize edilmektedir.

### **1.1.2.1. Toprak Kirliliği**

Toprak çok eski çağlardan beri insanın tarımsal üretim vasıtasıyla talan ve tahrip etmeye başladığı bir alandır. Ancak bu dönemdeki tahribat, sanayi devrimi sonrası ile mukayese edildiğinde oldukça kısıtlıdır. Dolayısıyla, toprak kirliliği de tıpkı diğer çevre sorunlarında olduğu gibi dünyanın son iki yüzyıldaki kalkınma göstergesi olarak sunulan parametrelerinden bağımsız olarak değerlendirilemez. Bu bağlamda, insan faaliyetlerinin bir bölümü doğrudan toprak üzerinde etkili olmakta bir bölümü ise öncelikle hava ya da suyu kirleterek, dolaylı olarak toprak kirliliğine sebep olmaktadır.

Toprak, birçok biyokimyasal ve jeokimyasal tepkimenin gerçekleştiği bir ortam olarak öne çıkmaktadır<sup>14</sup>. Toprak kirliliğin temel nedenleri, başta asit yağmurları olmak üzere, gübreleme çalışmaları, pestisitler, çöp ve çöp yığınları olarak sıralanmaktadır. Bu kirliliğin en başta gelen sonuçları ise, topraktaki PH- değerinin değişmesi, hidrojen sülfat, bakır, kurşun, selenyum, cıva, molibden, tuz ve yağ gibi atıklardan kaynaklı toprakta ağır metal yoğunluğunun artması, hastalık yapıcıların kaynağını oluşturmaları ve estetiğin bozulmasıdır<sup>15</sup>.

Toprak kirliliği ile ilgili diğer sonuçlar ise erozyon ve çölleşmedir. Erozyon, toprağın mevcut yerinden kayması ve yakınlarındaki suların kirlenmesi olarak ön plana çıkarken, çölleşme ise insan hayatının en temel gereksinimlerinin karşılanamadığı bir coğrafyaya işaret etmektedir. Çölleşme, zamanla toprağın temel değerlerinin değişmesi ve iklim değişlikleri ile kuraklaşmasıdır. Her iki tehlike için de ağaçlandırma programları önem kazanmaktadır<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Feriştah Sönmez ve Osman Bayrı, "Çevre Sorunları, Çevre Muhasebesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 138, (2004), s.2.

<sup>15</sup> Erten, s.2.

<sup>16</sup> Ayten Karaca ve Oğuz Can Turgay, "Toprak Kirliliği", **Toprak Bilimi ve Bitki Besleme Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 1, (2012), s.16.

### **1.1.2.2. Su Kirliliği**

Su, canlılar için tıpkı hava gibi en hayati unsurların başında gelmektedir. Dünyanın %75'i sularla kaplı olup, bu %75'in ise yaklaşık %95'i deniz ve okyanuslardan oluşmaktadır. Geriye kalan kısmını da akarsular, göller, tatlı su kaynakları oluşturmaktadır. Dolayısıyla su kirliliği egemen olduğunda, o bölgede yaşamsal bir tehlike söz konusudur. Biyolojik, kimyasal ve fiziksel herhangi bir değişim sonucu kirlenen sular, içme ve kullanma, rekreasyon, tarım ve sanayi faaliyetleri için uygunluklarını yitirmektedir. Sular, kirliliğin en son ulaştığı yerlerdir ve su kirliliği ekolojik dengenin bozulmasındaki en temel bileşeni oluşturmaktadır. Yağmur suları, kükürt, azot ve karbondioksiti önce toprağa oradan da yer altı sularına karıştırmak vasıtasıyla genel bir su kirliliğinin başlatıcısı olurlar. Ancak su kirliliğini geniş çerçevede çeşitli etmenler oluşturmaktadır. Bunlardan ilki tarımsal faaliyetlerdir. Tarımsal faaliyetler sonucu toprak aşınır ve bitki besin maddeleri ve tarımsal mücadele ilaçlarından kaynaklı kirlilik ortaya çıkarak suya karışır. İkinci aşamayı ise sanayi faaliyetlerinin sebebiyet verdiği kirlilik oluşturmaktadır. Endüstriyel atık sular, tanker kazaları, denize akan zararlılar, kimyasallar ve tarımda aşırı gübreleme iken, bunların sonucunda akarsular kirlenir, denizde yaşayan canlılarda toplu ölümler gözlenir. Üçüncü boyutta ise yerleşim yerlerindeki atıkların neden olduğu kirlilik bulunmaktadır. Buna göre, temizlenmeyen evsel atıklar, kanalizasyon atıkları ve çöpler ile içme suları kirlenir ve salgın hastalıklar (tifo, kolera, hepatit B, dizanteri, hummalı tifo vb.) artar<sup>17</sup>. Yine suya karışan Poliklorlu Bifeniller (PCB) ile yüklenmiş deniz ürünlerini yiyen insanlarda da çeşitli sindirim, karaciğer ve cilt rahatsızlıkları ortaya çıkar.

### **1.1.2.3. Hava Kirliliği**

Hava kirliliği, bir çevre kirliliği türü olarak insanların solunumu üzerinde direkt etki göstermektedir. Sanayi Devrimi'nden günümüze kadar geçen süreçte fabrika dumanları ve atıkları, insanların soludukları havayı kirletmektedir. Özellikle, çocuklar ve yaşlılar hava kirliliğinin en büyük kurbanları olarak öne çıkmaktadır. Hava kirliliği atmosferdeki gaz karışım dengesinin bozulması anlamına gelmektedir. Gaz karışımı dengesini oluşturan gazlar, Azot (N) %78, oksijen (O) %21, Argon (Ar) %0,9 ve Karbondioksit (%0,03) olarak dağılmaktadır. Bununla birlikte su buharı, azot ve kükürt

---

<sup>17</sup> Erten, s.1; Sönmez ve Bayri, 2006, s.4.

bileşikleri ile toz da havanın diğer bileşenleridir. Dolayısıyla bunlarda yaşanan değişiklikler havanın kirlenmesi anlamına gelmektedir. Dünya Sağlık Örgütü (WHO) hava kirliliğini; canlıların sağlığını olumsuz yönde etkileyen maddi zararlar meydana getiren yabancı maddelerin normalin üzerindeki yoğunlaşması" olarak tanımlamaktadır<sup>18</sup>.

Hava kirliliğine sebebiyet veren zararlı maddeler doğa ve insan kaynaklı olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır.<sup>19</sup> Yanardağlar, yıldırım düşmesi, orman yangınları ile oluşsa da, bunlar doğa yoluyla hızla temizlenir. Öte yandan hava kirliliğinin insan kaynaklı esas nedenleri ise tahribatın ana kaynağıdır. Nüfus artışı, kentleşme, trafik yoğunluğu ve sanayileşme gibi nedenlerden kaynaklanan hava kirliliğini doğa temizleyemez<sup>20</sup>. Hava kirliliğinin asıl nedenleri; tüketilen fosil yakıtlar, çöplerin yakılması ve radyoaktif ışınlar olarak ön plana çıkarken, getirdiği sonuçlar ise asit yağmurları, küresel ısınma, ozon tabakasında tahribat ve sis oluşumu olarak gösterilmektedir<sup>21</sup>.

Bununla birlikte, hava kirliliği yalnızca bir bölgenin sorunu değildir. Asit yağmurları hava kirliliğini bir bölgeden diğerine taşımakta ve soruna küresel nitelik kazandırmaktadır.<sup>22</sup> Nitekim Sovyetler Birliği'nde Çernobil Nükleer Santrali'nde yaşanan felaket sadece anılan bölgede etkili olmamış, yatay olarak yakın coğrafyalara asit yağmurları vasıtasıyla taşınmış, etkileri belirli bir zamanla sınırlı kalmayarak sonraki kuşakların da sağlığı üzerinde etkili olmuştur. Örneğin, Karadeniz kıyılarındaki diğer ülkelerin nüfusu üzerinde de çeşitli sağlık sorunları teşhis edilmiştir. Türkiye'de Karadeniz kıyıları aynı zamanda çay ihtiyacının giderildiği bölgeler olduğundan radyasyonun etkisi ülkenin diğer bölgelerine de çay ticareti vasıtasıyla yayılmasında önemli bir coğrafi etkenin başlatıcısı olmuştur. Dolayısıyla, çevresel sorunların sadece bir bölgeyle, zamanla ve insan grubuyla sınırlı kalmadığı bu örnekten de anlaşılabilir.

---

<sup>18</sup> Sönmez ve Bayri, 2006, s.2.

<sup>19</sup> Vasfi Haftacı ve Kamuran Soylu, "Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 33, (2007), s.104.

<sup>20</sup> Sönmez ve Bayri, 2006, s.2.

<sup>21</sup> Erten, s.1.

<sup>22</sup> Ruşen Keleş ve Can Hamamcı, **Çevrebilim**, Ankara: İmge Yayınları, 1993, s.88; Sönmez ve Bayri, s.3.

Hava kirliliğın en büyük kaynağı gelişmiş ülkeler olarak gösterilmektedir. Özellikle, ABD küresel ısınma ve iklim değişikliğinin önlenmesi için karbon dioksit ve sera etkisine neden olan beş gazın salınımını azaltmaya yönelik Kyoto Protokolü'nü imzalamamakta direnmektedir. Hava kirliliği küresel ısınma üzerinde de etkili olup, orta-uzun vadede dünya ikliminin değişmesini sağlayacak, kutupları eriterek deniz seviyesini yükseltecek ve tarımsal toprakları sular altında bırakacaktır.

#### 1.1.2.4. Diğer Çevre Sorunları

Toprak, hava ve su kirliliği olarak saydığımız en temel çevre sorunları dışında kalan diğer çevre sorunları şu şekilde sıralanmaktadır<sup>23</sup>;

- i. *Hayvan ve bitki türlerinin ortadan kalkması:* Birçok hayvan ve bitki türü, ormanların yokoluşu, iklimlerin değişmesine paralel doğal afetlerdeki artış, asit yağmurları, yağmur ormanlarının tahribatı, pestisit gibi nedenlerle gündeme gelmektedir.
- ii. *İklim değişikliği:* İklim değişikliğinin arkasında yatan nedenler yağmur ormanlarının yok olması, fosil bazlı yakıtların tüketimindeki artış ve FKC gazlarının tüketimi olup, küresel ısınma, ozon tabakasındaki deliğin büyüyerek yeryüzüne zararlı ışınların ulaşması gibi sonuçlar oluşmaktadır.
- iii. *Çöp sorunları:* Toplumların gündemden güne tüketim kültürüne adapte olmasıyla savurganlık ve her şeyi çok az kullanıp atma yaygınlaşırken, özellikle çöplerin geri dönüşümü konusundaki eğitimsizlik de bunları pekiştirmektedir. Çöp sorunları; kaynakların aşırı tüketilmesini, yeraltı ve yerüstü sularının kirlenmesini, toprakların zararlı kimyasal ve maddeler tarafından kirlenmesini, verimsizleşmesini, topraklardaki canlıların yaşamlarının tehdit altına girmesini ve salgın hastalıkların yayılmasını gündeme getirmektedir.

Bununla birlikte manyetik kirlilik, ışık kirliliği, kimyasal kirlilik, yeşil alanların azalması, trafiğe bağlı olarak yaşanan sorunlar, çarpık yapılaşma da diğer çevre sorunları olarak ön plana çıkmaktadır.

---

<sup>23</sup> Erten, s.2.

## 1.2. Çevre Sorunları ve Nedenleri

Çevre sorunları, insan faaliyetlerinin çevresel değerlere (hava, su, toprak, kıyıları, biyolojik çeşitlilik vb.) zarar vermesi sonucu ortaya çıkan sorunlardır<sup>24</sup>. Başka bir ifade ile çevresel sorunlar; insan ve doğa arasındaki etkileşimin doğal çevre üzerindeki olumsuz yansımalarıdır<sup>25</sup>. Yerküre üzerindeki sınırlı doğal kaynakların, sınırsız tüketim arzularını doyumak için kurulan üretim sistemi doğrultusunda tüketilmesi, çevre sorunlarının temel nedeni olarak göze çarpmaktadır. Dolayısıyla ortak kullanım değeri olan malların aşırı bir şekilde tüketilmesinin fakirleşmeyle birlikte doğal kirlenmeyi de getirdiği söylenebilmektedir. Ortak kullanım değeri olan mallar kavramı, insan merkezli bir kavram olarak konumlandırılmakta ve diğer canlıların da bu kaynaklar üzerinde insan kadar hak sahibi olduğu belirtilmektedir. Buna göre insan türü şu inançlardan hareketle, doğanın diğer unsurlarını kendinden aşağıda görmekte ve kaynakların kullanımında kendini en çok hak sahibi olan özne olarak nitelendirmektedir;

- Özne - nesne ayrımı,
- Diğer türlerden üstünlük duygusu,
- Doğayı fethetme, onu amaçlar doğrultusunda hizmet edilebilir hale getirme,
- Kaynakların sınırsız olduğuna inanç,
- Kullanılanların işler bittikten sonra atılacağı uzak bir yer,
- Bilim ve teknolojiye mutlakiyet atfetmek,
- Üretim ve tüketimde niceliğe atıfta bulunmak,
- En önemli birey, toplum ya da ulusun dünyanın kaynaklarının en önemli kısmına sahip olması gerekliliğine inanmak<sup>26</sup>.

Bununla birlikte, çevre sorunlarının en temel özelliği; nedenleri ve sonuçları itibarı ile yerel değil, küresel bir içeriğe sahip olmasıdır. Bu açıdan bakıldığında, dünyanın herhangi bir yerinde yaşanan çevresel kriz etkileri itibarı ile yalnızca orada sınırlı kalmamaktadır. Örneğin, büyük nüfusu ile Çin'in kömür tüketimi, gerek bölgedeki (ülkedeki sera gazları emisyonununun %80'i kömürün yanması sonucu oluşmaktadır) gerekse de dünyanın geri kalan ülkelerine ozon tabakasındaki incelmelerin sonuçları

---

<sup>24</sup> Keleş ve Hamamcı, s.81.

<sup>25</sup> Kırılıoğlu ve Can, s.5.

<sup>26</sup> Ümit Erdem, **Çevre Bilimi- Sürdürülebilir Dünya**, İzmir: Ege Üniversitesi Çevre Sorunları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, 1999, s.28.



olarak geri dönmektedir<sup>27</sup>. Çevre sorunu denildiğinde sınıfsal, etnik, dini, mezhepsel, kültürel paydalara bölünmeden tüm dünya insanlığını etkileyen bir sorun yelpazesinden bahsedilebilmektedir. Çevre sorunları yalnızca doğa bilimleri perspektifinden hareket edilerek bir çevre kirliliği sorununa indirgenemez. Dolayısıyla, çevre sorunları toplumu dışarıda bırakan ve sadece kendine referans veren ve teknisyenlerin çözebileceği "teknik sorunlar" değildir. Çevre sorunları toplumların değişim ve gelişim süreçlerinin de sosyolojik anlamda tahlil edilmesi ile nedenleri bulunabilecek olan sorunlardır<sup>28</sup>.

Çevre sorunları, ilk olarak 1870'de Alman biyolog Ernest Haeckel tarafından ortaya atıldığında, "canlıların çevreleriyle ilişkilerini inceleyen" bir bilim olarak biyolojinin bir alt kategorisine tekabül eden ekoloji (Yunanca ev (oikos) ve anlama (logos)) kavramıyla ifade edilirken sanayi devrimi sonrası insan-doğa ilişkisinin olumsuz etkilerini inceleyen bir disipline dönüşmüştür. Çevre sorunları 1960' lı yıllarda çevreciler ve bilim adamlarının ilgi konusu iken günümüzde tüm toplumun ortak sorunu haline gelmiştir<sup>29</sup>. 1960'lı yıllarda Avrupa'da ekolojik sorunların altını çizen ve genel olarak "Yeşiller" adıyla öne çıkan partiler türemiş ve sosyal bilim- doğa bilimi etkileşiminin en yüksek düzeyde seyrettiği bu alan oldukça faal olmuştur<sup>30</sup>. Bugün de Batı başta olmak üzere dünyanın geri kalanında ve elbette Türkiye'de ekolojist partiler ve Sivil Toplum Kuruluşları (STK) faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Dolayısıyla, çevre sorunlarıyla sosyolojinin temel temaları olan kalkınma, modernleşme, nüfus artışı, sanayileşme ve kentleşme ile oldukça yüksek düzeyde bir ilişkisi bulunmaktadır ve merkezinde doğal kaynakların zamanla azalmaya başlaması bulunmaktadır<sup>31</sup>. Örneğin, gelişmiş ülkelerin 19. yüzyılın ortalarından itibaren kalkınma alanında kat ettiği mesafenin doğaya yüklediği maliyet, bugün gelişmekte olan ülkeler tarafından yinelenmektedir. Gelişmiş ülkeler, çevre koruma politikalarına yer vermeye başlarken, günümüzde gelişmekte olan ülkeler için öncelikle kalkınma, sonra sırası geldiğinde çevreci önlemler paradigması geçerli olmaktadır. Ayrıca gelişmekte olan ülkeler Kyoto Protokolü başta olmak üzere küresel anlamda getirilen sınırlamaları,

---

<sup>27</sup> Karabıçak ve Armağan, s.205.

<sup>28</sup> Ahmet Mutlu, "Türkiye'de Çevre Sorunları Literatürünün Baskın Niteliği ve Sosyal Bilimler Yaklaşımının Gerekliği", *Ankara Üniversitesi Çevre Bilimleri Dergisi*, (2009), Cilt.1, Sayı.1, s.72.

<sup>29</sup> Cerin Pontus, "Communication in Corporate Environmental Reports", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol.9, (2002), s.48.

<sup>30</sup> Mutlu, s.72.

<sup>31</sup> Karabıçak ve Armağan, s.205.

gelişmiş ülkelerin dayattığı bir çevre emperyalizminin enstrümanları olarak algılanmaktadır. Onlara göre gelişmiş olan ülkeler çevrenin kurtarılması doğrultusunda yükü geliştirmekte olan ülkelerin sırtına yüklemektedirler. Dolayısıyla, sosyolojik spiral bir kez daha gerçekleşmektedir.

### 1.2.1. Nüfus ve Çevre Sorunları

Sanayi Devrimi'nden sonra başta Batı Avrupa ve ABD olmak üzere birçok ülkede büyük kentler ortaya çıkmış ve üretim ilişkilerinin gerektirdiği yeni insan kaynakları ihtiyacından dolayı kırdan kente göçler söz konusu olmuştur. Bu göçler ilk dönemlerde büyük bir yoğunluk taşımaktadır ve kentlerde nüfus oldukça büyümüştür. Dolayısıyla, bu nüfusun ihtiyaçlarının giderilmesi için doğal kaynakların daha da çok tüketildiği görülmektedir<sup>32</sup>.

Nüfus artışı ile çevre sorunları arasındaki ilişkiye üç farklı bakış söz konusudur. Bunlardan ilki, iki kavram arasında bir korelasyon olmadığı tezini savunmaktadır. Buna göre, nüfus arttıkça çevre kirliliğinin de artması gerekmektedir ancak böyle birşey söz konusu değildir. Bir diğer görüş ise çevre kirliliğinin en çok gelişmiş ve geliştirmekte olan ülkelerde görüldüğünü bu nedenle asıl bağımsız değişkenin sanayileşme ve kalkınma olması gerektiği belirtilmektedir. Son bakış açısı ise nüfus artışı kavramının referans verdiği niceliksel artış aynı zamanda kaynaklar ile nüfus arasındaki doğru orantılı gelişmeyen ilişkiyi de gündeme getirmektedir. Dolayısıyla, vaad edilen ekonomik büyüme aslında kaynakların sınırlılığı duvarına çarpmaktadır. Bu nedenle, kaynaklar dikkatli ve gerektiği kadar kullanılmalıdır<sup>33</sup>.

Dünyanın 2050 yılında 9 milyar 150 milyon nüfusa sahip olacağı tahmin edilmektedir ve bu durum yeni çevresel sorunların gündeme geleceğini belirtmektedir. Bununla birlikte özellikle, geliştirmekte olan ülkelerdeki nüfus artışının gelişmiş ülkelere nazaran çok daha yüksek hızda seyretmesi ise bir diğer önemli husustur. Geliştirmekte olan ülkelerde sınırlı kaynaklardan gerçekleştirilmeye çalışılan sınırlı üretimin, büyüyen nüfusun taleplerini karşılamakta yetersiz kalacağı düşünülmektedir. Kısacası nüfus artışı

---

<sup>32</sup> Görmez, s.15.

<sup>33</sup> Sönmez ve Bayrı, 2006, s.6.

insanoğlunu doğaya daha fazla zarar verici hale getirmekte ve doğadan daha fazla üretim yapmaya zorlamaktadır<sup>34</sup>.

### 1.2.2. Sanayileşme ve Çevre Sorunları

Çevre ile sanayileşmenin ilişkisi tarihsel olarak yoğun bir şekilde gelişmektedir. Tarihte insanlığın gerçekleştirdiği ilerlemeler, çevre üzerinde önemli etkiler geliştirse de, hiçbiri sanayileşmenin çevreye etkilerinin boyutu ile karşılaştırılmaz. Ateşin bulunmasından sonra doğada yangınlar vesilesiyle çıkan tahribat ya da tarımın başlaması ile birlikte topraklardaki verimsizleşme, ne düzeyde olursa olsun 1765'te James Watt'ın buharlı makineyi icadından sonra geçen iki yüzyılın tahribatı ile arasında oldukça önemli bir mesafe bulunmaktadır. Watt'ın icadını, 1870'de elektriğın üretime eklenmesi izlemiş, 19. yüzyılın sonunda başlayıp, II. Dünya Savaşı'nın sonuna kadar olan dönemde ise Fordizm üretim- çevre ilişkilerinde önemli bir faktör olmuştur. Bu süreçte üretim-kaynak kullanımının vardığı boyutlar, çevrenin tahribatını arttırmıştır. Oysa ki dünyadaki kaynaklar tüm ülkelerin sanayileşmelerine ve sanayilerini sürekli büyütmelerine uygun kapasitede değildir ve nüfusun yoğunluğu, sanayileşme ve dolayısıyla kentleşme doğal kaynakları tükenme tehlikesi ile karşı karşıya getirmiştir<sup>35</sup>.

Erten'e göre insanoğlu sanayileşme ile birlikte doğayı kendi çıkarları doğrultusunda acımasızca kullanmaya ve yağmalamaya başlamış, böylece sadece bugün dünya üzerinde yaşayanların değil, bizden başka canlıların ve gelecek nesillerin de varlığını tehlikeye atmıştır<sup>36</sup>. Öte yandan 1970'li yıllarda içine düşülen büyük enerji krizinden ötürü mevcut üretim ilişkilerinin tartışmaya açılması söz konusu olmuştur ve bu dönemde Japonya çevreci bir model ile ön plana çıkmıştır. Örneğın, Kanada ve ABD'de aynı dönemdeki fabrikaların bacalarından siyah dumanlar çıkarken, Japonya'da bir fabrikadan çıkan sular balık yetiştiriciliği işinde kullanılmaktadır<sup>37</sup>.

Özellikle 1970'lerde başlayan çevreci model dünyanın diğer noktalarında da geçerli olmaya başlamış ancak bu kez gelişmiş ülkelerin çevre için tehlikeli olabilecek sanayi ünitelerini çevre ülkelere ihraç ettiği gözlemlenmiştir. Örneğın, Fransa kendi ülkesinde daha çevreci bir sanayi ünitesi mantığına yaklaşırken, kendi arka bahçesi olan Mali,

---

<sup>34</sup> Kırlioğlu ve Can, s.11.

<sup>35</sup> Karabıçak ve Armağın, s.205.

<sup>36</sup> Erten, s.1; Kemal Görmez, **Çevre Sorunları**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007, s.13.

<sup>37</sup> Sönmez ve Bayrı, 2006, s.6.

Senegal, Fildişi gibi az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde çok daha az çevreci bir sanayi faaliyetini yürütmektedir.

### 1.2.3. Kentleşme ve Çevre Sorunları

Sanayi Devrimi'ni takiben modern kentler ortaya çıkmaya başlamış ve kent merkezlerindeki üretim tesislerinin işçi açığını gidermek amacıyla tarımsal alandan kente göçler gündeme gelmiştir. Dolayısıyla, kentleşme öncelikle kent sayılarının ardından kentte yaşayan insan sayılarının artışı anlamına gelmektedir<sup>38</sup>. Sanayileşmenin bu ilk döneminde çevre tamamen ikinci plandadır ve yönetilebilir bir şey olarak görülmektedir. Kaynakların sınırsız olduğunun düşünüldüğü bu dönemde kentsel ortamda havanın ve su kaynaklarının kirlenmesi ile doğru orantılı olarak salgın hastalıkların yaygınlaştığı görülmektedir. 1876'da İngiltere'de kabul edilen bir yasa ırmak kirliliğini önlemeye yöneliktir. Ancak yasanın sanayi kuruluşlarının zararına olmayacak şekilde tanzim edilmesi söz konusudur<sup>39</sup>.

Bu örnekten de anlaşılacağı gibi, sanayileşmeye bağlı olarak kentleşme sürecinde çevresel kaynakların, üretim-tüketim dengesinin hizmetine sunulduğu görülmektedir ve bu dönemde tahribat çok yüksek düzeylere çıkmıştır. Hava kirliliği, su kirliliği, peyzaj kirliliği, toprak kirliliği kentleşme- çevre sorunları ilişkisinin en önde gelen sonuçları arasındadır. Oysa ki önce 1960'larda ekolojist siyasi akımların ve örgütlerin devreye girmesi, ardından 1970'lerdeki hammadde krizi ve Japonya örneği ile literatürde "sürdürülebilirlik" kavramına sık sık vurgu yapılmaya başlanmış ve planlamanın önemine vurgu yapılmıştır. Planlama kavramı ile açıklanmak istenilen unsurlar;

- İmar planlarının düzenlenmesi,
- Düzenli altyapıların inşa edilmesi,
- Düzenli bir eğitim,
- Sosyal yaşam düzeyinin yukarıya çekilmesidir.

---

<sup>38</sup> Görmez, s.15.

<sup>39</sup> Karabıçak ve Armağan, s.209.

Ancak bu düzenlemelerin birçoğu gelişmiş Batı ülkelerinde yürürlüğe sokulmuş önlemlerdir ve az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler için bu tehdit hala varlığını sürdürmektedir.

### **1.2.3.1. Doğal Yaşam Alanlarının Yerleşim Alanlarına Dönüşmesi**

Kentleşmenin doğal sonuçlarından biri o güne dek kırsal alan olan bölgelerin sanayileşme sonucu yerleşime açılmasıdır. Sanayi Devrimi'nden sonra fabrikaların olduğu ve dolayısıyla üretimin gerçekleştiği merkezlere yakınlığı ile öne çıkan bu bölgelere yerleşim başlamış ve doğal olarak yeşil alanların oranında gözle görülür bir azalmadan bahsedilebilmiştir. Bugün dünyanın en önemli metropollerinin 19. yüzyıldaki görünümü ile şimdiki görünümüleri mukayese edildiğinde, kentin merkezden dışa doğru olan yayılması gözlemlenebilmektedir<sup>40</sup>.

Özellikle 19. yüzyılın sonundan 20. yüzyılın son çeyreğine kadar olan Fordist üretimin ihtiyaçlarını karşılamak için kentlere göç eden kitlelerin yaşamaları için kent merkezleri yeterli olmamış ve merkezden uzaklaşarak şehir dışına doğru bir yayılma söz konusu olmuştur. Bu yayılma sonucunda, kentin hemen bitiminde başlayan yeşil alanlar yerleşim alanına dönüşmüştür. Örneğin, İstanbul'da yaşam tarihi yarımada ve Suriçi olarak ifade edilen bölgedeyken, kentleşme ile birlikte ilk olarak 1940'lı yıllarda Zeytinburnu ilçesi oluşmaya başlamıştır. Dünyanın diğer kentlerinde de benzer kentleşme ve kırsal alanlara doğru yayılma faaliyetleri gözlemlenmektedir. Plansız yapılan kentleşme faaliyetleri sonucunda verimli olan tarım arazileri de yerleşim alanlarına dönüştürülerek yok olmasına sebebiyet verilmektedir<sup>41</sup>.

### **1.2.3.2. Aşırı Doğal Kaynak Kullanımı**

Kentleşme doğal alanların zamanla işgal edilmesine dayalı bir form olarak tarım alanlarının ve doğal yaşam alanlarının kentteki yerleşimcilerin sınırsız talepleri doğrultusunda tehdit edilmesine sebebiyet vermektedir. Belirli bir yüzölçümünde aşırı insan yoğunluğu ve onların ihtiyaçları, yerleşimde toprağı, tüketimde suyu, gündelik faaliyetlerin yarattığı kirlilik ile ise havayı tehdit etmektedir. Dolayısıyla, kentleşme ve

---

<sup>40</sup> Görmez, s.14.

<sup>41</sup> Ahmet Aksu, "Avrupa Birliği 'ne Uyum Sürecinde Çevre Yönetim Sistemi ve Yerel Yönetimler (Karşılaştırmalı Bir Yönetimsel Model Yaklaşımı)", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi SBE, 2005), s.32.

onun doğal değişkeni olan nüfus artışı, kentteki kaynakların aşırı kullanımını sonucunu doğurmaktadır<sup>42</sup>.

### **1.2.3.3. Atıkların Yeryüzü Tabakasına Etkisi**

Kentsel ortamda nüfus yoğunluğu beraberinde atık yoğunluğunu da getirmektedir. Atıklar, toplumların sosyo-ekonomik faaliyetleri sonucu işe yaramaz hale gelen katı ve sıvı çıktılardır ve organik ve inorganik olmak üzere ayrılmaktadırlar. Buna göre organik atıklar sebze, meyve yiyecek artıkları iken, inorganik atıklar; cam, kağıt, plastik ve metallerdir ve bunlar çeşitli zararlı unsurları bünyelerinde barındırmaktadırlar. Dolayısıyla, bu zararlı bileşkelerin halk sağlığı, çevre mühendisliği, ekonomi vb. çeşitli disiplinlerden istifade edilerek ve atık oluşturma, biriktirme, toplama, taşıma, işleme, depolama vb. çeşitli aşamalardan geçirilerek ekonomiye geri kazandırılmaları gerekmektedir<sup>43</sup>.

### **1.2.3.4. Işık Kirliliği**

Işık kirliliği de, kentleşme kaynaklı bir çevre sorunu olup, özellikle yol, cadde, sokak, park, bahçe, turistik tesislerin dış cephe aydınlatmalarında ve reklam panolarında kullanılan ürünlerin yanlış tercih edilmesi, ev ve binalardan taşan ışıklar ve uzaya gönderilen direkt ışıklarla, aydınlatılan yüzeylerden yansıyan endirekt ışıklardan kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, kentsel alanlarda sosyal yaşam genelde geceye kaymıştır ve estetik kaygılar ile birleşince kirliliğin yaşandığı zaman dilimi daha da büyümüştür. Bu şekilde gerçekleştirilen bilinçsiz aydınlatmalar ile ekolojik dengeye zarar verilmekte ve ışık kirliliği oluşmaktadır. Bunda temel sorun daha çok aydınlatmanın daha iyi görüş sağladığı yanılgısıdır. Oysa ki, yetersiz aydınlatmanın yaratacağı güvenlik tehlikeleri kadar, aşırı aydınlatma da gözlerde kamaşma yaratacak ve görme koşullarını bozacaktır<sup>44</sup>.

### **1.2.3.5. Peyzaj Kirliliği**

Kentler tarih içerisinde insan eliyle oluşturulmuş yapay alanlardır. Sanayileşme, çarpık kentleşme, nüfus artışı vb. faktörler doğal çevrenin sürekli olarak bozulmasına işaret

<sup>42</sup> Görmez, s.15.

<sup>43</sup> Sevgi Aydın, "Konaklama İşletmelerinde Çevresel Maliyet Faktörlerinin Çevre Muhasebesi Üzerine Etkileri: Türkiye-Birleşik Krallık Uygulaması", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Akdeniz Üniversitesi SBE, 2010), s.12; Sönmez ve Bayrı, s.4.

<sup>44</sup> Çağatay Güler, **Ergonomiye Giriş**, Ankara: Ankara Tabip Odası Yayını, 2001, s.17.

etmektedir. Örneğin, Londra, Paris gibi şehirler tarihsel olarak düzenlerini uzun süre statik bir şekilde muhafaza ederken, Sanayi Devrimi'nden sonra şehirlerin çehresi o güne dek olmadığı bir hızla değişmiştir. Sanayileşme, kentin herhangi bir noktasında gelişigüzel bir şekilde başlamış ve kent bu alanın çevresinde örgütlenmiştir. Dolayısıyla, bir organizasyondan ve planlamadan bahsedilememektedir.

Burada doğal olanın kendiliğinden estetiği yerine insan eliyle inşa edilmiş bir estetiğin ikamesinden bahsedilebilmektedir. Doğal çevrede insan eliyle yapılmış değişikliğin sağlıklı insanların görüntü alanlarını rahatsız edici hale getirmesi durumu "peyzaj ya da görüntü kirliliği" olarak adlandırılmaktadır<sup>45</sup>. Peyzaj kirliliğinin en temel sonucu kentsel alandaki yeşil alanların talan edilmesi ve bunların yerine çarpık yapılaşmanın ikâme edilmesidir. Yerleşimin bir diğer getirisi ise estetik olmayan tasarımlara sahip ilan ve reklam tabelalarıdır. Peyzaj kirliliğinin diğer unsurları ise şu şekilde sıralanmaktadır<sup>46</sup>;

- a. Yanmış orman alanları,
- b. Yeşili yok edilmiş boş alanlar,
- c. Erozyona uğramış alanlar,
- d. Kirli kıyıları ve sular,
- e. Hava kirliliği,
- f. Görüş alanı darlığı,
- g. Çarpık yapılaşma,
- h. Düzensiz trafik,
- i. Atıklar,
- j. Levha ve tabelalardaki kirlilik,
- k. Yapıların aşırı köşeli olması,
- l. Renklerde uyumsuzluk,
- m. Yapılardaki kolon sayısının fazlalığı,
- n. Eşya düzeni,
- o. TV yayınları kaynaklı görüntü kirlilikleri,
- p. Sigara içmeye bağlı görüntü kirlilikleri.

---

<sup>45</sup> Recep Şener, "Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları: Marmaris İlçesi Örneği", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi S.B.E, 2012), s.60.

<sup>46</sup> Şener, s.61.

Peyzaj kirliliği kentsel ortamda yaşayan insanlar üzerinde genel bir kötümserlik, öfke, hoşnutsuzluk ve yılmışlık hali gibi çeşitli psikolojik ve travma, bulantı, baş dönmesi gibi çeşitli fizyolojik sorunları da gündeme getirmektedir. İnsanların ruhsal-bedensel bütünlükleri bozulmakta, depresyon daha sık rastlanan bir vakaya dönüşmekte, genel yorgunluk yaygınlaşmaktadır.

#### 1.2.4. Diğer Sorunlar

Kentleşmeyle ilgili sorunlar önceki maddelerle sınırlı değildir. Bu başlık altında, şu unsurlar da kentsel çevre sorunlarının arasına eklenmelidir;

- *Gürültü kirliliği:* Gürültü hoş gitmeyen ve kulağı tırmalayan sestir. İnsanlar tarih içerisinde dağınık bir şekilde coğrafyaya yayılmışken, kentler her sınıftan kitlenin bir araya geldiği kozmopolit yapılar oluşturmuştur. Sanayi devrimi sonrası makinenin yaşama katılması kentlerde fabrika seslerinin artmasına ve trafik gürültüsünün yükselmesine neden olmuştur. Zamanla bir kentsel gürültüden bahsedilebilir olmuştur. Bu gürültü, insanlarda stres, sinirlilik, sindirim sorunları, uykusuzluk, öfke, nevrostani, kan basıncı artışı, kalp hastalıkları, tedirginlik gibi fizyolojik ve psikolojik çeşitli sorunları gündeme getirmektedir. Ses seviyesi 85 desibelin üzerine çıktığında ise sağrlık etkileri oluşmaktadır<sup>47</sup>.

Gürültü kirliliği iki temel başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar; doğal gürültü ve yapay gürültüdür. Doğal gürültüler, doğadan kaynaklı yanardağ patlaması, gök gürlemesi, şimşek, rüzgar kaynaklı gürültülerdir. Buna karşılık, yapay gürültüler ise kentsel gürültüleri-dolayısıyla gürültü kirliliğini oluşturmaktadır; uçak gürültüleri, top atışları, trafik gürültüsü, sanayi gürültüleri, eğlence mekânlarının gürültüleridir<sup>48</sup>. Türkiye Çevre Durum Raporu'na göre gürültü kirliliğini azaltmak için uyulması gereken hususlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>49</sup>;

- a. Benzer iş gören ve daha az gürültüyle çalışan makineler, motorlar, donanımlar ve sistemlerin seçilmesi,
- b. Gürültünün kaynağına hapsedilmesi,
- c. Kaynak dışına yayılan gürültünün en dar sınırlar içinde durdurulması,

<sup>47</sup> Nüzhet Kahraman ve Oğuz Türkay, **Turizm ve Çevre**, 4. Baskı, Ankara: Detay Yayınları, 2011, s.23.

<sup>48</sup> Kahraman ve Türkay, s.23.

<sup>49</sup> Türkiye Çevre Durum Raporu, 2007.



d. Yayılmış gürültünün giremeyeceği bölümler oluşturulması.

- *Radyoaktif Kirlilik*: Bir diğer sorun ise radyoaktif kirliliktir. Dünyaya yansıyan ışık üç kategori altında ele alınabilmektedir. Bunlar; görülebilir ışık, mor ötesi ve kızıl ötesi ışıktır. Mor ötesi ışınların çoğu yeryüzüne ulaşmadan ozon tabakası tarafından engellenmekte olup, bunlar insan için oldukça zararlıdır. Dünyaya %2'si ulaşan bu ışınların artması ile birlikte, cilt kanseri ve radyasyona bağlı çeşitli rahatsızlıkların artma tehlikesi söz konusudur. Radyoaktif kirliliğin insan yaşamını tehdit eder hale gelmesi, gelişmiş ülkelerin gerçekleştirdiği radyoaktif deneylerle paralellik arz etmektedir. ABD, Rusya ve Fransa'nın çöllerde ve okyanuslarda gerçekleştirdiği nükleer denemeler çevrenin radyoaktif kirliliği sonucunu doğurduğu gibi yalnızca bölge ile sınırlı kalmayıp küresel sonuçlar üretmiştir. Bu sonuçlar aynı zamanda kuşaklar arası geçişlere de referans vermektedir.

Öte yandan ülkelerin enerji üretimlerinde lokomotif görevi gören nükleer santrallerin de herhangi bir sızıntı, felaket durumunda oluşturabileceği tahribat da pozisyonlarını tartışmalı hale getirmektedir. Örneğin, tüm çevreci önlemlerine rağmen deprem ve tsunami etkisi nedeniyle Japonya'daki nükleer santrallerde patlamalar oluşmuş ve ardından radyoaktif bir sızıntı gündeme gelmiştir<sup>50</sup>. Bu açıdan bakıldığında, nükleer enerjinin geleceği tartışmalı olsa da, gelişmiş ülkelerin sıklıkla tercih ettiği bu kaynağa, gelişmekte olan ülkelerde bütçe ve emek ayrılmaktadır.

### **1.3. Çevre Koruma Politikaları**

1970'li yıllarla birlikte, Sanayi Devrimi'nden beri o güne kadar olmadığı düzeyde doğal kaynakların tahrip edilmesi, gündeme sürdürülebilirlik tartışmalarını getirmiştir. Bu düşüncenin merkezinde kaynakların sınırsız olmadığı, sınırsız arzuları bu kaynakların karşılamaasının ise olanaksızlığı bulunmaktadır. Bu tarihlerde Roma Kulübü'nün gündeme getirdiği "Ekonomik Büyümenin Sınırları" isimli rapor çevre sorunlarına dair politika oluşturmada etkili olmuştur. Bu raporun temel vurgusu, doğal kaynakların sınırlı ve yenilenemez olduğu, üçüncü dünya ülkelerindeki yoksulluk düşünüldüğünde kaynakların dünyadaki insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yetmeyeceğidir. Dolayısıyla

---

<sup>50</sup> Şener, s.63-64.

insanların üretim ve tüketim alanındaki niceliksel büyüme talepleri ile kaynaklar arasında doğru orantılı olmayan bir ilişki vardır<sup>51</sup>.

Bu tarihten itibaren ajandaya giren kavramlar, *sürdürülebilir dünya*, *sürdürülebilir yaşam*, *sürdürülebilir ekonomik büyüme* gibi kavramlar olmuştur. Bu kavram ilk olarak Uluslararası Doğa ve Doğal Kaynakları Koruma Birliği (IUNC) tarafından hazırlanan "Dünya Koruma Stratejisi" isimli raporda kullanılmıştır<sup>52</sup>. Sürdürülebilir dünya görüşünün bileşenleri şu şekilde açıklanmaktadır<sup>53</sup>;

- İnsan doğanın bir parçasıdır ve tüm canlı türleri birbirlerine bağlı ve bağımlıdır,
- Doğaya yapılan etkiler, gerek bugün gerekse de gelecekte insan ve diğer türler üzerinde etkiler üretmektedir,
- Dünya yalnızca bilim ve teknoloji ile yönetilmeyecek kadar karmaşıktır,
- Dünya insana değil, insan dünyaya aittir ve onun sade bir üyesidir,
- İnsan doğada onu anlamak ve onunla dayanışmaya girmek için vardır,
- İnsan dışındaki her türün de yaşam hakkı ve yaşamak için savaşmak hakkı vardır,
- Her canlı ve nesne doğa bütünlüğü içinde anlam taşır,
- -Doğadaki kaynaklar sınırlıdır ve doğal sistemler sürdürülebilir bir şekilde kullanılmalıdır,
- Herkes kendi kirliliği ile ilgilenmeli, atıklar bir başka bölge ya da ülkeye dökülmemelidir,
- Doğayı koruma ve sürdürmede yasaların önünde olunmalıdır,
- Türlerin sürekliliği için aşırı doğumlar önemlidir,
- Yoksulluğun önlenmesi için yardımlar lütûf değil, sürdürülebilirlik anlamında görevdir.

Bu açıdan bakıldığında, çevre bilinci eğitimi oldukça büyük önem kazanmaktadır. Sanayi Devrimi'nden beri süregelen, "kaynakların sınırsız olduğu" paradigmasından bu varsayılan paradigmaya geçiş, kuşaklar içerisinde mümkündür. Bu eğitimin merkezinde

---

<sup>51</sup> Saatçi ve Dumrul, s.66.

<sup>52</sup> Esra Banu Sipahi, "Küresel Çevre Sorunlarına Kolektif Çözüm Arayışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 24, (2010), s.333.

<sup>53</sup> Erten, s.28.

ise "çevre etiği" bulunmaktadır. Çevre etiği, tıpkı sorunların nedenleri ve boyutları gibi küresel bir etik teklif etmektedir.

Bu küresel etiğin oluşturulmasının başlangıcı olarak, 1970'li yıllarla birlikte çevresel sorunların tespiti ve giderilmesi yönünde çeşitli stratejiler yürürlüğe konulmuştur. 1968'deki BM'ye bağlı UNESCO'nun Paris'te düzenlediği "İnsan ve Çevresi" başlıklı konferansı, 1972'de Stockholm'de düzenlenen "İnsan Çevresi" konferansı izlemiştir. Bugün de konferansın açılış günü olan 5 Haziran, her yıl "Dünya Çevre Günü" olarak kutlanmaktadır. Sırasıyla 1973'te Avrupa Konseyi tarafından Viyana'da bakanlık düzeyinde temsille çevre sorunlarının ele alındığı bir toplantı düzenlenmiş, 1975'te Barselona' da "Akdeniz Eylem Planı" tasarısı kabul edilmiş, 1976'da sözleşme imzalanmış ve 1978'de yürürlüğe girmiştir. 1976'da ise Vancouver'da düzenlenen HABITAT kongresinde BM düzeyinde çevresel sorunlar ele alınmıştır. 'Bu strateji ve önlemler 1980'lerde ise yerlerini önceden tahmin etme ve önleme stratejilerine bırakmış, 1990'larda ise uzun vadeli stratejik planlamanın merkezinde olduğu çevre koruma politikaları gündeme gelmiştir. Bu anlayışın yerleştiği konferans ise 1992'de düzenlenen Rio Konferansı'dır. Konferanstan, 170'i geçkin ülke tarafından kabul edilen çeşitli mutabakat metinleri ortaya çıkmıştır. Bunlar; Rio Bildirgesi, Gündem 21, İklim Değişikliği Sözleşmesi, Biyolojik Çeşitliliğin Korunması Sözleşmesi ve Orman Varlığının Korunması İlkeleri'dir. Böylece "sürdürülebilir kalkınma" dünya üzerindeki ülkeler için bir hedef ve politikaları içinse bir ilkeye dönüşmüştür<sup>54</sup>.

Kuşkusuz, 1990'lardaki çevre koruma politikalarına geçişte 1970'lerdeki Batı Avrupa başta olmak üzere ekolojist-yeşil parti ve derneklerin çalışmalarının sonuçları görülmektedir. İlk Yeşil Parti, 5 Haziran 1972'de Yeni Zelanda'da kurulurken, 1973'te İngiltere'de Ekoloji Partisi kurulmuş, parti 1978'de Yeşil Parti ismini almıştır<sup>55</sup>.

Bugün dünyada çevre ile ilgili politikalar geliştiren kuruluşları; UNEP (Birleşmiş Milletler Çevre Programı), UNIDO (Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Örgütü), OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı), NATO (Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı), AB, UNESCO (Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Komisyonu), Dünya Bankası vb. olarak sıralanmaktadır.

---

<sup>54</sup> Sipahi, s.334.

<sup>55</sup> Karabıçak ve Armağan, s.210.

### 1.3.1. Dünyada Çevre Koruma Politikaları

1970'li yıllardan sonra çevre sorunlarının geldiği nokta itibarı ile küresel niteliği dikkat çekicidir. Bu yıllarda çevre ile ilgili sorunların tespiti ve ortadan kaldırma stratejileri benimsenmiştir<sup>56</sup>. 1980'lerin temel başlığı mevcut kirliliğin ortadan kaldırılması ya da olası kirliliklerin önlenmesi değil, gelecek kuşakların da dâhil edildiği bir çevre yönetim anlayışının oluşturulmasından geçmektedir<sup>57</sup>. Dolayısıyla, bu sorunları çözmek için ulusal çabalar kadar küresel çapta işbirlikleri de gerekmektedir. 1972 Stockholm Konferansı'ndan sonra çözümlerin de küreselleşme eğilimine girdiği görülmektedir. Bu konferansa 113 ülke katılmış ve uluslararası çevre koruması bilincinin oluşmasında önemli bir yapı taşı olmuştur. Bu konferans sonucunda ulaşılan en temel argüman, herhangi bir politik-ekonomik argümanın çevre koruma politikaları oluşturulmasına engel olacak şekilde bahane oluşturulmasına yapılan vurgudur. Örneğin, az gelişmiş ülkelerden kalkınma hızlarını düşürmelerini istemek ya da onları yoksullukla başbaşa bırakmak sorunlara sırt çevirmek ve daha çok büyümelerini izlemek anlamına gelecektir. Bu durumda ise kimsenin birbirinden sorumlu olmadığı sanıldığı yanlış paradigmasının ağına düşülecektir. Oysa ki, küresel bir dünyada herkes birbirinden sorumludur ve bundan sonra politikalar bu doğrultuda oluşturulmalıdır<sup>58</sup>.

Bu küresel ittifak arayışı, dünyadaki çeşitli kilit kurumların da çevre hassasiyeti ile politikalar oluşturması sonucunu getirmektedir. Örneğin, Dünya Bankası 1980'li yıllardan önce yürüttüğü kalkınma politikaları kapsamında çeşitli ülkelere verdiği kredilerde çevresel değerleri dikkate almazken, zamanla doğal kaynakların maliyetsiz ve zarar görmeden pazar malına döndürüldüğü programları desteklemeye başlamıştır. Ancak yine de Dünya Bankası ilk aşamada kalkınma politikasının yanında çevresel kaynakların korunmasını ikincil öneme haiz olarak nitelendirmiştir. 1998'de kalkınmanın temel sektörleri olan enerji, madencilik ve ulaştırma toplam kredilerin 1/4'ünü alırken, çevre koruma programları toplam kredilerin %1.02'sini alabilmektedirler. Ancak 21. yüzyılda sivil toplumun da baskıları ile Dünya Bankası, dünyadaki sınırlı kaynakların tahrip edilmesini özendiren projeleri desteklemekten vazgeçmeye başlamıştır. Bunun yerine çevresel koruma programlarını özendirmeye

---

<sup>56</sup> Kırılıoğlu ve Can, s.27.

<sup>57</sup> Karabıçak ve Armağan, s.214.

<sup>58</sup> Sipahi, s.333.

başlayan Dünya Bankası'nın bu alandaki en büyük projesi GEF' (Global Environment Facility)'tir ve ülkelerin çevresel sorunlarına çözüm sağlamalarını desteklemektedir<sup>59</sup>.

Bugün dünyada "sürdürülebilir kalkınma" kavramı ışığında en belirleyici çerçeve, İklim Değişikliği Sözleşmesine Dair Kyoto Protokolü ile çizilmektedir. Protokolün temel amacı, dünyadaki CO2(karbondioksit) emisyon miktarının en az %55'inden sorumlu olan 55 ülke tarafından imzalanarak bu gazların kullanımının kısıtlanmasıdır. ABD, sözleşmeyi imzalasa da onaylamayacağını belirtmiş, Türkiye ise gelişmekte olan bir ülke olarak belirli bir tarihe kadar Kyoto'yu imzalamayacağını belirterek sözleşmeye taraf olmamıştır. Fakat 1998'de AB tarafından imzalanan sözleşme, ülkemiz için olduğu gibi sürdürülebilir bir kalkınma politikası doğrultusunda tüm ülkeler için bağlayıcı bir nitelik taşımaktadır<sup>60</sup>.

Bugün dünya üzerinde 1972 Stockholm, 1992 Rio ve Kyoto Protokolü ile çizilmiş çerçeve, dünyadaki kaynakların sınırlılığına ve bu sınırlılık içerisinde sürdürülebilir kalkınmaya dikkat çektiği gibi, şu anda oluşturulamayan politikaların gelecekte açlık, susuzluk, küresel ısınma vb. gibi maliyetlerle geri döneceğini belirtmektedir. Dolayısıyla, gelişmiş ülkelerin başta ABD olmak üzere Kyoto ile çizilen çerçevede işbirliğine yanaşmaları gerekmektedir.

Güncel politikalar üzerinde bağlayıcı olan bir diğer metin ise 26 Ağustos- 4 Eylül 2002'de düzenlenen Johannesburg Zirvesi'nde yayımlanan bildiridir. Bildiri sonucunda 5 önemli başlık üzerinde anlaşmaya varılmıştır. Bunlar şöyle sıralanmaktadır<sup>61</sup>;

- a. *2015'e kadar temiz su ve sağlık hizmeti alamayanların sayısını yarıya düşürmek:*  
Bu uygulamanın hayata geçirilmesi anlamında ABD, 3 yıl içinde 970 milyon \$ harcamayı taahhüt etmiş, AB ise Afrika ve Orta Asya'daki amaçların gerçekleştirilmesi noktasında taahhütte bulunmuş, BM ise her biri 20 milyon \$ katılım sağlayacak 21 adet farklı partner ülke bulmuştur.

---

<sup>59</sup> Bülent Duru, "Dünya Bankası, GEF ve Küresel Çevre Sorunları", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 58, Sayı: 2, (Nisan-Haziran 2003), s.82-83.

<sup>60</sup> Tıraş, s.68.

<sup>61</sup> Karabıçak ve Armağan, s.212.

- b. *Belirlenen tarihe kadar enerji hizmetlerine ulaşamayan 2 milyar insanı enerjiye ulaştırmak:* AB bu doğrultuda 700 milyon \$ vermeyi taahhüt etmiş, ABD ise 2003'te bu işe 43 milyon \$ ayırmayı taahhüt etmiştir.
- c. *İnsan sağlığına ve çevreye zararlı kimyasalların üretim ve kullanımını 2020'ye kadar azaltmak:* HIV ve AIDS virüslerinin yayılma düzeylerinin düşürülmesi, su ve kirlilik kaynaklı hastalıkların azaltılması bu kapsamda değerlendirilmektedir.
- d. *Kuru tarım alanlarının sulanması ve sürdürülebilir tarım için hamleler yapmak:* ABD bu doğrultuda 2003'te 90 milyon \$, farklı 17 partner ülke ise BM'ye en az 2'ser milyon \$ vermeyi taahhüt etmiştir.
- e. *Biyolojik çeşitlilik ve ekosistem yönetiminin korunması için önlemler almak:* Bu doğrultuda 2010'a kadar biyolojik çeşitlilikte azalma hızının düşürülmesi, 2015'e kadar balık üretim alanlarının optimizasyonu, 2012'ye kadar yat limanlarının kurulması, 2010'a kadar anti-ozon kimyasallar yerine çevreci alternatiflerin bulunması öncelikli amaçlardır. 32 farklı ülke BM'ye 100 milyon \$ kaynak ayırmayı taahhüt ederken, ABD ise orman yönetimi için 2002-2005 yılları arasında 53 milyon \$ vermeyi taahhüt etmiştir.

### **1.3.1.1. Çevrecilik Konusundaki Gönüllü Kuruluşlar**

Bugün dünyada bu inisiyatifi temsil eden çevreci gönüllü kuruluşların tarihine bakıldığında iki temel dönemden bahsedilebilmektedir. Bunlar;

*Birinci Kuşak:* 1970'lerin ortasına kadar olan, zaman ve konu açısından sınırlı, formel özellikler göstermeyen ve gevşek yapılanmalardır<sup>62</sup>. ABD'de 1965 ile 1969 arasında faaliyet gösteren Sierra Club, National Audubon Society, Wilderness Society; Almanya'da NATO'nun atış alanına ve nükleer santrale karşı çeşitli çevreci hareketlerin bulunduğu ve sonrasında Yeşil Parti'nin oluşmasına da katkı sağlayan 1971'de kurulan üst birlik "Federal Association for Citizen Action Groups for Environmental Protection", Fransa'da 1968 toplumsal hareketlerinden önce de var olmakla birlikte, özellikle o

---

<sup>62</sup> Selim Kılıç, "Uluslararası Çevre Hukukunun Gelişimi Üzerine Bir İnceleme", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, s.145.

dönemde güçlenen ve 1974 Petrol Krizi'nden sonra nükleer santral yatırıma karşı mücadeleye başlayan APRI, Amis de la Terra, CSFR, Alsaca Grupları vb.'nin mücadeleleri sonucunda bugün Çevreci kuruluşlar oldukça önemli bir baskı grubuna dönüşmüştür<sup>63</sup>.

*İkinci Kuşak:* 1970'lerin ortasından bugüne yerel konular yerine evrensel değerlere vurgu yapan, sürekli ve formel organizasyonlardır<sup>64</sup>. Bugün bu hareketlerin politik alandaki yansımaları temsil eden Yeşil Partiler Avrupa'da birçok ülkede birer iktidar ortağı haline gelmiş ve ikinci kuşak gönüllü kuruluşlar küresel kamuoyunun farkındalığını arttırmışlardır. Bugünkü gönüllü kuruluşlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>65</sup>;

- a. *Friends of Earth:* 1969'da San Francisco'da kurulmuş, kısa sürede tüm Avrupa'da etkili bir örgüte dönüşmüştür. 20. yüzyılın sonunda örgütün 33 ülkede faaliyeti sürerken, temel hedefi; nükleer güç, aşırı kirlilik, teknokrasi, şirketleşme, sanayileşme süreçlerinin çevre üzerindeki etkisini toplumsal, siyasal yapıyla ilişkilendirerek eleştirmektir. Kuruluş dünya çapında ses getiren eylemleriyle tanınmaktadır.
- b. *Greenpeace:* Bugün dünya üzerinde en popüler gönüllü çevre kuruluşu olan Greenpeace 1970'lerin başında kurulmuş olup, çıkış noktası nükleer silahlanmaya karşı olmaktır. İlgi alanları arasında; toksik atıklar, asit yağmuru, canlı çeşitliliği, nükleer güç, yaban yaşam vb. bulunmaktadır. Dünya üzerinde çok sayıda ülkede örgütlenen Greenpeace' in 3 milyona yakın üyesi bulunmaktadır.
- c. *Conservation Society:* İngiltere'de 1966'da kurulan antibürokratik bir yapıya sahip olan örgüt, öne çıkan bir diğer küresel gönüllü çevre faaliyetidir.

Bu kuruluşların yanında World Wide Fund Nature, Commitment, Aktie Strolham, The Foundation for Alternative Life, Sierra Club, Audubon Society, Izaak Walton League,

---

<sup>63</sup>Bülent Duru, "Çevre Bilincinin Gelişim Sürecinde Türkiye'de Gönüllü Çevre Kuruluşları", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 1995), s.41-44.

<sup>64</sup> Kılıç, s.145.

<sup>65</sup> Bülent Duru, *Çevre Bilincinin Gelişim Sürecinde Türkiye'de Gönüllü Çevre Kuruluşları*, s.44-45.

National Wildlife Federation, The Environmental Defence Fund diğer önemli gönüllü çevre kuruluşları olarak dikkat çekmektedir<sup>66</sup>.

### 1.3.1.2. Dünya Çapında Çevresel Faaliyetler

Dünya çapında gerçekleştirilen çevresel faaliyetler ilk olarak BM 1972 Stockholm Konferansından sonra gündeme gelmiş olup, 1973'te AET (Avrupa Ekonomik Topluluğu) Birinci Çevre Eylem Programı'nın yürürlüğe girmesiyle hayata geçmiştir. Bu doğrultuda 1974 yılında Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) kurularak, 1975'te Barcelona' da kıyısı olan ülkelerinde katıldığı toplantıda Akdeniz Eylem Planı onaylanmıştır<sup>67</sup>. Aynı tarihte 1973'te Washington'da kararı alınmasına rağmen uygulanamayan CITES (Nesli Tükenmekte Olan Türlerin Uluslararası Ticareti Konvansiyonu) hayata geçmiş, 1976'da Kanada'nın Vancouver eyaletinde insan yerleşimi ve çevre ile ilişkisini tartışmaya açan ilk çevre konferansı olan HABITAT düzenlenmiştir. Bunu takip eden dönemde 1977'de BM tarafından çölleşme konferansı düzenlenirken, 1979'da Sınırlararası Hava Kirliliği Hava Konvansiyonu uygulamaya geçmiş, 1980'de ise World Conservation Union tarafından yeni bir strateji programı hayata geçirilmiştir. Bu programın teması, "sürdürülebilir kalkınma" dır. 1982'de ise World Resources Institute'nun kurulduğu görülmektedir.<sup>68</sup>

1982 yılı itibarı ile henüz Stockholm Konferansı'nın üzerinden on yıl geçmesine karşın istenilen seviyeye ulaşamadığı görülmektedir. Nairobi'deki toplantıda sonuç alınamamış olup, bu toplantı büyük eleştiriler olsa da, Dünya Çevre ve Geliştirme Komisyonu tarafından 1987'de yayımlanan Brutland Raporu, önemli bir atılıma işaret etmektedir. Raporda yer alan temalardan hareketle Rio Konferansı'nın düzenlenmesine karar verilmiştir. Bu konferans sonucu üzerinde karar kılınan 27 ilke, Gündem 21 eylem programı, Yeryüzü Şartı, 4 farklı uluslararası belge (Bkz: İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, Çevre ve Kalkınma Üzerine Rio Bildirisi, Biyolojik Çeşitlilik Sözleşmesi, Orman Bildirisi), 425 bilim adamının imzası bulunan Heidelberg duyurusu, çevre konusunda Stockholm Konferansı'ndan sonraki en geniş çerçeveye işaret etmektedir.

---

<sup>66</sup> Bülent Duru, *Çevre Bilincinin Gelişim Sürecinde...*, s.47-48.

<sup>67</sup> Kırlioğlu ve Can, s.28.

<sup>68</sup> Karabıçak ve Armağan, s.210.



1993'te BM ilk kalkınma temalı toplantıyı düzenlemiş, 1994'te Dünya Koruma Birliği (World Conservation Union) tükenme tehdidi ile karşı karşıya bulunan türlere dair bir kırmızı liste hazırlamış; nüfus artışının ise azaltılması ve stabilize edilmesinin altını çizmiş, 1995 Berlin'de imzalan COP 1 (Conference of the Parties) antlaşması doğrultusunda 1992'de yaratılan sera etkisi yapan gazların salınımının 2008-2012 periyodunda %5 azaltılmasını öngören Kyoto Protokolü 1997'de benimsenmiş, 1998'de ise imzaya açılmıştır. Bugün Kyoto Protokolü büyük güçlerin imzalamaması nedeniyle atıl kalmış gözükse de, önemli bir çerçeveye işaret etmektedir<sup>69</sup>. Küresel ölçekte sürmekte olan çevresel faaliyetlere çerçeve oluşturan bir diğer büyük toplantı ise Johannesburg Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi (2002)'dir. Bu zirve sonucunda su projeleri, enerji, sağlık, tarım, biyolojik çeşitlilik ve eko sistem yönetiminin korunması alanlarında kararlar alınmıştır.

24 Aralık 2009'da ise BM Genel Kurulu, Rio Konferansı'nın 20. yılı nedeniyle yeniden Rio'da bir "Yeryüzü Zirvesi"nin toplanmasını kararlaştırmış, Haziran 2012'de gerçekleştirilmesi düşünülen toplantının gündem maddeleri şu şekilde sıralanmıştır<sup>70</sup>;

- a. Taahhütlerin gözden geçirilmesi,
- b. Ortaya çıkan yeni sorunlar,
- c. Yoksullukla mücadele ve sürdürülebilir kalkınma bağlamında "Yeşil Ekonomi",
- d. Sürdürülebilir kalkınma için kurumsal çerçeve.

### **1.3.1.3. Sanayileşmenin Getirdiği Faaliyetler**

1992 Rio Konferansı'nın öncesinde Çernobil'in neden olduğu fekalet dünyadaki sanayileşme politikalarını tartışmaya açmıştır. Konferansta 425 bilim adamının imzaladıkları Heidelberg Duyurusu ile işaret ettiği husus, sanayileşme, ekonomik ve sosyal gelişmenin önlendiği, bilimsel ve endüstriyel gelişmeye karşı olan bir akıl dışı ideoloji tehlikesidir. Dolayısıyla, yeni dönemde çevreci politikalar mevcut sanayileşme faaliyetlerinin karşısında ve onları eleştiren bir bakış açısıyla değil, onları "sürdürülebilirlik" paradigmasına entegre eder bir şekilde dizayn edilmelidir<sup>71</sup>.

<sup>69</sup> Karabıçak ve Armağan, s.211-212.

<sup>70</sup> Ethem Torunoğlu vd. **Çevre Sorunları ve Politikaları**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, s.97.

<sup>71</sup> Karabıçak ve Armağan, s.211.

Teknoloji hızlı bir şekilde ilerlerken çevre değerlerinin yok olması karşısında rasyonel politikalar oluşturulmalı ve yine teknolojik tedbirlerle çevreye uyumlu çözümler üretilebilmektedir. Örneğin; Almanya eko-teknik yani çevre sorunları yaratmayan ekonomik işletme modeline ciddi yatırımlar yapmış, Brezilya şekerli atıkları alkol üretiminde değerlendirerek alkolleri petrolün yerine sıvı yakıt olarak kullanmaya başlamış, Japonya tüketim kalemleri olan buğday ve mısırın %70'i, odunun %50'si, soyanın %75'i ve petrolün %98'ini ithal ederken bu ürünlerin atıklarını değerlendirmeye yönelik yatırımlar yapmış ve kağıtta geri dönüşüm yüzdesini %90'a yükseltmiştir. Dünyada herhangi bir nedenden kağıt tüketimi düşünüldüğünde, ormanlık alanların kaybedilmemesi için yeniden dönüşüm önem kazanmaktadır. Ağaç yerine atık kağıdın geri dönüştürülmesi %20-30 arası su, %40 ise enerji tasarrufu sağlamaktadır. Nitekim, Tayvan'da aynı kategoride %98, Danimarka'da %97, Meksika'da %81'lik başarı düzeylerine ulaşmıştır<sup>72</sup>.

#### **1.3.1.4. Diğer Çevre Faaliyetleri**

1972 Stockholm Konferansı'ndan beri süregelen çevrecilik faaliyetlerinin en temel kazanımlarından biri 5 Haziran'ın Dünya Çevre Günü olarak kutlanmasıdır. Yine 1992 Rio Konferansı sonrasında her ülkenin kendi "Ulusal Çevre Stratejisi ve Eylem Planını" hazırlaması ve Yerel Gündem 21 çalışmaları bir başka kazanım olarak kaydedilirken, UNDP, UNEP ve Dünya Bankası arasındaki işbirliği sonucunda az gelişmiş ülkelerin çevreci yatırımlarını destekleyen GEF'in oluşturulması, önemli çevre faaliyetleri olarak kaydedilmektedir. 2000 yılında ise İsveç'in Malmö kentinde Çevre Bakanları toplanmış ve "Malmö Bildirisini" yayımlamışlardır. Buna göre küreselleşme süreci yeni yaklaşımları ve ana aktörlerle yeni tip işbirliklerini zorunlu kılarken BM'nin yeni kurduğu "Global Compact" (GC) bu süreci izleyecektir. GC bünyesinde BM ve 50 uluslararası şirket kurucu ortak olma özelliği taşıyarak, 100 uluslararası şirket ile sayıları 1000'i bulan ve dünya çapında faaliyet gösteren Nike, Ericsson, Daimler-Chrysler, Deutsche Bank, ABB, BP Amoco, Dupont, Credit Suisse vb. şirketler ise ortakır<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> Umut Tuğlu, "Çevre Muhasebesi ve Alanya'daki Bir Konaklama İşletmesinde Uygulanması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi S.B.E, 2010), s.19.

<sup>73</sup> Tuğlu, s.20.

### 1.3.2. Avrupa Birliği (AB)'nde Çevre Koruma Politikaları

AB'de çevre ve doğal kaynakların korunmasına yönelik politikalar özellikle 1980'li yıllarla birlikte yoğun bir şekilde uygulamaya konulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda, bu politikaların temel amacı; "çevreye ilişkin sorunların kontrol edilmesi ve çevre kirliliğin önlenmesidir"<sup>74</sup>. AB kurulduktan sonra çevre hakkında kaygılar ilk kez 1972 yılında o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) 'nun yayımladığı Paris Deklarasyonu'nda kendisine yer bulmuş, bu doğrultuda tüm AB üyelerinin müşterek hareket ettiği yeni bir paradigmaya referans verilmiştir.

AB'de çevre koruma politikalarının nedenleri şu şekilde sıralanabilir<sup>75</sup>;

- *Ürünlerin maliyet standardizasyonu:* Avrupa'da bütünleşmenin temel esasları olan serbest rekabet ve serbest dolaşım, aynı zamanda çevre alanında müşterek girişimleri ve müşterek politikaları gündeme getirmiştir. Dolayısıyla, her üye ve aday ülkenin kendi çevresel ölçütlerini belirlemesi ürünlerin maliyetleri üzerinde etkili olmakta, bu ise bazı ülkelerdeki kalite standardının yükselmesi ya da düşmesi sonucunu doğurmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, çevre koruma politikalarının birincil amacı üretilen ürünlerde standardizasyon sağlamaktır.
- *Yaşam kalitesinin yükseltilmesi:* Üye ülkelerin vatandaşlarının yaşam kalitelerinin yükseltilmesi ve doğal yaşam koşullarının sağlıklı bir biçimde sürdürülmesi için çevre koruma politikaları hayata geçirilmelidir.
- *Siyasi nedenler:* AB'de üye ülkeler birbirlerinden bağımsız değerlendirilemez. Dolayısıyla siyasi sınırların ortadan kalkması durumu, çevresel sorunların bizatihi sınır tanımazlığı ile birleştiğinde "ortak çözümler" üretmek kaçınılmaz olmaktadır.
- *İşbirliği zorunluluğu:* Çevre düzenlemesi ile mücadeleye yönelik geniş araştırma ağının da gösterdiği üzere, kirliliğin önlenmesi ve ortadan kaldırılması için üye ülkelerin harcamaları paylaşma ve işbirliğine gitme zorunluluğu söz konusudur. Özellikle, BM'nin 1972'de İnsan Çevresi Konferası adı altında Stockholm'de aldığı kararlar, bu işbirliğini birlik dışında zorunlu kılan bir unsur olmuştur.

<sup>74</sup> Gülnur Erdoğan, "Çevre Politikalarının Ulusal ve Uluslararası Hukuk Açısından Değerlendirilmesi ve Çevre Sorunları", **İzmir Barosu Dergisi**, Yıl: 73, Sayı: 2, (Nisan 2009), s.27.

<sup>75</sup> Erdoğan, , s.27-28.

AB'nin çevre koruma politikalarında son yıllardaki gelişmeler şu şekilde sıralanmaktadır<sup>76</sup>;

- a. *Enerji*: Temiz yakıt kullanımı, baca temizliği ve ekonominin yeniden yapılandırılması sonucunda asit içeren maddelerin havaya salınımında önemli ölçüde başarı kaydedilmiş, yenilenebilir enerjinin payı yükseltilmiştir.
- b. *Hava Kirliliği*: AB'nin en çok önem verdiği konuların başında havanın korunması gelmektedir. BM'nin onay ve desteği ile ozon tabakasına zarar veren gaz ve kimyasalların etkisi yıllar içerisinde önemli ölçüde düşürülmekle birlikte (Örn; BM Uzun Vadeli Sınır ötesi Hava Kirliliği Hakkındaki Avrupa Sözleşmesi için Ekonomi Komisyonu kararı doğrultusunda sülfür dioksit miktarı %70, nitrojen oksit ise %30 azaltılmıştır) 2030 yılında kullanılmasının tamamen yasaklanması hedeflenmektedir.
- c. *Yaşamın Korunması*: Kentleşme, endüstriyel gelişme ve nüfus artışının biyo-çeşitliliği tehdit etmesi karşısında AB, 1992'de oluşturulan Biyo-Çeşitlilik Hakkında Sözleşme ile canlıların birlikte yaşadıkları doğal ortamların korunmasına yönelik projeler geliştirmektedir.
- d. *Su Kirliliği*: AB'nin ilk aşamada su kirliliğine yönelik politikaları içme suyu, balık üretimi ve yüzme gibi unsurlarla sınırlı kalsa da, zamanla tarımdan gelen nitrat kirliliği ile organik gübre kullanımındaki sınırlara yönelik eylem programlarına yer vermeye başlamıştır.
- e. *Ormanların Korunması*: AB, 1992'den beri sera gazı etkisine karşı en önemli panzehir olan ormanların yaşatılması ile ilgili stratejilere ağırlık vermiş ve Ortak Tarım Politikası oluşturmuştur.
- f. *Atık yönetimi*: AB atık yönetiminde beş temel ilke belirlemiştir. Bunlar; atık yönetiminde bir hiyerarşi oluşturmak, en uygun teknolojiyi entegre bir biçimde kullanarak atık kullanım tesisatına yatırım yapmak, asgari gider oluşturan en uygun teknolojiyi bulmak, atıkların en yakın yerde imhası ve "kirleten öden" prensibinin uygulanmasıdır.

---

<sup>76</sup> "Avrupa Birliği'nin Çevre Politikası", <http://www.ikv.org.tr/pdfs/4f3a608d.pdf> , (26 Mart 2013), s.10-14

- g. *Endüstriyel Kirlilik Kontrolü ve Risk Yönetimi*: AB, endüstriyel emisyonların kontrolü, önemli kazaların ortaya çıkaracağı zararların kontrolü ve çevresel muhasebe ile eko-etiketleme önlemlerini almaktadır.
- h. *Kimyasallar*: AB, 13 Şubat 2001'de Kimyasallar Politikası hakkında Niyet Bildirgesini kabul ederken bu bildirge; iç piyasanın verimli işleyişini, kimya sanayinde rekabet ve yeniliği sağlarken, çevre sağlığını korumayı hedeflemektedir.
- i. *Radyasyondan Korunma*: AB'de nükleer güvenlik ve radyasyondan korunma için Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu Antlaşması (EURATOM) zemininde sağlık ve güvenlik kurallarına referans vermektedir.
- j. *İklim Değişikliği*: AB, 1992 Rio Konferansı'nda kabul edilmiş çerçeveden hareketle 1997'de BM'ye üye ülkelerin çoğunun kabul ettiği Kyoto Protokolü'nü imzalamıştır.
- k. *Gürültü Kirliliği*: 1996 yılında Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan gürültü politikası konusundaki niyet mektubunda; ulaşım araçlarının artışı gürültü emisyonunun hacmi üzerinde etki üretmektedir, sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla, izin verilecek olan emisyon düzeyleri ile ilgili araçlara işaret konulması ya da gürültü testi kodları bu alandaki uygulamaları oluşturmaktadır.

**Tablo 1**  
**AB Çevre Politikasının Gelişimi**

<b>1967</b>	İlk çevresel direktif kabul edilmiştir. 67/548 sayılı bu direktif tehlikeli maddelerin sınıflandırılması paketlenmesi ve etiketlenmesi konularını düzenlemektedir.
<b>1972</b>	Paris Zirvesi'nde Avrupa Komisyonu'na çevresel eylem programı hazırlaması için bir çağrı yapılmıştır.
<b>1973</b>	Avrupa Komisyonu içinde Çevreyi ve Tüketiciyi Koruma Direktörlüğü oluşturuldu. Birinci Çevresel Eylem Programı (1973-76)
<b>1977</b>	İkinci Çevresel Eylem Programı (1977-81)
<b>1981</b>	Avrupa Komisyonu bünyesinde Çevre; Nükleer Güvenlik ve Sivil Savunma Genel Müdürlüğü oluşturuldu.
<b>1983</b>	Üçüncü Çevresel Eylem Programı (1982-86)

**Tablo 1'in Devamı**

<b>1987</b>	Avrupa Çevre Yılı Dördüncü Çevresel Eylem Programı (1987-92) Tek Avrupa Senedi ile çevre politikası Roma Antlaşmasına dahil edilmiştir.
<b>1992</b>	Besinci Çevresel Eylem Programı (1992-2000) Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı (UNCED), Rio de Janeiro, Brezilya LIFE I 1992-95 Eko Etiket Uygulaması
<b>1993</b>	Maastricht Antlaşması Madde 130r ile çevresel eyleme politika statüsü vermiştir. EMAS — Çevre Yönetimi ve Denetimi Sistemi
<b>1994</b>	Avrupa Çevre Ajansı'nın Resmi Kuruluşu - Kopenhag
<b>1996</b>	LIFE II 1996-99
<b>1999</b>	Amsterdam Antlaşması çevre politikasını Avrupa Birliği'nin önemli bir politik aracı haline getirmiştir.
<b>2000</b>	Besinci Çevresel Eylem Programı LIFE III 2000-04
<b>2001</b>	Altıncı Çevresel Eylem Programı için Önerinin Sunulması COM(2001) 31 final
<b>2002</b>	Rio +10, 1992'deki Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansının Devamı, Rio de Janeiro

**Kaynak:** Environment DG Information Brochure, An Introduction To The Directorate-General For The Environment Of The European Commission And To Sources Of Information On EU Environmental Policy, Office For Official Publications of The European Communities: L-2985 Luxembourg, 2002, s.18. Aktaran: Derya Kelgökmen "Avrupa Birliği'nde Çevre Koruma Politikaları ve Türkiye'deki Yerli ve Yabancı Firmaların Pazarlama Politikalarına Etkileri" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ege Üniversitesi, SBE, 2006), s.12.

### **1.3.2.1. AB Anayasasında Çevre**

AB Anayasası, AB üyesi ülkelerin hükümetleri tarafından 2004'te Roma'da uluslararası bir antlaşmanın imzalanması ile gündeme getirilse de, 29 Mayıs 2005' de Fransa' da ve 1 Haziran 2005' de Hollanda'da yapılan referandumlar sonucunda anayasa taslağının reddedilmesi nedeniyle yürürlüğe girememiştir<sup>77</sup>. Bugün bir bekleme sürecine giren AB Anayasası'nda "çevre politikasının" temel ilkeleri görülebilmektedir. AB Anayasası'nda çevre politikaları, kurucu antlaşmalar ve çevre eylem programları ile şekillenmiş olup, yeni ve radikal bir ilke önerilmemiş ve bugüne dek oluşturulmuş olan müktesebat sürdürülmüştür. Buna göre AB Anayasası'nda çevre politikası<sup>78</sup>;

- a. Çevre kalitesinin muhafaza edilmesi, korunması ve geliştirilmesi,

<sup>77</sup> Ahmet Aksu, s.46.

<sup>78</sup> Bülent Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", **Avrupa Birliği Politikaları**, Çağrı Erhan ve Deniz Senemoğlu (drl.) Ankara: İmaj Yayınevi, 2007, s.5.

- b. İnsan sağlığının korunması,
- c. Doğal kaynaklardan ussal ve makul biçimde yararlanılması,
- d. Bölgesel ve dünya çapında çevre sorunlarının üstesinden gelebilmek için uluslararası düzeyde tedbirlerin teşvik edilmesi hedefine dayanarak oluşturulmasını hedefler.

AB Anayasasında çevre politikası öncelikle, ".. Birlik 'in çeşitli bölgelerindeki durumların farklılığını dikkate alarak, yüksek düzeyde bir koruma hedefler. Bu politika, ihtiyat ilkesine ve önleyici tedbirlerin alınmasına, çevresel zararın kaynağında giderilmesine ve kirleten öder ilkelerine dayanırken" (m.III- 233), bütün politika alanlarına çevre korumaya dair zorunlulukların dahil edilmesi belirtilir (m.III-119) ve alınan/alınacak olan önlemlerin üye ülkeler tarafından nasıl finanse edilip uygulanacağı kurallara bağlanır (m.III-234) <sup>79</sup>.

### **1.3.2.2. AB' nin Çevreye Yönelik Faaliyetleri ve Çevre Koruma Örgütleri**

AB'nin çevreye yönelik faaliyetleri uzun süre "kirliliğin failine" bedel ödetildiği bir anlayışa sahipken, özellikle 1970'li yıllardan sonra önleyici çevre faaliyetleri söz konusudur. Bunlar şöyle sıralanmaktadır<sup>80</sup>;

- a. *Çevre Kirliliği Hakkında Bilgilere Serbest Ulaşım*: Bu ilke doğrultusunda ulusal yetkili makamlar çevrenin durumu hakkında isteyen herhangi birine bu işten çıkarımı ispat etmesine gerek kalmaksızın bilgi vermelidir.
- b. *Çevre Etki Değerlendirmesi*: Bu enstrüman ile bir projenin çevreye olası etkileri değerlendirilir. Toplumsal katılımı gerektiren bu enstrüman aynı zamanda "önleyicilik" ilkesinin en temel bileşenlerinden biridir.
- c. *Çevresel Denetleme (Eco-Audit)*: AB üye ülkelerindeki işletmeler üretim süreçlerinin yasal düzenlemelere ve ortak standartlara uygunluğunu beyan ederler. Bir başka önemli sistem olan EMAS (Çevre Yönetimi ve Denetimi Sistemi) ise 2001'den beri kamu-özel sektörlerden bilgi almak isteyen herkese açıktır ve üye ülkeler ile Avrupa Ekonomik Alanı'ndaki üç ülkeden başvuru yapmak mümkündür.

<sup>79</sup>Bülent Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", s.5.

<sup>80</sup>Bülent Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", s.13.

d. *Çevre Dostu Ürünler için Eko-Etiket (Eco-label)*: AB bünyesinde üretim kalitesinin bileşenlerinden biri de gönüllülük esasına dayansa da, eko-etiketlerdir. Buna göre üretici ya da ilk ithalatçılar her bir üretim grubu içerisinde AB Eko-Etiketleme Kurulu tarafından tayin edilmiş farklı farklı koşulları sağladıklarında eko-etiket alabilmektedirler.

Öte yandan AB'nin çevreye yönelik faaliyetleri arasında özellikle mali enstrümanlar büyük önem arz etmektedir. Bunlar sırasıyla<sup>81</sup>;

- a. *LIFE Programı (Çevre için Mali Araç)*: AB'nin tamamen çevreye yönelik projelerin finansmanında kullandığı yegane mali enstrümanı olan bu program 1992'de çevre mevzuatı ve politikalarını desteklemek amacıyla uygulanmaya başlanmıştır. Aday ülkeler, Akdeniz ve Baltık Denizi'nde kıyısı olan ülkelerle birlikte, yeni üye ülkeleri de kapsayan bu program 2005-2006 tarihine kadar yürürlükte kalmış olup 317 milyon euro bütçe ayrılmıştır. Çevre, Doğa ve Üçüncü Ülkeler kategorileri altında ele alınan bu programda; yenilikçi eylemler, tanıtım gösterisi faaliyetleri, yerel yönetimlere yönelik tanıtım faaliyetleri, promosyon, teknik yardım faaliyetleri ile hayvan ve bitki örtüsünün korunmasına yönelik projeler, sürdürülebilir kalkınma amaçlı tanıtım faaliyetleri destek kapsamına girmektedir. Bu bağlamda, 1992 yılından beri LIFE- Çevre, LIFE-Doğa için 300 milyon euro ayrılırken, LIFE Üçüncü Ülkeler için 38 milyon euro ayrılmıştır.
- b. *Yapısal Fonlar*: Bu kategori altında Avrupa Bölgesel Kalkınma Fonu (ERDF), Avrupa Sosyal Fonu (ESF), Avrupa Tarımsal Destek ve Garanti Fonu (FEOGA), Balıkçılık Alanında Mali Destek Sağlayan (FIFG) istihdam, çevre, tarım, bölgesel ekonomik kalkınma ve balıkçılık alanlarında finansman sağlamaktadır.
- c. *Uyum Fonu*: 1994'te İspanya, Portekiz, Yunanistan ve İrlanda gibi yeni AB üyesi ülkelerin sosyo-ekonomik bütünleşmesine katkı sağlamak amacıyla kurulmuştur. Bu fonun kapsamında desteklenen projelerin yarısı çevre koruma merkezli projelerdir.

---

<sup>81</sup> "Avrupa Birliği'nin Çevre Politikası", <http://www.ikv.org.tr/pdfs/4f3a608d.pdf>, (26 Mart.2013), s.21-23



- d. *ALTENER*: Bu araç, AB'nin enerji politikası bağlamında oluşturulmuştur ve merkezinde yenilenebilir enerjilerin geliştirilmesi hedeflenmektedir.
- e. *SAVE II*: *SAVE* isimli programın devamıdır ve 2003-2006 yılları arasında geçerli olmuştur. Amacı bölgesel ve kent düzeyinde enerji yönetimini hayata geçirmektir.
- f. *Sürdürülebilir Tüketim*: Bu mali kaynak sayesinde üye ve aday ülkelerin tüketim alışkanlıklarının Tüketim Politikası kapsamı dışına taşmaması ve çevreye zarar vermemesi sağlanır.
- g. *Topluluk Girişimleri*: Bu alanda farklı girişimler söz konusudur. *URBAN*, kentsel sorunları; *LEADER II* kırsal gelişmeyi, *REGIS II* AB içinde bazı bağlantısız bölgelerin birliğin kalan kısmına entegrasyonunu, *INTERREG II* ise sınır ötesi ve bölgeler arası işbirliğini destekleme amacı taşımaktadır.
- h. *SMAP*: Bu program Avrupa-Akdeniz Ortaklığı çerçevesinde oluşturulmuştur ve Akdeniz'de su kaynakları, kıyı şeritleri, atık ve çölleşme konulu projelere öncelik tanıyan bir çalışmadır.
- i. *Gelişmekte Olan Ülkelere Yönelik Çevre Yardımları*: AB'nin dış politikası uyarınca, öncelik MDAÜ ve Akdeniz ülkelerinde olarak Asya, Latin Amerika, Afrika ülkelerine çevre alanında mali destek sağlamaktadır. *TACIS* ve *PHARE* MDAÜ'ler için, *MEDA Fonu* ise Akdeniz ülkeleri için kullanılmaktadır.

AB, özellikle çevre koruma politikaları kapsamında mali bir enstrüman olarak çevre vergilerine de özel önem göstermektedir. Çevre vergileri; aynı zamanda ekolojik vergi ya da yeşil vergi olarak da isimlendirilmektedir ve bu vergiler sonunda oluşturulan gelirler yine çevrenin korunması ve geliştirilmesine harcanmaktadır. Nitekim, bu vergilendirme sisteminin ürünü olarak Ekolojik Vergi Reformu düşüncesine geçilmiştir. Reformun bileşenleri<sup>82</sup>;

- a. Çevre tahribatına sebebiyet veren faaliyetlerin ardındaki devlet desteğinin kaldırılması,

---

<sup>82</sup> Erdoğan, s.30.

- b. İşgücü, sermaye ve ticari faaliyetler üzerindeki vergi yükünün çevreye zararlı ekonomik faaliyetlere yönlendirilmesidir.

AB'de çevre koruma örgütlerinin yürütme organı Avrupa Komisyonu ve onun adına 11. Genel Müdürlük ya da Çevre Nükleer Güvenlik ve Sivil Savunma Genel Müdürlüğü; çevre koruma hizmetlerini ve çevre durumunu denetleyen ve izleyen ise Avrupa Çevre Ajansı (AÇA)'dır<sup>83</sup>. AB Konseyi'nin 7 Mayıs 1990 tarihli yönetmeliği ile oluşturulan ve amacı; "veri tabanları ve konuya dayalı rapor hazırlamak, entegre çevresel inceleme çalışmaları yapmak, periyodik raporlama ve raporlama sistemlerine destek sağlamak servis ve şebeke alt yapısı oluşturmak amacıyla çalışmalar yürütmek vb." olarak tanımlanan AÇA'ya Türkiye'de 1999 yılında üyelik başvurusunda bulunmuş, 9 Ekim 2000 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Topluluğu arasında Türkiye Cumhuriyeti'nin Avrupa Çevre Ajansı ve Avrupa Bilgi Gözlem Ağı'na Katılım Anlaşması imzalanmıştır. 23.01.2003'te Türkiye tarafından onaylandıktan sonra 25.02.2003'te Bakanlar Kurulu kararı ile anlaşma yürürlüğe girmiştir<sup>84</sup>. Bununla birlikte uyumsuzlukları yargılayan organ ise Avrupa Toplulukları Adalet Divanı ve Bidayet Mahkemesi'dir. Bu bağlamda AB'de çevre koruma örgütleri şöyle sıralanmaktadır<sup>85</sup>;

- a. *Avrupa Parlamentosu,*
- b. *Avrupa Birliği Bakanlar Konseyi ve Daimi Temsilciler Komitesi,*
- c. *Avrupa Birliği Konseyi,*
- d. *Avrupa Komisyonu,*
- e. *AB Çevre Genel Müdürlüğü,*
- f. *Avrupa Toplulukları Adalet Divanı,*
- g. *Avrupa Sayıştayı,*
- h. *Ekonomik ve Sosyal Komite,*
- i. *Bölgeler Komitesi,*
- j. *Avrupa Yatırım Bankası,*
- k. *Ombudsman,*
- l. *Avrupa Merkez Bankası,*

---

<sup>83</sup> Recep Akdur, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Çevre Koruma Politikaları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine Uyumuna**, Ankara: Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi: 23, 2005, s.93.

<sup>84</sup> Erdoğan, s.31.

<sup>85</sup> Akdur, s.101-102.

m. *Vakıflar ve Kuruluşlar*: Avrupa Yaşama ve Çalışma Şartlarının İyileştirilmesi Vakfı, Avrupa Çevre Kurumu, Avrupa Tıbbi Ürünleri Değerlendirme Kurumu, İç Pazarda Uyumlaşma Bürosu, Topluluk Bitki Tür Hakları Bürosu, Avrupa İş Sağlığı ve Güvenliği Kurumu, Avrupa Gıda Güvenliği Otoritesi, Avrupa Deniz Güvenliği Kurumu, Avrupa Havacılık Güvenliği Kurumu.

### 1.3.2.3. AB'nin Çevre Eylem Programları

AB'nin Anayasası'nda çevre korumaya verilen yer ile birlikte en önemli yeri kapsayan unsurlar Çevre Eylem Programları'dır. Çevre eylem programları sırasıyla şu şekildedir<sup>86</sup>;

1. *Çevre Eylem Programı - 1973*: 22 Kasım 1973'te Konsey ve üye ülke temsilcilerince kabul edilmiş ve Topluluk bildirisi olmuştur. Bu program, 1973 ile 1977 yılları arasını kapsamakta olup, öncelikle gelecekte çevre koruma politikaları ve bu politikaları çevreleyen ilkeler belirlenmiştir. I. Çevre Eylem Programı, Stockholm Konferansı'nda benimsenen ilkelerin önemli ölçüde izlerini taşımaktadır. Örneğin; kirliliğin kaynağında önlenmesi, çevresel kaygıların bütün planlama ve karar verme süreçlerine dahil edilmesi, kirleten öder ilkesinin kabulü, AT politikalarının gelişmekte olan ülkeler üzerindeki etkisinin gözönünde bulundurulması, çevre bilincinin artırılması için eğitim faaliyetlerine ağırlık verilmesi, yerel, bölgesel, ulusal ya da küresel anlamda en uygun düzeyde eylemin başlatılması, üye ülkelerdeki programların senkronize edilmesi, zehirli atıklar, nehir ve deniz kirliliği, radyoaktif atıklar, üretim yerlerinin denetlenmesi bu programın en önemli konuları arasındadır<sup>87</sup>.
2. *Çevre Eylem Programı - 1977*: Bu program 1977 ile 1981 yılları arasını kapsamakta olan program konseydeki tüm ülkelerin temsilcilerinin kararı ile beş yıllık olarak hazırlanmıştır<sup>88</sup> ve tıpkı ilk programdaki gibi önceliği kirlenme ile ilgili gündemde olan sorunların kontrol altına alınmasına yönelik bir faaliyet listesine ayırmaktadır. Bu faaliyetler şu şekilde sıralanmaktadır; kirliliğin kaynağında önlenmesi, planlama ve karar verme süreçlerinde çevrenin öncelikli

<sup>86</sup> Tuğba Turan Bayram, Aysun Altıkat ve Fatma Ekmekyapar Torun, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Çevre Politikaları", *İğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, (2011), s.34-35.

<sup>87</sup> Bülent Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", s.6.

<sup>88</sup> Yavuz Bozkurt, *Avrupa Birliği' ne Uyum Sürecinde Türkiye' de Çevre Politikalarının Dönüşümü*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s.89.

kılınması, doğal kaynakların rasyonel yönetimi, bilimsel ve teknolojik araştırmaların desteklenmesi, kirletenin ödediği bir düzlemin sürmesi, devletlerin etkinliklerinin bir başka devletin çevresine zarar vermemesi, gelişmekte olan ülkelerin durumlarının izlenmesi, uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi, çevre bilincinin yaygınlaştırılması. Bununla birlikte programda içme suyu, deniz ve hava kirliliği öncelikli sorunlar olarak görölmektedir<sup>89</sup>.

3. *Çevre Eylem Programı - 1983 ve 4. Çevre Eylem Programı - 1987*: Bu iki programı önemli kılan unsur, Toplulukta çevre ve doğal kaynakların korunması noktasında küresel ve bütünlüklü bir stratejiye geçişe karar verilmesidir. Bu bağlamda, çevre politikası topluluğun diğer politikaları ile entegre edilmeye başlanmıştır. Çevre koruma politikası anlamında, aynı zamanda "kirliliği ortadan kaldırma" merkezli anlayıştan, kirliliği önleme merkezli anlayışa geçildiği görölmektedir. Bu doğrultuda AB, Topluluk Çevre Politikası içerisinde kirlenmenin önlenmesi için doğal kaynakların etkin ve verimli kullanımını önceleyen "Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED)" prosedürünü ele almış ve 1985'de karara bağlamıştır. Bu anlamda, bir diğer önemli gelişme ise topluluğun sınırlarının kaldırılmasının önünde fiziki, teknik ve mali engellerin 1993 yılında ortadan kaldırılmasını garanti altına alan Avrupa Tek Senedi ortaya konmuştur. Böylece Avrupa Topluluklarının kurumsal yapısı değiştirilmiş ve yetki alanları geliştirilmiştir. Tek Senet'in 25. maddesi ise Roma Antlaşması'na VII. Başlık olarak "Çevre"nin eklenmesini öngörmektedir. Böylece çevre konusu ilk kez kurucu antlaşmalar içerisinde dahil edilmektedir. Tek Senet'e eklenen VII. Başlık kendi içerisinde 130 R, 130 S ve 130 T maddelerine ayrılmaktadır. Özellikle, 130 R maddesi topluluğun çevre konusundaki amaçlarına referans vermektedir. 130 R maddesine göre AB'nin çevre konusundaki eylemleri, üye devletlerin enerji kaynaklarının işletilmesi konusundaki kural ve politikaların önüne bir engel olarak çıkartılamayacaktır. Bununla birlikte ilk kez yetki ikamesi (subsidiarity) ilkesi de Ortak Çevre Politikası başlığında AB mevzuatında kendisine yer bulmaktadır. Diğer maddeler olan 130 S; topluluğun çevre konusunda yetki kullanımına olanak vermekte<sup>90</sup> (Buna göre Konsey,

---

<sup>89</sup> Bülent Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", s.6-7.

<sup>90</sup> Bozkurt, s.98.

Komisyon'un önerisi üzerine Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danışıldıktan sonra, Topluluk' un girişeceği herhangi bir eylem oybirliği ile kararlaştırılacaktır), 130 T ise; topluluğun ortak bir şekilde alacağı koruma tedbirlerinin Kurucu Antlaşmalara aykırı düşmemesi halinde üye ülkeler tarafından alınabileceği belirtilmektedir.

Eylem Programını takip eden dönemde Avrupa'nın bütünleşmesi açısından oldukça önemli bir noktayı temsil eden Maastricht Antlaşması imzalanmış olup, çevre konusu bu antlaşmanın içerisinde ilk kez AB'nin açık hedefleri arasında sayılmıştır. Dolayısıyla, bu yeni anlayış; ekonomik büyümenin çevre ile uyum içerisinde gerçekleşmesi zorunluluğuna işaret etmektedir. Bununla birlikte, 1987 yılı Avrupa Çevre Yılı olarak seçilmiştir<sup>91</sup>.

5. *Çevre Eylem Programı- 1993*:1 Ocak 1993'te yürürlüğe giren 5. Çevre Eylem Programı'nda AB'nin soruna 10 yıllık bakışı tayin edilmiş olup, programın en merkezi kavramları "sürdürülebilir kalkınma" ve "sorumluluğun paylaşılması" olarak sıralanmaktadır. 5. Çevre Eylem Programı'nın üzerinde Rio Çevre ve Kalkınma Konferansı'nın ve Maastricht Antlaşması'nın izleri bulunmakta olup; özellikle beş temel sektörün çevre üzerindeki etkileri tartışmaya açılmıştır. Bu sektörler; sanayi, enerji, ulaştırma, tarım ve turizmdir<sup>92</sup>. Bununla birlikte 5. Programda; iklim değişikliği, hava kirliliği, doğal kaynakların ve biyolojik çeşitliliğin kaybı, kentsel çevrenin bozulması, kıyı alanları ve atıklar üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulmaktadır<sup>93</sup>. Bu programla eş zamanlı olarak önce 1997 Amsterdam Antlaşması AB'nin kurumsal yapısının dönüşümünü, 2000 yılındaki Nice Antlaşması ise genişleyen Avrupa'da çevre korumasının yerinin ne olacağını tartışmaya açan metinler olma özellikleri ve küresel düzeyde aynı hedeflere yönelik uluslararası mücadelede AB' nin rol oynaması gerekliliği ile ön plana çıkmaktadırlar<sup>94</sup>.

6. *Çevre Eylem Programı - 2001*: 2001-2010 yıllarını kapsayan programın temel amacı AB'nin sonraki on yılın çevre alanındaki hedeflerini ortaya koymasıdır. Bu

---

<sup>91</sup> Bülent Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", s.8.

<sup>92</sup> Hasan Zuhuri Sarıkaya, "Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Çevre Politikaları ve Uygulamaları" , [http://www.skatmk.itu.edu.tr/e-Dergi/14\\_1\\_1-10.pdf](http://www.skatmk.itu.edu.tr/e-Dergi/14_1_1-10.pdf),. (20 Nisan 2013), s.3

<sup>93</sup> Bülent Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", s.8.

<sup>94</sup> Bozkurt, s.115.

eylem programı 5. Programa eleştirel bir yaklaşım getirmekte ve var olan yasaların uygulanmasında yaşanan sorunların çözülmesine olanak verilmeden yeni mevzuatın oluşturulmasına geçilmesine dikkat çekilmiştir<sup>95</sup>. "Çevre 2010: Geleceğimiz, Tercihimiz" başlığını taşıyan program bünyesinde dört ana konunun çözülmesinin hedeflendiği görülmektedir. Bunlar; doğa ve biyolojik çeşitlilik, iklim değişikliği, çevre ve sağlık, doğal kaynaklar ve atıklar olarak sıralanmaktadır. Programda özellikle kendini hissettiren unsur, serbest piyasayı düzenleyen kuralların metinde ağırlık kazanmış olmasıdır. Dolayısıyla, çevre koruma politikalarının serbest piyasa ile ortak bir şekilde hareket etmesi önerilmektedir<sup>96</sup>.

Çevre Eylem Programı ile eş zamanlı olarak 2000 Lizbon Zirvesi'nde kabul edilen Lizbon Stratejisi'nin ekonomik ve sosyal boyutlarına çevre de eklenirken, 2001 Göteborg Zirvesi'nde ise Komisyon'un sunduğu Sürdürülebilir Kalkınma Stratejisi kabul edilmiştir. Bununla birlikte 2004'te imzalanan Anayasal Antlaşma' da da bu kavrama (sürdürülebilir kalkınma) yer verilmiş ve dengeli ekonomik büyüme-sosyal boyutu dikkate alan rekabetçi piyasa ekonomisinin yanında çevre kalitesini iyileştirmenin de sağlanmasına yönelik bir çerçeve çizilmiştir.

#### **1.3.2.4. AB'nin Çevre Koruma Politikalarının Hedefleri**

AB bünyesinde uygulanan çevre koruma politikaları öncelikli olarak bir bölgenin (Avrupa) içerisinde olduğu çevresel sorunların giderilmesi, önlenmesi vb. olarak takdim edilse de, hedefleri ve sonuçları itibarı ile küresel etkiler üretmektedir. AB Çevre Koruma Politikalarının hedefleri şu şekilde sıralanmaktadır<sup>97</sup>;

- a. Çevrenin korunması, kollanması ve çevre kalitesinin yükseltilmesi,
- b. Doğanın ve doğal kaynakların, ekolojik dengeye zarar verecek şekilde işletilmelerinden sakınılması ve bunların akılcı bir şekilde yönetilmelerinin temin edilmesi,
- c. İnsan sağlığının korunması,
- d. Kalkınmaya, kalite gereksinimleriyle uyum içinde, özellikle de çalışma şartlarının ve yaşam çevresinin geliştirilmesine yön verilmesi,

---

<sup>95</sup> Sarıkaya, s.4.

<sup>96</sup> Duru, s.8.

<sup>97</sup> Erdoğan, s.29.

- e. Kent planlaması ve toprak kullanımında çevresel etkilerin daha fazla dikkate alınmasının sağlanması,
- f. Topluluğun dışındaki devletler, özellikle de uluslararası örgütlerle küresel çevre problemlerine ortak çözümler aranması.

Bu unsurlar şu ilkeler çerçevesinde örgütlenmektedir<sup>98</sup>;

- a. **Bütünleyicilik:** Çevre koruma politikaları diğer politikalardan bağımsız kabul edilemez ve onların içerisine entegre edilmesi söz konusudur,
- b. **İhtiyat:** İlk kez Maastricht Anlaşması'na dahil edilen ilkeye göre, bir hareket çevre aleyhinde sonuçlar doğuracağı noktasında ciddi şüpheler içermekteyse, bilimsel anlamda kanıtlar ortaya çıkmadan da önlem alınabilmektedir,
- c. **Önleme:** Antlaşmalara Tek Senet ile eklenen bu ilke; zararın tamamen ortadan çıkmasından önce gerekli önlemlerin alınmasına referans verir,
- d. **Kaynakta Önleme:** Bu ilkeye göre, çevresel zararlar öncelikle kaynaklarında önlenir. Özellikle, emisyon standartlarının çevre kaliteli ölçülerinin üzerinde seyrettiği su ve atık sektöründe en kısa zamanda ve en yakın yerde atık imhası ile ilgili düzenlemeler söz konusudur.
- e. **Kirleten Öder:** Bu ilkeye göre çevreyi kirletenler, neden oldukları zararın yanında kirlilikle mücadele etmek için harcanan bedeli de ödemek ve çevreyi daha az kirleten ürün ve teknolojiler bulmak zorundadırlar.

### 1.3.3. Türkiye' de Çevre Koruma Politikaları

Türkiye'de çevre koruma politikalarına başvurulmasını sağlayan gerekçe özellikle 1970'lerde devlet merkezli bir sanayileşme hamlesiyle, küçük sanayi işletmelerinden tüm dünyadaki örneklerdeki gibi metal ürünler, kimyasallar, makine-teçhizat gibi ağır sanayi kollarına geçilmesiyle oluşan çevre kirliliğidir<sup>99</sup>. Türkiye'de o güne kadar "çevre hakkı" sağlık hakkının bir uzantısı gibi algılanmış, özellikle 1972 Stockholm Konferansı'ndan sonra değişen anlayış doğrultusunda gerek Anayasadaki çerçeve gerekse de diğer mevzuatlar küresel düzeyde revize edilmiştir. 1970'li yıllardan sonra Türkiye'nin uluslararası hukuk çerçevesinde taraf olduğu sözleşmelerin bağlayıcı maddelerinin çevre koruma politikalarını şekillendirdiği görülmektedir. 1992 Rio

<sup>98</sup> Erdoğan, s.29-30.

<sup>99</sup> Ceren Aksu, **Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre**, Güney Ege Kalkınma Ajansı, 2011, <http://geka.org.tr/yukleme/dosya/f6574f6e6b0a8d70a27bfbde52c53a47.pdf>, (10 Şubat 2013), s.19.

Konferansı'ndan sonra Türkiye'nin çevre politikalarının "sürdürülebilir kalkınma" kavramının etkisini taşıdığı görülmektedir. Özellikle, AB üyeliği sürecinde mevzuat adaptasyonunda çevre oldukça önemli bir unsur olarak ön plana çıkmaktadır. Örneğin; 1976 Akdeniz'in Kirliliğe Karşı Korunması Barcelona Sözleşmesi" doğrultusunda Türkiye birçok yasal düzenlemeyi kabul etmiş olup, hükümetler arası 15'e yakın toplantıya katılmıştır. Yine 1995'te gerçekleştirilen "Gümrük Birliği" anlaşması ile mali işbirliği protokolünde altı çizilen en önemli unsurlardan birinin çevre olduğu görülmektedir. Unutulmamalıdır ki, bu sözleşmeler Anayasa gereği yasa değerindedir. Ancak bu anlaşma ile birlikte, AB'nin iç hukukunun daha çevre korumacı referanslara sahip olması, öte yandan Dünya Ticaret Örgütü ve Hizmet Ticareti Genel Anlaşması'nda çevre korumacı yatırımlara destek verilmesi uyum sorununu derinleştirmiştir. Bununla birlikte, her ne kadar Türkiye uluslararası sözleşmelerin bağlayıcılığını kabul edip uyguluyor olsa da, Kyoto Protokolü gibi anlaşmaları politik öncelikler ve menfaatleri doğrultusunda şimdilik imzalamamaktadır<sup>100</sup>.

Türkiye'de çevre koruma politikalarında kaydedilen son gelişme ise Kasım 2000'de ilki, Nisan 2003'te ise sonuncusu ortaya konulmuş olan Katılım Ortaklığı Belgesi (KOB)'dir. Buna göre Türkiye'nin AB'ye uyum noktasında çevre konusunda uyması gereken koşullar belirlenmektedir. Türkiye çevre koruma politikalarını bu tarihten itibaren AB Ortak Çevre Politikası'na uyumlaştırmaya başlamıştır. Bu doğrultuda şu öncelikler gündeme getirilmiştir<sup>101</sup>;

- a. Su kalitesinin iyileştirilmesi
- b. Atık yönetiminin iyileştirilmesi,
- c. Hava kalitesinin iyileştirilmesi, doğanın korunması,
- d. Çevresel Etki Değerlendirme (ÇED) sürecinin güçlendirilerek etkinleştirilmesi ve Stratejik Çevresel Değerlendirme (SÇC) direktifine uyum sağlanması,
- e. Çevresel gürültü yönetimi,
- f. Kimyasallar yönetimi,
- g. Genetik Olarak Yapısı Değiştirilmiş Organizmalar (GDO),
- h. Nükleer Güvenlik.

---

<sup>100</sup> Torunoğlu vd, s.98.

<sup>101</sup> Erdoğan, s.31-32.



Türkiye’de çevre koruma politikaları oluşturulurken, uzun süre merkezi devlet kaynaklı bir trafikten söz edilebilirken, son yıllarda yerel yönetimlerin çevre politikalarını oluşturmak noktasında önemli bir işlev sahibi olduğu görülmektedir. Öte yandan, tüm bu gelişmelere rağmen Türkiye’de çevre politikaları AB'nin gelmiş olduğu noktanın gerisinde gözükmektedir. Türkiye’de çevre politikaları geleneksel çevre politikası araçları ile yürütülmektedir. 1970’li yıllara kadar dünyada geçerli olan bu anlayışın merkezinde kirliliğin giderilmesi ve atıkların bulunduğu alandan uzaklaştırılması bulunmaktadır. Buna göre çevreyi kirleten bunun bedelini öder. Nitekim bir diğer önlem unsurunun ise; mali enstrümanların devreye sokulması olduğu görülmektedir. Devlet; atık su, çevre temizlik, motorlu taşıt, yakıt vergisi adı altında mükelleflere çevre koruma amacı taşıyan vergilendirmeler getirmektedir.

Oysa ki, sonraki yıllarda "kirlilik önleme" merkezli bir politik anlayışa geçilmiştir. Buna göre çevre kirliliği tehditleri önceden tahmin edilmekte ve buna göre politika oluşturulmaktadır. Bu doğrultuda, üretim sürecindeki kirlilik ve atıklar yetersizlik, verimsizlik ve etkisizliğin sonucu olarak görülmekte ve önlenmek istenmektedir. Dolayısıyla, üretim sürecinin sonuçlarını beklemeden, bizatihi sürece odaklanarak onun "temiz üretim"e çevrilmesini sağlamak ve böylece kirliliğin oluşmasını önlemek bu politikanın yapıtaşını oluşturmaktadır. Türkiye’de henüz bu sistemin tam anlamıyla yaygınlık kazandığından bahsedilemez<sup>102</sup>.

### **1.3.3.1. Türkiye’ de Çevre Politikasının Gelişimi**

Türkiye’de çevre politikası BM üyeliği, AB’ye üyelik süreci ve bu süreçlerin getirdiği bağlayıcı sözleşmelerden ayrı olarak düşünülemez. 1960’larda planlama görevi nedeniyle devlet çevre sorunları ile ilgili politikalar oluşturmakla sorumlu iken, 1970’lerde küresel çevre politikaları takip edilmeye başlanmıştır. 1970’lerde, "Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı" sürecinde çevre yönetimi kavramına olan ilgi artmış, bu ise kamu-özel sektör paydaşlarının çevre sorunları karşısında koordinasyon zorunluluğunu doğurmuştur. 1980’lerde çevre politikası oluşturmak noktasında yetersizlikler sürmüş, 1990’larda ise devletin zayıf kalan korumacı politikası söz konusu olmuştur. Buna nüfus artışı, sanayileşme ve kentleşme, orman arazilerinin, meraların, ovaların yapılaşmaya açılmasına ve satışına müsaade eden çerçeve ile madencilik alanında özelleştirmeler ile

---

<sup>102</sup> Torunoğlu vd. s.118-119.

yaşanan çevresel sorunların derinleşmesi eklenmiş, siyasi iktidarın sorunları çözmedeki yetersizlikleri nedeniyle "çevreci hareketler" ortaya çıkmaya başlamıştır<sup>103</sup>. Bununla birlikte çevre politikasında en önemli belirleyicilerden biri küresel gelişmelerden bağımsız kabul edilemeyecek olan kalkınma planlarıdır. 1960'lardan itibaren kalkınma planları günümüze kadar önemli bir işlev sahibi olmuşlardır.

Ancak, Türkiye'de çevre koruma politikalarının en önemli belirleyicisi uluslararası sözleşmelerin bağlayıcılığı olmuştur. Dolayısıyla, 1970'lerden itibaren çevre koruma ile ilgili dünyada alınan önlemlerin, Türkiye'de de süreç içerisinde mevzuata yerleştirilmeye başlandığı görülmektedir. Anayasanın 90. maddesinde işaret edilen, "*Usûlüne göre yürürlüğe konmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmündedir*" cümlesine istinaden Türkiye'de çevre politikası çeşitli uluslararası anlaşma ve protokoller tarafından şekillendirilmektedir. Bu antlaşmalardan en önemlileri şöyle sıralanmaktadır<sup>104</sup>;

- a. *1979- Cenevre-Uzun Menzilli Sınırlar Ötesi Hava Kirlenmesi Sözleşmesi*: BM Ekonomik Topluluğu üyelerinin imzaladığı bu sözleşmenin taraf devletlerine düşen sorumluluklar; kurulan tesislerde hava kalitesinin denetimi için az atık üreten ya da atıksız teknolojiler ve buna uygun politikalar geliştirmektir.
- b. *1985- Viyana- Ozon Tabakasının Korunmasına Dair Sözleşme*: UNEP- Dünya Ozon Tabakası Eylem Planı dahilinde, BM üyesi ülkelerin ozon tabakasında değişiklik yaratan ve yaratabilecek olan insan faaliyetlerine karşı insan ve çevre sağlığını korumaya yönelik önlemler alması taahhüdünü verdiği sözleşmedir.
- c. *1987- Montreal- Ozon Tabakasını İncelten Maddelere Dair Protokol*: Bu protokol sonucunda ozon tabakasını değiştiren veya değiştirme olasılığı bulunan maddelerin ortadan kaldırılması hedeflenirken, sözleşme ekindeki florlu klorlu karbon gazı (CFC) salınımları da uluslararası denetime açılmaktadır.
- d. *1990- Londra- Ozon Tabakasını İncelten Maddelere Dair Montreal Protokolü Değişikliği*: Sözleşmeye taraf olan devletler, protokol ekinde belirtilmiş olan ve

---

<sup>103</sup> Torunoğlu vd. s.116.

<sup>104</sup> Torunoğlu vd. s.71-72.

kontrol altındaki CFC'lerin üretimi sürecinde sınırlamalara uymayı ve karşılıklı işbirliğini kabul ve taahhüt etmektedirler.

- e. 1992- Viyana- T.C. Hükümeti ile BM Sınai Kalkınma Örgütü Arasındaki Fon Anlaşması: Türkiye bu anlaşma ile Uluslararası Hidrojen Enerjisi Teknolojisi Merkezi Kurulmasının İncelenmesi projesine fon sağlamıştır.
- f. 1992- BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesine Yönelik Kyoto Protokolü: Bu sözleşme ile; atmosferdeki sera gazı birikimlerinin azaltılması ve iklim üzerinde tehlikeli insan kaynaklı etkinin önlenmesi, ekosistemin iklim değişikliğine adaptasyonu, gıda üretiminin zarar görmemesi ve sürdürülebilir kalkınmanın devamı amaçlanmaktadır.

Son olarak 2007 yılında yayımlanan IPCC raporu Türkiye’de kuraklık gibi sapmaların gözlenmesi üzerine "ihtari" bir dille kaleme alınmış ve TBMM bünyesinde bu doğrultuda, "küresel ısınmanın neden olduğu sorunların ve oluşturduğu sorunların ve oluşturduğu risklerin araştırılarak, alınması gereken önlemlerin belirlenmesi" amacıyla bir araştırma komisyonunun kurulması sağlanmıştır. Bu bağlamda, 23.10.2007 tarihinde, "Küresel Isınmanın Etkileri ve Su Kaynaklarının Sürdürülebilir Yönetimi" konusunda araştırma komisyonu kurulmuş ve öncelikler belirlenmiştir<sup>105</sup>.

### **1.3.3.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Çevre**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında çevre hakkı tıpkı Stockholm Deklarasyonu'na kadar geçerli olan anlayışta olduğu gibi, "sağlık hakkının" bir uzantısı gibi algılanmakta olup, "Sağlık, Çevre, Konut" ana başlığı altında, "Sağlık Hizmetleri ve Çevrenin Korunması" başlığı ile düzenlenmiştir. 1961 Anayasası'nın 49. maddesinde devletin, tüm vatandaşlarına beden ve ruh sağlığı içerisinde yaşam hakkı sağlamak vazifesine sahip olduğu belirtilmektedir. Nitekim 1982 Anayasası'nın 56. maddesi bu durumu, "Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir" cümlesi ile ifade etmektedir. Buna ek olarak Anayasamızda bireyin çevreye dair yükümlülükleri de vardır. Nitekim 56. maddenin devamında, "*Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir. Devlet, herkesin hayatını, beden ve ruh sağlığı içinde sürdürmesini sağlamak, insan ve madde gücünde*

---

<sup>105</sup> Torunoğlu vd. s.77.

*tasarruf ve verimi artırarak, işbirliğini gerçekleştirmek amacıyla sağlık kuruluşlarını tek elden planlayıp hizmet vermesini düzenler. Devlet, bu görevini kamu ve özel kesimlerdeki sağlık ve sosyal kurumlarından yararlanarak, onları denetleyerek yerine getirir"* cümlesiyle devlet-vatandaş arasındaki sorumluluk paylaşımına işaret edilmektedir<sup>106</sup>.

Anayasanın 44. maddesi ise devletin toprağın verimli işletilmesi, korunması ve geliştirilmesi, erozyon nedeniyle toprak kaybının önlenmesi, topraksız olan ya da toprağı olmayan çiftçilikle uğraşan köylüye toprak sağlamak amacıyla gerekli tedbirlerin alınması gibi görevleri olduğu şeklinde tanımlanmaktadır. Bununla birlikte, toprağı yetersiz olan ya da olmayan çiftçiye, toprak sağlanması, üretimin düşürülmesi, ormanların küçülmesi ve diğer toprak ve yeraltı servetlerinin azalması sonucunun doğmasını 44. maddenin devamındaki amir hüküm engellemektedir. Dolayısıyla, devletin bir yandan erozyonun yarattığı toprak kaybıyla mücadele ederken diğer taraftan erozyonun en önemli düşmanı "ormanlandırma" faaliyetlerini durdurarak çiftçileri topraklandırması bir tezat teşkil etmektedir. Bu nedenle, aksi bir davranış Anayasanın ihlâli olacak ve ilgili kamu görevlileri cezalandırılacaktır.

Anayasanın 43. maddesi ise kıyılara ayrılmıştır. Maddede kıyıların, devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu, deniz, göl ve akarsu kıyılarıyla, deniz ve göllerin kıyılarını çevreleyen sahil şeritlerinden yararlanmada önce kamu yararının gözetileceğı belirtilmektedir. Bununla birlikte kıyıların korunması amacına dönük olarak, *"kıyılarla sahil şeritlerini, kullanılış amaçlarına göre derinliğı ve kişilerin bu yerlerden yararlanma imkân ve şartları kanunla düzenlenir"* denmektedir<sup>107</sup>.

Anayasanın 63. maddesinde "Devlet, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının ve değerlerinin korunmasını sağlar, bu amaçla destekleyici ve teşvik edici tedbirleri alır" denmektedir. Anayasanın 169. maddesinde devletin ormanları korumak ve sahaları genişletmekle ilgili yükümlülüklerine işaret etmekte olup, ormanlık arazilerin de büyütülmesi görevine vurgu yapılmaktadır. Nitekim bu madde orman yangını söz konusu olduğunda yeni orman yetiştirilmesi, bu yerlerde başka çeşit tarım ve hayvancılık yapılamayacağı ve gözetimin devlette olduğunu da tanımlamaktadır.

---

<sup>106</sup> Elif Çolakoğlu, "Haklar Söyleminde Çevre Eğitiminin Yeri ve Türkiye'de Çevre Eğitiminin Anayasal Dayanakları", **TBB Dergisi**, Sayı: 88, (2010), s.165.

<sup>107</sup> Erdoğan, s.4.

Buna göre "devlet ormanlarının mülkiyeti devrolunamaz. Devlet ormanları kanuna göre, Devletçe yönetilir ve işletilir. Bu ormanlar zamanaşımı ile mülk edinilemez ve kamu yararı dışında irtifak hakkına konu olamaz.

*Ormanlara zarar verebilecek hiçbir faaliyet ve eyleme müsaade edilemez. Ormanların tahrip edilmesine yol açan siyasi propaganda yapılamaz; münhasıran orman suçları için genel ve özel af çıkarılamaz. Ormanları yakmak, ormanı yok etmek veya daraltmak amacıyla işlenen suçlar genel ve özel af kapsamına alınamaz".* Bu maddenin devamında ise "Orman olarak muhafazasında bilim ve fen bakımından hiçbir yarar görülmeyen, aksine tarım alanlarına dönüştürülmesinde kesin yarar olduğu tespit edilen yerler ile 31.12.1981 tarihinden önce bilim ve fen bakımından orman niteliğini tam olarak kaybetmiş olan tarla, bağ, meyvelik, zeytinlik gibi çeşitli tarım alanlarında veya hayvancılıkta kullanılmasında yarar olduğu tespit edilen araziler, şehir, kasaba ve köy yapılarının toplu olarak bulunduğu yerler dışında, orman sınırlarında daraltılma yapılamaz" denilerek istisnai bir duruma işaret edilmiştir<sup>108</sup>.

### **1.3.3.3. Çevre Kanunu**

Türkiye’de yürürlükte olan 2872 sayılı Çevre Kanunu, 09.08.1983 tarihinde kabul edilmiş ve 11.08.1983 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Çevre Kanunu'nun amacı; bütün canlıların ortak varlığı olan çevrenin, sürdürülebilir çevre ve sürdürülebilir kalkınma ilkeleri doğrultusunda korunmasını sağlamak olarak belirlenmiştir (md.1). Bu bağlamda, kanunun 3. maddesine göre başta idare, meslek odaları, birlikler ve STK'lar olmak üzere herkes; çevrenin korunması ve kirliliğin önlenmesi ile görevlendirilmiş ve bu konuda alınacak tedbirlere ve belirlenmiş esaslara uymakla yükümlü kılınmıştır. Kanunun 2. maddesinde çevreye ilişkin bir takım kritik kavramlar şu şekilde açıklanmaktadır;

- *Çevre:* Canlıların yaşamları boyunca ilişkilerini sürdürdüklerini ve karşılıklı olarak etkileşim içinde buldukları biyolojik, fiziksel, sosyal, ekonomik ve kültürel ortam,

---

<sup>108</sup> Erdoğan, s.5.

- *Çevre Korunması*: Çevresel değerlerin ve ekolojik dengenin tahribini, bozulmasını ve yok olmasını önlemeye, mevcut bozulmaları gidermeye, çevreyi iyileştirmeye ve geliştirmeye, çevre kirliliğini önlemeye yönelik çalışmaların bütünü,
- *Çevre Kirliliği*: Çevrede meydana gelen ve canlıların sağlığını, çevresel değerleri ve ekolojik dengeyi bozabilecek her türlü olumsuz etki,
- *Sürdürülebilir Çevre*: Gelecek kuşakların ihtiyaç duyacağı kaynakların varlığını ve kalitesini tehlikeye atmadan, hem bugünün hem de gelecek kuşakların çevresini oluşturan tüm çevresel değerlerin her alanda (sosyal, ekonomik, fiziki vb.) ıslahı, korunması ve geliştirilmesi süreci,
- *Sürdürülebilir Kalkınma*: Bugünkü ve gelecek kuşakların, sağlıklı bir çevrede yaşamasını güvence altına alan çevresel, ekonomik ve sosyal hedefler arasında denge kurulması esasına dayalı kalkınma ve gelişme"<sup>109</sup>.

Çevre Kanunu'nda 26.04.2006 tarihli ve 5491 sayılı Yasa ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin amacı uluslararası anlamda Çevre Hukuku alanında gerçekleştirilen düzenlemelerle paralellik sağlamak olarak öne çıkmaktadır. Örneğin, BM belgelerinde yer alan "sürdürülebilir çevre", "sürdürülebilir kalkınma" vb. kavramlar mevzuatımızda ilk kez kullanılmaktadır. Bununla birlikte, 9'uncu maddede "Çevrenin Korunması" başlığı altında gerçekleştirilen değişiklik ise 1992'de Rio-Biyolojik Çeşitlilik Sözleşmesi'nde kabul edilen esaslarla benzerlik taşımaktadır ve akademik ve sivil toplum örgütlerinin çevre meselesinde örgütlenmesi ile strateji tespitini gerekli kılmaktadır.

Bununla birlikte, Çevre Kanunu'nun 30. maddesinde çevre hakkı ve çevre hakkının korunmasına yönelik düzenlemeler de normların küresel değerler doğrultusunda revize edilmesinin önemli bir göstergesidir. Çünkü bu değişiklik sayesinde, "*Çevreyi kirleten veya bozan bir faaliyetten zarar gören veya haberdar olan herkes ilgili mercilere başvurarak faaliyetle ilgili gerekli önlemlerin alınmasını veya faaliyetin durdurulmasını isteme hakkına sahip olmuştur*". Bu değişiklik 09.10.2003 tarihli ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu ile paralel düşünüldüğünde, herkesin çevre hakkını etkin bir

---

<sup>109</sup> Erdoğan, s.6.

şekilde kullanabildiği ve bu hakkın yerine getirilmesine engel olan ya da görevlerini yerine getirmeyen kişi ve kurumların ceza ve idari olarak denetlenebildiği bir düzenlemeye referans vermektedir<sup>110</sup>.

Bu kanunda katılım ilkesi, önleme ilkesi, kirleten öder ilkesi, kusursuz sorumluluk ilkesi, bilgi edinme ve başvuru hakkı, piyasaya dayalı mekanizmalar ve çevre eğitimi vb. hususlara ilk kez yer verilmektedir ve kanun dünyada "sürdürülebilir kalkınma" anlayışının etkilerini önemli ölçüde taşımaktadır<sup>111</sup>.

#### **1.3.3.4. Kalkınma Planlarında Çevre Koruma Politikaları**

Türkiye'nin kalkınma sürecinde planlama kavramına oldukça büyük önem atfedilmektedir. 1961 Anayasası'nın 41. maddesinde planlama görevi "iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmayı demokratik yollarla gerçekleştirmek; bu maksatla milli tasarrufu arttırmak, yatırımların toplumun yararının gerektirdiği önceliklere yöneltmek ve kalkınma planları yapmak" cümleleriyle devlete verilmektedir. Bu doğrultuda, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı kurulmuş ve bu doğrultuda "beş yıllık kalkınma planları" yayınlanmaya başlanmıştır. Ancak 1963 ile 1972 yılları arasına yönelik ilk iki kalkınma planında çevre sorunlarına ve çözümlerine yönelik herhangi bir politika, ilke ya da hedefe yer verilmezken, Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973-1977)'ndan itibaren çevre sorunlarına karşı çevre örgütlenmesi ve yasal çerçeveye yönelik tartışmalar gündeme gelmiştir<sup>112</sup>. Bu planla birlikte ulusal çevre sorunlarına dikkat çekilmeye başlanmış, alınması gereken tedbirler sıralanmış ve bütüncül bir anlayışla çevre korumaya dair bir planlama sürecinin altı çizilmiştir<sup>113</sup>.

1979-1983 yılları arasını kapsayan Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde ise çevre politikalarının önleyici ve onarıcı nitelikler kazandığı göze çarpmaktadır. Özellikle, taraf olunan uluslararası sözleşmelerin belirlenen politika, düzenlenen yasa ve yönetmelikler üzerinde etkili olduğu görülmektedir. "Sürdürülebilir kalkınma" kavramının merkezi bir önem arz ettiği bu dönemde Başbakanlık Çevre Müsteşarlığı kurulmuş ve "Çevre Kanunu" çıkarılmıştır. 1982 Anayasası ile birlikte kalkınma politikası üzerinde temel belirleyici belgeler olmaktan çıkmış, sonrasında hazırlanan

---

<sup>110</sup> Erdoğan, s.8-9.

<sup>111</sup> Ceren Aksu, s.20.

<sup>112</sup> Torunoğlu vd. s.115.

<sup>113</sup> Ceren Aksu, s.19-20.

kalkınma planlarında çevre ile ilgili unsurlara önemli yer ayrılrsa da, bu politikalar üzerinde bir "zorunluluk ilişkisi" üretmemektedir.

Bu doğrultuda, "Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı"(1985-1989)'nda kentleşme, sanayileşme ve tarımda modernleşmenin yarattığı çevre sorunlarına ilişkin temel ilkeler ortaya konmuş, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994) sürekli ekonomik büyümenin ancak insan sağlığının ve doğal dengenin korunarak sağlanabileceği ve bu doğrultuda enerji, madencilik, petrol ürünleri, nükleer güvenlik konularında yasal altyapının oluşturulmasına karar verilmiştir. Bu kalkınma planı dahilinde 1991 yılında "Çevre Bakanlığı" kurulması amacıyla hazırlanan Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilmesidir<sup>114</sup>. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000); 1994 ekonomik krizinin etkileri ve AB üyeliği sürecinde gündemde olan Gümrük Birliği anlaşmasının etkilerini taşımakla birlikte çevre alanında bazı ilkeleri bünyesinde bulundurmaktadır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2000-2007) hazırlanırken Çevre Özel İhtisas Komisyonu kurulmuş ancak bu komisyonun yayınladığı ilk rapor DPT, hükümet ve ilgili bakanlık tarafından çevre alanında mevcut durumu çözmeye yönelik reform önerilerinin radikalliği nedeniyle sakıncalı bulunmuştur. Bu planla birlikte kalkınma planları beş yıllık periyodları ile sınırlandırılmaktan çıkartılmıştır. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çevre alanında getirdiği kurumsal reform, AB uyum sürecine hız verilmesi, Ulusal Çevre Eylem Planı (UÇEP)'nın yenilenmesi yaklaşım ile ön plana çıkmaktadır. Son olarak 2007-2013 yılları arasında kapsayan Dokuzuncu Kalkınma Planı ise "Çevrenin Korunması ve Kentsel Altyapının Geliştirilmesi" başlığı altında AB'ye uyum sürecinde gerçekleşen yasal ve teknik düzenlemelerin önceki planlarda olduğu gibi sürdüğü ve sektörlerin "sürdürülebilir kalkınma" anlayışı çevresinde örgütleneceği belirtilmektedir<sup>115</sup>.

### **1.3.3.5. Ulusal Çevre Eylem Planı**

Türkiye'de sürdürülebilir kalkınma kavramının önem kazanmasıyla birlikte, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı sürecinde çevreyle ilgili yatırım kararlarının belirlenmesi, kurum ve kuruluşlar arasında koordinasyonun sağlanması, sürdürülebilir kalkınmanın

---

<sup>114</sup> Kırlioğlu ve Can, s.36.

<sup>115</sup> Torunoğlu vd. s.117-118.



sosyo-ekonomik boyutuyla birlikte çevresel stratejileri de bünyesinde bulundurması vb. gerekliliklerden yola çıkarak Ulusal Çevre Eylem Planı (UÇEP) hazırlanmaya başlamıştır. 1995'te Dünya Bankası'nın mali, Çevre Bakanlığı'nın ise teknik desteği ile başlayan sürecin en temel hedefi, kalkınma planlarında kâğıt üzerinde kalan hedeflerle sınırlı olan çevre politikasına bir "kılavuz" niteliğinde belge oluşturmaktır.

UÇEP, hazırlanırken en öncelikli hedefler şöyle sıralanmaktadır<sup>116</sup>;

- a. Yaşam kalitesinin iyileştirilmesi,
- b. Çevre bilinç ve duyarlılığının geliştirilmesi,
- c. Çevre yönetiminin iyileştirilmesi
- d. Sürdürülebilir nitelikte bir ekonomik, toplumsal ve kültürel gelişme sağlanması.

UÇEP hazırlık sürecinde 19 konu üzerinde çalışılmış, 1998 yılında DPT tarafından bir UÇEP Raporu yayımlanmıştır. Bu rapor, o güne kadar Türkiye' de çevre alanında yayımlanmış olan en kapsamlı politika dökümanı olmuştur. UÇEP' in uygulanması yirmi yıllık bir sürece yayılacaktır. Bu bağlamda, uygulama süreci başlangıç, izleme, değerlendirme, güncelleştirme, değiştirme gibi aşamalardan oluşurken, sürecin izlenmesini sağlayan raporlardan elde edilen geri bildirimler uygulamanın sağlığı için önem kazanmaktadır. UÇEP henüz uygulama aşamasındadır ancak oldukça önemli bir çevre koruma politikası çerçevesine referans vermektedir. Ancak UÇEP' in yasal bir bağlayıcılığı yoktur ve bu nedenle hukuki yaptırımları da söz konusu değildir<sup>117</sup>.

### **1.3.3.6. Türkiye'de Çevre Yönetimi ve Örgütlenmesi**

Türkiye'de çevre yönetimi ilk kez Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı ile birlikte gündeme gelmiştir. Bu doğrultuda, çevre sorunlarını çözmeye dönük politikaların belirlenmesi, çevre örgütlenmesi ve yasal çerçevenin oluşturulması noktasında kamuoyundaki ilk tartışmalar bu döneme aittir. Bununla birlikte ilk kez 1978'de çevre politikalarını inşa etmek için Başbakanlık Çevre Müsteşarlığı kurulmuş, 1984'te ise Çevre Müsteşarlığı, Başbakanlık Çevre Genel Müdürlüğü adını almıştır. Ancak 1989'da yeniden Çevre Müsteşarlığına geçilmiş, 1991'de ise Çevre Bakanlığı kurulurken, Yüksek Çevre Kurulu, Özel Çevre Koruma Kurumu, Çevre İl Müdürlüğü, Mahalli Çevre Kurulu gibi kurumlar alt birimler olarak görev yapmaya başlamışlardır. 2003'te

---

<sup>116</sup> Ceren Aksu, s.20.

<sup>117</sup> Ceren Aksu, s.21.

birleşik bakanlık modelinde "Çevre ve Orman Bakanlığı" kurulmuş, 2011'de ise bu kez Çevre ve Şehircilik Bakanlığı adı altında yeni bir bakanlık oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanmanın bünyesinde TOKİ (Toplu Konut İdaresi), Bayındırlık Bakanlığı, İmar ve İskan Bakanlığı gibi birimlere ait unsurlar toplanmıştır. Bu yeni yapılanmada çevre koruma politikalarından Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Orman ve Su İşleri Bakanlığı mesul kılınmıştır. Son olarak 08.06.2011'de 636 sayılı Çevre, Orman ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin yürürlüğe girmesiyle çevre yönetimi tamamen değişmiştir<sup>118</sup>. Türkiye'de çevre yönetimini çevreleyen hukuki düzenlemeler, Anayasa'nın çevre ve doğal varlıklar ile ilgili hükümleri, kanunlar (Çevre, Türk Ceza, Kabahatler, Belediye, Büyükşehir Belediye, İmar, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma, Orman, Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı, Organik Tarım, Sular, Kıyı, Boğaziçi, Maden, Kara Avcılığı, Hayvanları Koruma ve Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunlar), yönetmelikler, tüzükler ve genelgeler ile yapılmaktadır.

Türkiye'de çevre yönetimi iki kanalda sağlanmaktadır. Bunlardan ilki merkezi, ikincisi ise yerel yönetimlerdir. Merkezi yönetimin görevleri; çevre politikalarının oluşturulması ve uygulanması için idari çerçevenin oluşturulması olarak ön plana çıkar ve işleyişinde Çevre ve Orman Bakanlığı ile DPT'nin rolü vardır. DPT kalkınma planları ile hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik kurum ve kuruluşların yatırımlarını denetleyip, onaylarken, çevreyle ilgili koordinatör kurum ise Çevre ve Orman Bakanlığı'dır. Bununla birlikte Tarım ve Köy İşleri, Sanayi ve Ticaret, Sağlık, Enerji ve Tabii Kaynaklar, Kültür ve Turizm Bakanlıkları da çevreyle ilgili çeşitli sorumluluklara sahiptir. Yine Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, İller Bankası, Güneydoğu Anadolu Projesi gibi kurumlar da çevre yönetiminde söz sahibi diğer unsurlardır.

Öte yandan çevre yönetiminin diğer paydaşları ise özel sektör, meslek odaları ve sendikalar, üniversiteler ve STK'lar/gönüllü kuruluşlardır. Özellikle "yeşil üretim, pazarlama vb." teknikler çeşitli sektörlerin ilgi gösterdiği bir alan haline gelirken, STK'lar da çevre konusunda toplumsal bilinci artırmak ve karar süreçlerine müdahil olmak için sürecin içerisinde yer almaktadırlar<sup>119</sup>. STK'lar, gönüllü kuruluşlar, dernek ve vakıfların bir kısmı şöyle sıralanmaktadır; TEMA, Doğal Hayatı Koruma Derneği,

---

<sup>118</sup> Torunoğlu vd. s.155-156.

<sup>119</sup> Ceren Aksu, s.24.

Nükleer Karşıtı Platform, Çevre ve Kültür Değerlerini Koruma Vakfı, Buğday Ekolojik Yaşamı Destekleme Derneği, Egeçep Derneği<sup>120</sup>.

Türkiye'de çevre yönetiminin gerçekleştirilmesine yardımcı olan enstrümanlar ise şu şekilde sıralanmaktadır;

- a. Veri tabanları,
- b. Planlamalar,
- c. Standartlar ve kalite yönetim sistemleri,
- d. Çevresel etki değerlendirmesi,
- e. Sağlık etki değerlendirmesi<sup>121</sup>.

Bu bölümde çalışmanın amacına yönelik teorik bir alt yapı oluşturması açısından çevre kavramından, çevre sorunlarının türlerinden, çevre sorunlarının nedenlerinden, çevre koruma politikaları konusunda dünyadaki, Avrupa Birliği'ndeki ve Türkiye'deki uygulamalar dikkate alınarak açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir. Bundan sonraki bölümde ise çevre sorunlarının yerel nitelikli olması ve yerel yönetimlerin gerçekleştirmiş oldukları hizmetlerinin büyük bir kısmının çevre koruma ve önleme faaliyetlerinden oluşması nedeniyle yerel yönetimler konusunda genel bir çerçeve çizilerek çevresel faaliyetlerin yönetimine değinilecektir.

---

<sup>120</sup> Torunoğlu vd. s.154.

<sup>121</sup> Torunoğlu vd. s.154.

## **BÖLÜM 2: YEREL YÖNETİMLER VE ÇEVRESEL FAALİYETLERİN YÖNETİMİ**

Yerel yönetim, belirli bir yerleşim alanındaki insanların, yerel ihtiyaçlarını karşılamak ve sorunlarına çözüm üretmek üzere, karar organlarının yine o yerdeki insanlar tarafından belirlendiği, kendi bütçesine, gelir kaynaklarına ve personeline sahip olan merkezi yönetimin sınır denetimine tabi özerk kamu tüzel kişileri olarak ifade edilebilir. Yerel gereksinimleri gidermek ve ortaya çıkan sorunları çözmekle yükümlü bulunan yerel yönetimlerin özellikle belediyelerin, asıl kaynağı yerel nitelikli olan çevre sorunlarının çözümünde de büyük görevler üstlenmesi gerekmektedir. Bu görevler Belediye Kanunu'nun 14. maddesinde açık bir şekilde ifade edilmektedir. Yerel yönetimlerin tüm sorunların çözülmesinde olduğu gibi çevre sorunlarının çözümünde de entegre bir çevre yönetim sistemine ihtiyaçları vardır. Bu bağlamda, bu bölümde ilk olarak yerel yönetimler hakkında genel bilgiler verildikten sonra çevre yönetim sistemi ve AB'deki durumu ile Türkiye'deki uygulaması ve yerel yönetimlerin çevreye yönelik sorumlulukları açıklanacaktır.

### **2.1. Yerel Yönetimler**

Yerel yönetim kavramı, bir ülkenin tüm coğrafyasında yetki ve görev sahibi olan merkezi yönetimlerin aksine belirli bir coğrafi bölgede kamusal hizmetlerin yürütülmesine referans vermektedir. Yerel yönetimler, bir coğrafi bölgenin yerinden yönetilmesine yani "adem-i merkeziyetçilik" ilkesine göre yasal, politik, finansal yetkilerle donatılmış birimleri ifade etmektedir<sup>122</sup>. Yerel yönetimlerin görevleri küreselleşme doğrultusunda dünya çapında içerik değiştirmiş ve seçimle başa gelen yöneticilerin kentin kaynaklarını ve merkezden aktarılan kaynaklarını kent sakinlerine hizmet için optimum kullandığı yeni bir düzleme geçilmiştir<sup>123</sup>.

Merkezi yönetimler; genel eğitim hizmetleri ve politikaları, sağlık hizmetleri ve politikaları, iç güvenlik hizmeti, dış güvenlik hizmeti, alt yapı hizmeti, adalet ve yargı hizmeti, dış politika hizmeti, genel kamu hizmetlerine yönelik ilke ve politikaların belirlenmesi, yerel yönetim ve özel sektörün hizmetlerinin denetlenmesi, yerel

---

<sup>122</sup> Ruşen Keleş, **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, İstanbul: Cem Yayınları, 2000, s.11.

<sup>123</sup> Sezen Güngör, "Yerel Yönetim ve Merkezi Yönetimin Görev Paylaşımı", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı: 32, (Eylül-Ekim 2012), s.3.

yönetimlere mali ve teknik destek sağlanması ile yükümlü iken, yerel yönetimler; kamusal mal ve hizmetleri; imar planlarının hazırlanması, sokakların aydınlatılması, çöp toplanması ve imhası, otopark, ekmek imalatı gibi hizmetleri düzenlerler. Bununla birlikte yerel yönetimler; sağlık hizmetleri (çevre sağlığı ve salgın hastalıklar ile mücadele, sanatoryum, dispanser, doğum evi, çocuk bakımevi, kadın sığınma evi vb.), çevre düzenleme ve temizlik hizmetleri (park ve bahçe düzenlemesi vb.), eğitim hizmetleri (ABD, Fransa ve Almanya'da eğitim hizmetleri yerel hükümet tarafından da üstlenilmektedir), bayındırlık ve imar hizmetleri (yerel halk tarafından kullanılacak olan kaldırım vb.), sosyal hizmetleri (öğrencilere burs sağlama, iş imkanı, acizlerin barınması vb.) “merkezi hükümet” ile paylaşabilmektedirler<sup>124</sup>.

Yerel yönetimler denildiğinde akla ilk olarak belediyeler gelmektedir. Ancak belediyeler, seçimle işbaşına gelirken; diğer yerel yönetim birimleri olan İl Özel İdareler ve köyler merkezi hükümetin temsilciliğini de üstlenmektedirler.

**Tablo 2**  
**Merkezi Yönetim- Yerel Yönetim Karşılaştırması**

Merkezi Yönetim	Yerel Yönetim
Kanun Yapar	Kendi personeli ile hizmetleri yürütür
Yerel yönetimlere maddi kaynak sağlar	Yerel bilgi ve tecrübeyi temsil eder
Yerel yönetimlerin harcama ve vergilendirmelerine müdahale eder	Yerel hizmetleri bizzat sağlar
Yerel yönetimler için standart belirler	Hizmet yürütürken kendi önceliğini belirler
Denetler	Yerel seçmen desteğine sahiptir
Ulusal seçmen desteğine sahiptir	

**Kaynak:** Yakup Aydın, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Gelişim Süreci", **Sayder Dış Denetim Dergisi**, Sayı: 4, (Nisan-Mayıs-Haziran 2011), s.12

### 2.1.1. Yerel Yönetim Teorileri

Yerel yönetim teorileri, üç temel kategori altında ele alınmaktadır. Bunlar<sup>125</sup>;

<sup>124</sup> Güngör, s.9-12.

<sup>125</sup> Zeynep Aslan, "1929'dan Günümüze Türkiye'de Yerel Yönetimler", <http://kentakademisi.wordpress.com/tag/yerel-yonetim-kuramlari/> (27 Mart 2014).

- a. *Weber'in bürokrasi teorisinden esinlenmiş yönetimci teoriler:* Weber'e göre yönetim aygıtı (devlet) bir coğrafi sınır içerisinde meşru şiddet tekeli elinde tutan bağımsız ve rasyonel güç merkezidir. Yerel yönetimler ulusal devletin gücünü azaltan unsurlar olarak ön plana çıkmaktadırlar. Bu aynı zamanda bürokrasi ile demokrasinin çelişmesini ortaya çıkartmaktadır. Dolayısıyla, yerel yönetimler bu yaklaşımda merkezi hükümetin devamı olarak algılanır. Bu algının tezahürü ise "kent yöneticiliği" kavramıdır. Kent yöneticisi (vali, belediye başkanı vb.) merkezi hükümetin kararlarının uygulayıcısı, halkın taleplerinin merkezi yönetime taşıyıcısıdır. Kentin yöneticisi merkezi hükümetin kentteki sözcüsü gibi algılanmaktadır. Buradan hareketle, yerel yönetim organlarının sayısı ne kadar artarsa bir bölgenin ihtiyaçları o kadar iyi karşılanır. Pahl tarafından çerçevesi çizilen bu yaklaşımda, yerel halk bağımlı, kent yöneticisi ise kentin bağımsız değişkeni konumundadır. Buna göre kent yöneticileri; kentin kaynaklarını dağıtmaktan ve finanse etmekten sorumludurlar. Ancak Pahl'ın bu yaklaşımı özel sektöre atfettiği aktif rolden dolayı eleştirilmiş, sonrasında revize edilmek zorunda kalmıştır. Bununla birlikte, bu yaklaşıma getirilen eleştirilerin başında sınıfsal ilişkilerin göz ardı edilmesi gelmektedir.
- b. *Marksist teoriden etkilenen sınıfsal teoriler:* Yerel yönetim paradigmasında sınıfsal boyutun ihmal edildiği tezi ile öne çıkan Marksist yaklaşım, her coğrafi bölgede makro ekonomik ilişkileri ele alır ve buradaki sınıfsal çelişkileri gündeme getirir. Sınıfsal yerel yönetim teorileri kendi içerisinde iki ana eğilime ayrılmaktadırlar. Bu eğilimlerin ilki olan ve Cockburn'ün temsil ettiği "araççı görüşte"; devlet egemen sınıfın sözcüsü gibi algılanmakta olup, yerel yönetimler (yerel devlet), devletin yereldeki uzantısı olarak oradaki sosyo-ekonomik ilişkileri dizayn etmekle sorumludurlar. Dolayısıyla, emek-sermaye dengesini sağlarken, sermayenin de kendi içerisindeki çelişkilerini düzenlemek durumunda kalmaktadır. Castells'in temsil ettiği "yapısalcı görüş" ise yerel yönetimin devletin bir uzantısı olmadığını ve kendi özerk alanına sahip olduğunu söylemektedir. Çünkü kent, kolektif tüketimin örgütlendiği mekandır. Ancak Castells, kentin neden böyle örgütlenmesi gerektiğinin arkasında yatan faktörleri açıklamakta yetersiz kalmaktadır.

c. *Çoğulcu (plüralist) teoriler*: Bu yaklaşıma göre merkezileşmiş devletin rolünün yerel yönetimler aleyhine olacak şekilde genişlemesi "demokratik despotizm" doğurur. Bu doğrultuda, yerel yönetimler kendi başlarına bir yönetim mekanizması sunarlar. Çünkü bir coğrafi bölgedeki topluluklar kendi çıkarlarını merkezi devlete göre daha iyi tanıyacak ve bunu tatmin etmek için rasyonalize edilmiş bir fayda-zarar hesabı gerçekleştireceklerdir. Dolayısıyla, devlet politikaları yerel unsurlar ile yönetim arasındaki pazarlığın sonucu olarak ortaya çıkacak ve hiper-çoğunlukçu bir ortam sağlanacaktır. Bu durumda, yerel yönetim halk ile devlet arasında tam anlamıyla bir köprü görevi görecektir ve eski hakem görevini terk etmiş olacaklardır. Yerel yönetimler kuramlarının çağcıl söylemler ile en çok örtüşeni plüralist (çoğulcu) kuramlardır. Ancak bu kuramlara getirilen eleştirilerin başında, sınıfsal bakış açısını göz ardı etmesi gelmektedir. Çünkü toplumun her unsuru pazarlık sürecinde eşit bir biçimde temsil edilememektedir.

Aslan'a göre her üç yaklaşımda merkezi-yerel yönetimlere bir bakış açısıyla (sınıf, yönetim, pazarlık vb.) yaklaşmakta, ancak bunun dışarısına çıkıldığında "yetersiz" kalmaktadırlar. Bununla birlikte, farklı zaman dilimlerinde yaşanan farklı pratiklerle de örtüşemeyebilmektedirler. Dolayısıyla, her üç teorinin güçlü yanları sentezlenmeli ve farklı pratiklerle birlikte değerlendirilebilmelidirler<sup>126</sup>. Türkiye'nin belediyecilik pratiği düşünüldüğü zaman "kent yöneticiliği" kavramının revaçta olduğu görülmektedir. Nitekim, bir görüşe göre Türkiye'de merkezi yönetim- yerel yönetimin oluşturduğu kamu yönetimi geleneği Weberci bir tarzda örgütlenmiştir<sup>127</sup>.

### **2.1.1.1. Yönetimsel Nedenler**

Tarihte yerel yönetimlerin, bir yönetim biçimi olarak öne çıkmasının arkasında öncelikle çeşitli yönetimsel nedenler yatmaktadır. Demokrasi kavramı Yunanca "demokratia" kelimesi ile bağlantılı olup, eski Yunancada "dem mahall" kelimesinden türemiştir. Dolayısıyla, demokrasi mahalli olanın, yani halkın kendi kendini yönetmesine referans vermektedir. Bu doğrultuda, merkezi yönetimler; kendilerine

<sup>126</sup>Aslan, <http://kentakademisi.wordpress.com/tag/yerel-yonetim-kuramlari/> (27 Mart 2014)

<sup>127</sup> Önder Kutlu, *Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye'de Kamu Reformu ve Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s.185.

ulaşamayan, isteklerini ve varlıklarını duyuramayanların sorunlarına yeterince eğilememektedirler. Bu nedenle yerel yönetimler, merkezle halk arasında bir köprü olarak öne çıkmışlardır<sup>128</sup>. Özellikle, küreselleşmenin getirdiği yeni ilişki trafiğinde merkezi yönetimlerin aşırı merkeziyetçi, bürokratik, siyasi, yöneticiye insiyatif kullanma imkânı vermeyen, vesayetçi uygulamaları "sürdürülebilir" olmaktan çıkmış, bunun yerine performans odaklı, şeffaf, katılımcı bir yönetim geleneği doğrultusunda yapılandırma zorunlu olmuştur<sup>129</sup>. Yönetimde etkinliğin sağlanabilmesi için merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında öylesine bir denge kurulmalıdır ki; "bu denge, merkezi yönetimde bir tür beyin kanaması hastalığı yüzünden bilinçsizliği, yerel yönetimlerde ise kansızlığı önlemeli, merkezi yönetimin yükünü olabildiğince azaltmalıdır"<sup>130</sup>.

### 2.1.1.2. Siyasal Nedenler

Yerel yönetimlerin tarihsel süreç içerisinde yaygınlaşmasını sağlayan bir diğer gerekçe ise demokrasilerin gelişmesi ile birlikte halkın siyasete katılımını teşvik eden formların öne çıkmasıdır. Küreselleşme süreci ile birlikte, iki temel eğilim baş göstermiştir. Bunlardan ilki "küresel aktörlerin ortaya çıkması" dır. AB, BM, IMF, OECD, Dünya Bankası vb. ulusal devletlerin üzerinde birer çözüm merciine dönüşmüşlerdir. Dolayısıyla, ülkelerin kamu yönetimlerini bu yapılara adapte etmeleri bir zorunluluk olarak ön plana çıkmaktadır<sup>131</sup>.

Bir diğer gelişme ise "yerelleşmedir". Yerel kültürler, farklılıklar, kimlikler ön plana çıkmıştır. Kamu yönetimi açısından bunun karşılığı, coğrafyalardan her birimin kendi ihtiyaçlarını tanımladığı ve bu doğrultuda çözümler ürettiği bir düzleme geçilmesidir. Dolayısıyla, artık merkezi hükümet tüm yerel sorunları çözmek noktasında yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle; STK'lar, özel sektör, merkezi yönetim ve yerel yönetimden oluşan bir çözüm ortaklığına referans verilmektedir<sup>132</sup>. Halkın siyasal eğitim ve bilinçlenmesi noktasında örgütlenebileceği ve taleplerini duyurabileceği unsurlar yerel

---

<sup>128</sup> Aydın, s.11-12.

<sup>129</sup> Filiz Tufan Emimi, "Türkiye'de Yerel Yönetimler Reformunun İç ve Dış Dinamikleri", **Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:16, Sayı: 2, (2009), s.41.

<sup>130</sup> Ahmet Aksu, s.91.

<sup>131</sup> Emimi, s.38.

<sup>132</sup> Kutlu, s.75.



yönetimlerdir. Özellikle, yerelde siyaset pratiği olan siyasetçilerin, ulusal siyasette önemli noktalara gelmesi için çeşitli donanımlara sahip olması söz konusu olmaktadır.

### **2.1.1.3. Toplumsal Nedenler**

Bir ülkede yerel yönetimlerin gücü, o ülkenin merkezi yönetim-yerel yönetim tarihselliği içerisindeki eğilimleri ile doğru orantılıdır. Dolayısıyla, yerel yönetimlerin halkın ihtiyacına daha hızlı cevap verebilmesinin yanında, ülkenin kendi tarihselliği içerisinde hangi geleneğe daha çok eğilim gösterdiği de önem kazanmaktadır. Örneğin; kuzey Avrupa ülkeleri tarihsel süreçte sivil topluma ayrılan alanın genişliği nedeniyle, halkın taleplerini yerel yönetimler üzerinden ulaştırabildiği bir pratiğe işaret ederken, merkezi yönetim geleneğinin ağırlıklı olduğu Fransa gibi ülkelerde ise merkezi hükümetler daha işlevsel olmaktadır. Ancak bugün, toplumsal, ekonomik, kültürel, siyasi vb. sorunların çözülebilmesi için yerel yönetimler geri döndürülemez bir sürece tekabül etmektedir. Çünkü uluslararası aktörler ve akımlar ile birlikte dünya nüfusundaki artış ve kırsaldan kente göçler farklı sosyolojiler doğurmuş, okuma-yazma oranları, eğitim kurumlarının sayıları, kent niteliği, mezun sayıları, nüfus piramidi değişmiş; dolayısıyla, ihtiyaçlar güncellenmiştir. Yerel yönetim- merkezi yönetim karşılaştırmasından çok, aralarındaki ağırlık önem kazanmaktadır. Bu bağlamda, merkezi hükümetlerin alanı daralırken, küreselleşme ile birlikte yerel yönetimlere ağırlık verilmektedir<sup>133</sup>.

### **2.1.1.4. Ekonomik Nedenler**

Dünyada yerel yönetimlerin önem kazanmasının temelinde, 1974 Petrol Krizi yatmaktadır. Bu tarihten sonra ülkelerin ekonomik performansları zayıflamaya ve merkezi yönetimlerin kamu gelirleri düşmeye başlamıştır. Fakat kamu harcamaları varlığını sürdürmektedir. Bu durumda insanların yaşam kalitesi düşmeye başlamış ve refah devleti kavramı sorgulanır olmuştur. Toplumun fertleri açısından, kendi bölgelerinin sorunlarını kendi kaynaklarıyla çözemedikleri ve kendilerinden daha kötü sosyo-ekonomik şartlara sahip bölgelerin ekonomik yükünü üstlenmeleri bu anlamda Weberci merkezi yönetim anlayışını tartışmaya açan bir unsur olmuştur<sup>134</sup>.

---

<sup>133</sup> Emimi, s.40-41.

<sup>134</sup> Emimi, s.37.

Yerel yönetimlerin en temel meşruiyet zeminlerinden biri her bölgenin kendi sorununu merkezi yönetimden daha iyi tanıyabilecek olması ve bu doğrultuda çözümüne yönelik gerekli kaynakları kullanabilme hakkına sahip olması gerekliliğidir. Yerel yönetimler genel ve merkezi hükümetten bağımsız ve onunla eşit olmak istegini, aynı zamanda ekonomik kaynakları da kendi kontrollerinde bulundurmak için talep etmektedirler<sup>135</sup>.

### 2.1.2. Avrupa Birliği ve Yerel Yönetimler

Avrupa Birliği, 1992 Maastricht Antlaşması ile birlikte "yerindenlik" (subsidiarity) ilkesine ve Bölgeler Komitesine yer vermeye başlamıştır. AB politikalarının %70-80'i yerel otoriteler tarafından verilen kararlara dayanmaktadır. Bu anlamda, diğer ülke yaklaşımlarından farklı olarak yerel otoritelerin sadece tanınması değil, aktif siyasi katılımı da özendirilmektedir. Nitekim Maastricht Antlaşması aynı zamanda "merkeziyetçi" yapının sonlandırılması ve yeni katılan üyelerin de bu politika doğrultusunda teşvik edilmesi sonucunu doğurmuştur.

Avrupa Birliği'nde yerel yönetimlere özel ilgi gösterilmesinin altında yatan faktörler şu şekilde sıralanmaktadır<sup>136</sup>;

- a. AB bünyesindeki uygulamaların önemli bir bölümünün yerel nitelikte olması,
- b. AB'nin uluslar üstü yapılanması nedeniyle uluslar üstü birime (Brüksel) ve ulusal devletlere ulaşmanın zorluğu nedeniyle "yerinden yönetim" uygulamalarına ağırlık tanınması,
- c. AB projesinin ancak halkın siyasi, sosyal, ekonomik, kültürel kararlara katılımı ile başarı olabileceği fikri.

AB tüm Avrupa'da yerel yönetimlerin güçlendirilmesi gerekliliği üzerinde durmakta olup; politikalarını buna göre revize ederken, çeşitli mali yardımlarla bu amaca ulaşmaya çalışmaktadır. Bu doğrultuda 1994 yılında Bölgeler Komitesi kurulmuş ve bu yapının bölgesel ve yerel yönetimlerin Brüksel'deki temsilcisi olması amaçlanmıştır. Nitekim komite AB yapısı içinde yerel ve bölgesel yönetimlere resmi bir temsil ve danışma kanalı açmıştır. Çünkü komite, AB mevzuatını uygulayan yerel yönetimlerin

---

<sup>135</sup> Aydın, s.12.

<sup>136</sup> Abdurrahman Taraktaş, "Avrupa Birliği ve Yerel Yönetimler", Canatay Hacıköylü (Ed.), **Yerel Yönetimler** içinde, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2928, 2013, s.161.

AB kurumları ile iletişimini sağlayan bir katalizör gibi tasarlanmıştır. Komitenin temel hedefleri şunlardır<sup>137</sup>;

- a. AB bünyesinde yaşanabilecek demokratik eksiklikleri gidermek,
- b. Yerellik ilkesinin uygulanmasını sağlamak,
- c. Yerel toplulukların çıkarlarını savunmak,
- d. AB yurttaşlarının sesini duyurabilmesi için sözcülük rolü üstlenmek.

AB'nin yerel yönetimler anlamında tek bir sistemi olmamakla birlikte, tüm üyelerinden imzalamasını istediği metin Avrupa Yerel Yönetim Özerklik Şartı'dır. Çünkü bu şart, AB mevzuatının en önemli yapıtaşlarından birini oluşturmaktadır. AB'nin yerel yönetimlere açmış olduğu alan aynı zamanda üç temel unsur beraberinde getirmektedir. Bunlar; yerelleşme, bölgeselleşme ve küreselleşmedir.

#### **2.1.2.1. Yerelleşme**

AB'nin üyelerinin imzalamasını gerekli gördüğü "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı" ile yerinden yönetim esasına dayanan bir Avrupa inşası hedeflenmektedir. İmzacı ülkeler yerel yönetimlerin merkezi yönetimler karşısında geniş bir özerkliğe sahip olmalarını ilkesel olarak kabul etmeleri gerekmektedir. Özerklik kavramıyla altı çizilen unsur; kamu hizmetlerinden büyük payın yurttaşların lehine olacak biçimde ve yerel yönetimlerin sorumluluğu altında yerine getirilmesidir. Bu doğrultuda hizmeti, hizmete en yakın birim yerine getirirken, üst düzey yönetimler; alt düzeydeki yönetimlere yardımda bulunacaklardır.

Bu sözleşmenin 4. maddesinin 3. bendinde yerelleşme esası, "kamusal sorumlulukların uygulanması, genel olarak ve tercihen, vatandaşlara en yakın makamlara bırakılmalıdır. Bu sorumluluğun (yani bir faaliyetin, işin) başka bir makama (yahut kuruluş ya da kademeye) bırakılmasında, işin ölçeği, cinsi, etkinliği ve ekonomik gerekleri göz önünde bulundurulmalıdır" denilerek ekonomik bir zemine referans verilmektedir. Yerelleşmenin bu anlamda en temel şartı "yeterli mali kaynaklara sahip olmaktır"<sup>138</sup>.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, yerel yönetimlerin siyasal, yönetsel ve mali özerkliklerinin korunması ve haklarının kabul edilmesi yönünde Avrupa ölçüsünde

---

<sup>137</sup> Taraktaş, s.163-164.

<sup>138</sup> Taraktaş, s.164.

ortak temel hükümler getirmektedir. Ancak, bunların uygulanması genelde, Avrupa Konseyi üyesi ülkelerin kendi iç mevzuatına bırakılmıştır<sup>139</sup>.

### 2.1.2.2. Bölgeselleşme

AB'de bölge, "coğrafi, ekolojik, ekonomik, kültürel, etnik, kentsel ve yönetsel açıdan benzer, yakın bütün olan alan parçaları" olarak tanımlanmaktadır<sup>140</sup>. Avrupa Parlamentosunun 18 Kasım 1988'de onayladığı Bölgeselleştirme Şartında bölge, "coğrafi yönden, nüfusu, kimi ortak özellik taşıyan ayrı bir birim ya da kendine yeterli bir yapı oluşturan yöreler ya da yörelerin birlikte oluşturdukları bütüncül yapılar" olarak tanımlanmış ve ortak özelliklerin de, dil, kültür ve tarihsel gelenekler olduğu vurgulanmıştır<sup>141</sup> (Keles, 1999; 81). Bölgeselleştirme özendirilirken, bunun ulus-devletlerde bölgecilik korkusu yaratmamasına dikkat edilmektedir. Çünkü AB farklı etnik unsurların farklı ülke sınırlarına dağıldıkları bir yapıya da işaret etmektedir. AB'nin bölgeselleşme eğilimini temsil eden en önemli enstrüman "Bölgeler Komitesi"dir. Komitenin 317 asil ve 317 yedek üyeleri dört yıl görev yapmakta olup, seçilirken ülkelerin coğrafi ve yerel/bölgesel dengelerini temsil etmektedirler. İki yılda bir gerçekleşen seçimler Lüksemburg'da yapılmaktadır. Bölgeler Komitesinin faaliyetleri altı uzmanlık komisyonu aracılığı ile yürür ve yılda beş genel kurul toplantısı yapılır. Bu toplantılarda aynı zamanda öneriler incelenir ve nihayetinde bir taslak görüş oluşturulur. Taslak görüş yılda beş defa gerçekleştirilen toplantılardan birinde ele alınır. Komite daha ziyade bir danışma organı konumundadır ve bu nedenle henüz istenilen etkinliğe erişememiştir. Bunun en temel gerekçesi ise ülkeler arası pratik farklılıkları ve üyeler arasında yetki dağılımı sorunlarıdır<sup>142</sup>. Bunun dışında bölgeselleştirmeyi teşvik etmek AB Bölge Kalkınma Fonu, Avrupa Sosyal Fonu, Avrupa Tarımsal Garanti ve Yönlendirme Fonu, Balıkçılık Yönlendirme Mali Aracı, Az Gelişmiş Üyelere Uyum Fonları ve Avrupa Yatırım Bankası'nın sağladığı fonlardan da istifade edilmektedir.

---

<sup>139</sup> Ahmet Aksu, s.102.

<sup>140</sup> Taraktaş, s.164.

<sup>141</sup> Ruşen KELEŞ, **Avrupa'nın Bütünleşmesi ve Yerel Yönetimler**, Ankara: Türk Belediyecilik Derneği ve Konrad Adenauer Vakfı Yayınları , 1999, s.81.

<sup>142</sup> Taraktaş, s.164.

### 2.1.2.3. Küreselleşme

AB'nin yerel yönetimlerle ilgili eğilimleri, küreselleşmenin bir sonucu olarak da okunabilmektedir. Her şeyden önce AB, bir uluslar üstü kurum olarak belirli bir coğrafyada bütünleşme projesine referans vermektedir. Yerel inisiyatifler çelişkili gözükse de önem kazanmaktadır. AB'nin "yerindenlik" ilkesini yerleşik kıldığı Maastricht Antlaşması'ndan önce imzaya açılan ve 1988'de yürürlüğe giren "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı" (AYYÖŞ), 1985'te Rio'daki Dünya Kongresi'nde kabul edilen "Yerel Yönetimler Evrensel Bildirgesi" nin gölgesi altında kaleme alınan bir metindir. Yerel yönetimlerin merkezi yönetim organları ile mesafesi, görev ve işlevleri itibarı ile özerkliği bu metin ile garanti altına alınmaktadır. Özellikle, dünyada ekonominin küreselleşmesi AB'nin kayıtsız kalamadığı bir konu olmuş ve yerel idarelerin bu işleyişteki rolünün altı çizilmiştir. Avrupa Birliği küreselleşmeyi, yerel ve ulusal düzeyde demokrasinin ve insan haklarının geliştirilmesini olmazsa olmaz bir ön koşul olarak görmektedir. Böylece sivil toplum kuruluşlarının çalışmalarında serbestlik tanıma, kendi yönetimlerinin şeffaflaştırılmalarını sağlama ve yerel yönetimlerinde güçlendirilmesini hedeflemektedir<sup>143</sup>.

### 2.1.3. Türkiye’de Yerel Yönetimler

Türkiye’de yerel yönetimlerin çerçevesi 1982 Anayasası'nın 127. maddesindeki, "mahalli idareler, il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla (yasayla) belirtilen ve karar organları, genel kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir" hükmü ile belirlenmiştir. Mahalli idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri "yerinden yönetim ilkesi" doğrultusunda kanunla düzenlenmekte ve 67. maddedeki esaslar doğrultusunda beş yılda bir yapılmaktadır. Ancak bazı durumlarda mahalli idareler organlarına ya da bunların üyelerine yönelik seçimler genel ya da ara seçimlerle birlikte de yapılabilmektedir.

Merkezi idarenin mahalli idareler üzerindeki vesayeti; mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğüne uygunlukla sürdürülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum

---

<sup>143</sup> Ahmet Aksu, s.106.

yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gerektiği gibi karşılanması amacıyla ve kanunda gösterilen esas ve usüller doğrultusunda bulunmaktadır<sup>144</sup>.

### 2.1.3.1. Tarihçesi

Türkiye'de klasik dönemde mahalli idare geleneği geçerlidir ve bu özelliği ile 19. yüzyıla kadar Ortaçağ Avrupası ile bariz bir farklılık yoktur. Dolayısıyla bu yaklaşımda kent, hükümdarların atadığı kişiler tarafından yönetilmektedir. Bununla birlikte, geleneksel devlette yerel gruplar (esnaf ve mahalle halkı vb.) araç ve personel sağlamak (temizlik, asayiş vb.) anlamında devlete yardımcı olmaktadır. Ancak 19. yüzyıla gelindiğinde bir kadının beraberinde birkaç memurla asayişi sağlaması ve esnafa başvurarak ekonomik hayatı düzenlemesi mümkün olmamaya başlamıştır<sup>145</sup>.

Türkiye'de yerel yönetimler, modernleşme tarihi ile birlikte ele alınması gereken bir olgudur. Osmanlı şehirlerinde veba, kolera, frengi gibi hastalıklar yaygınlaşmış, Avrupa ile ticaret belirli bir düzene girmiş, şehir içerisi ulaşım gerekli olmuştur. Yeni düzende Şehremini, elinde bulunan kısıtlı yetkilerle sorunları aşamamaktadır. Örneğin, su işi Vakıflar idaresinde, yol, bina yapım onarımı Nafia Nezaretinde, polis Zabtiye Nezareti'ne bağlıdır. Gerek yabancı unsurların şehirde kol gezen hastalıklar, ulaşım sorunları, temizlik vb. ile ilgili talepleri, gerekse yerli ahalinin ihtiyaçları doğrultusunda Kırım Savaşı'ndan sonra Osmanlı Devleti'nin başkentinde klasik kurumlar yerine yeni Belediyecilik anlayışına geçilmesi söz konusu olmuştur. 1854'te İstanbul Şehremaneti kurulmuş ve başına bir Şehremini atanmıştır. 1857'de ise azınlıkların yoğun bir şekilde yaşadığı Galata-Beyoğlu bölgesinde "Altıncı Belediye-i Daire" kurulmuştur<sup>146</sup>.

1864'te ise Vilayet Nizamnamesi ile il özel idareleri kurulmuştur. Burada Fransız modelinden esinlenildiği görülmektedir. İlk kez bu uygulama ile eyalet sistemi yerine, vilayet düzenine geçilmiş; böylece vilayetler mahalli ve genel olmak üzere iki ayrı yönetim biçimine ayrılmıştır<sup>147</sup>. 1878'de ise ilk Meclis-i Mebusan, ilk olarak Dersaadet (İstanbul) ve Vilayet Belediye Kanunu'nu çıkartmıştır. Bu kanun kendi içerisinde önemli eksikliklere sahiptir. Örneğin; belediye organları ve başkanı seçimle iş başına

<sup>144</sup> Hüseyin Kara ve Tan Baykal, "Arnavutluk, Yunanistan ve Türkiye Yerel Yönetimleri Üzerine Bir İnceleme", **Mustafa Kemal Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, (2012), s.155.

<sup>145</sup> İlber Ortaylı, "Türkiye'de Yerel Yönetim Geleneği", **Mimarlık Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 77, (1977), s.15.

<sup>146</sup> Ortaylı, s.16.

<sup>147</sup> Vahide Feyza Urhan, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 70, (Temmuz-Eylül 2008), s.85.

getirilmemektedir. Vali, mutasarrıf ve kaymakamların tayin ettiği belediye başkanlarından bahsedebilmek daha doğrudur. Ancak bu dönemde siyasi katılımdan çok, modernleşme ve kentin sorunlarını çözme merkezli bir anlayıştan söz edilebilmektedir. Bu doğrultuda Osmanlı Devleti'nin tarım merkezleri olan Sofya, Şam gibi şehirler ile dünyayla ticari ilişkiye geçen şehirleri Selanik, Beyrut, İzmir, İstanbul vb. belediyeçilik hizmetlerinde en çok yol kat eden şehirler olmuşlardır<sup>148</sup>.

Cumhuriyet döneminde ise belediyelerle ilgili ilk yasal düzenleme olma hüviyetine sahip olan 1580 sayılı ve 1930 tarihli Belediye Kanunu ve diğer kanunlar (1593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanunu, 2290 sayılı Belediyeler Yapı ve Yollar Kanunu, İller Bankası Kuruluş Kanunu, Belediye İstimlak Kanunu) ile kentsel hizmetlerin uygulanabileceği yeni çerçeve tayin edilmiştir. Öte yandan 1944 yılına kadar Türkiye'de uygulanan tek parti yönetimi, merkezi ve yerel yönetim ayrımını ortadan kaldırmıştır. Bu dönemde yerel yönetimler, merkezi yönetimin bir uzantısı olarak kabul edilmektedir<sup>149</sup>.

1960'lı yıllarla birlikte Türkiye'de planlama düşüncesi hakim olmuş ve DPT ve Devlet Personel Dairesi önemli birer kuruma dönüşmüştür. Bu tarihten sonra gündeme gelen ilk önemli proje, MEHTAP Projesidir. "İdareyi ve İdari Metodları Yeniden Düzenleme Komisyonu" kurulmuş ve belediyelerin; büyük şehirler, şehirler ve kasabalarda örgütlenmesi gündeme gelmiştir. Dolayısıyla, büyük şehirler için "şehir ve bölge plancılığı", şehirler için "imar plancılığı", kasabalar içinse "toplum kalkınması" perspektifleri geçerli olmuştur. 1971'de ise Danışma Kurulu, İdari Reform Danışma Kurulu Raporu'nu hazırlamış ve bu raporda yerel yönetimlerin koordinasyonunu sağlamak noktasında yeterli bir birimin eksikliğine dikkat çekilmiştir. Nitekim, 1978'de Yerel Yönetim Bakanlığı kurulmuştur.

1980'lerde ise en önemli gelişmelerin başında KAYA (Kamu Yönetimi Araştırma Projesi) gelmektedir. DPT'nin talebi ile hayata geçirilen bu proje, o güne kadar yapılmış çalışmaların eksikliğini ortaya çıkartmayı ve AB'ye uyum sürecini kolaylaştırmayı amaçlamaktadır. KAYA Raporu'nda il yerel yönetimleri, ilçe yerel yönetimleri, köy yerel yönetimleri ve belediyelerle ilgili ayrıntılar bulunmaktadır. 2003'te bir diğer

---

<sup>148</sup> Ortaylı, s.16.

<sup>149</sup> Aydın, s.16.

önemli çerçeveye metin olan, Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun kamuoyuna açıklanmış olup, bünyesinde Kamu Reformu Tasarısı, diğer kanun tasarıları ile birlikte, Kamu Yönetimi Temel Kanunu, Yerel Yönetimler ve Kamu Personel Rejim Kanun tasarılarını barındırmaktadır. Bu kanun tasarısı ile birlikte, merkezi yönetimler yerine yerel yönetimlere ağırlık tanınmaktadır<sup>150</sup>.

2004'te TBMM tarafından Büyükşehir Belediye Kanunu kabul edilirken; İl Özel İdaresi Kanunu çeşitli görüşmelerden sonra 2005'te kabul edilmiş, Belediye Kanunu ise Anayasa Mahkemesi tarafından şekil bakımından TBMM İç Tüzük hükümleri ile uygunluk göstermediği nedeniyle iptal edilmiştir. Ancak 3 Temmuz 2005'te Belediye Kanunu yeniden görüşülerek kabul edilmiştir<sup>151</sup>.

### **2.1.3.2. Yerel Yönetimlerin Yapısı**

Yerel yönetimler, belirli bir tarihsel süreç içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçları karşılamak amacıyla oluşmuş birimlerdir. Her ülkenin farklı tarihselliği ve dolayısıyla farklı yerel yönetim yaklaşımları söz konusudur. Türkiye'de yerel yönetimlerin merkezi yönetimlerle ilişkisi Weberci bir bakış açısıyla tasarlanmıştır. Kökleri Osmanlı Devleti'nde bulunan bu sistemin temel sorunu aşırı bürokratik ve merkezîyetçi olması; yönetim-siyaset ilişkisinde sapmalara sebebiyet vermesi, performans merkezli olmaması, hizmet sunum standartlarındaki düşüştür<sup>152</sup>.

Türkiye'de yerel yönetimler; "*karar organları seçimle işbaşına gelen ve kendi işlerini kendi organları ile dışarıdan bazı durumlar dışında karşılmadan görmeleri itibarı ile" birer demokratik ve özerk kuruluşlardır ve yasalarla belirlenmiş yetkilere, özel gelirlere, bütçeye, personele, idari örgüte, yerel toplulukça seçilen karar ve yürütme organlarına, yönetsel özerkliğe sahip tüzel kişiliklerdir*<sup>153</sup>.

Türkiye'de yönetim yapıları itibarı ile yerel yönetimler üç temel kategori altında ele alınmaktadır. Bunlar; belediyeler, il özel idaresi ve köylere. Bunların arasından köy muhtarları, ihtiyar meclisi üyeleri, belediye başkanları, belediye meclis üyeleri ve il

---

<sup>150</sup> Urhan, s.88-89.

<sup>151</sup> Urhan, s.90.

<sup>152</sup> Kutlu, s.185.

<sup>153</sup> Kara ve Baykal, s.155.



genel meclis üyeleri; tek dereceli, nispi temsil yöntemi ile 5 yılda bir serbest, eşit, gizli oyla ve açık sayım ve döküm temeline göre yapılan seçimlerle halk tarafından seçilirler<sup>154</sup>.

Türkiye'de yerel yönetimlerin mali kaynakları merkezden aktarılan kaynaklar ile vergiler, harçlar, ücretler ile edinilen öz gelirlerdir. Denetimleri ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Belediyelerde belediye başkanları, il özel idarelerde ise valiler harcamalardan sorumlu olup, her yılın Ocak ayı başında nüfusu 10.000'i aşan belediyelerin meclisleri, il merkezi olan belediyeler ve ilçe belediyeleri meclis üyeleri, 3-5 üyeden oluşan denetim komisyonu kurmaktadır. Karar alma sürecinde, son yıllarda Kent Konseyleri ağırlık kazanmaya başlamıştır. Bu konseyler içerisinde noterler, sendikalar, meslek kuruluşları, STK'lar, kamu kurum ve kuruluşları, mahalle muhtarlarının temsilcileri yer almakta, kentin sorunları müşterek bir şekilde çözülmeye çalışılmaktadır. Bu açıklamalar ışığında belediyeler, il özel idareleri ve köy yönetimi hakkında bilgiler verilecektir.

### **2.1.3.3. Belediyeler**

2005 tarihli Belediyeler Kanunu'nun 3. maddesinde, "Belediye; belde sakinlerinin mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi" olarak tanımlanırken<sup>155</sup>, belediyenin organları ise "yürütmeden sorumlu" belediye başkanı, "karar organı" belediye meclisi ve "görüş bildirmeden, harcamaları denetleme ve yönetsel karar almadan" sorumlu belediye encümeninden oluşmaktadır.

Bir diğer önemli kavram ise Büyükşehir Belediyesi'dir. 2004'te yürürlüğe giren 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu'na göre Büyük Şehir Belediyeleri; en az üç ilçe ve ilk kademe belediyesini kapsayan ve bunlar arasında koordinasyon sağlayan, kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişilerdir. Bu kanun ile birlikte Türkiye'de 16 büyükşehir belediyesi kurulmuştur. 6 Aralık 2012 tarihinde yapılan kanun değişikliği ile 14 yeni büyükşehir belediyesi kurularak büyükşehir belediyelerinin sayısı 30'a ulaşmıştır. Aydın, Balıkesir, Denizli,

<sup>154</sup> Kara ve Baykal, s.163.

<sup>155</sup>5215 Sayılı Belediye Kanunu, 09 Temmuz 2004, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5215.html>. (10 Şubat 2013).

Hatay, Manisa, Malatya, Kahramanmaraş, Ordu, Mardin, Muğla, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa ve Van'da sınırları il mülki sınırları olmak üzere büyükşehir belediyeleri kurulmuştur<sup>156</sup>.

**Tablo 3**  
**Yıllar İtibariyle Belediye Sayıları**

Yıl	Belediye Sayısı
1923 Öncesi	389
1923	421
1930	492
1940	549
1950	628
1960	995
1970	1.303
1980	1.717
1990	2.061
2000	3.215
2005	3.225
2008	3.225
2010	2.950
2012	2.950
2014	1.395

**Kaynak:** Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2013 Yılı Faaliyet Raporu

Belediyeler, küreselleşme perspektifi bağlamında en önemli yerinden yönetim pratiğini temsil etmektedirler. Türkiye’de, 19. yüzyılın ortalarında başlayan modern belediyeçilik deneyimi küresel örneklerle revize edilmekte, devletin, STK’ların, özel sektörün yer aldığı yönetim yelpazesi içerisinde oldukça önemli görevler görmektedir. Özellikle, AB’ye uyum sürecinde imzalanan şartlar ve sözleşmelerde yerel yönetimler yönetişimin asıl önemli unsuru olarak desteklenmekte ve merkezi yönetim-yerel yönetim iş paylaşımını yerel yönetimler yerine getirmektedir.

<sup>156</sup> Kara ve Baykal, s.157.

#### 2.1.3.4. İl Özel İdaresi

İl özel idaresi; "kırsal kesimlerde yaşayan topluluklara yerel hizmetleri götürmek amacıyla oluşturulmuş kamu idaresidir". İl Özel İdare Kanunu'nun 3. maddesinde ise İl özel idaresinin, il halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile kurulmasına ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulmasına atıfta bulunulmakta ve idari-mali özerkliğinin altı çizilmektedir. İl özel idarelerinin yürütme organı vali; karar organı il genel meclisi, görüş bildirme harcamaları denetleme ve yönetsel karar alma organı ise il encümenidir. İl özel idarenin görev alanı il sınırlarıdır<sup>157</sup>.

Türkiye'de İl Özel İdareleri ile ilgili temel hükümlere ilk kez 1913 tarihli İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanunu'nda yer verilmiştir. Cumhuriyet'ten sonra savaştan çıkmış başta başkent Ankara olmak üzere harap olmuş kentleri yeniden imar etmesi için il özel idareleri önemli bir işlev üstlenmişlerdir<sup>158</sup>. Sonraki yıllarda işlevselliği tartışmaya açılmış ancak Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nün görevleri ile araç, gereç ve personelini de bünyesine katarak daha geniş bir yetki alanına sahip olmuştur. 2012 tarihli On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile büyükşehirlerdeki il özel idarelerinin tüzel kişiliğine son verilmiştir.

#### 2.1.3.5. Köyler

1924'te 442 sayılı Köy Kanunu çıkartılmış ve köyler tüzel kişilik olarak tanımlanarak köy organları geniş yetkilere sahip olmuştur. Bugün köy yönetimi bu kanun çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu kanunun 7. maddesinde köy, ".. bir yerden bir yere götürülebilen veya götürülemeyen mallara sahip olan ve iş bu Kanun ile kendisine verilen işleri yapan başlı başına bir varlıktır. Buna tüzel kişilik (şahsı manevi) denir" cümleleri ile tanımlanmaktadır<sup>159</sup>.

442 sayılı Köy Yasası'na göre verilen işleri yapma köy muhtarı ve meclisin görevi olarak kaydedilirken, muhtar köy işlerinde söz söyler, emir verir ve emrini yerine getirir. Dolayısıyla, muhtar devletin sözcüsü konumundadır. 2009'un Kasım ayında

---

<sup>157</sup> Kara ve Baykal, s.156.

<sup>158</sup> Urhan, s.90.

<sup>159</sup> Kara ve Baykal, s.156-158.

yayınlanan 55 maddelik Köy Yasası Tasarı Taslağı'nda ise küreselleşmenin etkisi hissedilebilmektedir. Buna göre köy artık; "sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, kamu tüzel kişiliğine sahip, ibadethane, okul, otlak, yaylak, mera, baltalık gibi orta malları bulunan, bağ ve bahçeleriyle birlikte insanların toplu ve dağınık evlerde oturdukları yerleşim" olarak tanımlanırken, köy organları köy meclisi ve köy muhtarıdır. Yine köylüler, nüfus durumlarına göre üç grup altında ele alınmış olup; köyün görev ve yetki, köy meclisinin üye sayısı, köy muhtarı ödeneği ve köy bütçesinde bu parametreler önem kazanmaktadır.

Köy Yasası Tasarı Taslağı'nda, gelirler, ihalecilik sistemi, kırsal alan yenileme planı, köy yerleşim planı gibi konularda da çeşitli değişiklikler söz konusu olsa da, küreselleşmenin özellikle piyasacılık ve ihalecilik anlayışı ile metinde önem kazandığı ve 6381 sayılı Orman Yasası'nın 2B maddesi ile köy tüzel kişiliğinin üstünde bir başka tüzel kişilik yaratılarak kamuya ait yerlerin özel kişilere satılabilmesinde bu durumun işlev sahibi olduğu görülmektedir. Son olarak Büyükşehir Belediye Kanunu ile 29 büyükşehir belediyesine bağlı ilçelerin mülki sınırları içerisinde yer alan köylerin tüzel kişiliği kaldırılmış ve bağlı buldukları ilçe belediyesine katılmışlardır<sup>160</sup>.

#### **2.1.4. Yerel Düzeyde Çevre Yönetimi**

Çevre sorunları sınır tanımadan yayılabilme ve ulusal hatta bölgesel-küresel sonuçlar doğurabilmekteyse de, en alt düzeyde başlamaları ve değişik düzeyde yapılandırılmaları gerekçesiyle yerel unsurlara referans vermektedirler. Özellikle, çevre sorunlarında önleme politikalarına ağırlık veren bir anlayışın geçerli olması ile birlikte, sorunun çıktığı kaynağa önem verilmesi, "yerel düzeyi" ön plana çıkartmıştır. Dünyada ve Türkiye'de yerinden yönetime yönelen uygulamalar da, bir bölgede çevre sorunu yaşandığı takdirde ilk olarak oranın yerel yetkililerini çözüm noktasında yetkilendiren bir yapıyı gündeme getirmiştir. Örneğin, AB'nin vurguladığı "yerindelik" ilkesi çevresel sorunlarda da bu durumun geçerliliğini üretmektedir. Sorunun önlenmesi ve kısa zamanda çözülmesi "yerel düzeyde çevre yönetiminin" merkezi yönetimlerin dezavantajlı olduğu noktadaki asıl işlevini oluşturmaktadır.

---

<sup>160</sup> Kara ve Baykal, s.158.

Yerel yönetim teorilerinde de görüldüğü gibi, yerinden yönetimin asıl vurgu yaptığı unsur bir bölgenin sorunlarını ve bu sorunlara yönelik çözümlerle birlikte, hangi enstrümanların kullanılmasının gerektiği ve öz kaynakların nasıl faydalı hale getirileceğinin o bölgenin halkı tarafından en iyi bilinebileceğidir. Dolayısıyla, bir yerel sorun olarak çevre de ancak bir bölgede yaşayanlar ve bölgeyi yönetenler tarafından bilinebilmektedir. Çevre yönetimi ise; "çevrenin taşıma kapasitesi ile insan gereksinimleri ve bu gereksinimleri karşılamaya yönelik etkileri arasında denge sağlama uğraşısının belirli bir yönetsel sistem ile gerçekleştirilmesi sürecidir"<sup>161</sup>. Yerel unsurların tıpkı diğer sorunlarda olduğu gibi çevrede de "entegre bir çevre yönetim sistemine" sahip olması gerekmektedir. Bu doğrultuda en temel yönetim aygıtı olarak belediyeler ön plana çıkmaktadır.

#### **2.1.4.1. Yerel Yönetimler ve Çevre Politikaları**

Çevre sorunlarının önlenmesi, çözülmesi ve çevresel kalitenin artırılması bağlamında, yerel yönetimler en merkezi konuma sahiptirler. Bu doğrultuda yerel yönetimlerin hizmet ettikleri bölgenin çevresel sorunlarının yetkin şekilde yönetimi için, öncelikle demokratik, özerk ve şeffaf bir yapıya sahip olmaları, ardından bölgenin toplumsal ve çevresel özelliklerini iyi tanımaları gerekmektedir<sup>162</sup>. Özerklik merkezi yönetimin yereldeki bağımsız çevre politikalarına çeşitli nedenlerle karışmamasını, demokratik ve şeffaf olmak ise bölge halkının katılımının ve bilgi edinme özgürlüğünün ön şartıdır. Dolayısıyla, bir bölgede endüstriyel tesisleşmenin şartları, uyması gereken kurallar vb. yerel yönetimler tarafından denetlenebilmeli, bu bilgiler bölge sakinleri ile paylaşılabilmesi ve bölge sakinleri süreç üzerinde söz sahibi olabilmelidirler.

Özellikle 1991 Rio Konferansı'ndan sonra dünya üzerinde "yerelleşme" noktasında bir yönetsel irade söz konusudur. Bu konferans sonucunda Yerel Gündem 21 Eylem Planları'nın uygulanmasına karar verilmesi; bir bölgede etkin çevre yönetiminin ancak bölgede yaşayan halkın etkin katılımı ile mümkün oluşuna referans vermektedir. Çünkü, halk kendi yeşil alan ve orman ihtiyacını, sanayi, konut, ticaret alanlarının dağılım sorunlarını, tarihi-kültürel dokunun sorunlarını, altyapı yeterliliğini merkezi hükümetten çok daha iyi bilmektedir. Bu anlamda, yerel yönetimlerin karar ve işlemlerinde çıkar

<sup>161</sup> Mihriban Şengül, "Yerel Düzeyde Çevre Yönetimi ve Belediyeler", *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt: 8, Sayı: 3, (1999), s.91.

<sup>162</sup> Eyüp Zengin, "Yerel Yönetimler ve Çevre", *Journal of Qafqaz University*, Sayı: 26, (2009), s.116.

çevrelerinden bağımsız ve özgür hareket etmeleri gerekmektedir. Bunun yerine yerel yönetimlerin ve halkın optimum katılımı ile çevre koruma ve geliştirme süreçlerine imkan tanıyan bir yerel yönetim yapısı inşa edilmelidir<sup>163</sup>.

#### **2.1.4.2. Belediyeler ve Çevre Yönetimi**

Belediyeler gerek yöneticileri gerekse de çalışanları ile yerel yaşama en yakın olan örgütlerdir. Bu nedenle yerel düzeyde yaşanan sorunlar merkezi yönetimden çok daha yakından tanıma imanına sahiptirler. Belediyelerin bünyesinde o bölgede yaşayan insanların çalıştığı görülmektedir. Dolayısıyla, "bölgesel-yerel" bilinç oldukça yüksek seyretmektedir. Bu durum, kuşkusuz çevresel sorunlarla da ilişkilendirilebilmektedir. Belediyeler çevresel gerçekler itibarı ile de diğer yerel yönetim kurumlarına nazaran çok daha önemli bir işleve sahiptirler. Onların üstlendiği rol sayesinde olası bir çevresel tehlike, henüz bir bölgeye yayılmadan sonlandırılabilir. Aynı zamanda onların sürdürdüğü "korumacı" politikalarla böyle bir çevre krizi yaşanmadan önce genel tedbir alınabilmektedir.

Çevre yönetimini diğer yönetimlerden farklı kılan unsur, "yönetilenin" niteliğidir. Yönetilen unsur hem doğal çevre hem de onun üzerinde sorunsallaştırıcı etkiye sahip olan "insan etkinlikleridir"<sup>164</sup>. Çünkü insan etkileri devreye girmeksizin çevre kendi içerisinde doğal bir işleyişe sahiptir. İnsan etkinliklerine en yakın kurum olması ve insan etkinliklerinin önemli, bir bölümünün yetki sınırlarında olması ve onların izni sonucunda gerçekleşmesi nedeniyle belediyeler çevre yönetiminde oldukça önemli bir işleve sahiptirler<sup>165</sup>.

Belediye Kanunu<sup>166</sup>, nun 14. Maddesi belediyelerin görev ve sorumluluklarının neler olduğunu düzenlemektedir. Bu maddenin "a" bendinde "İmar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı; coğrafî ve kent bilgi sistemleri; çevre ve çevre sağlığı, temizlik ve katı atık; zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans; şehir içi trafik; defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar; konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor; sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri

---

<sup>163</sup> Zengin, s.117.

<sup>164</sup> Şengül, s.93.

<sup>165</sup> Şengül, s.92.

<sup>166</sup> 5393 Sayılı Belediye Kanunu, mad.14, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393.pdf> (10 Şubat 2013).

kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapar veya yaptırır” ifadesi ile belediyelerin çevresel sorunların çözümüne yönelik görevleri açıkça belirtilmektedir. Ayrıca 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun, “Büyükşehir Belediyesinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları” başlıklı 7. Maddesinde Büyükşehir Belediyelerine; sürdürülebilir kalkınma ilkesine uygun olarak çevrenin, tarım alanlarının ve su havzalarının korunması, ağaçlandırma, hafriyat toprağı, moloz, kum ve çakıl depolama alanları, odun ve kömür satış ve depolama alanlarının belirlenmesi ve bunların çevre kirliliğine yol açmayacak şekilde taşınmaları, katı atıkların toplanma, taşınma, depolama, bertarafı ve yeniden değerlendirilmesi, sanayi ve tıbbi atıklarla ilgili hizmetleri yürütmek ve deniz araçlarından kaynaklanan atıkların toplanıp arıtılmasıyla ilgili konularda gerekli düzenleme ve hizmetleri yerine getirme gibi görev, yetki ve sorumluluklar verilmiştir.

Belediyeleri çevre yönetiminde önemli kılan diğer unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- a. Çevre sorunlarının en temel nedeni sanayileşme, kentleşme ve nüfus artışıdır. Bu unsurların gelişim odağı olan kentsel çevreyi planlayan unsurlar ise belediyelerdir. Belediyeler tüm dünya üzerinde "doğal çevre" ile insan etkinliğinin yaşandığı alan olan "yapay çevrenin" uyumlu bir şekilde yapılandırılmasını ve işlemlerini sağlamakla yükümlüdürler<sup>167</sup>.
- b. Belediyeler, il özel idareleri ve köy yönetimleri ile mukayese edildiklerinde hem daha çok yasal yetkiye hem de bütçe imkanına sahiptirler. Türkiye’de belediyeler, çevre yönetimi ve korunması noktasında yasal olarak yönetsel kolluk hizmeti görmektedirler ve bu yetkiler 150’yi aşkın yasal metinle desteklenmektedir. Belediye Yasası, Belediye Ceza Yasası, Çevre Kanunu, 3030 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu, İmar Kanunu, Belediyelerin İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına Dair Kanun, Kıyı Kanunu vb. belediyelere çevre yönetimi noktasında yükümlülükler yükleyen bir çerçeveye referans vermektedir<sup>168</sup>.
- c. Belediyeler, gerek demokratik örgütler olma itibarı ile gerekse de yaygınlıkları itibarı ile "çevre sorunları" ile ilgili en yakından çözümleri üretebilecek olan unsurlardır.

---

<sup>167</sup> Şengül, s.96.

<sup>168</sup> Zengin, s.119.

- d. Belediyeler; diğer yapılarla kıyaslandıklarında çok daha çeşitli insan ihtiyacını ve insan çeşitliliğini yönetmektedirler. Fiziksel, ekonomik, kültürel, toplumsal vb. birçok etkinlik belediyelerin alanlarında sürmektedir. Dolayısıyla, belediyeler aynı zamanda "toplumsal yaşam örgütleridir" Aynı şekilde belediyeler, yasal çerçeve ile donatılmamış olsalar bile çevre yönetimi ile ilgili birçok sorunun merkezindeki örgüt olmaya zorunludurlar..

Belediyeler, karar ve uygulamaları ile çevreyi etkiler, çevre varlıklarını kullanır ve kullandırır. Bununla birlikte çevre varlıklarını koruyan ve korutturan, onları üreten ve yeniden ürettiren, iyileştiren, çevreyi korucu kurallar koyan, uygulamaları denetleyen ve bütün bunları yerel halkın katılımı ile gerçekleştirmeleri itibarı ile de belediyeler, "yerel çevre yöneticisidir"ler<sup>169</sup>. Ancak, kuşkusuz çevre sorunları yalnızca belediyelerin geleneksel uygulamaları ile çözülememektedir. Belediyenin sunduğu diğer hizmetlerle entegre bir çevre yönetim sistemi oluşturmak önem kazanmaktadır.

## 2.2. Çevre Yönetim Sistemi

1983 yılında kabul edilen 2872 sayılı Çevre Kanunu çevre yönetimini “idari, teknik, hukuki, politik, ekonomik, sosyal ve kültürel araçları kullanarak doğal ve yapay çevre unsurlarının sürdürülebilir kullanımını ve gelişimini sağlamak üzere yerel, bölgesel, ulusal ve küresel düzeyde belirlenen politika ve stratejilerin uygulanması” olarak ifade etmektedir<sup>170</sup>. Ayrıca çevre yönetim sistemi, TS ISO 14004’te<sup>171</sup>: “Genel yönetim sisteminin; çevre politikasının geliştirilmesi, uygulanması, başarıya ulaştırılması, gözden geçirilmesi ve idamesi amacını güden; kuruluş yapısı, planlama faaliyetleri, sorumluluklar, uygulamalar, usuller, işlemleri de içine alan parçasıdır” şeklinde ifade edilmektedir.

Çevre yönetimi, doğada ki tüm canlıların insan tarafından talan edilmemiş bir çevrede yaşamaları, doğal kaynakların korunması, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla hem kamuda hem de özel kesimde uygun bir iletişim, planlama, koordinasyon ve denetim sürecinin ve bunu işlevsel kılacak bir yapının oluşturulmasını kapsamaktadır<sup>172</sup>.

<sup>169</sup> Şengül, s.94-101.

<sup>170</sup> Ruveyda Kızılboğa ve Salih Batal, “Türkiye’ de Çevre Sorunlarının Çözümünde Yerel Yönetimlerin Rolü ve Önemi”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, (2012), s.199.

<sup>171</sup> TS-ISO 14004, **Çevre Yönetim Sistemleri- Prensipler, Sistemler ve Destekleyici Tekniklere Dair Genel Kılavuz**, Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Ankara, Şubat 2006, s.2.

<sup>172</sup> Ruşen Keleş, Can Hamamcı ve Aykut Çoban, **Çevre Politikası**, 7. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi, 2012, s. 484.



Çevre yönetimi, “Organizasyonların çevre ve doğal kaynaklar üzerindeki potansiyel etkilerini nasıl yöneteceğini belirten yasal prosedürler ve politikalar bütünü”<sup>173</sup> veya insan ve insan varlığının devamına olanak sağlayan tüm ekosistemin bozulmasını ve gelecekte de yok olmasını önlemeyi amaçlayan işlevler bütünü olarak tanımlanabilir.

1970'li yıllarda çevre sorunlarına karşı maliyeti yüksek ve karmaşık bürokratik düzenlemelerle tepki vermeye çalışan kuruluşlar, 1992 Rio Konferansı'ndan sonra "Sürdürülebilir Kalkınma" kavramına verilen önemin artmasıyla birlikte, "önleyici" anlayışa geçmiştir. Bu doğrultuda, temiz teknolojilerle üretilen ve çevre ile uyumlu ürün ve hizmet üretimine ağırlık tanınmış ve bu doğrultuda standartlar oluşturulmak istenmiştir. Nitekim bu dönemde ABD, Kanada, AB ülkeleri gibi gelişmiş ülkelerde çevre yönetim sistemlerinin oluşturulduğu görülmektedir. Bu bağlamda, ulusal ve bölgesel koşullar gözetilerek farklı hukuki çerçeveler ve farklı çevre standartları uygulanmaya başlanmış olsa da, bu girişimler beraberinde çeşitli ticari sorunlar doğurmuştur. Bu nedenle uluslararası ticaret yapan işletmeler için ülke, bölge, devlet ve yerel hukukla çevrenmemiş ve evrensel geçerliliğe sahip olması istenen standartlar oluşturulmak istenmiştir. Bu girişimlerden ilki EMS (Environmental Management Systems)'dir. Bu sistemin yetersiz kalması üzerine çevre yönetim sistemi standartlarını hazırlama görevi Uluslararası Standartlar Örgütü'ne (ISO) verilmiştir.

Çevre yönetim sistemlerinin uygulanması ile birlikte tespit edilen çevre sorunları kontrol edilebilirken, veriler kaydedilebilmekte böylece düzeltici ve önleyici faaliyetler oluşturulmaktadır. Bu doğrultuda, bir üretim tesisi ürettiği çevresel sonuçları bilmekte, sorumluluğu kabul etmekte ve bunları önlemek için çeşitli maliyetler üstlenebilmektedir. Dolayısıyla, merkezi yönetimlerin "direktifleri" ile oluşturulmuş bir çerçeveden ziyade, "yerinden sorunları izleyen" ve yükümlülükleri kabul eden bir bakış açısına geçilmektedir. Nitekim çevre yönetim sistemleri ile birlikte işletmeler stratejilerine "çevre sorunları ile mücadeleyi" de eklemişler ve böylece küçük maliyetlerle oluşabilecek çok daha büyük maliyetleri önleme imkânına kavuşmuşlardır. Bununla birlikte; şirketin kamuoyu ve tüketiciler nezdinde imajını yüceltirken (yeşil

---

<sup>173</sup> Rene Germain, Stephen Harris and Valerie Luzadis, , “Environmental Management Systems: Assessing The Level Of Use On Industrial Forestlands”, **Journal of Forestry**, (June 2002), s. 13.

dostu şirket vb.), yeni pazarlar oluşturmuşlar, performanslarını yukarıya çekmişler ve çevresel zararları minimize etmişlerdir<sup>174</sup>.

### **2.2.1. AB'nin Çevre Yönetim Sisteminde Kullandığı Araçlar**

AB özellikle 1970'li yıllardan itibaren çevre sorunlarına yönelik önlem stratejisini 1992 Rio Konferansı'nı izleyen 1993 Maastricht Antlaşması'ndaki genel yaklaşım ile bütünleştirmiş ve bugünkü çevre yönetimi yaklaşımına ulaşmıştır. Bu yaklaşımın en önemli unsurları ise çevre yönetim sisteminde kullandığı araçlardır. Bu araçlar; EMAS, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri ve BSI 7750 Çevre Yönetim Standardı'dır.

#### **2.2.1.1. AB'nin Çevre Yönetim ve Denetim Sistemi (EMAS)**

AB'nin Çevre Yönetimi ve Denetim Sistemi olan EMAS (Eco- Management and Audit Scheme) AB bünyesindeki şirketlerin ve diğer kuruluşların çevresel performanslarını değerlendirme, raporlama ve geliştirmelerini hedefleyen bir yönetim aracı olma özelliği ile ön plana çıkmaktadır. 2001 yılından itibaren kamu ve özel sektördeki kurumlar başta KOBİ'ler olmak üzere EMAS'a katılabilmekte olup, sistem gönüllü katılım esasına dayanmaktadır. EMAS'a katılmak isteyen yerel yönetimler, özel kurumlar vb. üye ülkeler ve Avrupa Ekonomik Alanı'ndaki üç ülke üzerinden başvuru gerçekleştirebilmektedirler<sup>175</sup>. Bununla birlikte EMAS'a katılan kuruluşlar şu yükümlülükler ile karşı karşıya kalmaktadırlar<sup>176</sup>;

- a. Almış oldukları çevresel önlemlerin hedef ve ilkelerini açıklayan bir çevre politikası belirlemek,
- b. Bünyesindeki ürün, hizmet ve faaliyetleri çevresel açıdan test etmek,
- c. Düzenli çevre denetimleri gerçekleştirmek,
- d. Bir çevre yönetim sistemi geliştirmek.

AB üyesi olan ülkeler ise, kurumların bu doğrultuda hazırladıkları çevresel bildirimleri onaylayan bağımsız denetçileri akredite etmek ve bu bildirimleri kayıt altına almaya yönelik bir sistem kurmak yükümlülüğünü üstlerine almışlardır. Bugün Avrupa'da birçok yerel yönetim EMAS'a kayıtlıdır. Almanya'da EMAS'a kayıtlı işletme sayısı

---

<sup>174</sup> Elif Çolak, "Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Tetkik Programı (EMAS) ve Türkiye'de EMAS Uygulamasının İncelenmesi", **46. Dönem AB Temel Eğitim Kursu**, Ankara: Orman Genel Müdürlüğü, (2010), s.5-6.

<sup>175</sup> Duru, "Avrupa Birliği Çevre Politikası", s.14.

<sup>176</sup> Çolak, s.11.

1300'e yakın olarak kaydedilmektedir. EMAS ile birlikte çevre yönetiminin şu hususlarda başarı kaydettiği görülmektedir; Elektrik tüketimi %14, su tüketimi %23, karbondioksit salınımı %7 oranında azalmış, 2003'ten itibaren birinci hamur kağıt tüketimi %8, ofis kağıt tüketimi %41 düşmüş, kişi başına düşen atık 331 kilodan 294 kiloya %11'lik bir düşüş kaydetmiş, 1998'de Brüksel'de kente özel arabası ile gelen personel oranı %50 iken, %29'a çekilmiş, toplu ulaşım araçlarını kullanma oranı ise %50'ye yükseltilmiştir<sup>177</sup>.

Bununla birlikte, EMAS sayesinde AB bünyesindeki çeşitli işletmelerde; çevresel mevzuatlar ile ilişkiler geliştirilmiş, pazardaki hedefler maksimize edilmiş, yönetim etkinliği konusunda yatırımcı ve sigortacılara kanıtlar gösterilmiş, beklentilere karşılık verilmiş ve çevresel raporlama için baskı oluşturulmuş, hizmet ve ürün kalitesi yükseltilmiş, paydaşlarla daha etkin ve verimli bir iletişim sağlanmış, yönetim modernleştirilmiş, ürün, hizmet ve faaliyetlerle ilgili doğrulanmış yeşil talepler oluşturulmuş, çevresel yenilikçilik zenginleştirilmiş ve tüketimin sürdürülebilirliğine ulaşım hızlandırılmış, çalışanların çevresel koruma noktasında motivasyon ve katılımları arttırılmış, birey ve kamu sağlığı geliştirilmiştir<sup>178</sup>.

### **2.2.1.2. ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri**

AB bünyesinde uygulanan bir diğer standart ise ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemleri'dir. ISO özellikle ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi'nde başarısı ile öne çıkmakta olup, çevre sorunlarının dünya üzerinde çeşitlenmesi ve yaygınlaşması nedeniyle bu soruna yönelik standartlar hazırlamaya en yetkin kurum olarak görülmüştür. Bu doğrultuda 1991'de ISO ve IEC (International Electrotechnic Commission) uzmanlarından oluşan Stratejik Çevre Danışma Grubu (SAGE) kurulmuş, SAGE ise çevre yönetimi standartlarını oluşturmak amacıyla ISO TC 207 sayılı teknik komiteyi kurmuştur. Bu komite çevre yönetimine yönelik ilk standartlar olan ISO 14000'i yayımlamıştır<sup>179</sup>. Süreç odaklı; amaç ve limit oluşturmayan standartlar olan ISO 14000 içerisinde en önemli standart ISO 14001'dir.

<sup>177</sup> "AB'de EMAS Dönemi", <http://www.isgcevre.com/newsdetail.aspx?id=148&parid=5> (30 Mart 2014).

<sup>178</sup> Çolak, s.18-24.

<sup>179</sup> Feyza Karaer ve Tuba Pusat, "ISO14001 Çevre Yönetim Sistemi Standardının Otomotiv Yan Sanayiine Uygulanması", *Uludağ Üniversitesi Mühendislik-Mimarlık Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, (2002), s.12.

ISO 14001, bir işletmede çevre yönetim sistemini kurmak, denetlemek ve var olan sistemi geliştirmek için bir "kılavuz" niteliğinde standartlardan oluşmaktadır<sup>180</sup>. İşletmeler bu standartlardan hareketle bir çevre yönetim sistemi kurar ve işletilmesi için gerekli olan minimum seviyeleri belirler. Bu standart işletmenin ulaşacağı sayısal hedefleri belirlememekte, performans ölçütleri yerine yönetim metodolojisini tanımlamaktadır<sup>181</sup>. Çevre yönetim sistemi için en temel gereklilikleri içeren bu standardın metodolojisi şu şekilde işlemektedir<sup>182</sup>;

- a. *Planla*: İşletme çevre politikasının sonuçlarını duyurulması için gerekli olan amaçlar ve süreçleri belirler. Bu aşamada çevre boyutları, hukuki çerçeve, amaç hedef ve programlar kullanılmaktadır.
- b. *Uygula*: Bu süreçler uygulanırken, kaynaklar, görevler, sorumluluk ve yetki, yetkinlik, eğitim ve farkındalık, iletişim, dokümantasyon, dokümanların kontrolü, operasyon kontrolü, acil durum hazırlığı ve müdahale parametreleri devreye girer.
- c. *Kontrol Et*: İşletme çevresel politika, amaçlar, hedefler, yasal şartlar ve diğer şartlara göre süreçleri izlemek ve ölçmek için sonuçları rapor eder. Raporlama aşamasında iç tetkik, kayıtların kontrolü, uygunsuzluk düzeltici ve önleyici faaliyet, uygunluğun değerlendirilmesi, izleme ve ölçme parametrelerine başvurulur.
- d. *Önlem Al*: Çevre yönetim sisteminin performansının iyileştirilmesi için önlem alınır ve yönetim gözden geçirilir.
- e. *Sürekli İyileştir*: İşletmenin çevre politikası ile uyumlu olarak, çevre performansının artırılması için çevre yönetim sistemi sürekli iyileştirilir.

---

<sup>180</sup> Kırlioğlu ve Can, s.97.

<sup>181</sup> Stephen Alford, "A New Management Standart", **Canadian Manager**, Vol.22, Issue 2, (1997), s.14.

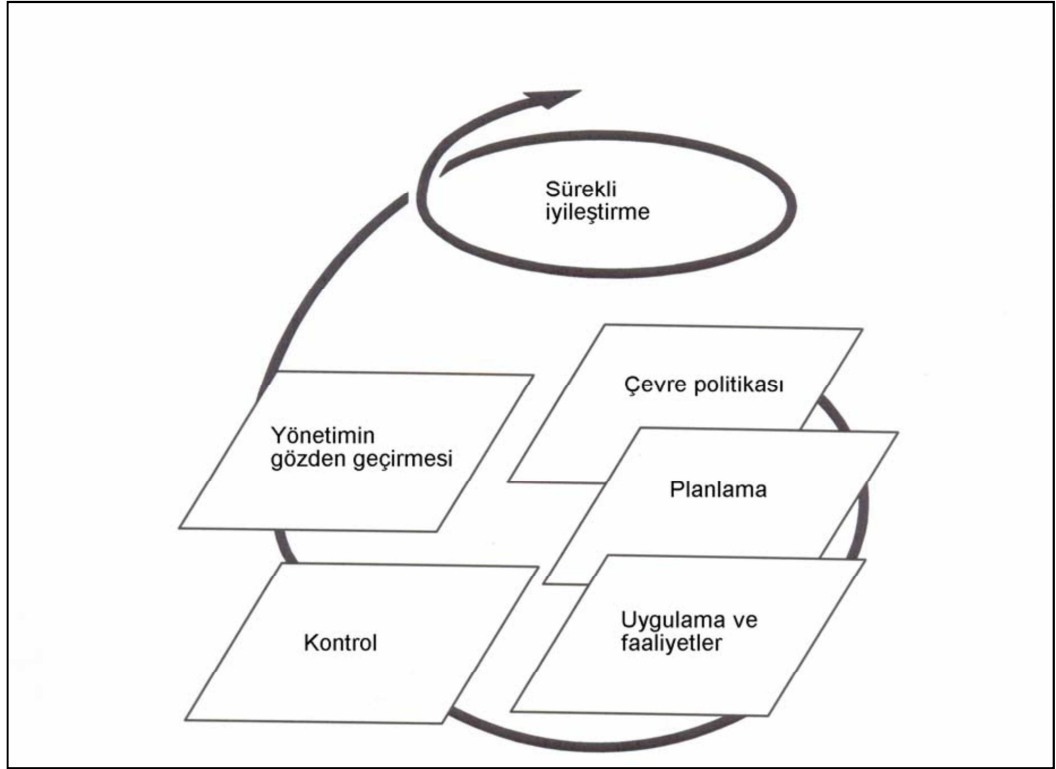
<sup>182</sup> Çolak, s.8-9.

ISO 14001 bir işletme için şu avantajları üretmektedir;<sup>183</sup>

- a. Çevre mevzuatına adaptasyon kolaylaşır,
- b. Çevre konularına verilen önem artar ve çevrenin korunması sağlanır,
- c. Kaynaklar optimum verimle kullanılır,
- d. Çevre koruma araçları sayesinde kazanılan zaman rekabet gücünü artırır,
- e. Maliyetler azaltılır,
- f. Etkin bir yönetim sistemi kurulur,
- g. Üst yönetimin dikkati artar,
- h. Önleyici sistem yaklaşımı ile muhtemel sorunlar belirlenir,
- i. Kazalar önlenir,
- j. Halkla ilişkiler geliştirilir,
- k. Müşteri güveni ve tatmini artırılır,
- l. İç iletişim geliştirilir,
- m. Personel motivasyonu artırılır,
- n. Sanayi-hükümet ilişkileri geliştirilir,
- o. Çevre koruma sistemlerini kullanan işletmelere verilen ödül ve teşviklerden yararlanır,
- p. Hisse sahipleri kaynaklı çevre koruma baskılarına karşılık verilir,
- q. Teknolojik geliştirme ve aktarma imkanları artırılır,
- r. Yeşil ürünler pazarından ve oluşan paydan kar alınır,
- s. Üstün nitelikli insan gücü yaratılmasına imkan sağlanır,
- t. Sigorta işlemlerinde kirlilik olayları kapsam dışında kalır,
- u. İşletme değişen koşullara adapte olma yeteneği kazanır.

---

<sup>183</sup> Çolak, s.10; Karaer ve Pusat, s.13.



**Şekil 1:** ISO 14001 Standardı için Çevre Yönetim Modeli

**Kaynak:** TS-EN-ISO 14001, **Çevre Yönetim Sistemleri – Şartlar ve Kullanım Kılavuzu**, Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Ankara, Nisan 2005, s. 2.

### 2.2.1.3. BSI 7750 Çevre Yönetim Standardı

AB bünyesinde uygulanan ilk çevre yönetim standardı olan BSI 7750 Çevre Yönetim Standardı, 1992 yılında British Standards Institute (BSI) tarafından yayınlanıp yaklaşık 230 kuruluş tarafından test edildikten sonra 1994' te Eko-Yönetim ve Denetim Projesi ile uyumluluk sağlaması amacıyla revize edilmiştir<sup>184</sup>. Revizyondan sonra standardın ismi, "BS 7750-Çevre Yönetim Sistemi Özellikler ve Kullanım Kılavuzu" olmuştur. Bu standart ile hedeflenen husus tüm ölçeklerdeki işletmelerde ve etkinlik alanlarında uygulanması planlanan ve çevresel performansı öne çıkartan gönüllü bir çerçeve oluşturmaktır ve bu doğrultuda işletmelerin çevre yönetim sistemleri açıklanır, performansları değerlendirilir, politika, hedef ve amaçları oluşturulur ve sürekli gelişim sağlanılmak istenir. Nitekim, bu standartla başlayan süreç EMAS ve ISO 14001 ile

<sup>184</sup> Kırhoğlu ve Can, s.166.

devam etmiş ve standart ISO 14001'in kabulü ile birlikte 1997'de AB bünyesinde tedavülünden kalkmıştır<sup>185</sup>.

### 2.2.2. Türkiye'de Çevre Yönetim Sistemi ve Yerel Yönetimler

Türkiye'de çevre koruma politikaları anlamında yaşanan gelişmelerde olduğu gibi, çevre yönetim sistemlerindeki değişikliklerde de AB ile ilişkiler gözardı edilmeksizin görüş bildirilemez. Türkiye'de çevre yönetim sistemleri BS7750 ve EMAS'ın kullanımı ile başlamış olsa da, AB'ye uyum sürecinde EMAS ve ISO 14001'e uyum noktasında çalışmalar sürmektedir. Çevre ve Orman Bakanlığı Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü'nce SEI 2006 kapsamında 761/2011 sayılı EMAS Tüzüğü'nün İçselleştirilmesi Projesi hazırlanmış ve 30 Temmuz 2008'de Merkezi Finans ve İhale Birimi tarafından ihale yapılmıştır. Nitekim, takip eden dönemde Türkiye'deki mevcut durumun, yetkili otoritenin, akreditasyon ve kayıt sisteminin kurumsal yapısı üzerine bir rapor hazırlanmıştır. Çevre ve Orman Bakanlığı tarafından AB ile özel bir anlaşma yapılması öngörülmekte ve işletmelerin EMAS uygulamalarını bünyelerinde sağlamaları için KOSGEB, Çevre ve Orman Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı ve DPT'nin yasal belgelerine yerleştirilmek istendiği belirtilmektedir.

Bu doğrultuda, Türkiye'nin AB'ye üyelik sürecinde öncelikleri<sup>186</sup>;

- a. EMAS Tüzüğü ile ilgili hedef ve altyapısını hazırlayarak AB ihtiyaçlarına uyum sağlamak,
- b. 2013'te Çevre ve Orman Bakanlığı'nın yetkili otorite olarak atanması ve çalışmaya başlaması,
- c. Kuruluş ve işletmeler için eğitim kaynaklarının 2012'de hazır hale getirilmesi,
- d. Akreditasyon Kurumu TÜRKAK'ın EMAS'a yönelik akreditasyon kurumu olarak görevlendirilmesi ve çalışmaya başlaması,
- e. KOBİ'ler ve turizm sanayi için özel stratejiler ve teşvikler hazırlanmasıdır.

AB'ye uyum sürecinde bir diğer önemli enstrüman ise ISO 14001'dir. Çevre ve Orman Bakanlığı yaptırım düzeyi yüksek cezalar getirerek işletmelerin bu standardı bünyelerinde uygulamalarını teşvik etmektedir. Ancak bu cezalar ISO 14001'in uygulanmasını zorunlu kılmamaktadır. Çünkü standart gönüllülük esasına

---

<sup>185</sup> Çolak, s.8.

<sup>186</sup> Çolak, s.40.

dayanmaktadır. Bununla birlikte yürürlükte olan çevre mevzuatının yerine ISO 14001 kullanılamasa da, kanun ve yönetmeliklerin uygulanabilirliğini desteklemesi itibarı ile önemli bir enstrümandır. Türkiye'de uygulanışı itibarı ile standartta işletmelerin deşarj ve emisyon vb. sınır değerleri işaret edilmese de, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı değerlendirilebilmektedir.

Türkiye'de AB'nin yerel yönetimlere yönelik vurguları ile birlikte düşünöldüğünde özellikle belediyelerin EMAS ve ISO 14001 standartlarına uyum noktasında çeşitli ilerlemeler kat etse de, henüz arzu edilen seviyenin gerisinde kaldığı görölmektedir. Yine de belediyelerin projeksiyonlarına bakıldığında, ISO 14001 hedeflerinin altının çizildiği görölmektedir.

### **2.2.2.1. Türkiye'de Çevre Yönetim Sisteminin Tarihsel Gelişimi**

Türkiye'de çevre yönetiminin tarihsel gelişimi üç temel döneme ayrılmaktadır. Bunlardan ilki; Cumhuriyet'in kuruluşundan 1970'li yıllara kadar olan dönemdir. Bu dönemde temel faktör, uzun savaş süreçlerinden çıkmış bir devletin yeniden yapılanmasıdır. Bu nedenle "çevre" ile ilgili özel bir birim oluşturulmadığı, çevre bilincinin de oluşmadığı görölmektedir. Ancak sağlık, turizm, bayındırlık vb. bakanlıklar çevre ile ilgili konuları dolaylı olarak gündemlerinde tutmaktadırlar. Bu dönemin çevreye ait ilk bilgilerinin yer aldığı düzenleme olarak 1925 yılında Ebniye Kanunu'nun çeşitli maddelerine değişiklikler getiren 642 sayılı Kanun olmuştur<sup>187</sup>. Yine bu dönemde Hermann Jansen'in Ankara için hazırladığı plan uygulanmış ve Ankara Şehir İmar Müdürlüğü kurulmuşken, sırasıyla 1930'da 1580 Sayılı Belediye Kanunu ve Umumi Hıfzısıhha Kanunu, 1933'te 2290 sayılı Belediye Yapı ve Yollar Kanunu yürürlüğe girmiştir<sup>188</sup>.

Türkiye'de çevre yönetim sisteminin asıl belirginleştiği yıllar ise 1972 Stockholm Konferansı sonrasına tekabül eden 1970 ile 1990 yılları arası dönemdir. "Sürdürülebilir kalkınmadan" bahsedilmeye başlandığı bu dönemde Ankara'da hava kirliliği vb. sorunlar, 1978'de DPT modelinden ilham alınarak Çevre Müsteşarlığı'nın kurulması sonucunu getirmiş, 1982'de ise çevre konusunda özel hükümler ilk kez Anayasaya girmiştir. Anayasa'ya dayanılarak 1983 yılında çıkarılan 2872 sayılı çevre kanunu bu

---

<sup>187</sup> Bozkurt, s.12.

<sup>188</sup> Ahmet Aksu, s.112.



anlamda önemli bir çerçeve oluşturmaktadır. Aynı yıl içerisinde Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, Milli Parklar Kanunu ve Boğaziçi Kanunu çıkarılmıştır<sup>189</sup>. 1984'te ise Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında KHK'nın Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun yürürlüğe girmiş ve belediyelere katı atıkların taşınması ve toplanması, çöp istasyonlarının kurulması, 1.2.ve 3. sınıf GSM'lere açılış ruhsatı verilmesi, yeşil saha ve parklar yapmak gibi yetkiler tanınmıştır<sup>190</sup>.

1991'den bugüne kadar gelen dönem ise ülke çapında çevre yönetiminin teşkilatlanması için gerekli yasal çerçeveye kavuşturulduğu dönemdir. 1991 tarihli 443 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Çevre Bakanlığı kurulmuş, KHK' nın 3. maddesi ise "bakanlığın merkez ve taşrada örgütlenmesine" imkân sağlamıştır. Nitekim 1992'de Çevre ve Orman İl Müdürlükleri'nin 31 ilde faaliyete geçmesi, 1993'te Çevre Bakanlığı Taşra Yönetmeliği'nin çıkarılması, 1993'te ÇED Yönetmeliği çıkarılmış<sup>191</sup> ancak AB uyum sürecinde yönetmelik birkaç kez revize edilerek 17 Temmuz 2008 tarihinde son halini almıştır<sup>192</sup>. TCK' nın 344, 181 ve 182. maddelerinde çevre ile ilgili cezai düzenlemeler vb. gelişmeler önem arz etmektedir<sup>193</sup>.

#### **2.2.2.2. Yerel Yönetimlerin Çevreye İlişkin Görev ve Sorumlulukları**

Yerel yönetimlerin çevreye ilişkin görev ve sorumlulukları; yönetsel ve kurumsal, teknik, yasal, finansal araçlar ve insan unsuru bağlamında kategorize edilmektedir.

##### **a) Yönetsel ve Kurumsal Açıdan**

Yerel yönetimlerin yönetsel ve kurumsal açıdan görevleri şu şekilde sıralanmaktadır<sup>194</sup>;

- a. *Anakent Belediyesi*: 1984 tarihli ve 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin değiştirilerek kabulü hakkında kanun yürürlüğe girmiş ve böylece büyükşehir belediyelerinin imar planı yapmak ve yaptırmak, çevre sağlığı ve koruması, 1. 2. ve 3. GSM' lere ruhsat vermek, çöp toplamak, su, kanalizasyon, merkezi ısınma, gaz, toplu

<sup>189</sup> Bozkurt, s.21.

<sup>190</sup> Ahmet Aksu, s.113.

<sup>191</sup> Arif Kara, "Avrupa Birliği'nde ve Türkiye' de Çevresel Etki Değerlendirmesi ve Uygulamaların Karşılaştırılması", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi FBE, 2002), s.41.

<sup>192</sup> Suat Dervişoğlu, "AB Müktesebatına Uyum Sürecinde Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED)", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 467, (2010), s.122.

<sup>193</sup> Ahmet Aksu, s.115.

<sup>194</sup> Ahmet Aksu, s.116-120.

taşıma, çöp ve atık istasyonları belirlemek, yeşil sahalar ve spor alanları yapmak kültür ve tabiat varlıklarını korumak vb çevre ile ilgili görevleri belirlenmiştir<sup>195</sup>.

- b. *İl Özel İdareleri*: 24.6.2004 tarihinde kabul edilen 5197 sayılı yeni İl Özel İdareleri kanunu ile bu birimler; imar, bayındırlık, sağlık ve sosyal yardım, çevre sağlığı ve koruması, tarım, ağaçlandırma, orman tesisi, ekonomi ve ticaret, haberleşme, kültür ve turizmle ilgili çeşitli yükümlülüklerin altına girmiştir. Bununla birlikte il özel idareleri, belediyelerle işbirliği halinde atık toplanması, ortak tesisler kurulması ve kurdurulması, işletilmesi ve işlettilmesi noktasında çeşitli sorumluluklara sahiptirler.
- c. *Köy Yönetimi*: 442 sayılı Köy Kanununun 12. maddesine göre köylerin zorunlu ve isteğe bağlı görevleri kategorize edilirken, 13. maddede ise 37 fıkradan oluşan zorunlu görevler sıralanmıştır. Bunların çevre ile ilgili olanları; su birikintilerini kurutmak, çeşme yapmak, su yollarını düzeltmek, temizlik işleri yapmak, yol, su kenarları vb. ağaçlandırmak, su baskınlarında selin yolunu değiştirmek vb'dir.
- d. *Yerel Yönetim Birlikleri*: Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 10. maddesinde belirtilen "Yerel Yönetimlerin Birlik Kurma ve Birliklere Katılma Hakkı" doğrultusunda, özellikle atık yönetimi, su ve atık su, kentsel altyapı yatırımları konusunda yerel yönetim birliklerinin kurulması ve örgütlenmesi gerekmektedir.
- e. *Özel Çevre Koruma Bölgeleri*: 2872 sayılı Çevre Yasası'nın 9. maddesinin 3. fıkrası ve Türkiye'nin de imzalamış olduğu Akdeniz'deki Özel Koruma Alanlarına İlişkin Protokol doğrultusunda Bakanlar Kurulu, "Özel Çevre Koruma Bölgesi" belirleme ve ilan etme hakkına sahip olmuş, 1988'de bu doğrultuda Gökova, Köyceğiz-Dalyan, Fethiye-Göcek yöreleri ilk özel çevre koruma bölgeleri ilan edilmiştir. Buralarda; değerleri korumak ve çevre sorunlarını gidermek, koruma ve kullanma esaslarını belirlemek, imar planlarını

---

<sup>195</sup>Tan Baykal, "Türkiye' de Çevre Yönetim Sisteminin Yerel Örgütlenmesi", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 13, (2010), s.476-492.

yapmak, her ölçekteki plan ve plan kararlarını revize etmek ve onaylamak bu kurumun öncelikli amaçlarıdır.

## **b) Yerel Yönetimlerin Teknik Açıldan Görevleri**

Yerel yönetimler teknik açıdan şu görev ve yetkilerle donatılmışlardır<sup>196</sup>;

- a. *Planlama*: Yerel yönetimler planlama aracılığı ile çevre yönetimi ile ilgili hedeflerine ulaşmak için gerekli işleri zaman ve mekana bağılı olarak belirlerler. Yerel yönetimler; alan yönetim planı, bölge yönetim planı, kıyı bölgesi yönetim planı vb. düzeylerde bir alanla ilgili kısa-orta-uzun vadeli projeksiyonlarını ortaya koyarlar.
- b. *ÇED (Çevresel Etki Değerlendirmesi)*: Birçok değişiklik geçirdikten sonra nihai haline 2003'te kavuşan ÇED'in temel amacı bir işletme/tesis faaliyetlerinin oluşturacağı olumsuz çevresel etkilerin tespit edilerek ortadan kaldırılmasıdır. ÇED çevre planlamanın en önemli enstrümanlarından biridir ve Çevre Kanunu'nun 10. maddesine göre yönetmelikte sayılan faaliyet alanındaki girişimciler ÇED Raporu almak durumundadırlar.
- c. *Yapı Denetimi*: Çeşitli değişikliklerden sonra 23 Haziran 2001'de Meclis'ten çıkartılan Yapı Denetim Kanunu'na göre; mimar ve mühendislerin izni olmadan yapı yapılamazken, ilçe belediyelerinin ilçe belediyelerinin yürüttüğü projelerin tasdik edilmesi, yapı ruhsatı ve yapı kullanma izni verilmesi, ruhsatsız ve ruhsata aykırı yapıların tespiti ve Büyükşehir Belediyesi'nin bunları denetlemesi mümkün olmuştur.
- d. *İmar Uygulamaları*: 1985'te yürürlüğe giren 3194 sayılı İmar Kanunu ile; kentsel çevrede, yerleşme yerleri ve yapıların, planlara, sağlık ve çevre şartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi denetlenmektedir. Yerel yönetimlere düşen görev kentin çarpık yapılaşmasının önüne geçmek ve kentsel ahengi bozmayacak yapıları teşvik etmek ve çevre sorunları yaratan yapıların ortadan kaldırılmasıdır.

---

<sup>196</sup>Ahmet Aksu, s.120-123.

### c) Yasal Araçlar

Yerel yönetimlerin çevre ile ilgili görev ve sorumluluklarının çerçevesini çizen bir diğer önemli enstrüman ise yasal araçlardır. Yasal araçlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>197</sup>;

- a. *Çevre Kanunu*: Bu kanuna göre yerel yönetimler atıksu altyapı, atık bertarafı ve katı atık geri kazanım tesisleri yapmak için hizmet birliği kurabilmektedir. Bununla birlikte Büyükşehir Belediyeleri, kendi sınırları içerisindeki sahil, boğaz, liman, körfez, göl ve akarsuları kirletenlere karşı ceza verme yetkisine sahiptir.
- b. *Kıyı Kanunu*: 1990'da yürürlüğe giren Kıyı Kanunu ile kıyı bölgelerinde enerji üretim sistemlerinin kurularak oluşan endüstriyel atıkların kıyıları kirletmesi ve turizm kaynaklı kirlenmeler önlenmek istenmektedir. Yerel yönetimler bu noktada hem önleyici hem de giderici tedbirler alabilmektedirler. Ancak denetimle ilgili çeşitli sorunlar söz konusudur.
- c. *Ceza Kanunu*: Yeni Türk Ceza Kanunu ile çevre cezaları yeniden belirlenmiş olup, 1981 ile 1987 arasında yürürlüğe girmiş olan para cezalarının 1430 katına çıkartılması hükmü karara bağlanmıştır. Çevre Kanunu'nun 24. maddesi ise cezaların mahallin en büyük mülki amiri tarafından verileceği, 1 Haziran 2005 tarihi ile birlikte çöplerini ayrıştırmayan ev sakinlerine de yerel yönetimlerin ceza kesebildiği bir sisteme geçilmiştir.
- d. *Vergi İndirimi*: Yerel yönetimler çevre dostu işletmelerden uyguladıkları çevre vergilerini indirimli bir şekilde tahsil etmek yöntemini uygulamakta, böylece çevresel duyarlılığı arttırabilmektedirler. Buna mukabil, çevreyi kirleten işletmelere ise yaptırım gücü yüksek vergiler getirilmelidir.
- e. *Radyoaktif Atıklar Yönetmeliği*: 15 Ocak 2000 tarih ve 23934 sayılı yönetmeliğe göre, yerel yönetimler, radyoaktif atıkları toplamak, taşımak, bertaraf etmek ile ilgili yükümlülükler sahiptirler.
- f. *Tıbbi Atıklar Kontrol Yönetmeliği*: 20 Mayıs 1993 tarih ve 21586 sayılı yönetmeliğe göre, yerel yönetimlerin görevleri; tıbbi atıkların katı atıklardan ayrı

---

<sup>197</sup> Ahmet Aksu, s.123-129.

toplanması ve geçici depolanması, sağlık kuruluşlarından alınıp depolara taşınması ve imha edilmesi, Çevre Bakanlığı'nın görevi ise bu süreci denetlemektir.

- g. *Katı Atıklar Kontrol Yönetmeliği*: 14.03.1991 tarihinde yürürlüğe giren yönetmeliğe göre yerel yönetimler; ülke genelinde atıkların toplanması, taşınması, bertaraf edilmesi ve geri kazanılması ile ilgili yasal yaptırımlara sahiptirler.

#### **d) Finansal Araçlar**

Yerel yönetimlerin çevreye ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken kullandıkları bir diğer enstrüman ise finansal araçlardır. Bu bağlamda, finansal araçlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>198</sup>:

- a. *Çevre Temizlik Vergisi*: Belediye Gelirleri Kanuna 1993'te eklenen mükerrer 44. madde ile "çevre temizlik vergisi" oluşturulmuş olup, yerel yönetimler "çöp vergisi" olarak bilinen bu vergi ile katı atık toplama ve kanalizasyon hizmetlerini sağlarken, konut iş yeri ve diğer binalardan bu vergiyi tahsil etmektedir. 2014 yılında konutların çevre temizlik vergisi tüketilen su miktarları dikkate alınmak suretiyle büyükşehir belediyelerinde metreküp başına 24 kuruş, diğer yerlerde ise 19 kuruş olarak belirlenmiştir<sup>199</sup>
- b. *Ruhsat Verme Yetkisi*: Belediyeler kendi yetki sınırları içerisindeki bir işletmeye çevreye olumlu-olumsuz etkileri dolayısıyla ruhsat verebilme-vermeme inisiyatifine sahiptirler. Bu doğrultuda, sadece belirlenmiş kriterlere uyan işletmelere ruhsat verilebilmektedir.
- c. *İzin Verme Yetkisi*: Yerel yönetimler İş Yeri Açma İzin Belgeleri Yönetmeliği ile kendi yetki sınırlarındaki üretim yerlerinin açılması ve çalışması için gerekli şartları belirleme yetkisine sahip olmuşlardır.
- d. *Sübvansiyonlar*: Yerel yönetimler çevre kirlenmesinin önlenmesi noktasında yetki sınırları içerisindeki işletmelere çevreye duyarlı teknolojiler kullanmalarını

---

<sup>198</sup> Ahmet Aksu, s.130-132.

<sup>199</sup> Çevre temizlik vergisi tutarları, [http://www.verginet.net/dtt/1/Cevre\\_Temizlik\\_Vergisi\\_Tutarlari.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/Cevre_Temizlik_Vergisi_Tutarlari.aspx). (09.05.2014).

ve koruyucu tedbirler almalarını sağlayan uygulamaları için sübvansiyonlar verebilmektedir.

#### e) İnsan Unsuru

Yerel yönetimler yetki sınırları içerisindeki çevresel sorunları çözerken yerel düzeydeki tüm insani unsurların katkılarından istifade etmektedirler. Katkı sağlayıcı unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>200</sup>;

- a. *STK'lar*: 1992 Rio Konferansı'ndan sonra öne çıkartılan temel enstrümanlardan biri olan Yerel Gündem 21 Programı, bir bölgede çevresel korumanın sağlanması ve sürdürülebilir kalkınma için merkezi hükümetin yeterli kalmayacağını ve yerel aktörlerin de sürece dahil edilmesini önermektedir. Yerel yönetimler çevresel sorunların çözümü için gönüllü kuruluş ve STK'ların enerjilerinden istifade etmektedir.
- b. *Çevre Eğitimi*: Çevre konusunda kalıcı çözümler geliştirmenin temel bileşenlerinden biri, çevre eğitimi ile nesiller arası çevre bilincinin aktarılmasıdır. BM Rio Konferansı sonucunda üzerinde uzlaşılan 40 maddelik eylem planında "insan unsuruna yatırım" içerisinde çevrenin korunması, sürdürülmesi, geliştirilmesi noktalarında çevre bilincinin yerleştirilmesi ve bunun yalnızca kaliteli bir eğitimle sağlanabileceğinin altı çizilmiştir.

#### 2.2.2.3. Yerel Yönetimlerin Çevre Yönetim Sistemindeki Yeri ve AB Uyum Süreci

Türkiye'de 1963'ten sonra hazırlanan kalkınma planlarında VII. Beş Yıllık Plan'a kadar çevre hakkı, "sağlık hakkının" uzantısı gibi algılanmış ve bu nedenle kendisine merkezi bir önem atfedilmemiştir. VII. Beş Yıllık Planda ise özellikle "sürdürülebilir kalkınma" kavramının ışığında, DPT'nin koordinasyonunda ve Çevre Bakanlığı'nın teknik destekleriyle Ulusal Çevre Eylem Planı (UÇEP) hazırlanmış ve etkin bir çevre yönetimine ulaşılabilmesi için gerçekleştirilecek eylemler ile AB'nin çevre standartlarının ve tüzüklerinin kabul edilmesinin önemi vurgulanmıştır. VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı' da bu eğilim daha da berraklaşmış, AB ile uyumlu ulusal çevre politikaları oluşturulmasına yönelik Çevre Özel İhtisas Komisyonu'ndan öneriler geliştirilmiştir. Burada bir diğer önemli faktör ise 1992 Rio Konferansı sonrası ortaya

<sup>200</sup> Ahmet Aksu, s.132-134.

çıkan kalkınma ve çevre ilkelerini içeren “Gündem 21” isimli programda yerel yönetimler ön plana çıkmakta ve yerleşme eğilimlerine yer verilmektedir<sup>201</sup> UÇEP'te bu eğilim ön plana çıkmıştır. Buna göre UÇEP'in hedefleri:

- a. Kirliliğin azaltılması ve önlenmesi,
- b. Tüm yurttaşların çevre alt yapı ve hizmetlerin erişiminin kolaylaştırılması,
- c. Yenilenebilir kaynakların sürdürülebilir kullanımının teşvik edilmesi,
- d. Çevre ile ekonomiyi birlikte sürdürülebilir kılacak politika, proje, program ve önerilerin gerçekleştirilmesi,
- e. İnsanların ve çevrenin maruz kaldığı risklerin oranının düşürülmesidir<sup>202</sup>.

Bu doğrultuda, kaynaklar sınırlıdır ve hedefler buna göre belirlenecektir. Dolayısıyla, çevre sorunlarının en alt düzeyde yerleştirilmesi gerekmektedir. Nitekim AB'ye uyum sürecini yaşamakta olan Türkiye'de de yerel yönetimlerin bu işlevine vurgu yapılmış ve çevre ile ilgili planların merkezden değil, yerelden düzenlenmesi ve hayata geçirilmesine yönelik uygulamalar ön plana çıkmıştır.

AB, Türkiye'deki çevre politikasının şekillenmesinde 3 Ekim 2005 tarihinden itibaren çeşitli resmi belgelerle (Müzakere Çerçeve Belgesi, Komisyonun Genişleme Stratejisi, Katılım Ortaklığı Belgesi, her yıl yayımlanan ilerleme raporları vb.) yönlendirici konumundadır. Özellikle ilerleme raporu çevre politikaları itibarı ile AB'ye uyum sürecinin düzeyi hakkında fikir veren en temel enstrümanlardır<sup>203</sup>. 2013 yılına ait ilerleme raporunda Türkiye'nin çevre politikalarına yönelik kaydettiği ilerlemeler ile kat edilecek mesafe şu şekilde sıralanmaktadır<sup>204</sup>:

- a. Türkiye, Nisan'da ÇED' e ilave muafiyetler getirmiş ve yatay mevzuatını ÇED Direktifi'nin gereklilikleri ile tutarlı olmayan bir şekilde değiştirmiştir. Bu durumda Karadeniz ve Akdeniz'deki nükleer santraller ile HES' ler (mikro ölçekli hidroelektrik santralleri), İstanbul'daki üçüncü köprü ile yeni havaalanı ÇED' in dışında tutulmuştur.

---

<sup>201</sup> Cemal Öztaş ve Eyüp Zengin, “Yerel Yönetimler ve Çevre”, **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, Sayı: 54, (2008), s.186.

<sup>202</sup> Ceren Aksu, s.139-140.

<sup>203</sup> Gamze Yıldız Şeren ve Emin Dedebeğ, "AB Uyum Sürecinde Türkiye'de Çevre Politikaları", *EY International Congress on Economics I, Europe and Global Economic Rebalancing*, Ankara 24-25 Ekim 2013, s.7.

<sup>204</sup> Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu*, 16 Ekim 2013, s.71-73.

- b. Atık yönetimi konusunda ayırma ve geri dönüşüm kapasitesi arttırılmış ancak henüz gelişmeye ihtiyaç söz konusudur. Aynı zamanda Maden Atıkları Direktifi'nin uyumlaştırılması gerekmektedir.
- c. Su kalitesi noktasında, kurumlararası koordinasyon eksiklikleri sürmektedir ve sınır ötesi istişareler henüz erken bir aşamadır.
- d. Doğa koruması konusunda ilgili çerçeve mevzuatı ve ulusal biyo-çeşitlilik stratejisi ve eylem planı henüz kabul edilmemiş olup, Tabiatı ve Biyolojik Çeşitliliği Koruma Kanun Tasarısı ise henüz AB müktesebatı ile uyumlu değildir.
- e. Endüstriyel kirlenmenin kontrolü ve risk yönetimi konusunda AB teknik yardımı devam etse de, REACH Tüzüğü'nün uyumlaştırılmasını hedefleyen taslak mevzuat hazırlanmış ancak henüz kabul edilmemiştir.
- f. Türkiye, sera gazı emisyonu gerçekleştiren ülkelerin en büyüklerinden biri olmakla birlikte, bunu azaltmaya yönelik bir hedef belirlememiş ve BMİDÇS kapsamındaki ikinci ulusal bildirimini sunmamıştır.
- g. Türkiye, 2030 iklim ve enerji çerçevesini AB'nin yayımladığı "2030 İklim ve Enerji Politikaları Çerçevesi" başlıklı Yeşil Kitap ile uyumlaştırmaya davet edilmektedir.

Türkiye’de AB’nin çevre politikalarına, standartlarına uyumu ve bunların yerel düzeydeki politikalara yansıtılması sürecinin hem zaman alıcı hem de mali açıdan oldukça külfetli bir sorumluluk gerektirdiği görülmektedir<sup>205</sup>. Başarılı bir çevre yönetim sistemi için örgüt kültüründe gerekli değişimin sağlanmasında eğitimin önemli bir araç olduğu söylenebilir<sup>206</sup>. Bu doğrultuda yerel yönetimlerin ve özellikle belediyelerin klasik yönetim ve hizmet anlayışından vazgeçerek bütünleşik planlama yaklaşımlarını kapsayan yeni çevre yönetim sistemlerine adapte olmaları gerekmektedir.

Bu bölümde; çevre sorunlarının asıl kaynağının yerel nitelikli olması nedeniyle ilk olarak yerel yönetimler başlığı altında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki yerel

---

<sup>205</sup> Nuran Talu, **Yerel Yönetimlerde AB Çevreciliği**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım., (2009), s.4.

<sup>206</sup> Alan Netherwood, “Environmental Management Systems”, Richard Welford (Ed.) **Corporate Environmental Management: Systems and Strategies**, (35-58), London: Earthscan Publications, (1996), s.42.



yönetimlerin genel durumu hakkında bilgiler verildi. Daha sonra çevre yönetim sistemi başlığı altında Avrupa Birliği'nin çevre yönetim sisteminde kullandığı araçlar ve Türkiye'de çevre yönetim sistemi konusunda açıklamalar yapıldı. Bundan sonraki bölümde ise çalışmanın amacı doğrultusunda belediyelerde muhasebe düzeni, çevre muhasebesi ve çevresel raporlama konularında bilgiler verilecektir.

## **BÖLÜM 3: BELEDİYELERDE MUHASEBE DÜZENİ, ÇEVRE MUHASEBESİ VE ÇEVRESEL RAPORLAMA**

Çevresel sorunların etkilerinin her geçen gün önemli ölçüde artış göstermesi ile birlikte bu sorunlarla mücadele eden, çevre kalitesini arttırmaya çalışan tüm bilim dalları gibi muhasebe bilimi de çevre konularına duyarsız kalmamaktadır. Ekonomik, teknolojik ve sosyolojik sistemler bugün çevresel sorunları üretmeye devam ediyorsa muhasebe bu sistemlerin bir parçası olarak çevreden sorumludur. Özel ve kamu kuruluşlarının faaliyetlerini sürdürürken katlanmak zorunda kaldıkları çevre yükümlülüklerini muhasebeleştirmeleri ve bu bilgilerini raporlar aracılığı ile tüm bilgi kullanıcıları ile paylaşmaları kaçınılmaz bir sonuçtur. Günümüzde özel ve kamu kuruluşlarının geleneksel karlılık anlayışından farklı olarak çevresel, ekonomik ve sosyal performansı ön plana çıkartan kurumsal yönetim ilkelerini benimsemeleri sonucunda çevresel faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması daha da önem kazanmıştır. Bu bağlamda, bu bölümde ilk olarak Türkiye'deki yerel yönetimlerin muhasebe sistemleri hakkında bilgi verilecek daha sonra çevre muhasebesi ve çevresel raporlama konularında genel açıklamalar yapılarak Türkiye'deki belediyelerde bu konuların uygulanabilirliği açıklanmaya çalışılacaktır.

### **3.1. Belediyelerin Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu**

Yerel yönetimler denildiğinde öncelikle belediyeler akla gelmektedir. Dolayısıyla yerel yönetimlerin muhasebesi kavramı ile açıklanılmak istenilen ilk unsur, belediyelerin muhasebeleridir. Belediye muhasebesi; "bir belediyenin mali kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanımını, kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları, belediyenin finansal açıdan durumunu açıklayan ve bunları belediye hakkında karar verme durumundaki kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemidir"<sup>207</sup>. Mevcut şekliyle yerel yönetimlerin muhasebeleri faaliyet sonuçlarını ve bunların varlık ve kaynaklarda yarattıkları etkiyi ölçmek; hizmet maliyetlerini ve tahsis edilen kaynakların kullanım yerlerini gerçek anlamı ile tespit etmekten uzak sadece bütçe uygulaması hakkında bilgi veren yapılardır. Dolayısıyla bu şekliyle belediye muhasebesi; yapılan harcama ve tahsis edilen gelirlerin kanunlara ve mevzuata uygunluğunu denetleme fonksiyonuna

---

<sup>207</sup> Sezai Dumanoglu, "Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Hizmet Maliyetlerinin Takibi", **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı.26, (2005), s.141.

sahiptir. Ancak yerel yönetimde muhasebe sistemlerinin bu durumu mevcut ihtiyaçları karşılamaya yetmemektedir. Artık yerel yönetim demek kamu kaynaklarının etkin kullanımı ve yeniden yapılandırması demektir ve belediyeler kâr amaçlı işletmeler gibi ekonomik kurumlardır; yöneticileri karar verici, seçmenleri ise müşteri gibidir. Bu nedenle yerel yönetim muhasebe sistemlerinden beklenenler, belediye mal varlıklarındaki artış ve azalışları, gelir ve giderlere ait işlemleri ait oldukları dönemler içinde göstermek, hizmet işlevinin yanında karar verme, denetim ve performans değerlemede yardımcı olacak bilgileri sağlamak, muhasebe bilgilerini finansal kontrol ve yönetim amaçlı kullanabilecek bir hale getirmektir<sup>208</sup>. Bu çalışmaların nihai hali 5393 Sayılı Belediye Kanunu'nun 13.07.2005'te kabul edilmesi ile karşılık bulmuş, bu kanuna göre düzenlenen Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ise 10.03.2006 tarih ve 26104 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2006'dan itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Belediyeler de bu tarihten itibaren 31.12.2005 tarihinde düzenlemiş oldukları "Devir Cetveli"ni yönetmelik ekinde yer alan muhasebe hesap planı doğrultusunda Bilanço'ya dönüştürecek ve 01.01.2006'da açılış kayıtlarını yapacaklardır. Bu tarihten itibaren belediyelerde nakit esaslı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiş ve duran varlıkların da dahil olduğu tüm mali işlemler muhasebe kaydı altına alınmaya başlanmıştır<sup>209</sup>. Bu yeni sistem içerisindeki enstrümanlar şu şekilde sıralanmaktadır.

### **3.1.1. Belediye Hesap Planı**

10.03.2006 tarihli Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'ne göre belediyeler hesap planlarında yer alan hesaplardan sadece mali işlemlerle ilgili olan hesapları tutmalıdırlar. Yönetmeliğin yer verdiği hesap planı, tek düzen hesap planı ile benzerlik göstermekte fakat ona ek olarak 8 No'lu Bütçe Hesapları Grubu'nu içermektedir. Bunun nedeni, yeni sistemde bilanço ve faaliyet hesaplarının (gelir ve gider hesapları) tahakkuk esasına göre, bütçe hesapları (bütçe gelir ve bütçe gider hesapları) ise nakit esasına göre kaydedilmesi olup, bu iki hesap grubu arasındaki ilişki yansıtma hesapları aracılığı ile

---

<sup>208</sup> Dumanoglu, s.141.

<sup>209</sup> Can Mustafa Türkyener, "Belediyelerde Mali Raporlama ve Mali Analize İlişkin Temel Sorunlar", **Dış Denetim Dergisi**, (Nisan-Mayıs-Haziran 2011), s.49.

sağlanmaktadır. Yansıtma hesabı sayesinde nakit esaslı bütçe raporu da üretilmekte ve bütçe işlemlerinin içeriği doğrultusunda nakit işlemleri de izlenebilmektedir<sup>210</sup>.

### 3.1.2. Belediye Muhasebesinde Kullanılan Defterler ve Kayıt Düzeni

Belediyelerin yüklenmiş oldukları hizmetlerin çeşitliliği, varlıklarını ve borçlarını etkileyen işlemlerin sayısını arttırmaktadır. Dolayısıyla bu çoklu yapının getirdiği mali değişikliklerin izlenmesi mali nitelikteki işlemlere ilişkin muhasebe kaydının yönetmelikte belirtilen belgelerle gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Gerçekleştirilen işlemler muhasebeleştirme belgeleri ile kayıt edilir ve belge olmaksızın kayıt gerçekleştirilemez. Bu doğrultuda gerçekleştirilmiş olan işlemleri, hesapların niteliği ile uygunluk gösterecek şekilde kaydedilir. Buna göre bir hesabın borcuna kaydedilen tutar başka bir hesap ya da hesapların alacağına kaydedilmekte olup, yevmiye defterinde her zaman borç alacak eşitliği bulunmaktadır<sup>211</sup>.

Bu doğrultuda mali yılın başında bir önceki hesap döneminden devreden hesaplar için açılış bilançosu düzenlenir ve bu bilançoya istinaden açılış yevmiyesinin kayıtlarını sağlamak üzere bilançodaki tutarlar (1) no'lu "Muhasebe İşlem Fişi" ile ilgili hesaplara borç ve alacak kaydedilir. Açılış kaydına dair muhasebe işlem fişine, açılış bilançosunun bir nüshası eklenirken, bu tutarlar hesap için açılacak büyük defter ve yardımcı defterlere aktarıldıktan sonra işlemlerin kayıt süreci başlamış olur.

Belediye muhasebesi kayıtlarında kullanılan defterler şu şekilde sıralanmaktadır;

- **Yevmiye Defteri:** Yevmiye defteri, belediye muhasebe sisteminde sistemin temelini oluşturmaktadır. Ancak bu bildiğimiz anlamda yevmiye defterinden farklı olarak her hesap için ayrı sayfalar kullanılır ve belediye muhasebe sisteminde yevmiye defterinin ticari muhasebedeki kebir defterinin işlevlerini üstlenmesi sağlanır<sup>212</sup>. Bu doğrultuda, bütçeden nakden ya da mahsuben yapılan harcamalar "Ödeme Emri Belgesi" olarak, bunun dışındaki işlemler ise "Muhasebe İşlem Fişi" ile muhasebeleştirilmektedir. Muhasebeleştirme belgelerinin yevmiye tarih ve numarası sütunlarına, gerçekleşen işlemlerin kayda geçirildikleri tarih ile hesap dönemlerinin başına (1)'den başlanarak hesap

<sup>210</sup> Türkyener, s.49.

<sup>211</sup> Türkyener, s.50.

<sup>212</sup> Gökçen Gürbüz, **Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu**, İstanbul: Der Yayınları, 1998, s.31.

döneminin sonuna kadar süren birer numara verilmektedir. Hesap döneminin yevmiye defteri ve büyük defter ve yardımcı defter kayıtlarının hepsinde bu yevmiye numaraları esas alınmaktadır. Yevmiye defterine açılış kaydı gerçekleştirildikten sonra günlük işlemler muhasebeleştirme belgelerine dayanılarak kaydedilmektedir.

- **Büyük Defter:** Bu defter, yevmiye defterinde kayda geçirilmiş olan işlemlerin usulüne göre hesaplara dağıtıldığı ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplandığı defterdir. Buna göre işlemler yevmiye tarih ve numarasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra aynı yevmiye tarih ve numarası ile her bir hesap için açılmış büyük defterde ilgili sayfalarda tasnifli olarak kaydedilir.
- **Kasa Defteri:** Kasa defteri, kasa işlemlerine ait büyük defterdir ve diğer büyük defterlerdeki bilgilere ek olarak, günlük kasa sayımına ilişkin bilgileri ve muhasebe yetkilisi ile veznedarın durumun tespitine ilişkin açıklamalarını içerecek şekilde düzenlenmektedir.
- **Yardımcı Hesap Defteri:** Muhasebe sisteminde yevmiye defterine kaydedilen hesapların ayrıntılarını izlemek için yardımcı defterler de tutulmaktadır. Yardımcı defterler vasıtası ile hesap planında üçüncü düzeyi oluşturan hesaplara ait bilgiler ayrıntı bazında kayıt altına alınır. Hesap planında gelir ve gider bütçesi ile ilgili hesaplara ait yardımcı hesap ve defter kayıtlarının tutulmasının getirdiği ihtiyacı karşılar. Yardımcı hesapların kodları ise bütçe ile öngörülen kodlardır<sup>213</sup>. Yardımcı defterler şu şekilde sıralanmaktadır; borçlular, kadro ve aylık, kadro, alındı kayıt, arşiv, duran varlıklar amortisman ve yeniden değerlendirme defterleri<sup>214</sup>.

---

<sup>213</sup> Türkyener, s.51.

<sup>214</sup> Vasfi Haftacı ve Cenkut Badem, "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni", **Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı.12, (2006/2), s.101.

### 3.1.3. Belediye Muhasebe Sisteminde Kullanılan Belgeler

Belediye muhasebesinde işleme ilişkin muhasebe kaydının 10.03.2006 tarihli Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen belgelere göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu belgeler şu şekilde sıralanmaktadır<sup>215</sup>;

- *Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Nakit)*: Bu belge bütçe gideri olarak yapılan nakit ödemeler için düzenlenmek zorundadır. Belge, borç ve alacak olarak iki kısma ayrılır ve bütçe gideri olarak yapılacak nakit ödemelere ilişkin muhasebe kaydı bu bölümlere yapıldıktan sonra hesaplar itibarı ile yevmiye defterinin sayfalarına işlenirler.
- *Avans ve Kredi Senedi*: Bu belge ile verilecek avans ve krediler düzenlenir. Bu doğrultuda verilecek avans ve kredilere ilişkin muhasebe kaydı önce bu bölümlere yapılır ve ardından yevmiye defteri sayfalarına işlenir.
- *Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri (Mahsup)*: Bu belge sayesinde verilen bütçe içi ve bütçe dışı avans ve kredilerin mahsubu sağlanır. Belge borç ve alacak olarak iki kısma ayrılır ve verilen bütçe içi ve bütçe dışı avans ve kredilerin mahsubuna ilişkin muhasebe kaydı bu bölümde gerçekleştirildikten sonra hesaplar itibarı ile yevmiye defteri sayfalarına işlenir.
- *Çeşitli Ödemeler- İadeler Fişi*: Belediyede emanete alınmış olan değerlerin ilgili kişilere ödenme ve iade edilme aşamalarında düzenlenmesi gerekli olan bir belgedir. Çeşitli ödemeler iadeler fişine ilişkin muhasebe kaydı öncelikle bu bölümde yapıldıktan sonra hesaplar itibarı ile yevmiye defteri sayfalarına işlenirler.
- *Muhasebe Fişi*: Önceki belgelerin gerektirdiği işlemler dışında tüm işlemlerin muhasebeleştirilmesinde muhasebe fişlerinin kullanılması gerekmektedir.

### 3.1.4. Belediye Muhasebe Sisteminde Düzenlenen Tablolar

Belediyelerin muhasebe sistemlerinin düzenlediği mali tablolar 10.03.2006 tarihli Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen çerçeveye göre

---

<sup>215</sup> Ali Kablan, "Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Bir Uygulama", (Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE İşletme ABD Muhasebe Bilim Dalı, 2012), s.59-60.

gerçekleştirilir. Her yerel yönetim; kendi adına ekonomik varlık edinebildiğinden, yükümlülük üstlenebildiğinden, üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkiye girebildiğinden kurumsal bir birimdir ve bu nedenle de raporlamaya tâbidir. Dolayısıyla il, ilçe, kademe, belde, büyükşehir belediyeleri ayrı ayrı raporlama birimleri olarak kendi mali tablolarını düzenlemek zorundadırlar.

Genel amaçlı mali tabloların amacı; kaynak tahsisine yönelik kararların alınması ve değerlendirilmesinde geniş çaplı kullanıcı kitlesinin yararının gözetilmesi, idarenin mali durumu, performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgilerin sağlanmasıdır. Mali tablolar yerel yönetimler düzeyinde şu unsurların nasıl gerçekleştiğinin gösterilmesini sağlar<sup>216</sup>;

- Kaynakların dağılımı ve kullanımı,
- Faaliyetlerin finansman biçimi ve nakit ihtiyaçların karşılanma biçimi,
- Mali durum ve mali durumdaki değişiklikler,
- Faaliyetlerdeki performans, etkinlik ve başarı,
- Kendilerine sağlanan kaynakların bütçeye ve yasalara uygun kullanımını,
- Mali işlemlerde saydam olup olmadıklarını ve hesap verilebilirliklerini.

Bu doğrultuda mali tablolar bir kamu idaresi ile ilgili varlıkları, kaynakları, gelirleri ve giderleri ile birlikte nakit akışları hakkında bilgiler sağlamaktadır.

Mali tablolar hazırlanırken, kullanışlı, güvenilir, bütünlüklü, yönetsel geçerliliği olan, ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde, yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayalı ve istatistikî yöntemlerle hazırlanmalıdır. Mali tablolarda yer alan dipnot ve açıklamalar belirli bir olayı ve işlemi açıklamakta yetersiz kaldığında ilave açıklamalara yer verilmelidir<sup>217</sup>. Mali tablolar aynı zamanda kullanıcıların mukayese etme ihtiyaçlarını gidermek amacıyla herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir şekilde hazırlanması ve önceki dönemden verileri de içermesi gerekmektedir. Bununla birlikte, tablolardaki bilgiler gelecekteki olaylar ve sonuçlar hakkında tahminler oluşturmalı, doğrulanmalı ya da değiştirilmesine imkân sağlayacak şekilde ihtiyaca göre aylık, üç aylık ya da yıllık olarak belediyelerin

---

<sup>216</sup> Türkyener, s.51-52.

<sup>217</sup> Haftacı ve Badem, s.101.

muhasabe birimleri tarafından hazırlanmalıdır. Bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için mali tabloda belediyelere ilişkin şu bilgiler yer almalıdır<sup>218</sup>;

- Varlıklar,
- Yükümlülükler,
- Net varlıklar/özkaynak,
- Gelirler,
- Giderler,
- Nakit akışları.

Belediye muhasabe sistemlerince düzenlenen tablolar aşağıda sıralanmaktadır. 10.03.2006 tarihli Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 421. maddesi ile 439. maddesi dâhil olmak üzere aradaki tüm maddeler bu tablolara ayrılmıştır<sup>219</sup>;

- *Mizan cetveli*: Mizan cetveli, yevmiye defteri ile yardımcı defterlerden yararlanılarak ayrıntılı olarak ve ana hesap bazında her ayın sonu itibarıyla düzenlenir. Mizan cetvelinde her hesabın borç ve alacak sütunlarındaki tutarların, yevmiye ve yardımcı defterlerindeki borç ve alacak toplamalarına ve borç sütunu toplamı ile alacak sütunu toplamının birbirine eşit olması gerekir<sup>220</sup>. Bu doğrultuda, dönem sonu işlemleri gerçekleştirilmeden önce geçici mizan düzenlenir ve bunu takip eden dönem sonu işlemleri yapıldıktan sonra kesin mizan düzenlenir. Ancak kesin mizanda faaliyet ve bütçe hesapları bakiye vermez.
- *Bilanço*: Bilanço kurumun belirli bir tarihteki varlıklarını, yabancı kaynaklarını ve öz kaynaklarını gösteren tablo olarak kesin mizanda yer alan hesapların borç kalanları bilançonun aktif hesaplarını, alacak kalanları da bilançonun pasif hesaplarını oluşturur. Aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar buldukları grupta eksi değer olarak gösterilir. Bilançolar, yönetmelikte belirlenmiş ilkelere göre hazırlanıp sunulur ve son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsarlar.

---

<sup>218</sup> Türkyener, s.52.

<sup>219</sup> **Resmî Gazete**, 10.03.2006, No: 26104

<sup>220</sup> Şule Kasapoğlu. "Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE, 2003), s.162.



- *Faaliyet sonuçları tablosu:* Faaliyet sonuçları tablosu belediyenin faaliyet dönemindeki gelirlerini ve giderlerini, mali olan ve olmayan varlıklarının yönetimi ile yükümlülüklerine dair işlemlerden kaynaklanan gelir ve giderleri gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlar. Bu doğrultuda bütün gelir ve giderler, tahakkuk ettikleri dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilir ve dönemler arası mukayeseye imkân sağlamak adına son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.
- *Bütçe uygulama sonuçları tablosu:* Bütçe uygulama sonuçları tablosu, yerel yönetimin bütçe uygulamaları sonucunda belirli raporlama dönemlerinde elde ettiği bütçe gelirleri ve yaptığı bütçe giderlerini gösteren ve bunlar hakkında detaylı bilgi sağlayan tablodur. Bu tablo, bütçe gelir ve gider hesapları, hesap gruplarında yer alan hesaplarından üretilir ve bütçe yılının tamamına ilişkin düzenlenen tabloya mahsup dönemi işlemleri de dahil edilir. Tablo mukayeseyi kolaylaştırmak adına son üç mali yıla ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.
- *Nakit akım tablosu:* Nakit akım tablosu, kurumun belirli raporlama dönemleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını gösteren tablodur. Nakit benzeri varlıklar, hemen paraya dönüştürülebilen ve değer değişikliği oluşma ihtimali ihmal edilebilir ölçüde olan varlıklardır. Nakit akım tablosu kurumun dönem nakit tahsilâtları ve ödemeleri, mali ve mali olmayan varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan nakit akımlarını gösterir. Nakit akım tablosunda, belirli bir dönem içinde nakit giriş ve çıkışları ihtiyaca göre sınıflandırılmış olarak yer alır. Yabancı para cinsinden olan nakit giriş ve çıkışları ilgili döviz alış kuru üzerinden ulusal para birimine çevrilip nakit akım tablosuna dâhil edilir. Nakit ve nakit benzeri varlıkların kullanımını gerektirmeyen kazanç ve kayıplar, nakit dışı bağış ve yardımlar, takas ve trampa gibi işlemler ile gelecekte nakit akımı yaratacak işlemler nakit akım tablosuna dâhil edilmez. Nakit ve nakit benzeri varlıkları oluşturan unsurların dönem başı ve dönem sonu mevcudu ile dönem içi değişim tutarı tablonun dipnotlarında ayrıca gösterilir. Söz konusu değişim tutarının, nakit akım

tablosunun düzenlenmesi sonucu ortaya çıkan “Nakit Stokundaki Net Değişim” tutarına eşit olması gerekir.

Nakit akım tablosu; faaliyetlerden sağlanan nakit akımları, yatırımlardan sağlanan nakit akımları ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akımları şeklinde bölümlenir.

Bunlar:

- a) *Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları:* Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları; faaliyet gelir ve giderlerinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışlarından oluşur. Ancak, maddi duran varlıkların edinilmesi ve elden çıkarılması gibi işlemler sonucunda ortaya çıkan nakit akımları bu bölüme dahil edilmez.
- b) *Yatırımlardan sağlanan nakit akımları:* Yatırımlardan sağlanan nakit akımları; varlık hesaplarına yansıtılan maddi duran varlık yatırımlarının üretim ve inşasına ilişkin ödemeleri de kapsamak üzere, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesinden kaynaklanan nakit çıkışları ile maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişlerinden oluşur.
- c) *Finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akımları:*

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları;

- 1) Tahvil ve bono gibi kısa veya uzun vadeli borçlanma araçları ihracı yoluyla veya diğer surette yapılan borçlanmalar karşılığı sağlanan nakit girişleri,
- 2) Borç ödemelerinden kaynaklanan nakit çıkışları,
- 3) Nakde eşdeğer varlık olarak nitelendirilenler ve alım-satım amacıyla elde tutulanlar hariç olmak üzere; diğer kuruluşların borçlanma senetlerini veya hisse senedi gibi öz kaynak araçlarını veya ortak girişimlerdeki ticari hakları elde etmek için yapılan nakdi ödemeler ve bunların satılmasından kaynaklanan nakit çıkış ve girişleri,

Üçüncü kişilere verilen nakdi borçlar ve nakit ön ödemeler ile bunlardan yapılan tahsilâtlardan kaynaklanan nakit çıkış ve girişlerinden oluşur. Tablo, dönemler arası karşılaştırmayı mümkün kılabilmesi için son üç raporlama dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

- *Mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu:* Yerel yönetimin mali varlık ve yükümlülükler değişim tablosu, faaliyet dönemi süresince belirlenen raporlama dönemleri arasında mali varlıkları ve yükümlülüklerdeki değişimi göstermekle birlikte, raporlama tarihi itibarı ile toplam mali varlıklar ile toplam mali yükümlülükler arasındaki farkı ifade eden net mali değeri ölçer ve mukayese için son üç faaliyet dönemine ait verileri kapsar.
- *İç borç değişim tablosu:* Bu tablo, kurumun belirli raporlama dönemleri arasındaki iç borç tutar ve bileşimindeki değişimleri vade yapısına göre gösterir ve mukayeseyi kolaylaştırmak için son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.
- *Dış borç değişim tablosu:* Bu tablo, yerel yönetimin belirli raporlama dönemleri arasında dış borç tutar ve bileşimindeki değişimleri vade yapısına göre gösterirken, dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak için son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.
- *Şarta bağlı varlık ve yükümlülükler tablosu:* Bu tablo, yerel yönetimin geçmişteki bir olay dolayısıyla gelecekte belirli koşulların gerçekleşmesi halinde kamu idaresi lehine veya aleyhine doğması muhtemel olan varlık veya yükümlülükleri gösterir. Son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsar.
- *Gelirlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu:* Bu tabloda yerel yönetimin faaliyet gelirleri, detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanır ve dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsar.
- *Giderlerin kurumsal sınıflandırılması tablosu:* Bu tablo giderlerin kurumsal düzeyde ekonomik dağılımını gösterir ve dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsar.
- *Giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu:* Genel yönetimin temel fonksiyonları esas alınarak hazırlanan bu tablo giderlerin fonksiyonel sınıflandırılması tablosunda giderler; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, konut ve toplum refahı hizmetleri ve sosyal yardım

hizmetleri olarak ayrılır. Tabloda ayrıca mali olmayan duran varlık edinimleri karşılığı yapılan ödemeler gösterilir ve tablo dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsar.

- *Giderlerin ekonomik sınıflandırılması tablosu:* Bu tabloda kurumun faaliyet giderleri detaylı hesap planlarındaki sınıflamaya uygun olarak raporlanır. Tablo, dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsar.
- *Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu:* Bu tabloda yerel yönetime ait bütçe gelirleri bütçelerindeki sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır. Tablo, bütçe gelirleri hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır ve dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsar.
- *Bütçe giderlerinin kurumsal sınıflandırılması tablosu:* Bu tablo yerel yönetime ait bütçe giderlerinin kurumsal düzeyde ekonomik dağılımını gösterir ve bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak hazırlanır. Tablo, dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsar.
- *Bütçe giderlerinin fonksiyonel sınıflandırılması tablosu:* Bu tablo yerel yönetimin temel fonksiyonları esas alınarak hazırlanır. Bu doğrultuda bütçe giderleri; genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, kamu düzeni ve güvenlik hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetleri, konut ve toplum refahı hizmetleri, sağlık hizmetleri, eğlence, kültür ve din hizmetleri, eğitim hizmetleri ve sosyal yardım hizmetleri alt sınıflarına ayrılmaktadır. Tablo, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak ve dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.
- *Bütçe giderlerinin finansal sınıflandırılması tablosu:* Bu tabloda yerel yönetimin bütçe giderlerinin hangi kaynaklardan finanse edildiği gösterilir. Tablo, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak ve dönemler arası

mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.

- *Bütçe giderlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosu:* Tabloda, kuruma ait bütçe giderleri bütçelerindeki ekonomik sınıflandırmaya uygun olarak raporlanır. Tablo, bütçe gider hesapları hesap grubundaki hesaplardan yararlanılarak ve dönemler arası mukayeseyi kolaylaştırmak amacıyla son üç faaliyet dönemine ilişkin verileri kapsayacak şekilde hazırlanır.
- *Bütçe giderleri ve ödenekler tablosu:* Bütçe giderleri ve ödenek tablosu, yapılan bütçe giderleri ile ödenekler, ödeneklerden kullanılanlar ve tenkis edilenler ile ödenek üstü harcamayı gösterecek şekilde bütçe hesapları ana grubundaki bütçe gider hesaplarından ve nazım hesaplar ana grubundaki ödenek hesaplarından faydalanılarak hazırlanır.

### **3.2. Çevre Muhasebesi**

Tüm işletmelerin gerçekleştirdikleri mali veya mali nitelikli olmayan faaliyetleri gereğince çevreden bağımsız düşünölmeleri söz konusu olmamaktadır. İşletmelerin çevre ile ilişkileri sonucunda olumlu ya da olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilmekte ve bu sonuçların ortaya çıkartacağı negatif etkilerin en aza indirilmesi için bir takım önlemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Artan çevresel sorunların önlenmesi, çevresel etkilerin azaltılması ve çevresel kaynakların daha verimli kullanılabilmesi için bu faaliyetlerin de muhasebe sistemi içerisine yerleştirilmesini zorunlu hale getirmiştir<sup>221</sup>. Bu ifadelerden hareketle çevre muhasebesinin literatürde yapılan birkaç farklı tanımına aşağıda yer verilmiştir:

Çevre muhasebesi bir işletmenin çevre, kalite ve maliyet bütünüünü oluşturan yönetim anlayışının önemli bir kısmıdır. Çevresel kaynakların etkin kullanılması ve sonucunda ortaya çıkan etkilerinin muhasebeleştirilmesidir<sup>222</sup>. Çevre muhasebesi birçok amacın gerçekleştirilmesi için kullanılan önemli bir yönetim aracıdır. Çevresel performansı geliştirebilir, maliyetleri kontrol edebilir, temiz teknolojilere yatırıma ve yeşil süreçlerin

---

<sup>221</sup> Kırlioğlu ve Can, s.48.

<sup>222</sup> H.C. Gautam "Environmental Accounting at Natioanal and at Firm Level: A Case of İndiana", IAADER 8. Congress, Fransa (Paris), (1997), s.1.

geliştirilmesine yardım edebilir, ürün karması ve fiyatlama konusunda yönetime bilgi verebilir<sup>223</sup>.

Bir işletmenin ekonomik faaliyetlerinin çevresel etkisi ve çevresel yönetim sistemini belirlemek, ölçmek ve raporlamak için temel muhasebe teori ve yöntemlerini kullanan, muhasebenin yeni bir dalıdır<sup>224</sup>. Çevresel konuların (maliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin) çevresel değerler (üçüncü şahıslar için muhasebe) ve/veya finansal tablolarda işleniş şeklidir<sup>225</sup>.

Çevresel etkileri ve birleştirilmiş finansal sonuçlarının sağlanması amacıyla, çevre muhasebesi sistemleri kullanılarak, malzeme hareketlerinin ve bunların para akışlarının tanımlanması, dağıtımı ve analizidir<sup>226</sup>. AICPA tarafından yapılan tanıma göre, çevre muhasebesi, çevresel maliyetlerin belirlenmesi, ölçülmesi ve dağıtılması, bu çevresel maliyetlerin işletme kararlarına entegrasyonu ve işletmenin çıkar gruplarına bilginin sonradan iletilmesi şeklinde tanımlanmıştır<sup>227</sup>.

Bu tanımlamalar çerçevesinden hareketle çevre muhasebesini, işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çevresel etkilerinin para ile ifade edilmiş olarak belirlenmesi, kaydedilmesi, raporlanması, analizi ve yorumlanması suretiyle hem işletme içi kararlarda hem de üçüncü şahısların alacakları kararlarda kullanabilecekleri verileri üreten bir bilgi sistemi şeklinde ifade edebiliriz<sup>228</sup>.

Çevre muhasebesinin işletmeler tarafından uygulanması geleneksel muhasebeden ayrı olarak bir takım farklılıklar getirmekte ve avantajlar sağlamaktadır. Çevresel muhasebe anlayışının ortaya çıkmasında önemli nedenler vardır. Bunlar<sup>229</sup>:

- Çevre muhasebesi, işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan çevresel maliyetlerin üretime katılmasına olanak vermesi,

---

<sup>223</sup> John Spomar Jr. "Environmental Accounting 101", **American Drycleaner**, Vol 70, Issue 7, (October 2003), s.1-3.

<sup>224</sup> Li Xiaomei. "Theory and Practice of Environmental management Accounting Experience of Implementation in China", **International Journal of Technology Management and Sustainable Development**, Vol 3, No 1, (2004), s.49.

<sup>225</sup> David Collison and Saskia Slomp. "Environmental Accounting, Auditing and Reporting in Europe: The Role of FEE", **The European Accounting Review**, Vol 9, No 1,(2000), s.115.

<sup>226</sup> Patrick de Beer and Francois Friend. "Environmental Accounting: A Management Tool for Enhancing Corporate Environmental and Economic Performance", **Ecological Economics**,(2005), s.1-12.

<sup>227</sup> Brain B. Stanko, Erin Brogan and Erin Alexander "Environmental Accounting", **Business and Economic Review**, (April-June 2006), s 21.

<sup>228</sup> Zeynep Hatunoğlu ve Uğur Yıldırım. " Yerel Yönetimlerde Çevre Muhasebesi", 2014, s.4. [http://kamuyonetimi.ksu.edu.tr/kategori\\_resimler/upload/KSU\\_UPLOAD46\\_146202.pdf](http://kamuyonetimi.ksu.edu.tr/kategori_resimler/upload/KSU_UPLOAD46_146202.pdf), (25 Aralık 2014).

<sup>229</sup> Kaya, s.39.

- İşletmelerin mali performanslarından ayrı olarak çevre performanslarının da değerlendirilmesini sağlaması,
- İşletmelerin çevresel maliyetlerinin kontrolünü sağlayarak ulusal ve uluslararası düzeyde rekabet üstünlüğü sağlaması,
- Çevre yönetim sisteminin kurulması ve işleyişinin sağlanması,
- Geleneksel muhasebenin çevresel sonuçlarla ilgili olarak tatmin edici veriler vermemesi<sup>230</sup>,
- Geleneksel muhasebenin çevresel maliyetlerin belirlenmesi ve çevre performansının artırılması konusunda yetersiz kalması,
- Geleneksel muhasebenin uygulamada kısa süreli yaklaşımları esas alması, çevreyle olan faaliyetlerin ise uzun süreli yaklaşımları gerektirmesi.

Bu nedenlerden dolayı günümüzde birçok işletme tarafından gönüllü olarak çevre muhasebesi uygulamaları gerçekleştirilmektedir.

### 3.2.1. Çevre Muhasebesinin Amaçları

Çevre muhasebesinin uygulanma amaçları şu şekilde sıralanabilir<sup>231</sup>:

- *Bilgi Üretmek:* Çevre muhasebesinde üretilen bilgiler daha çok mali niteliği olmayan bilgilerdir. Çevre muhasebesi ile toplanan bu bilgilerin çeşitli tekniklerle mali niteliğe çevrilerek kullanılması sağlanmaktadır.
- *Kaynak Envanteri Çıkarmak:* Çevre muhasebesinde kaynak envanteri çıkarma işlemi doğal ve çevresel kaynakların envanteri için yapılmaktadır.
- *Mamul Maliyetlerinin Doğru Olarak Hesaplanmasını Sağlamak:* Çevre muhasebesiyle genel üretim giderleri içindeki maliyetlerden çevre maliyeti özelliğini taşıyanların ayrıştırılarak gösterilmesi amaçlanmaktadır. Çevre maliyetlerinin ayrı ve doğru olarak hesaplanmasının sağlanması yanında üretimde kullanılıp da hesaplara katılmayan doğal kaynak kullanım

<sup>230</sup> Jan Bebbington. "Engagement, Education an Sustainability", **Accounting, Auditing and Accountability**, Vol.10, No.3, (1997), s.365.

<sup>231</sup> Kaya, s.40-41.

maliyetlerinin maliyetlere yansıtılması amaçlanmaktadır. İşletme faaliyetleri sonucunda çevreye zarar verilmişse, bu durumun maliyetlere yansıtılması da amaçlar arasındadır.

- *Gerçek Kar veya Zararın Hesaplanmasını Sağlamak:* Çevre muhasebesinde aktif kavramı genişletilerek buna su, hava, toprak gibi doğal kaynaklar da katılmıştır. Aktiflerin dönem başındaki ve dönem sonundaki durumları tespit edilerek işletmenin kar veya zararı hesaplanmasında çevresel kaynakların kullanımı da bu hesaplama dâhil edilerek daha doğru bir kar-zarar durumunun ortaya çıkartılması amaçlanmıştır.
- *Uluslararası Piyasalarda Rekabet Şartlarına Uyumu Kolaylaştırmak:* Günümüzde hızla yayılmış olan çevre bilinci ile birlikte işletmeler de çevreci olmak için çalışmalar yapmakla birlikte aynı zamanda çevreci olmak zorunda da bırakılmaktadırlar. Uluslararası anlamda bu konuda çeşitli ülke toplulukları standartlar geliştirmişler ve işletmeleri bu standartlara uymaya zorunlu bırakılmaktadırlar. ISO 14000 gibi standartların işletmelere uygulanması ile işletmeler uluslararası alanda rekabet edebilirliklerini de arttırmaktadırlar.
- *Çevresel Performansı Arttırmak:* Çevreci işletme anlayışını benimsemiş işletmelerde, çevre muhasebesi ile birlikte çevresel performansı arttırmaları amaçlanmaktadır. Çevresel muhasebe ve çevresel denetim uygulamaları ile işletmelerin çevresel performanslarında artış sağlanabilmektedir.

Ayrıca çevre muhasebesi uygulanan tüm muhasebe sistemleri gibi şu amaçları da taşımaktadır<sup>232</sup>:

- Kaynak envanterinin belli bir zaman dilimindeki durumunu gösteren bilanço hazırlamak,
- Belirli bir zamanda kaynak stoklarının durumunu gösteren hesaplamalar (giren, çıkan, kalan, ek maliyetler ilave edilen ve şekil değiştiren stoklar için) hazırlamak,
- Duran varlıklar ile dönen varlıkların tutarlılık ilkesine göre bilançoda geçmiş

---

<sup>232</sup> Mehmet Özbirecikli. *Çevre Muhasebesi: Kavramlar Uygulama Alanları Araştırma Sonuçları*, Ankara: Natürel Kitap ve Yayıncılık, 2002, s.24.



dönem ve cari dönem verilerinin yer almasını sağlamak.

Kısaca çevre muhasebesinin amacı çevresel sorunların etkisinin azaltılmasında ve çözümünde ortaya çıkacak olan faaliyetlerin muhasebe sistemi içerisine entegrasyonunun sağlanmasıdır. Çevre muhasebesi hem makro hem de mikro ekonomik ölçütlerde kullanılabilir. Mikro düzeyde işletmelerde ve belediyelerde uygulanabileceği gibi makro düzeyde de milli gelir hesaplamalarında uygulama alanına sahiptir<sup>233</sup>.

### 3.2.2. Çevre Maliyetleri ve Sınıflandırılması

Çevresel maliyetler işletmelerin farklı bölümlerinde farklı düzeylerde ortaya çıktığı için tespit edilmeleri ve ölçülmeleri oldukça güçtür. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) çevresel maliyetlerin tespit edilmesinde işletme içerisinde çok tecrübeli ekiplerin kullanılmasını önermektedir<sup>234</sup>. Çevresel maliyetler; çevrenin korunması amacıyla hizmet eden maliyetler olarak ifade edilebileceği gibi sadece çevresel koruma maliyetlerinden oluşmayan ayrıca işletmelerin diğer çevresel performanslarını da içine alan ve tüm maliyet kalemlerinden oluşan maliyetler olarak tanımlanmaktadır<sup>235</sup>. Kısacası işletmelerin çevre için yapmış oldukları her türlü faaliyetler bu maliyetlerin ortaya çıkmasında etkili olmaktadır<sup>236</sup>.

Çevresel maliyetler iki kategori halinde incelenmektedir. Bunlardan ilki toplumla ve çevre ile ilgili olup işletmelerin sorumlu tutulmadığı dışsal (sosyal) maliyetler, ikincisi ise işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan içsel (özel) maliyetlerdir<sup>237</sup>.

#### 3.2.2.1. Dışsal (Sosyal) Maliyetler

İşletmelerin yasal olarak sorumlu olmadıkları çevresel bozulmalardan kaynaklanan maliyetler ile insanların malları ve sağlıklarına yasal çerçevede telafi edilmesi güç

<sup>233</sup> Abdulkadir Albez. “Çevre Maliyet Raporu: Aşkale Çimento”, **Erzincan Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt. 6, Sayı.1 s.196.

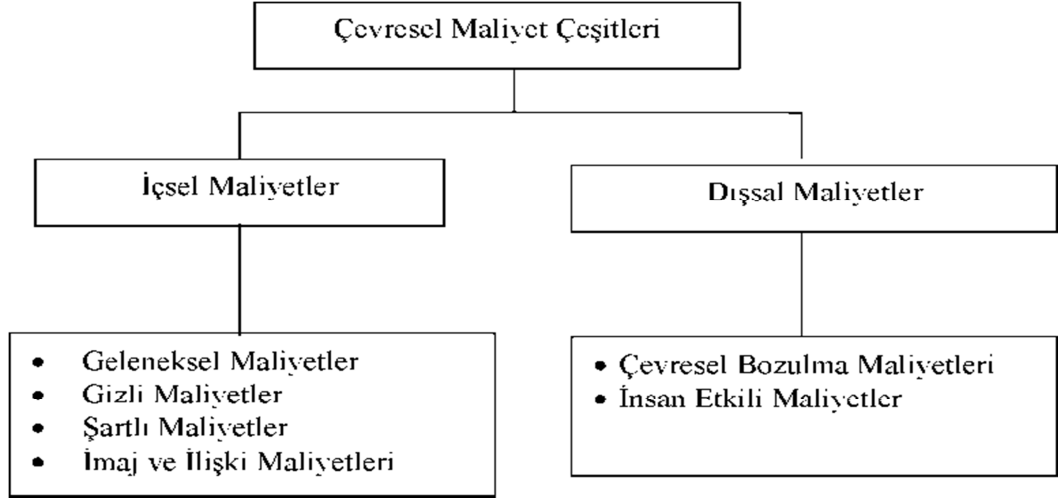
<sup>234</sup> Fraser Bell and Glen Lehman. “Recent Trends in Environment Accounting: How Green Are Your Accounts?”, **In Accounting Forum**, Blackwell Publishers Ltd., Vol. 23, No: 2, (June 1999), s. 178.

<sup>235</sup> Deborah E. Savage. “The What And How Of Environmental Management Accounting( EMA) : Different Types Of Environmental Cost”, **Business And The Environment**, Vol.14, No.7, (July 2003), s.5.

<sup>236</sup> Kırlioğlu ve Can, s.118.

<sup>237</sup> Hilmi Kırlioğlu ve Meral Fidan. “İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt.2, Sayı.1, (İlkbahar 2011), s.5.

etkiler oluşturan maliyetlerdir<sup>238</sup>. Tablo 3.1’ de gösterildiği gibi dışsal maliyetler üç farklı sınıflandırmaya ayrılmıştır<sup>239</sup>.



**Şekil 2:** Çevresel Maliyet Türleri

**Kaynak:** Hilmi Kırloğlu ve Meral Fidan. “İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt.2, Sayı.1, (İlkbahar 2011), s.5.

**Tablo 4**  
**Dışsal (Sosyal) Maliyetler**

<b>Azaltma Maliyetleri</b>	<b>Kullanma Maliyetleri</b>	<b>Zarar Maliyetleri</b>
✓ Çevre Planlaması	✓ Hava Maliyetleri	✓ Hava Kirliliği
✓ Süreç Kontrol	✓ Su Maliyetleri	✓ Su Kirliliği
✓ Emisyon Ölçüm Cihazları	✓ Toprak Maliyetleri	✓ Toprak Kirliliği
✓ Zararsız Mamul Tasarımı	✓ Gürültü Maliyetleri	✓ Gürültü Kirliliği
✓ Geri Dönüşüm Çalışmaları	✓ Görüntü Maliyetleri	✓ Görüntü Kirliliği
✓ Zararsız Ambalaj Tasarımı	✓ Doğal Gaz Maliyetleri	✓ Cezalar - Tazminatlar
✓ Çevre Geliştirme	✓ Petrol Maliyetleri	✓ Çevre Temizleme
✓ Çevresel Eğitim	✓ Kömür Maliyetleri	✓ Şikâyetler
✓ Laboratuvar Hizmetleri	✓ Diğer Enerji Maliyetleri	✓ Garanti Giderleri
✓ Çevre Mühendislik Hizmetleri	✓ Diğer Kullanma Maliyetleri	✓ Satış Azaltmaları
✓ Çevresel Raporlama		✓ Diğer Zarar Maliyetleri
✓ Çevre Etiketleme		
✓ Çevre Güvenilirlik		
✓ Çevresel Bilgi Sistemi		
✓ Çevre Yönetim Sistemi		
✓ Çevre Denetimi		

<sup>238</sup> Beer and Friend, s.550.

<sup>239</sup> Ahmet Vecdi Can. “Çevre Muhasebesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, 1998), s.134-135.

**Tablo 4'ün Devamı**

✓ Çevre El Kitabı		
✓ Ürün Sorumluluk Sigortası		
✓ Atık Kontrolü		
✓ Atık Bertarafı		
✓ Atık Arıtımı		
✓ Araştırma-Geliştirme		
Diğer Azaltma Maliyetleri		

**Kaynak:** Ahmet Vecdi Can. “Çevre Muhasebesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, 1998), s.134-135.

Azaltma maliyetleri, işletmelerin çevresel sorunlarını önlemek amacıyla yada azaltmak için katlanmış oldukları maliyetlerdir. Kullanma maliyetleri, işletmelerin çevre ile ilgili kaynakları kullanmaları sonucunda katlanmak zorunda kaldıkları maliyetleri ifade eder. Zarar maliyetleri ise, yapılan faaliyetler sonucunda oluşan çevre kirliliği veya zararlarının işletmelere yükleyeceği maliyetlerdir<sup>240</sup>.

### 3.2.2.2. İçsel (Özel) Maliyetler

İşletmelerin çevresel faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ancak potansiyel olarak göz ardı edilen tüm maliyetleri kapsamaktadır<sup>241</sup>. Özel maliyetler işletmelerin faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan ve tamamen işletmenin sorumlu olduğu ve kontrol edilebilir nitelikte olan maliyetlerdir<sup>242</sup>. Tablo 3.2’ de işletmeler tarafından katlanılan çevresel özel maliyetler gruplandırılarak gösterilmiştir. Bu maliyetler Kırlioğlu ve Fidan tarafından şu şekilde açıklanmıştır.

- **Geleneksel Maliyetler:** Hammadde, yardımcı malzeme, sermaye malları ve kaynaklar maliyet muhasebesi ve sermaye bütçelemede kullanılmakla birlikte çevresel maliyet olarak genellikle düşünülmemişlerdir. Hammaddelerin, yardımcı malzemelerin, sermaye malları ve kaynaklarının az kullanılması ve daha az atık haline dönmesi ve hem çevresel bozulma hem doğal kaynakların tükenmesinin azalması çevresel olarak tercih edilmektedir. Bu maliyetlerin de yönetim kararları içerisinde önemli bir faktör olması önemlidir.

<sup>240</sup> Kırlioğlu ve Can, s.119.

<sup>241</sup> Nurbanu Yetkin. “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2013), s.73.

<sup>242</sup> Kırlioğlu ve Fidan, s.9.

- **Potansiyel Gizli Maliyetler:** Potansiyel olarak gizli maliyetler; ön hazırlık maliyetleri, yasalara uyma maliyetleri ve isteğe bağlı maliyetler başlıkları ile gruplandırılmıştır. Ön hazırlık maliyetleri işletme tesisi, mamul veya süreci için faaliyetlerinden önce katlanılan maliyetlerdir. Yasal düzenlemelerden kaynaklanan maliyetler çevresel düzenlemelere uyum sağlamak için işletmelerin katlandıkları maliyetleri içermektedir. İşletmelerin faaliyet gösterdikleri ülke yasaları gereği katlanmak zorunda kaldığı çevresel maliyetler bu gruba girmektedir.

İsteğe bağlı maliyetler, işletmelerin çevresel uyuma yönelik yasalar veya yönetmelikler ile gerekli ve zorunlu hale getirilmemiş olan faaliyetleri sonucu katlanılan çevresel maliyetleridir. Örneğin işletmenin atıklarını yasal sınırların belirttiği ölçülerden daha fazla arıtmak üzere yaptığı çalışmalar isteğe bağlı maliyetler grubuna girer. Sonlanma maliyetleri ise işletmenin tesisi veya mamulünün yararlı ömrü süresi sonuna geldiğinde bunların temizliği, bakımı veya riskler varsa bunlarla ilgili araştırmalar yapma gibi maliyetleri kapsamaktadır. Örneğin tehlikeli madde depolama tankları için kullanılan sahaların bakımı ve kontrolü için yapılan maliyetler gibi.

- **Koşullu Maliyetler:** Koşullu maliyetler şarta bağlı maliyetler olarak da anılmakla birlikte, bu tür çevresel maliyetler gelecekte ortaya çıkıp çıkmayacağı belli olmayan fakat gerçekleşebilir nitelikteki başka bir olaya bağlı olan türde maliyetlere denmektedir. Örneğin işletme faaliyetleri sonucu çevredeki doğal kaynakların zarar görmesi sonucu karşılaşılabilen cezalar gibi.
- **İmaj ve İlişki Maliyetleri:** İmaj ve çevredeki gruplarla olan ilişkilerden doğan çevresel maliyet kategorisine ise işletmenin kendi imajını oluşturabilmek için katlandığı maliyetler ve müşteri kitlesi, kredi verenler, tedarikçiler, yatırımcılar gibi çevresinde ilişki içerisinde bulunduğu gruplarla ilişkilerinin korunması için yapılan harcamaları yer almaktadır.

**Tablo 5**  
**İçsel (Özel) Maliyetler**

<b>Potansiyel Olarak Gizli Maliyetler</b>		
<b>Yasalar Gereği Zorunlu</b>	<b>Ön Hazırlık Maliyetleri</b>	<b>İsteğe Bağlı Maliyetler</b>
Haberleşme Raporlama Kontrol-Test Kalıp Çıkarma Çevresel İslah Tamir-Bakım Kayıt Tutma Planlama Gözden Geçirme Eğitim Beyan Etme Etiketleme Hazırlıklı Olma Koruyucu Ekipman Çevresel Sigorta Kirlilik Kontrol Atık Tazminatı Atık Yönetimi Vergi-Harçlar	Alan Çalışmaları Hazırlık Giderleri Ruhsat Giderleri Ar-Ge Giderleri Mühendislik Giderleri Tedarik Giderleri	Halkla İlişkiler İzleme-Test Eğitim Denetim Tedarikçi Eğitimi Raporlama Sigorta Planlama Fizibilite Çalışması İyileştirme Tekrar Kullanım Çevresel Çalışmalar Doğal Ortamı Korunma Çevreci Gruplara Destek
	<b>Geleneksel Maliyetler</b>	
	Sermaye Ekipmanı Malzeme İşçilik Levazım Hurda Değer Yapı Tasarımları Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
	<b>Sonlanma Maliyetleri</b>	
	Kapatma Yedeğe Ayırma Stokların Elden Çıkarılması Kapatma Sonrası Kontrol Alan İncelemesi	
<b>Koşullu Maliyetler</b>		
Çevresel Zarar Tazminatı Geleceğe Uyum Maliyetleri Cezalar	Varlıklardaki Değer Kaybı Doğal Kaynakların Azalması Ekonomik Kayıplar	Yasal Giderler İş Kazası Tazminatları Onarım Maliyetleri
<b>İmaj/İlişki Maliyetleri</b>		
İşletme İmajı Yatırımcılarla İlişkiler İşçi İle İlişkiler Düzenleyici Kurumlarla İlişkiler	Borç Verenlerle İlişkiler Tedarikçilerle İlişkiler Profesyonel Personelle ilişkiler	Çevreci Gruplarla İlişkiler Müşterilerle İlişkiler

**Kaynak:** EPA (Environmental Protection Agency), “An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms”, US., 1995. <http://www.p2pays.org/ref/02/01306.pdf>, Aktaran: Hilmi Kırloğlu ve Meral Fidan. “İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt.2, Sayı.1, (İlkbahar 2011), s.7.

### 3.3. Çevresel Raporlama

20. yüzyılın son çeyreğinde işletmelerin yarattıkları çevresel sorunların giderilmesine dayalı bir yaklaşımdan, henüz kriz oluşmadan önlenmesine dayalı bir yaklaşıma geçilmiştir. Bu doğrultuda işletmelerin yarattıkları sosyal ve çevresel sorunların sadece belirli bir alanla ve kendi paydaşları ile sınırlı kalmadığı ve tüm toplumsal kesimleri ilgilendiren bir sosyal sorumluluk meselesi olduğu görülmüştür. İşletmelerin daha iyi bir toplum ve çevre için gönüllü katkıda buldukları kavram sosyal sorumluluk olarak ön plana çıkmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk ise işletme faaliyetlerinde kendi çıkarları dışında işletme faaliyeti sonucunda olası etkileri hesaplayan ve tüm paydaşların çıkarlarını koruyan bir yaklaşımdır. Bu doğrultuda işletmelerin kurumsal sorumlulukları içerisinde kalan alanlar; tüketicinin korunması, istihdam imkanları, çalışma şartlarının iyileştirilmesi, hissedarlara karşı sorumluluklar, iş ahlâkı ve ekolojik yapıya duyarlılık ile çevre kirliliğinin önlenmesidir<sup>243</sup>.

Yerel yönetimler birer ekonomik kurum/işletme olarak faaliyetlerinden doğan çevresel etkileri ve çevreyi koruma faaliyetleri hakkında topluma bilgi sağlama sorumluluğu altındadırlar. Bu aynı zamanda sosyal sorumluluğa yer veren bir raporlama anlayışına geçildiğini göstermektedir. Çevresel raporlama bu bilginin sağlanması noktasında önemli bir enstrüman olarak devreye girmektedir. Çevresel raporlama uygulandığı durumda, kullanılacak çevresel bilgi türü açıklanmalı ve ilgili tarafların bilgi ihtiyaçları analiz edilmelidir. Bu doğrultuda, çevresel raporlama kavramı tanımlanacaktır.

#### 3.3.1. Çevresel Raporlamanın Tanımı

Çevresel raporlama; bir işletmenin çevresel etkileri, bu etkileri yönetme performansı ve ekolojik anlamda sürdürülebilir kalkınmaya katkısını da içeren çevresel performansı hakkındaki bilgilerin kamu ile paylaşılması sürecidir<sup>244</sup>. Bir işletmenin çevresel faaliyetlerini işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına mevcut mali tablolar veya bağımsız bir rapor şeklinde gönüllü olarak sunulmasıdır<sup>245</sup>. Çevresel raporlama, üç

---

<sup>243</sup> Hikmet Ulsan, "Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.14, Sayı.2, (2009), s.182.

<sup>244</sup> Ulsan, s.184.

<sup>245</sup> FEE. "Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting", **Environmental Working Party of the European Federation of Accounting**, (July 2000), s.3. <http://www.fee.be/fileupload/upload/Paper%20Towards%20a%20Generally%20Accepted%20Framework%20for%20Environmental%20Reporting173200561425.pdf> (10 Şubat 2015).

boyutlu raporlama ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması/sürdürülebilir raporlamanın bir alt dalı olarak ilgili taraflara çevresel risk, etkiler, politikalar, stratejiler, hedefler, maliyetler, borçlar ya da çevresel performans gibi denetlenmiş ya da denetlenmemiş çevresel bilgilerin açıklamasını tanımlamada kullanılmaktadır. Çevresel raporlama işletmenin çevresel performansının taraflara iletilmesini amaçlamaktadır.

Çevresel raporlamanın hem iç hem de dış raporlama unsurları bulunmaktadır. İç raporlama kavramı işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgilere referans verirken, dış raporlama ise kamuya yapılan bilgi açıklamalarını içerir. Bu doğrultuda işletmeler, çevresel sorumluluk noktasında taahhüt etmenin ve çevresel performansları konusunda bilgi sağlamanın bir aracı olarak çevresel raporlama hazırlamaktadırlar. Çevresel raporlar, niceliksel ve niteliksel bilgilerden oluşmaktadır. Bunlardan niceliksel bilgiler; finansal veya finansal olmayan biçimlerde de olabilmektedir<sup>246</sup>. Finansal nitelikli bilgilerin muhasebe sistemine entegre edilmesi noktasında sorun yaşanmamakla birlikte, finansal olmayan bilgiler noktasında sıkıntı yaşanabilmektedir. Bu bilgiler, ana sözleşme, çeşitli yönetmelikler, genel kurul ve yönetim tutanakları, kira sözleşmeleri, sendika sözleşmeleri, yazışma dosyaları, geleceğe dair yatırım planları vb' dir. Finansal nitelik taşımayan bilgiler, finansal nitelik taşıyanlarla birlikte raporlanamaz ve bunların ayrı bir raporun konusu olmaları gerekmektedir. Bu raporlarda<sup>247</sup>;

- İşletmenin çevre politikası,
- Çevre ile ilgili yasalar ve yönetmelikler,
- Mali nitelik taşımayan çevresel etkiler,
- Çevresel kontrol, ölçüm ve testlerin raporları,
- Düzeltici faaliyet raporları,
- Çevresel durum analiz raporları,
- Çevresel eğitim raporları vb. yer verilmelidir.

Çevresel raporlamada tek bir yöntem söz konusu değildir. Çevresel bilgilerin raporlanmasının ilk yöntemi geleneksel doküman esaslı raporlamadır. Bu raporlama yönteminde çevresel bilgiler finansal tablolar ve finansal tablolara ilave raporlar, bağımsız çevresel raporlar ya da yıllık faaliyet raporlarının bir bölümünde ilgili taraflara

---

<sup>246</sup> Uluşan, s.185.

<sup>247</sup> Kaya, s.149-150.

iletilebilmektedir. Buna göre çevresel bilgilerin finansal tablolarda raporlanması finansal tabloların içerik kısmında, sadece dipnotlarında hem içerik hem de dipnotlarında ya da finansal tabloların ayrı bir bölümünde gerçekleştirilebilmektedir. Bir diğer raporlama yöntemi ise elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir. Bugün küresel çapta faaliyet gösteren işletmelerin çevre ile ilgili bilgilerini yıllık raporlarında açıkladıkları ve çevresel bilgileri ayrı olarak yayınladıkları bilinmektedir<sup>248</sup>.

Çevresel raporlamanın niteliksel özellikleri şu şekilde sıralanmaktadır<sup>249</sup>;

- *Uygunluk:* İçerdiği bilgiler kullanıcıların karar verme ihtiyacına uygun olmalı ve bu nedenle dikkat çekici, bilgilendiren, fikir yürütmeye yardımcı olacak şekilde tasarlanmalıdır.
- *Güvenilirlik:* İlgili taraflar raporlamanın dürüstlüğünden şüphe duymamalıdır. Teknik anlamda anlaşılır olması, çevreyle sınırlanması, tarafsız hazırlanması, dolaylı ve doğrudan çevresel etkileri içermesi, ihtiyatlı olması önem arz etmektedir.
- *Anlaşılabilirlik:* Raporda teknik ve bilimsel terminoloji dikkatli bir şekilde kullanılmalı ve raporda açıklanmalıdır.
- *Karşılaştırılabilirlik:* Rapor belirli dönemler ve işletmeler arasında karşılaştırma yapmaya imkan verecek şekilde hazırlanmalıdır. Bu nedenle çevresel bilgilerin ölçümü, tanınması ve sunulması arasında uyum sağlanmalıdır.
- *Zamanlılık:* Çevresel raporlama belirli periyotlarda, finansal raporlarla aynı zamanlarda ya da farklı zamanlarda yayımlanabileceği gibi yıllık raporlar ya da hesap paketi içerisinde de yer alabilmektedir.
- *Kanıtlanabilirlik:* Dışsal bir rapor ilgili taraf nezdinde güven uyandırmalıdır. Bu nedenle raporun bağımsız bir 3. kişi tarafından kanıtlanması ya da tasdiklenmesi gerekmektedir.

---

<sup>248</sup> Uluşan, s.185.

<sup>249</sup> Mehmet Özbirecikli'den aktaran Rukiye Aymaz, "Isparta Antalya Burdur Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımlarına İlişkin Bir Araştırma", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, T.C Süleyman Demirel Üniversitesi SBE İşletme ABD, 2009), s.77.



### 3.3.2. Çevresel Raporlamamın Tarihçesi

20. yüzyılın ikinci yarısında, özellikle BM Stockholm Konferansı'ndan sonra dünya çapında hem kamu hem de özel sektörün paylaştığı bir yeni yaklaşımdan bahsedilebilmektedir. Bu yaklaşıma göre modern toplumlarda toplumsal hizmet amacına yer vermeden sadece kendi kârını düşünen ve bu nedenle çevresel etkileri görmezden gelen işletmelerin bu bakış açısı sürdürülebilir değildir. Dolayısıyla işletmelerin sosyal sorumluluk kavramı ile sürece yaklaşmaları ve sistemlerini bu doğrultuda organize etmeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda, ilk olarak 1970'li yıllardan itibaren işletme faaliyetlerinin sosyal boyutlarını ön plana çıkartan sosyal muhasebe (social accounting) kavramı gündeme gelirken, 1980' lerin sonu ve 1990 yılların başında ilk gönüllü çevre raporu yayınlanmıştır<sup>250</sup>. 1992 yılında Birleşmiş Milletler konferansında çevre ve kalkınma konulu çalışmadan sonra çok sayıda şirket çevresel raporlamaya yönelmiştir. Bu gelişmeden sonra Uluslararası Ticaret Örgütü (ICC) sürdürülebilir kalkınma için on altı ilke içeren İş Bildirgesini yayınlamıştır. 1994 yılında ise Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) tarafından "İşletmelerde Çevresel Raporlama: Sanayi işletmelerinin Sürdürülebilir Kalkınmaya doğru İlerlemesinin ölçülmesi" isimli bir rapor düzenlenmiştir. 1995 yılının sonlarına doğru ise "Gelecek" isimli bir dergide çevresel raporlama için gerçekleştirilen bir araştırmanın sonuçları yer almıştır. Bu araştırmanın sonuçlarına göre çevresel raporlamamın henüz uygulanmasının zamana ihtiyacı olduğu belirtilmiştir<sup>251</sup>. 1990' ların sonunda yeniden hız kazanan işletmelerde sosyal sorumluluk kavramı doğrultusunda, 2000'li yıllarda üç boyutlu raporlama (triple bottom line reporting) anlayışına geçilmiştir. Günümüzde ozon tabakasında incelme, küresel ısınma vb. sorunlar nedeniyle çevresel iletişim aracı olarak kullanılan çevresel raporlama faaliyetlerinin başta Avrupa ve Kuzey Amerika ülkeleri olmak üzere daha büyük yaygınlık kazandığı görülmektedir.

Bugün yüzlerce işletme yıllık çevresel raporlama yayımlamakta olup, bu raporların sayısı ve kalitesi ilk yıllara göre oldukça artmıştır. Fakat hâlâ raporlar büyük işletmeler seviyesinde işlevsellik göstermektedir ve küçük-orta ölçekli işletmeler tarafından raporların maliyeti yüksek ve faydası ise düşük bulunmaktadır. Bununla birlikte gelişmiş ülkeler bu alanda büyük ilerlemeler kaydeder ve Fransa, Hollanda, Yeni

<sup>250</sup> Kaya, s.98.

<sup>251</sup> M, Wright. "Goodbye Green Glossy" **Tomorrow**, Vol.5, No.4,(1995), s.50.

Zelanda, Danimarka örneklerindeki gibi yasal çerçeve çizmeye yönelirken, gelişmekte olan ülkeler için başlangıç aşamasında uygulamalardan bahsedilebilmektedir<sup>252</sup>.

### 3.3.3. Çevresel Raporlamanın Fayda ve Sakıncaları

Çevresel raporlama işletmeler için çeşitli fayda ve sakıncalar oluşturmaktadır. Buna göre çevresel raporlamanın işletmelere getirdiği faydalar şöyle sıralanmaktadır;

- Kamuoyu nezdinde "yeşil işletmeci" imajına sahip olup çıkar gruplarının üzerlerinde oluşturduğu baskıdan kurtulmak,
- Alıcı, satıcı ve tedarikçilerin gözünde "sosyal sorumlu işletme" imajını tesis etmek imkanına kavuşmak,
- Rekabet avantajı yaratmak,
- Çevresel riskleri yönetmek,
- Riskin daha iyi tanımlanması ve yönetilmesini sağlayarak sigorta prim tutarlarında tasarruf imkânı sağlamak,
- Enerji ve hammadde maliyet tasarrufunu sağlamak,
- Acil durumlarda müdahale planı yapılmasına ve genel planlarda veri tabanı oluşturulmasına yardımcı olmak,
- Çevresel performanslarını arttırmak,
- Çalışanların motivasyonunu arttırmak,
- Çevre konusunda güçlü ve zayıf yönlerini gördükleri bir performans değerlendirme sistemine sahip olmak<sup>253</sup>,
- Çevresel bilgiler diğer bilgiler ile aynı bilanço ve gelir tablosunda yer aldığı anda tüm mali bilgiler arasında bağlantı kurulabilmesi ve verilerin aynı havuzda toplanması,
- Çevresel bilgilerin bağımsız bir formata sahip olmasına gerek duymaması ve raporlamada kolaylık ile bütünlük sağlanması,

---

<sup>252</sup> Uluşan, s.182-183.

<sup>253</sup> Kaya, s.101-103.

- Yıllık raporların genişletilmesi ile yazılan raporun daha az maliyetli olması, işletmeye daha az iş yükü getirmesi,
- Bağımsız raporlamada seçilen herhangi bir raporlama rehberinden istifade edilebilmesi,
- Mevcut hesap planının yasal mevzuat değişirse bağımsız raporlamaya karşın adaptasyon sürecinin kolaylığı<sup>254</sup>.

Çevresel raporlamanın faydaları yanında çeşitli sakıncaları da söz konusudur. Bunlar;

- Çevresel bilgilerin mevcut hesap planına uyarak raporlanmasından ötürü yetersiz kalan niceliksel bilgilerin rapor kapsamı dışında kalması, dipnotlarda açıklansa bile sayısal olarak ifade edilememesi,
- Dipnotlar yetersiz kaldığında niteliksel ve niceliksel bilgilerle ilgili detaylara girilememesi ve "Tam Açıklama Kavramının" ihlâl edilmesi,
- Muhasebe bilgisi olmayan çıkar gruplarının çevresel bilgilere ulaşırken zorluk yaşaması, ihtiyaç duyduğu bilgiye ulaşamaması, çevresel bilgilerin muhasebe bilgileri içerisinde kaybolması,
- Çevresel etkilerin gerçek boyutlarının tam anlamıyla bilinmemesi nedeniyle işletmeler çevreye verdikleri zararlı etkileri ölçüp kayıt altına alamamaktadırlar. Dolayısıyla, bazen çevresel etkiler yıllık mali raporlara yansımamaktadır<sup>255</sup>.

### 3.3.4. Çevresel Raporlamanın Gelişimini Etkileyen Teoriler

İşletmelerin kendi kârlarını düşünmeleri dışında faaliyetlerinin toplumsal-çevresel etkilerini de göz önünde bulundurmaya başladıkları özellikle 1970'lerden sonra başlayan süreç içerisinde çevresel raporlamanın gelişimini etkileyen çeşitli teorilerden bahsedilebilmektedir. Bunlar; meşruluk teorisi, paydaşlık teorisi ve hesap verme teorisidir.

<sup>254</sup> Vahdi Taşdemir, İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi., T.C. Ankara Üniversitesi SBE İşletme ABD, 2011), s.140-141.

<sup>255</sup> Vasfi Haftacı ve Kamuran Soylu, "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması", **Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı.15, (2008/1), s.94.

### 3.3.4.1. Meşruluk Teorisi

Kurumsal sosyal ve çevresel raporlama alanındaki en önde gelen teorilerden biri olan Meşruluk Teorisi'nin çıkış noktası örgütsel meşruluk kavramıdır. Bir işletmenin faaliyetlerinin toplumsal kurallar, değer yargıları, inançlar ve beklentiler doğrultusunda gerçekleştirilmesi algısı ya da varsayımına "meşruluk" denmektedir<sup>256</sup>. Toplumsal sözleşme kavramının bir parçası olarak değerlendirilebilecek meşruluk teorisi, toplum ile kurumsal amaçların uyumunun sağlanması ve faaliyet raporlarında sosyal ve çevresel bilgilerin açıklanması yoluyla işletme faaliyetlerine meşruluk kazandırılması çabasına vurgu yapmaktadır<sup>257</sup>. Dolayısıyla, işletmeler toplumsal meşruluk kazanmak için toplumla ve çevreyle ilişkili "açıklamalar" gerçekleştirmelidirler. Bu söz konusu olmadığında işletmenin faaliyetlerinin meşruluğu sorunu gündeme gelecektir. Meşruluk teorisine göre çevresel açıklamalar kamusal baskıya maruz kalma sonucunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, daha çok kamuoyu baskısına maruz kalan şirketlerin daha yoğun olumlu çevresel açıklamalarda bulunacağı beklenmektedir<sup>258</sup>.

### 3.3.4.2. Paydaşlık Teorisi

Meşruluk teorisinin tamamlayıcısı olarak da kabul edilen paydaşlık teorisinin merkezinde "paydaş" kavramı yer almaktadır. Buna göre paydaş, bir işletmenin amaçlarına ulaşma derecesinden etkilenen ya da bunu etkileyebilen grup ya da bireyler olarak<sup>259</sup> işletmenin tüm faaliyet ve yaklaşımları hakkında bilgi sahibi olmalı, işletme tüm paydaşlarına karşı eşit ve güvenilir bir tavır izlemelidir. İşletmelerin öncelikli hedeflerinden biri paydaşlarının güvenini kazanmak ve bu şekilde işletmelerin faaliyetlerini meşrulaştırmaktır. Nitekim bu meşruluğun sürekliliği ise paydaşların desteğini almaktan geçmektedir. Paydaşların sunmuş oldukları destek işletmenin piyasadaki stratejik duruşu ile ilgili olduğu kadar sosyal imajla da ilişkilidir. Dolayısıyla, paydaşlarına karşı pasif bir duruş sergileyen bir işletme düşük düzeyde

---

<sup>256</sup> P.L. Joshi and S.S. Gao, "Multinational Corporations' Corporate Social and Environmental Disclosures (CSED) On Web Sites", **International Journal of Commerce and Management**, Vol: 19, No: 1, (2009), s.30.

<sup>257</sup> K. Gibson and G. O'Donovan., "Corporate Governance and Environmental Reporting: An Australian Study", **Corporate Governance: An International Review, Journal Compilation**, Vol: 15, No: 5, (2007), s.947.

<sup>258</sup> Lerzan Kavut, "Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi", s.8 <http://journals.istanbul.edu.tr/iuiieyd/article/view/1023000365>, (22 Nisan 2013).

<sup>259</sup> Joshi and Gao, s.31.

sosyal performans ve düşük düzeyde sosyal açıklamalarla yetinmektedir. Bu faaliyet ve yaklaşımların bir takım sonuçları da çevre ile ilgilidir<sup>260</sup>.

### **3.3.4.3. Hesap Verme Teorisi**

Hesap verme teorisi, işletmelerin yasal ve ahlâki nedenlerle işletme faaliyetleri hakkında bilgi verme ve açıklama yapma sorumluluğuna işaret etmektedir. Bu bağlamda, sorumluluk bir faaliyetin etkin bir şekilde yerine getirilmesi, hesap verme ise yerine getirilen faaliyet hakkında bilgi verme yükümlülüğüdür<sup>261</sup>. İşletmeler ile paydaşları arasındaki hesap verme-hesap sorma ilişkisinin dayandığı vekâlet teorisi (agency theory) modeline göre işletme yönetimi ortaklardan vekâlet alan tarafı, ortaklar ise vekâlet veren tarafı temsil etmektedir. Dolayısıyla paydaşlar işletme yönetimine, işletmeyi kaynakların optimum kullanımı için devretmektedir. Sermaye ve yatırımların dışında işletmenin sosyal imajı da kaynaklar arasındadır. İşletmeler paydaşlarına hesap verme zorunluluğu olan yapılardır. Hesap verme sorumluluğu ile referans verilen faaliyet; işlemlerin şeffaflık derecesini belirleyen ve üstlendikleri bir faaliyet hakkında sayısal ya da niteliksel açıklama yapma ya da rapor verme görevidir. Şeffaflık ve hesap verme, paydaşların bilgilendirilmesi ve işletme faaliyetlerinin meşrulaştırılmasında da önemli rol oynamaktadır.

Ancak bir başka görüşe göre ise işletmeler sadece vekâlet teorisi modeli doğrultusunda anlaşılabilir. Bununla birlikte paydaşları dışındaki unsurlara karşı da sorumluluk sahibidirler. Örneğin; çevre ile ilgili çeşitli sözleşmeler, izinler, ruhsatlar vb. alınması ve bunlara uyulması noktasında düzenleyici kurumlar devreye önemli birer faktör olarak girmektedir<sup>262</sup>. Bugün özellikle geleneksel finansal raporları ve bunların açıklamalarını yetersiz bulan işletme dışı gruplar, oldukça yaygınlaşan çevre bilincine paralel işletmelerden çevre konularını içeren raporlar istemektedirler<sup>263</sup>.

### **3.3.5. Çevresel Raporlama Rehberleri**

Kaynağı işletmelerin faaliyetleri olan çevresel sorunların önemi doğrultusunda işletmelerin çevreye dair bilgilerini raporlamalarını teşvik etmek amacı ile çeşitli

---

<sup>260</sup> Kavut, s.8.

<sup>261</sup> M. Wilson. "Corporate Sustainability: What Is It and Where Does It Come From?", **Ivey Business Journal**, (March/April 2003), [www.ivey/businessjournal.com](http://www.ivey/businessjournal.com), (23 Nisan 2013), s.4.

<sup>262</sup> Kavut, s.9.

<sup>263</sup> Haftacı ve Soylu, 2008, s.96.

çevresel raporlama tavsiyeleri, standartları ve rehberleri geliştirilmiştir. Bu rehberlerin oluşturulmasında, çevresel gruplar, işletmeler, devlet temsilcileri, hükümet dışı gruplar arasında yoğun görüşmeler, kulis faaliyetleri ve uzlaşmalar pay sahibidir. Çevresel raporlama rehberleri aracılığı ile çevresel performansları hakkında belirli periyotlarla kamuya bilgi aktarmak isteyen işletmelere yönelik bir çerçeve çizilmektedir. Sayıları yirmiyi aşkın olsa da, bu rehberler arasındaki farklılıklar oldukça azdır ve temel çerçeve itibarı ile birbirinden ayrılan birkaç yaklaşım bulunmaktadır. Bu rehberler gerek nicel gerekse nitel bilgileri içeren raporlar için birer taslak mahiyetinde olup, bazı çevresel raporlama rehberlerinde mesleki sağlık ve iş güvenliği konularına da yer verilmektedir. Bu doğrultuda özellikle 1990'lı yılların başından itibaren yayımlanan çevresel raporlama rehberleri şu şekilde sıralanmaktadır<sup>264</sup>;

- ***Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi:*** ABD'deki kâr amaçsız ve bağımsız bir kuruluş olup sanayi sektörlerinden temsilcilerin, muhasebe kurullarının ve kâr amacı gütmeyen çeşitli kurumların işbirliği ile kurulan Küresel Raporlama Girişimi'nin geliştirdiği bu rehber en yaygın kabul görmüş çerçeveye sahiptir. 1999'da ilk versiyonu yayınlanan rehberin 2006'da son versiyonu yayınlanmıştır. Özel ve kamu sektörü, kâr amacı güden ve gütmeyen tüm işletmelere istifade edebilecekleri bir çerçeve sunan bu rehber raporlamanın teknik konuları dışında performans göstergeleri ve açıklama kalemleri ile desteklenen standart açıklamaları da ihtiva etmektedir.
- ***Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi- Avustralya Yaklaşımı Rehberi:*** Bu rehber Çevre Avustralya'ya yönelik olarak Snowy Mountains Engineering Şirketi ve Avustralya Sanayi Grubu önderliğinde bir danışmanlık konsorsiyumu tarafından hazırlanan rehber 2000 yılından yayınlanmış olup, özel ya da kamu sektöründen kurumların çevresel raporlama alanındaki taleplerine yardımcı olmaktadır. Rehberde çevresel raporlama kavramı, tarihi ve ortaya çıkmasına neden olan faktörler de ele alınmaktadır.
- ***Çevresel Raporlama Rehberi- Önemli Performans Göstergeleri:*** İngiltere Çevre, Gıda ve Köy İşleri Bakanlığı tarafından 2006'da yayınlanan bu rehberin amacı, işletmelere çevreyle ilgili önemli performans göstergeleri sunarak

---

<sup>264</sup> Ulsan, s.186-187.

çevresel performansları nasıl raporlayacakları noktasında onları bilgilendirmek, hangi performans göstergelerinin hangi sektörle ilişkili olduğunu açıklamak ve çevresel performanslarını yönetme gerekçesini ortaya koymaktır.

Çalışmada bağımsız rapor hazırlama yönteminde uyulacak çerçeveyi belirleyen bu üç önemli çevresel raporlama yöntemi dışında kullanılan çevresel raporlama rehberleri şu şekilde sıralanabilir;

- ***Japon Çevresel Raporlama Rehberi:*** Japonya Çevre Bakanlığı'nın ilkinin 2001, sonuncusunu ise 2007'de yayınladığı çevresel raporlarda bulunması gereken temel bilgi ve göstergeleri açıklayan rehberdir.
- ***Avrupa Kimya Sanayi Konseyi Üçlü Sorumluluk- Sağlık, Güvenlik ve Çevresel Raporlama Rehberi:*** Avrupa Kimya Sanayi Konseyi tarafından AB üye ülkeleri için 1998'de hazırlanan bu rehber kimya işletmeleri için ortak bir raporlama çerçevesi ve 16 temel raporlama parametresi sunmaktadır.
- ***Dünya Sanayi Çevre Konseyi Rehberi:*** 1993'te Dünya Sanayi Çevre Konseyi Uluslararası Ticaret Odası tarafından başlatılan küresel bir işletmeler koalisyonunun 1995'te yayınladığı rehberdir. Rehberde işletmeler çevresel politikaların uygulanması ve çevresel performansları noktasında açık olmaya teşvik edilmektedirler.
- ***İngiltere Sanayi Konfederasyonu Rehberi- Çevresel Raporlamaya Giriş:*** İngiltere Sanayi Konfederasyonu tarafından 1995'te yayınlanan küçük kitapçık şeklindeki bu rehber çevresel raporlama hakkında önemli konularda bilgi vermektedir.
- ***BM Çevre Programı Sürdürülebilirlik Raporları "İlgili Taraflarla İletişim":*** BM Çevre Programı tarafından iki cilt halinde yayınlanan rehber; çevresel raporlama konusunda küresel eğilimler ve raporlama araçlarını tanıtmaktadır.
- ***Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi:*** İtalya'daki FEEM (Fondazione Eni Enrico Mattei) tarafından oluşturulan Çevresel Raporlama Forumu'nun hazırladığı bu rehber işletmelerin çevresel

performanslarının değerlendirilmesi için gerekli bilgilerin ilgili taraflara sunulduğu bir çerçeve sağlamaktadır.

- ***İşletme ve Çevre Danışma Komitesi Rehberi:*** İngiltere'deki İşletme ve Çevre Danışma Komitesi tarafından 1997'de yayınlanan rehber; çevresel performansın finansal raporlanmasına dair doğru uygulamanın altını çizmekte olup, finansal odakların (bankalar, sigortacılar, işletme sahipleri vb) çevresel riskin sonuçlarına dair değerlendirme ve çözüm yeteneği geliştirmesini amaçlamaktadır.
- ***Rapor "Temiz Gelecek: İşletme Çevresel Raporlama":*** İlk kez geliştirilen çevresel raporlama rehberi olan 1993'te Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü ve Deloitte Touche Tohmatsu Sürdürülebilirlik Ltd. Şti.'nin imzasını taşıyan rehberdir ve beş aşamalı bir raporlama modeli önermektedir.
- ***Belaggio İlkeleri:*** Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü tarafından geliştirilen çevresel raporlamayı kapsayan ilkelerdir.
- ***Küresel Çevre Yönetim Girişimi Araçları ve Yayınları:*** ABD'deki büyük imalatçıların oluşturduğu Küresel Çevre Yönetim Girişimi'nin 1994'te yayımlattığı "Toplam Kalite Yönetim Çerçevesinde Çevresel Raporlama" isimli kitapla çerçevesi çizilmiştir.
- ***DIN 33922:*** 1997'de Alman Standardizasyon Kurumu (DIN) tarafından yayınlanmıştır.
- ***Hollanda Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi:*** 2003 yılında Hollanda Yıllık Raporlama Danışma Kurulu tarafından yayınlanmıştır.
- ***Kanada Yönetim Muhasebecileri Yönetim Muhasebesi Rehberi:*** 1998'de Kanada Yönetim Muhasebecileri Topluluğu tarafından yayınlanan rehber, işletmelerin sürdürülebilir kalkınma ve çevresel yönetim uygulamalarını sürdürülebilir kalkınma hedeflerinde çevresel raporlamanın rolü konusunda bilgi sağlamayı amaçlamaktadır.
- ***Avustralya Yeni Güney Galler Çevre Koruma Birimi "İşletme Çevresel Raporlama, Niçin ve Nasıl" Rehberi:*** Avustralya Yeni Güney Galler Çevre Koruma Birimi'nin Ekonomik ve Çevresel Raporlama Bölümü tarafından



yayınlanan rehber, isteğe bağlı raporlama ile ilgili sanayi sektöründeki çevresel farkındalığı arttırmayı amaçlamaktadır.

- ***İngiltere Yetkili Sertifika Muhasebeciler Birliği Raporlama Rehberi:*** 1998'de İngiltere Yetkili Sertifika Muhasebeciler Birliği tarafından 1998'de yayınlanan bu rehber çevresel bilgilerin ilgili taraflara nasıl ve ne zaman raporlanacağına dair tavsiyeler içermekte olup, çevresel raporların nasıl hazırlanacağı konusunda bölümlere de sahiptir.
- ***Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi:*** Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı'nın 2001'de yayınlanan bu rehberi etkin bir sürdürülebilirlik raporunun nasıl hazırlanacağına dair tavsiyelerde bulunurken, sürdürülebilirlik raporlama ilkelerini özetler. Rehber küçük ve orta ölçekli işletmeler ile büyük işletmeler için de işlevseldir.
- ***Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı Gelecek Rehberi:*** Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı ve bir Alman organizasyonu tarafından 1994'te yayınlanan bu rehber 1998'de İngilizceye çevrilmiş çevresel performans bilgileri elde edilebilen geleceği düşünen işletmelerin deneyim ve uygulamalarını içermektedir.
- ***Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü Rehberi:*** Kanada Standartlar Birliği, Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Enstitüsü ve Kanada merkezli Finansal Yöneticiler Enstitüsü işbirliği ile Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü çalışma grubu tarafından 1994'te hazırlanan rehber çevresel raporların sınırları ve nasıl hazırlanacağına dair bilgileri içermektedir.
- ***İngiltere Çevre, Ulaştırma ve Bölgeler Departmanı Online Rehberi:*** 1999'da geliştirilen bir rehberdir.
- ***Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Denetim Programı Çevresel Raporlama Rehberi ve Eko-Yönetim ve Denetim Programı Tüzüğü Çevresel Performans Göstergelerinin Seçimi ve Kullanımı Rehberi:*** Avrupa Komisyonu tarafından Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 761/2001 sayılı Tüzüğü çerçevesindeki program tarafından istenen çevresel raporların hazırlanmasına çerçeve çizmesi

amacıyla çıkartılan bu rehber, bir çevresel raporda bulunması gereken bilgilerin de altını çizmektedir.

### 3.3.6. Çevre Raporlarında Yer Alması Gereken Bilgiler

Çevresel raporlama gerçekleştirilirken, ilgili tarafların işletmeden talep ettiği ve bu nedenle raporun içermesi gereken çeşitli bilgiler söz konusudur. Bunlar<sup>265</sup>;

- **Çevre Politikaları:** İşletmenin çevre ile ilgili politikası, çevre politikasının uygulanmaya başlandığı yıl, beklenen başarılar ve başarıların geçmiş raporlarla karşılaştırmalı olarak incelenmesi ilgili taraflarla paylaşılmalıdır.
- **Çevre Yönetim Sistemi:** İşletmenin çevre departmanı ve diğer işletme birimlerini gösteren örgüt yapısı, çevresel politikanın uygulanması ile ilgili programlar, Uluslararası Standartlar Örgütü vb. çevre yönetim sistemi ve sertifikalarının uygulanma seviyesi hakkındaki bilgilere yer verilmelidir. Aynı zamanda çevresel performansını ölçtüğü, çevre ile ilgili risk analizini gerçekleştirdiği, uluslararası standartlara ve ilkelere uyumluluk gösteren bir çevre yönetim sistemi olup olmadığını, var ise işleyiş süreci ve düzeyine dair bilgileri ilgili taraflar raporda elde edebilmelidir. Bu bilgiler çevresel performans göstergeleri (kullanılan malzemeler, enerji ve su tüketimi, biyolojik çeşitlilik, ürün ve hizmetler vb.) ile desteklenmelidir. Bununla birlikte işletmenin ürün olmayan çıktı göstergelerine de yer verilir. Bunlar; havaya emisyon, atık su emisyonları, gürültü, koku ve diğer emisyonlar, sera gazı üretimi, katı atık ve tehlikeli atık oluşumları ve imha edilmesi, faaliyet gösterilen bölgenin kirletilmesi hakkındaki bilgilerdir.
- **Çevresel Koruma ve Önleme Faaliyetleri:** Çevre raporu, işletmenin çevresel koruma ve önleme faaliyetleri ile birlikte, çevre koruma giderleri, çevresel yatırımlar vb. çevresel yönlerle ilgili performans bilgilerini içermelidir.
- **Çevresel Farkındalık:** Raporda çevresel farkındalığı arttırmayı amaçlayan eğitim programları hakkında bilgilere de yer verilir.

---

<sup>265</sup> Türksan, s.196-200.

- **Çevre Davaları Hakkında Bilgi:** İşletmenin karşı karşıya kaldığı çevre ile ilgili yasa ve düzenlemelere uyulmamasının sonucu olarak geçmişteki ve günümüzdeki davaların mevcut durum ve neticeleri hakkında bilgiler ilgili tarafların izleyecekleri risk analizinin de bir parçası konumundadır.

### 3.3.7. Çevresel Raporlama Süreci

Çevresel faaliyetlerini ya da faaliyetlerinin çevreye etkilerini raporlayacak olan bir işletme öncelikle raporlama kararı almalı ve bu kararı stratejik hesaplar ve hedeflerle birlikte düşünmelidir. Karar alınarak başlanan çevresel raporlama süreci, raporun yayınlamasıyla sona ermeden önce çeşitli aşamalardan geçmektedir. Bunlar<sup>266</sup>;

- **Raporlama Kararının Alınması:** İşletme yönetimi çevresel raporlama kararı alırken, işletme imajının olumlulaşmasını, çıkar gruplarının baskısının azalmasını, diğer işletmelere karşı rekabet avantajı elde edilmesini faydalar hanesine yazarken, raporun oluşturacağı maliyetleri de göz önünde bulundurmalıdır. Dolayısıyla rapor hazırlanırken fayda-maliyet analizi gerçekleştirilmelidir.
- **İlgili çıkar gruplarının belirlenmesi:** İşletme rapor yayımlama kararı aldıktan sonra, raporun ilgili taraflarını belirlemelidir. Çeşitli ilgili taraflara göre raporun ayrıntıları değişebileceği gibi, ilgili taraflar da rapordan farklı beklentiler içerisine girmektedir. Örneğin çevre kuruluşları ile hissedarların işletmenin çevresel performansından beklentileri aynı değildir. Dolayısıyla özde aynı kalmak ve güvenilir olmak şartıyla raporun ilgili kısmı ön plana çıkartılmalıdır.
- **Temel Çevresel Etkilerin Belirlenmesi ve Gözden Geçirilmesi:** Çevresel raporda işletmenin çevre ile etkileşimi (hava, su, toprak kirliliği, sera gazı etkisi vb.) sonucunda hangi zararların oluştuğu ve bunların işletme tarafından nasıl rapor edildiği ele alınmalıdır.
- **Çevre Politikasının Hazırlanması:** Raporun bu bölümünde işletme yönetimi çevreye yönelik faaliyet, niyet, ilke, amaç ve hedeflerini içeren bir çevre politikası hazırlar. Bu politika çevrenin ve insan sağlığının korunması, kalitesinin

---

<sup>266</sup> Taşdemir, s.77-81.

yükseltilmesi, doğal kaynakların akılcı ve dikkatli kullanılması gibi konuları ele almalıdır.

- ***Neyi ve Nasıl Raporlayacağını Belirlenmesi:*** İşletmeler faaliyetleri hangi etkiyi doğurmaktaysa, raporda bu etkiden bahsetmelidir. Bununla birlikte raporlar en fazla 50 sayfa civarında olmalı ve rapor işletmenin tarzını yansıtmalıdır. Ayrıca raporda çevre konusunda gerçekleştirilen harcamalara dikkat çekilmesi de önem arz etmektedir.
- ***Verilerin Toplanması:*** Her işletme farklı bir yöntemle veri toplayabilmektedir. Saatler, filtreler vb. teknolojik ekipman işletmeye yarattığı kirlilik konusunda fikir verebilmektedir.
- ***Verilerin İçsel ve Dışsal Denetiminin Yapılması:*** Çevresel raporların güvenilirliği onun içsel ve dışsal denetimden geçmesiyle mümkündür. İçsel denetim işletme içindeki grupların güvenini kazanmaya yardımcı olsa da, bu yeterli değildir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin raporla ilgili görüş ve imzaları gerekmektedir. Bu şekilde işletmenin kamuoyundaki imajı olumlulaştırılır.
- ***Çevre Raporunun Sonuçlandırılması ve Yayınlanması:*** Bir çevresel rapor içsel ve dışsal denetimi tamamlandıktan sonra mevcut mali tablolarla yıllık raporun bir parçası olarak ya da bağımsız raporlama şeklinde yayınlanabilmektedir. Yayınlandıktan sonra ilgili tarafların rapordan beklentilerinin karşılanması gerekmektedir.

### **3.3.8. Çevresel Raporlama Yöntemleri**

Çevresel bilgilerin raporlanmasına imkân tanıyan sayıları 20'yi aşkın çevresel raporlama rehberi söz konusudur. Bu rehberlerin sayılarının çokluğu, tek bir çerçeve üzerinde mutabakata varamamalarından ileri gelmektedir. Bugüne kadar yayınlanan çevresel raporlara göz atıldığında iki yöntem ön plana çıkmaktadır<sup>267</sup>. Bunlardan ilki mali tabloların genişletilmesi yöntemi, diğeri ise bağımsız rapor hazırlama yöntemidir.

---

<sup>267</sup> Kaya, s.126.

### 3.3.8.1. Mali Tabloların Genişletilmesi Yöntemi

Mali tabloların genişletilmesi yönteminde, işletmenin yayınladığı yıllık raporlarda çevresel rapora da yer verilmektedir. Bu raporlama hem niceliksel hem de niteliksel bilgilere dayanabilmektedir. Yıllık mali tablolar genişletilirken çevresel konular üç farklı yerde toplanabilmektedir. Çevre raporu finansal raporun sadece içerik bölümünde, sadece dipnotlarında ya da hem içerik hem de dipnotlarında ilgili taraflara aktarılabilmektedir<sup>268</sup>.

#### a) Mali Tablolarda Gösterilecek Faaliyetler

Çevre kirliliğinin ortaya çıkmasıyla birlikte çevre ekonomik mal olarak görülmüş ve stoklar grubu altında değerlendirilmeye başlanmıştır. Bu nedenle bilançoda 153- Ticari mallar ya da 154- Çevresel Mallar ile 155-156 Nolu hesaplarda çevresel mallara yer verilebilmektedir. Çevresel harcamalar bilanço hesaplarında gösterildiğinde ilk madde ve malzeme 150 nolu hesap altında değerlendirilebilmektedir. Bununla birlikte<sup>269</sup>;

- Çevresel maliyetlerin teşvik fonu ile karşılanması durumunda ticari alacaklar grubunda 125- Çevre Teşvik Fonundan Alacaklar Hesabı isimli hesap açılır<sup>270</sup>,
- İşletme çevreyi korumaya dönük yatırım yapıyor ise 258 - Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının alt hesabı kullanılır,
- Kısa veya uzun vadeli çevresel borçlar için 374- Çevresel Borç ve Gider Karşılıkları, uzun vadeli ise 474- Çevresel Borç ve Gider Karşılıkları hesabında izlenir,
- Çevre kirliliği için işletmeler duran varlık yatırımı yapar, 250- Arazi ve Arsalar, 251- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri, 252- Binalar, 253- Tesis, Makine ve Cihazlar, 254- Taşıtlar, 255- Demirbaşlar ya da hesaplara uygun çevreyle ilgili duran varlık yatırımı yapılmamış ise 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar hesabı kullanılır,
- İşletmenin çevreyle ilgili çalışmalar sonucu ürettiği ürünleri patent altına alması 260-Haklar hesabı altında raporlanır,

---

<sup>268</sup> Taşdemir, s.94.

<sup>269</sup> Taşdemir, s.96-98.

<sup>270</sup> Haftacı ve Soylu, s.97.

- İlk kez Çevre Yönetim Sistemi kurulup sertifika alınıyor ve çevre el kitabı hazırlanıyorsa bu maliyetler 262- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri hesabında izlenir.
- Gelir tablosunda ise çevresel maliyetler şu şekilde yansıtılmaktadır<sup>271</sup>;
- Üretimle ilgili çevresel maliyetler 730- Genel Üretim Giderleri hesabının alt hesabı olarak kaydedilmeli, yasal düzenlemeler ya da çıkar gruplarının baskısı yüzünden mamul bünyesine daha sonradan eklenen gider ya da giderler ise 710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının alt hesaplarında izlenmelidir,
- Ambalajların maliyetine doğrudan yüklenebilen işçilik giderleri 720- Direkt İşçilik Giderleri hesabının alt hesaplarına kaydedilmeli, 710-720-730 no'lu hesapların borç bölümündeki tutarlar ise ilgili hesaplarla birlikte kayıt altına alınmalıdır,
- İşletmenin çevreyi korumak için yaptığı araştırma maliyetleri 750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri'ne, çevre politikasını tayin ve gelişmeleri izleyecek kadronun maliyetleri ise 770- Genel Yönetim Giderleri hesabının alt hesabına yazılmalıdır,
- İşletmenin çevresel faaliyetlerini sürdürmek için aldığı borçların faiz vb. giderleri 780- Finansman Giderleri'ne yansıtılır,
- İşletme faaliyetleri sonucunda çok sık ortaya çıkmayan zararlar 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında izlenmelidir,
- Üretim aşaması sonucunda artan ve satılabilir olan kalıntı ve parçaların satışından elde edilen gelirler 602- Diğer Gelirler hesabının alt hesabına ya da 679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabının alt hesabına kaydedilebilir.

#### **b) Mali Tablo Dipnotlarında Gösterilecek Faaliyetler**

Çevresel konuların yıllık raporların mali tablolarının dipnotlarında gösterilebilmektedir. Bilanço ve gelir tablolarında dipnotlar; tam açıklama kavramının gerekliliğini

---

<sup>271</sup> Taşdemir, s.102-103.

karşılmak için kullanılmaktadır. Bu doğrultuda bilanço ve gelir tablosunda dipnotlar şu şekilde yer almaktadır;

**Tablo 6**  
**Çevresel Bilgilerin Bilanço Dipnotlarında Raporlanması**

- |   |
|---|
| 1.  |
| 2.  |
| ....  |
| .....   |
| 17. Stok değerlendirme yöntemi :  |
| a) Cari dönemde uygulanan yöntem  |
| b) Önceki dönemde uygulanan yöntem  |
| c) Varsa, cari dönemdeki yöntem değişikliğinin stoklarda meydana getirdiği artış (+) veya azalış (-) tutarı..... TL |
| <b>d) Çevresel stok maliyetleri</b>   |

**Kaynak:** Vasfi Haftacı ve Kamuran Soylu. “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması”, **Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı.15, 2008/1, s.100.

- X işletmesi 2010 dönemi için Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri ile genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcılarını gibi üst düzey yöneticiler cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı 50.000 TL iken, bu rakam 2011 yılında çevresel bilgi ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi için kurulan genel müdür yardımcısıyla beraber 55.000 TL olmuştur. Bu durum Tablo 7'de 4 numaralı gelir tablosu dipnotunda gösterilmiştir.
- İşletmenin ürettiği ürünlerin çevreye zarar vermesi ve bu nedenle toplatılmaları sonucu oluşan maliyetler Tablo 7'de 6 numaralı gelir tablosu dipnotunda gösterilmiştir.

**Tablo 7**  
**Çevresel Bilgilerin Gelir Tablosu Dipnotlarında Raporlanması**

**GELİR TABLOSU DİPNOTLARI:**

Gelir tablosunda ek bilgi olarak aşağıdaki açıklamalar yer alır:

1- .....

2- .....

3- .....

:

:

4-1: İşletme 2010 dönemi için Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri ile genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst düzey yöneticiler cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı 50.000 TL iken, bu rakam 2011 yılında çevresel bilgi ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi için kurulan genel müdür yardımcısıyla beraber 55.000 TL olmuştur.

5-.....

6-. İşletmenin ürettiği mamulün çevreye zararlı olduğunun anlaşılmasından dolayı, bir takım mamullerin ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından tetkik amacıyla gerek işletmeden gerek piyasadan toplatılması. Bundan dolayı işletmede kısmen stok sayımının yapılamaması.

**c) Mali Tabloların Diğer Bölümlerinde Gösterilecek Faaliyetler**

Çevre ile ilgili bilgiler, yıllık raporlarda ayrı bir bölümde de yer alabilmektedirler. Çünkü dipnotlarda niceliksel bilgilere yer verilebilmekte ama finansal nitelikte olmayan bilgilere finansal tablolarda yer verilememektedir. "Tam Açıklama Kavramı" gereğince kamuoyuna işletme tarafından ulaştırılmayan bilgiler raporun ayrı bir bölümünde ilgili taraflara iletilmelidir. Bu bilgiler<sup>272</sup>;

- İşletmenin ana sözleşmesi,
- Çeşitli yönetmelikler,
- Genel kurul ve yönetim kurulu tutanakları,

<sup>272</sup> Taşdemir, s.115.



- İşletmelerin diğer işletmelerle anlaşmaları,
- Kira sözleşmeleri,
- Sendikalarla gerçekleştirilen sözleşmeler,
- Çalışanlara yapılacak ödemeler ve sağlanan yararlarla ilgili planlar,
- Gelecekle ilgili yatırım planları,
- Yazışma dosyaları.

Bununla birlikte çevreye ait niteliksel yani finansal olmayan bilgilerin çıkar grupları ve üçüncü kişilere iletilebilmesi için de raporda ayrı bir yer ayrılması gerekmektedir. Bu bilgiler ise<sup>273</sup>;

- İşletme yönetiminin çevre stratejileri ve çevre el kitabı,
- Çevre ile ilgili yasa ve yönetmelikler,
- İşletmenin yöneticilere verdiği çevre eğitim dokümanları, manifestolar, eğitim broşürleri,
- İşletmenin çevre korumak amacıyla tarafsız bir şekilde hazırlattığı çevre kirliliği kontrol, ölçüm ve test raporları,
- İşletmenin iç ve dış çıkar grupları için hazırladığı ve çevresel performansına dair göstergeleri içeren rapor ve formlar,
- İşletmenin çevreyi korumaya yönelik edindiği belge ve sertifikalar,
- İşletmede bir çevre birimi varsa, finansal nitelikte olan ve olmayan verilerin saptanma biçimine ilişkin çevre muhasebe sisteminin işleyişi,
- İşletmenin mevcut ve gelecekte karşılaşılabilecek çevresel sorunlar için oluşturduğu yazılı çevresel yönetim sistemi.

Raporun ayrı bir yerinde çevresel konular hakkında bilgi verilmesine dayalı bu yöntemde yıllık rapordan bağımsız bir sistem söz konusu değildir ve bu nedenle raporların dış-ış denetimden geçmiş şekilde şeffaf, güvenilir ve tarafsız olması gerekmektedir.

---

<sup>273</sup> Taşdemir, s.116-117.

Yıllık hazırlanan mali tablolarında sunulması gereken bilgilerin daha sistematik bir şekilde sunulabilmesi için UNCTAD tarafından hazırlanan rapora göre elde edilen veriler şu başlıklar altında toplanmalıdır<sup>274</sup>

- *-Yönetici raporu bölümü:* İşletmenin çevresel gelişimi ve önceki rapordan bu güne kadar geçen süredeki gelişmeler,
- *-İşletme birim görüşü:* İşletmelerin bölümleri bazında çevresel performans verilerindeki değişimler,
- *-Çevresel inceleme bölümü:* İncelemenin kapsamı, işletmenin çevre politikası, karşılaşılan çevre sorunları, örgütsel sorumluluklar, uygulanan uluslararası standartlar, çevre yönetim sistemi, malzeme ve enerji konusundaki bölümsel veriler, atık yönetimi ve çevresel maliyet verilerinin yer aldığı kısımdır,
- *-Yönetimsel tartışma ve analiz:* İşletmenin karşılaşılabileceği çevresel sorunlar ve bunlarla mücadele planları, çevresel harcamaların mevcut durumu ve gelecek tahminleri,
- *-Muhasebe politika ve açıklamaları bölümü:* Koşullu borçlar ve karşılıkların tahmini, amortisman ve arazi düzeltme politikaları bu bölümde yer alır.

### **3.3.8.2. Bağımsız Rapor Hazırlama Yöntemi**

Bir diğer çevresel raporlama yöntemi ise yıllık raporların dışında bağımsız bir çevre raporunun hazırlanmasıdır. Bu noktada temel gerekçe yıllık raporlar içerisinde çevresel bilgilere yeterince yer verilemeyeceği, bu nedenle diğer bilgiler arasında kaybolacağı ve çevre konularının gözden kaçırılacağıdır. Bu durumda farklı çıkar gruplarının ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşmaları zorlaşmaktadır. Çevresel konularla ilgili bağımsız bir rapor hazırlanarak ilgili taraflara açıklama yapılmaktadır. Bağımsız raporlar hazırlanırken çeşitli kuruluşların yayınlamış oldukları çevresel raporlama rehberlerinden faydalanılmaktadır<sup>275</sup>. Bu rehberlerden özellikle en yaygın şekilde kullanılan ve kabul gören üç rehberle göre bağımsız rapor hazırlama yöntemleri aşağıda aktarılacaktır.

---

<sup>274</sup> Kaya, s.130.

<sup>275</sup> Taşdemir, s.118.

## a) Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberine Göre

Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi, dört ayrı belgeden oluşmaktadır. Bunlar; Sürdürülebilir Raporlama Rehberi, Sektörel Ekler, Konu Kılavuzu ve Teknik Protokollerdir. Bu bağlamda, bu rehber doğrultusunda bağımsız çevresel rapor hazırlanırken beş temel bölüme dikkat edilmelidir<sup>276</sup>;

- *Strateji, Vizyon ve Analiz:* Bu bölümde işletmenin ekonomik, sosyal, çevresel performansı ile ilgili kısa, orta, uzun vadede vizyon ve stratejisi açıklanır ve işletmenin raporlama döneminde yaşadığı olay, başarısızlık ve başarılar, geleceğe ait sosyal, çevresel ve ekonomik hedefler, işletmenin hedefleri, hedeflere yönelik performansı ve sonucunda edinilen tecrübeler yer verilir.
- *İşletme Profili:* Bu bölümde işletmenin adı, bölümleri, ortaklık ve operasyonel yapısı, merkezinin yeri, işletme büyüklüğü, faaliyet gösterdiği ülkeler, üretilen ana ürün ve hizmetler, hitap edilen pazar ve pazarın özellikleri, işçi sayısı, net satışlar, toplam borç ve alacaklar, piyasa değeri, toplam varlıklar, üretilen ürünler ve sunulan hizmetlerin miktarı, rapor dönemi, rapor döneminde işletmedeki parametrelerde değişiklikler, son raporun tarihi ve bu tarihten itibaren yaşanan değişiklikler, raporlama ilkelerinin uygulanmasından önce alınan kararlar, çevresel muhasebede kullanılan kriter ve yapılan tanımlar, ölçüm metotlarında geçen yıldan bu yana yaşanan değişiklikler, raporların güvenilirliğini sağlayan politika ve iç uygulamalar, ilgili tarafları bilgilendiren ek bilgi ve raporlar<sup>277</sup>.
- *Yönetim Yapısı, Yönetim Sistemi, Taahhütler ve İlgili Taraflarla İletişim:*
  - a. Yönetim: İşletmenin yönetim yapısı, işletmenin idari birim başkanının aynı zamanda ikinci yönetici olup olmadığı, idari birim üye sayısı, işletme çalışanlarına ait idari birimin tavsiye ve talimatlarını aktarma mekanizması, en yüksek idari birimin üyeleri ve yöneticilere yapılan ödemeler ile işletmenin performansı arasındaki bağlantı, en yüksek idari birimin çıkar çatışmasından kaçınıldığını garanti ettiği süreçler, en yüksek idari birimin yöneticilerinin

---

<sup>276</sup> Taşdemir, s.126.

<sup>277</sup> Uluhan, s.194.

çevresel, sosyal, ekonomik alanlarda strateji çizme yeterliliklerini belirleme süreci, ekonomik, çevresel ve sosyal performans ile ilgili misyon, davranış kuralı ya da ilkelerin geliştirilmesi ve uygulanması, en yüksek idari birimin uluslararası kabul görmüş standart, davranış kuralı, ekonomik-sosyal-çevresel performansı tanımlama ve yönetimi inceleme işlevleri, yönetimin performansı ile ilgili değerlendirme süreci hakkındaki bilgiler,

b. Harici Girişimlere Taahhütler: Önlem niteliğindeki yaklaşım ve ilkelerin işletme tarafından ele alınıp alınmadığı, ele alınma biçimi, işletmenin taraftar olduğu ya da uygun bulduğu ekonomik, sosyal, çevresel imtiyazlar, ilkeler ya da diğer girişimler, işletmenin idari birimlerinde görev aldığı, projelerine katıldığı, rutin üyelik aidatları haricinde fon sağladığı, üye olduğu vb. dernek, ulusal ve uluslararası organizasyonlara üyelik bilgileri,

c. İlgili Taraflarla İletişim: işletmenin iletişim kurduğu ilgili tarafların listesi, ilgili tarafların belirlenmesi ve seçim esası, iletişim kurma yolları, iletişimde yaşanan sorun ve kaygılar ile işletmenin bunlara nasıl tepki gösterdiği.

- *Rapor Parametreleri:* Raporun ait olduğu yıl, raporun tekrarlanma sıklığı, raporda sorun olduğunda irtibat kurulacak kişiler hakkında bilgiler, raporun konularının hangi önceliğe göre sıralandığı, bir önceki raporla arasındaki farklar, değişikliğin nedenleri ve sonraki rapor için tavsiyeler, dış denetimi gerçekleştirmiş kişi ve kuruluşlar hakkında bilgi<sup>278</sup>.
- *Yönetim Yaklaşımı ve Performans Göstergeleri:* Niteliksel ya da niceliksel olabilecek ekonomik, sosyal, çevresel performansın ölçülmesinde kullanılan bilgilerdir. Bu bağlamda çevresel bilgiler; kaynakların dolaylı ya da direkt kullanımı, enerji içerisindeki yenilenebilir enerji miktarı, kullanılan su miktarı ve bunun ekosistemde yaratabileceği etkiler, tekrar kullanılabilir su miktarı ve işletme tarafından tüketilen suyun yeniden kullanılabilir su miktarına oranı, işletme faaliyetlerinin kara, deniz ve hava sistemi üzerine etkileri, faaliyetler için kullanılan ve etkilenen alan, faaliyetlerden olumlu ya da olumsuz etkilenen ekosistemler ve sayıları, işletmenin ürettiği artık su çeşitleri, toplam katı atık

---

<sup>278</sup> Taşdemir, s.129.

miktarı, kimyasal atıklar ve gaz atıkları, işletmenin ürettiği ya da üretim sonucu çıkan tehlikeli madde miktarı ve bunun toplam üretime oranı, işletmenin ozon tabakasına zarar veren madde kullanımı, işletmenin bunlardan kaynaklı salınım ve emisyonu<sup>279</sup>.

## **b) Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi- Avustralya Yaklaşımına Göre**

Çevre Avustralya için Snowy Mountains Engineering Şirketi ile Avustralya Sanayi Grubu öncülüğünde bir danışmanlık konsorsiyumunun 2000 yılında hazırladığı rehber olan Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi- Avustralya Yaklaşımı'na göre bağımsız çevresel rapor beş ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar<sup>280</sup>;

- **Örgütsel Ortam:** Raporun bu bölümünde üst yönetimin çevresel konulardaki taahhüt ve beyanatları, işletmenin profili, çevre politikası, yönetim politikası, sistemleri, işletmenin borsaya kayıtlı olup olmadığı, işletmenin faaliyet yeri, sunduğu iş ve hizmetler, işletmenin bölgenin istihdamına katkısı, işletmenin çevresel performansı üzerinde etkili olan ve raporlama döneminde ortaya çıkan yapısal ve mülkiyet yapısındaki değişiklikler, yönetim performansı, raporun sınırları ve raporlama dönemi, bir önceki raporun tarihi, raporlama tarihi ve raporlama sıklığı, veri toplama süreci ve raporlama koşulları ile ilgili sınırlamalar, kamunun çevresel performansa dair bilgi ve raporlara erişebilirliği, raporun hedef kitlesi, raporun okunabilirliğini yükselten grafik ve şekiller, raporun dış denetimle doğrulanması, raporun amaç ve hedefine dair özet bilgiler.
- **Yönetim Performansı:** Raporun bu bölümünde; işletme içi politikalar, standartlar ve gönüllü girişimlerin performansları, çevresel denetim programları ve yönetim risk stratejileri, daha yeşil üretim süreci ve teknolojilere odaklanması, çevresel eğitim ve farkındalık programları, çevresel faktörlerin AR-GE programlarına etkisi, çevresel AR-GE projelerinin maliyeti, çevresel düzenleme ihtiyaçlarında uyulacak olan küresel, ulusal, bölgesel düzenlemelere uyulmadığı takdirde doğacak cezaların nicelik ve niteliği, işletme dışı çevresel başarılar ve ödüller hakkında bilgi, satın alma politikalarında çevreci temalar,

---

<sup>279</sup> Taşdemir, s.130-131.

<sup>280</sup> Taşdemir, s.132-137.

atıkların imha maliyeti ve daha çevreci süreçler ile maliyet ve tasarruf, kâr amacı taşımayan çevre kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımlar, çevresel borçlar.

- ***İlgili Taraflarla İletişim:*** Bu bölümde yer alan bilgiler; ilgili tarafların her biri ile istişare yöntemleri, istişarelerin sayısı, geri besleme süreci, şikayetleri ele alma usulü, etkinliği, şikayet sayısı ve yüzdesi, işletmenin çevresel sorunlarına olan tavrının ölçümü, performans ölçütü ve göstergeler gibi çevresel bilgilerin kullanımı, ilgili taraflarla iletişimi güçlendiren plan ve ödül projeleri.
- ***Çevresel Performans:*** Raporun bu bölümünde işletmenin çevresel performansını ölçmeye yarayacak şu göstergelere yer verilmektedir; enerji ve su tüketimi, toprak kullanımı ve biyolojik çeşitlilik, materyaller ve diğer kaynakların kullanımı ile ilgili bilgiler, hava emisyon, atık su emisyonları, gürültü, koku ve diğer emisyonlar, sera gazı üretimi, katı atık ve tehlikeli atık oluşumları ve imha edilmesi, faaliyet gösteren bölgelerin kirletilmesi.
- ***Ürün ya da Hizmet Performansı:*** Bu bölümde yer alan bilgiler; işletmenin ürün ya da hizmetlerinin potansiyel çevresel etkilerini önleme, minimize etme program ve prosedürleri hakkında bilgiler, iyileştirilmiş enerji etkinliği, geri dönüşümlü materyallerin kullanımı ve geri dönüşüm ürünlerinin iyileştirilmiş performansı ve çevresel özellikleri hakkında bilgiler, yıllık ya da ürün başına kullanılan paketlerin tür itibariyle miktarı, ürünün yüzdesi olarak paketleme maliyeti, geri dönüştürülen veya yeniden kullanılan paketleme malzemelerinin yüzdesi.

#### **d) Çevresel Raporlama Forumu – İşletme Çevresel Rapor Hazırlama Rehberine Göre**

FEEM (Fondazione Eni Enrico Mattei) tarafından 1995'te hazırlatılan Çevresel Raporlama Forumu'na göre işletmelerin çevresel raporları iki bölümden oluşmaktadır. Buna göre ilk bölümde niteliksel bilgiler, ikinci bölümde ise niceliksel bilgiler yer almaktadır. Bu bağlamda<sup>281</sup>;

- ***Niteliksel Bilgiler:*** İşletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri, üretim alanlarının sayısı ve yeri, üretim sürecinin genel tanıtımı, üretim-dağıtım ile ilgili temel

---

<sup>281</sup> Taşdemir, s.138-140.

çevresel sorunların tanımlanması, çevre politikalarının uygulanmaya başladığı yıl, beklenti ve başarılar, örgüt yapısı ve çevre departmanı, çevresel politika oluşturmak noktasında program ve eğitim faaliyetleri, ISO vb. çevre yönetim sistemi ve sertifikalarının uygulanma düzeyi hakkında bilgiler, çevresel denetim ve risk yönetimi, çevre düzenlemesi ile ilgili faaliyetler ve çevresel kazalar hakkında bilgiler, işletmenin çevresel düzenlemelere uyum sağlamak için aldığı tedbirlere dair bilgiler, ürün yaşam döngüsü ve çevreye olan etkilerini azaltmak için girişilen yenilik, "yeşil" çalışmalar hakkında bilgiler, enerji ve su tasarruf programları ve doğal mirası koruma programları hakkında bilgiler, ilgili taraflarla ilişkiler ve raporda sunulan bilgiler haricinde yeni bilgiler edinilmek istenirse iletişime girilecek kişi ve departman hakkında bilgiler, dış denetim gerçekleştiren kişi ve kurumlar hakkında bilgiler.

- **Niceliksel Bilgiler:** Çevresel giderlere dair bilgiler, hammadde kullanımı, enerji tüketimi, atıklar, işletmenin faaliyetleri ile direkt ilgili havaya emisyon, suya boşaltım, toprak kirliliği ve diğer kirletici maddeler, ürünün kalitesi, üretim faaliyetlerinin etkileri, çevreyi kirletici madde oluşum miktarı ve bunların etkilerinin neden azaltılması gerektiği hakkında bilgiler, önceki dönemlerle mukayeseli çerçeve sunan çevresel performans göstergeleri ile ilgili bilgiler.

### **3.3.9. Türkiye Muhasebe Standartlarında Çevresel Raporlama Hakkında Yer Alan Açıklamalar**

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na çevresel raporlama açısından yaklaşıldığında, hâli hazırdaki TMS/TFRS'ler içerisinde direkt olarak çevresel varlıklar, çevresel giderler, atık oluşum maliyetleri, çevresel borç karşılıkları, koşullu çevresel borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlamasını inceleyen olmadığı görülmektedir. Bu noktada mevcut TMS/TFRS'lerin çevresel raporlama noktasında çevresel maliyet ve borçların muhasebeleştirilmesine yeteceği düşünülmektedir. Çünkü TMS/TFRS'lerin kaynağı olan IAS/IFRS' lerde açıklanan muhasebe ilkelerinin de çevresel sorunları muhasebe diline aktarmada yeterli olduğu düşünülmüştür. Ancak bu durum bazı çevresel maliyet ve borçların muhasebeleştirilip raporlaştırılması noktasında çeşitli

zorluklar çıkartmaktadır. Örneğin; hava, su gibi çevresel varlıklar mevcut TMS/TFRS' lere göre muhasebeleştirilememektedir<sup>282</sup>.

Mevcut TMS/TFRS' lerden şunlar çevresel raporlamaya imkân tanımaktadır<sup>283</sup>;

- TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu: Genel çerçeveyi tayin eder.
- TMS 16- Maddi Duran Varlıklar: Çevresel maddi duran varlıklar olarak kullanılır.
- TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Çevresel maddi olmayan duran varlıklar olarak kullanılır.
- TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü: Çevresel maddi olan ve olmayan varlıkların değerlerindeki düşüş buraya kaydedilebilir.
- TMS 2- Stoklar: Atık oluşum maliyetleri buraya kaydedilebilir.
- TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar: Çevresel borç karşılıkları, koşullu çevresel borçların muhasebeleştirilmesinde faydalanılacak standartlardır. Bunlara ek olarak TMS 8, TMS 12, TMS 17, TMS 18, TMS 20, TMS 21, TMS 23, TFRS 5 ve bazı TMS/TFRS' ler çevresel maliyet ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili kullanılmaktadır. Bu bilgiler, yıllık mali raporların genişletilmesi durumunda karşı karşıya kalınması olası sıkıntılara referans vermektedir. Bununla birlikte, finansal tablolardan bağımsız olarak hazırlanan çevresel raporlar ise TMS/TFRS 'nin kapsamında değildir. Nitekim çalışmanın merkezinde yer alan yerel yönetimler de çevresel raporlamalarını mali tablolarını genişleterek ya da bağımsız çevresel raporlar hazırlayarak gerçekleştirmektedir.

#### **3.4. Belediyelerde Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamanın Uygulanabilirliği**

Çevre sorunlarının asıl kaynağı yerel nitelikli olduğundan belediyelere bu konunun çözümünde ve çevreyi geliştirme konusunda büyük görev düşmektedir. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporunda, çevre

---

<sup>282</sup> Hikmet Uluşan, "Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi", *SÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, s.78.

<sup>283</sup> Uluşan, *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama...* s.88-96.



sorunlarının büyük bölümünün yerel ölçekli sorunlar olduğundan ve yerel düzeyde çözüm üretilebileceğinden bahsedilerek; insanı, hayvanı, bitkisi, doğal kaynakları ve binalarıyla yaşamsal bir bütün oluşturan, kentsel ya da kırsal eko sistemlerin yönetimi sorumluluğunun yerel düzeyde başlaması gerektiği belirtilmektedir. 1992 yılında Rio’da Birleşmiş Milletlerin Çevre ve Gelişme konulu konferansında 178’den fazla devletin benimsediği Gündem 21 Örgütlenmesinin yerel yönetimler konusuna ayrılan 28. Bölümü, Gündem 21’in işaret ettiği birçok sorun ve çözümlerin, yerel yönetimin faaliyetleri ile ilgili olduğundan ve amaçlara ulaşılmasında yerel yönetimlerin katılımının belirleyici faktör niteliği göstereceğinden bahsedilerek, sürdürülebilir gelişmede yerel yönetimin önemi ortaya konmuştur. Gündem 21 örgütlenmesi Türkiye’nin Ulusal Kalkınma planlarında yer almıştır.<sup>284</sup> Dolayısıyla belediye faaliyetleri içerisinde önemli bir yere sahip olan çevresel hizmetler ve bu hizmetler dolayısıyla katlanılan çevresel maliyetlerin belediye muhasebe sistemine entegre edilmesi ve bu bilgilerin kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir.

Belediyelerin mevcut muhasebe sistemi içerisinde çevresel faaliyetlerini ve bu faaliyetler sonucunda ortaya çıkan maliyetlerini kayıt altına aldıkları muhakkak ki gerçekleştirilmektedir. Ancak burada vurgulanmak istenilen nokta, belediyelerin bu faaliyetlerini muhasebeleştirirken ayrıntılı olarak hesapları arasında göstermeleri ve çevresel faaliyetlerini ilgili çıkar grupları için raporlayabilmeleridir.

Belediyelerin çevresel hizmetleri daha çok kirliliği önleme, koruma ve çevreyi geliştirme yönündedir. Belediyelerin yapmış olduğu bu hizmetleri dikkate alarak çevre ile ilgili faaliyetlerini şu şekilde sınıflandırabiliriz:<sup>285</sup>

- Katı Atık Hizmetleri
- Su ve Kanalizasyon Hizmetleri
- Çevre Sağlığı Hizmetleri
- Çevresel Planlama Hizmetleri
- Çevre Düzenleme ve Kültürel hizmetler
- Çevresel Eğitim, Koruma ve Kontrol Hizmetleri.

---

<sup>284</sup> Hatunoğlu ve Yıldırım, s.15.

<sup>285</sup> Kasapoğlu, s.198.

Bütçede belediyelerin çevre ile ilgili faaliyetleri için “çevre koruma hizmetleri” programı bulunmaktadır. Ancak bu gruplandırma çevresel faaliyetler sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin takibi için yeterli değildir<sup>286</sup>.

Görüldüğü üzere belediyelerin yapmış oldukları hizmetlerin büyük bir kısmını çevre konuları oluşturmaktadır. 01.01.2006 tarihinde belediyeler tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ve analitik bütçe düzenlemesine geçmişlerdir. Analitik bütçe yanında aynı zamanda bilanço düzenleme zorunluluğu getirilerek belediyeler için yeni hesap planı oluşturulmuştur. Ancak bütçe düzenlemelerinde harcama kalemleri dikkate alındığından muhasebeleştirme yapılırken ana hesaplara alt hesap oluşturulurken mevzuattaki ekonomik sınıflandırmaya göre hareket edilmekte ve çevreye ilişkin faaliyetler tam anlamıyla ayrı olarak izlenememektedir<sup>287</sup>.

Belediyelerin kullanmış oldukları bütçe aşağıda belirtilen sınıflandırmaya göre düzenlenmektedir. Buradaki sınıflandırmalar aynı şekilde hesap planında alt hesap olarak kullanılarak bütçe ile hesaplar arasında koordinasyon sağlanmaya çalışılmaktadır. Mevcut sistemde hesaplar için yardımcı hesap kullanımında analitik bütçede ki ekonomik sınıflandırmaya göre kayıt sistemi benimsenmektedir. Bütçe; gider, gelir ve finansmanın ekonomik sınıflandırması bölümlerinden oluşur. Gider bütçesi, kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma olmak üzere dört bölüme ayrılır. Finansman tipi sınıflandırma tek düzeyden, diğer sınıflandırmalar dört düzeyden oluşur. Gelir bütçesi ve finansmanın ekonomik sınıflandırması cetvelleri de dört düzeyden oluşur. Kurumlar ihtiyaç duymaları halinde, bu düzeyler dışında ilave düzeyler açabilirler<sup>288</sup>

- *Kurumsal sınıflandırma*, sorumluluğun belirlenmesine ve program sorumlularının tespitine imkân veren bir sınıflandırmadır.
- *Fonksiyonel sınıflandırma*, kurumun faaliyet türlerini gösterir. Fonksiyonel sınıflandırma dört düzeyden oluşur, birinci düzeyi iki haneli, iki ve üçüncü düzeyi tek haneli, dördüncü düzeyi ise iki haneli rakamla kodlanır. Birinci düzey, on gruba ayrılmış olan devlet faaliyetlerinden il özel idaresi, belediye,

---

<sup>286</sup> Kasapoğlu, s.198.

<sup>287</sup> Hatunoğlu ve Yıldırım, s.29.

<sup>288</sup> Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, 10 Mart 2006 tarihli Resmi Gazete, No:26104. Md.5.

bağlı idare ve birliklerin gördüğü hizmetleri; ikinci düzey, bu hizmetlerin bölündüğü programları; üçüncü düzey, nihai hizmetleri ihtiva eder. Dördüncü düzey, muhtemel ihtiyaçlar için boş bırakılmış olup, projeler dördüncü düzeyde takip edilebilir.

Birinci düzey fonksiyonel kodlar ve hizmetler;

1. GENEL KAMU HİZMETLERİ
2. SAVUNMA HİZMETLERİ
3. KAMU DÜZENİ VE GÜVENLİK HİZMETLERİ
4. EKONOMİK İŞLER VE HİZMETLER
5. ÇEVRE KORUMA HİZMETLERİ
6. İSKÂN VE TOPLUM REFAHI HİZMETLERİ
7. SAĞLIK HİZMETLERİ
8. DİNLENME, KÜLTÜR VE DİN HİZMETLERİ
9. EĞİTİM HİZMETLERİ
10. SOSYAL GÜVENLİK VE SOSYAL YARDIM HİZMETLERİ

Kurumun bu hizmet gruplarından hiç birine girmeyen faaliyetleri, nitelik itibari ile en yakın olan gruba dâhil edilir.

- *Finansman tipi sınıflandırma*, harcamanın hangi kaynaktan karşılandığını gösterir. Finansman tipi kodlama tek düzeyden oluşur ve tek haneli rakamla kodlanır.

Finansman tipi kodlar

1. GENEL BÜTÇE KAPSAMINDAKİ KAMU İDARELERİ ÖZEL BÜTÇELİ İDARELER
2. DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLAR
3. SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARI
4. MAHALLİ İDARELER
5. ÖZEL ÖDENEKLER
6. DIŞ PROJE KREDİLERİ
7. BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kurumların gördüğü hizmetlerin finansmanı; kendi öz kaynakları ile sağlanıyorsa “5- Mahalli İdareler”, dış proje kredileri ile sağlanıyorsa “7- Dış Proje Kredileri”, bağış ve yardımlardan sağlanıyorsa “8-Bağış ve Yardımlar” kodu ile kodlanır.

- *Ekonomik sınıflandırma*, kuramların faaliyetlerinin ekonomik ve mali anlamda çeşitlerini gösteren bir sınıflandırmadır. Ekonomik sınıflandırma dört düzeyden oluşur, birinci düzeyi iki haneli, iki ve üçüncü düzeyi tek haneli, dördüncü düzeyi ise iki haneli rakamla kodlanır.

Birinci düzey ekonomik kodlar;

- 01 PERSONEL GİDERLERİ
- 02 SOSYAL GÜVENLİK KURUMLARINA DEVLET PRİMİ GİDERLERİ
- 03 MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ
- 04 FAİZ GİDERLERİ
- 05 CARİ TRANSFERLER
- 06 SERMAYE GİDERLERİ
- 07 SERMAYE TRANSFERLERİ
- 08 BORÇ VERME
- 09 YEDEK ÖDENEKLER

Analitik bütçede ise programların yerini birinci düzey fonksiyonel sınıflandırma almıştır. Bunlar ana hizmet grupları olarak bütçede bulunmakta ve çoğu zaman ayrı bir birim veya bölüm tarafından yerine getirilmektedirler. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere ikinci düzey sınıflandırma ise ilgili hizmetlerin bölündüğü programları, üçüncü düzey ise hizmetin kendisini göstermektedir<sup>289</sup>.

Belediyelerin çevre sorunlarını azaltmak ve çevreyi geliştirmek konusunda bir takım çalışmalar yaparken katlanmak zorunda kaldığı harcamalarda bulunmaktadır. Ayrıca çevre sorunlarının henüz oluşmadan bunların önüne geçebilmeleri için bir takım yatırımlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yatırımlar duran varlık olarak nitelendirilmektedir. Bunlara şu şekilde örnek verilebilir<sup>290</sup>:

---

<sup>289</sup> Hatunoğlu ve Yıldırım, s.22.

<sup>290</sup> Kasapoğlu, s.209; Hatunoğlu ve Yıldırım, s.24-25.

Hava kirliliği ile ilgili olarak;

- Özellikle kış aylarında yanlış kömür kullanımından kaynaklanan hava kirliliğini engellemek için yapılan doğal gaz boru hattı yatırımları,
- Rüzgar enerjisi tesislerinin kurulması,
- Fabrikaların yarattığı hava kirliliğini ölçmek, motorlu taşıtların egzoz gazlarının denetimini sağlamak ve kentte havadaki SO<sub>2</sub> (kükürt dioksit) miktarını tespit etmek için kullanılan ölçüm aletleri.

Su kirliliği ile ilgili 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 ilgili olarak;

- Katı atık depolama ve bertaraf tesisleri,
- Katı atık geri dönüşümünü sağlayacak atık işleme (Biogaz) tesisleri.

Diğer yatırımlar;

- Asfaltlama çalışmaları,
- Otopark yapım çalışmaları,
- Kentteki yeşil alan yetersizliğini önlemek için park, ormanlık mesire yeri ve çamlıklar yapımı çalışmaları.

Belediyelerde ortaya çıkan giderlerin hangilerinin çevre ile ilgili olduğunu tespit edebilmek için maliyet kategorilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Belediyelerin mevcut hesap planlarında 7 kodlu ana hesap grubu yer almamaktadır. Ancak 08.06.2005 gün ve 25839 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Genel Yönetim Muhasebe

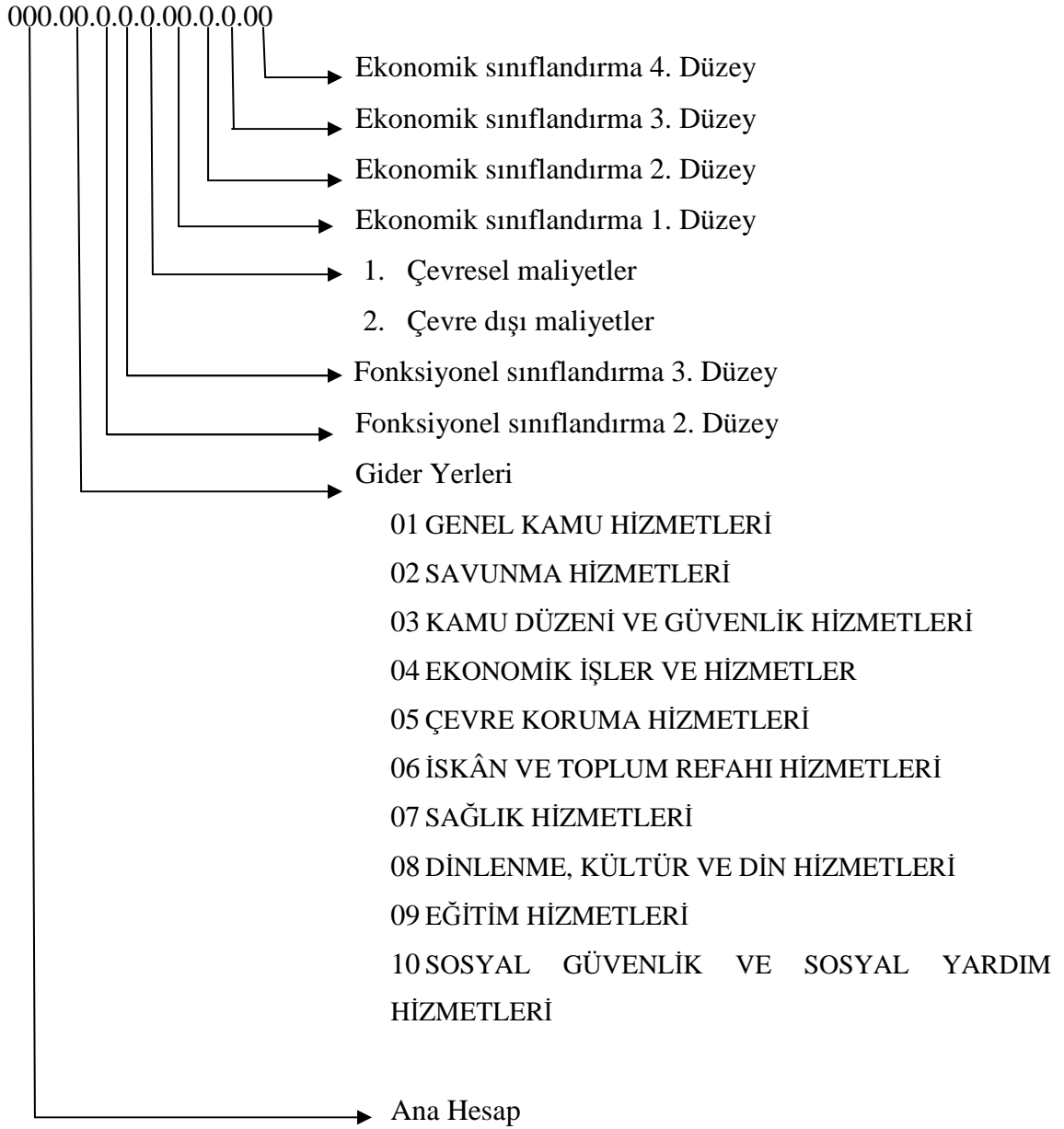
Yönetmeliği 4. bölüm madde 44’de, “7 numaralı ana hesap grubu (Maliyet Hesapları) Yönetmelikte yer alan muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olmamak şartıyla kamu idarelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi ihtiyaçları için kullanabilecektir” denilmektedir.

Belediyeler halka hizmet götüren kuruluşlardır. Bu hizmetleri dolayısıyla katlandıkları çevreye ilişkin maliyetlerin de tek düzen hesap planına uygun olarak “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı”nda izlenmesi daha doğru olacaktır. Bu ana hesap için alt hesaplar açılarak, çevresel maliyetlerin gider yeri, nitelikleri ve çevresel maliyet niteliğinde olup olmadığı bilgilerine ulaşılabilir. Bu amaçla örnek olarak hazırlanan kodlama kullanılabilir.<sup>291</sup>

Gider yerlerini ifade eden kodlama ve gider yeri isimleri belediyelerin bütçe uygulamalarında kullanmış oldukları fonksiyonel sınıflandırma dikkate alınarak oluşturulmuştur. Bu kodlamada belirlenen isimler ana hizmet grubu olarak ele alınmış olup belediyelerde çoğunlukla bu hizmetler ayrı bir birim ya da bölüm tarafından yerine getirilmektedir. Bu şekilde yapılmasındaki amaç çevresel maliyetlerin tespit edilmesinde ve kayıt altına alınmasında hesap planı ile bütçe arasında paralelliğin sağlanmasıdır. Bu şekilde hem çevresel maliyetler takip edilirken bir taraftan da bütçe kontrolü sağlanmış olacaktır.

---

<sup>291</sup> Hatunoğlu ve Yıldırım, s.28.



Örneğin katı atık şube müdürlüğü bünyesinde çalışan bir çalışana ücret ödemesi yapıldığı zaman yapılacak muhasebe kaydı ve dönem sonu itibari ile maliyet hesabının kapatılarak gider hesaplarına aktarımı şu şekilde olabilir:

---

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.05 Çevre Koruma Daire Başkanlığı

740.05.1 Katı Atık İşletme Şube Müdürlüğü

740.05.1.0 Çevre Koruma Hizmetleri

740.05.1.0.1 Atık Yönetimi

740.05.1.0.1.01 Atık Yönetimi Hizmetleri

740.05.1.0.1.01.3 Personel Giderleri

740.05.1.0.1.01.3.1 Ücretler

740.05.1.0.1.01.3.1.01 Sürekli işçilerin Ücretleri

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360.01.01.01 Gelir vergisi

360.03.01 Damga vergisi

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

361.02.01.01 SSK primi işçi

361.02.01.02 SSK primi işveren

362 FONLAR VEYA DİĞER KAMU İDARELERİ.

ADINA YAPILAN TAHSİLAT

362.01.02.01 İşsizlik primi işçi

362.01.02.02 işsizlik primi işveren

103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ

---

630 GİDERLER HESABI

630.01.03.01.01 Sürekli işçilerin ücretleri

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA

741.05.1.0.1.01.3.1.01 Sürekli işçilerin Ücretleri

---

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA

741.05.1.0.1.01.3.1.01 Sürekli işçilerin Ücretleri

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.05.1.0.1.01.3.1.01 Sürekli işçilerin Ücretleri

---



Bu bölümde ilk olarak belediyelerin muhasebe sistemi ve organizasyonu başlığı altında belediyelerin kullanmış oldukları hesap planı, muhasebe sisteminde kullanılan defterler, belgeler ve düzenlenen mali tablolar açıklanmıştır. Daha sonra çevre muhasebesi hakkında genel bilgiler verilerek çevre maliyetleri ve türleri açıklanmıştır. Son olarak ise çevresel raporlama konusunda açıklamalar yapılarak çevresel raporlamanın fayda ve sakıncaları, çevre raporlarında yer alması gereken bilgiler, raporlama süreci ve yöntemlerine değinilip belediyelerde çevre muhasebesinin ve raporlamanın uygulanabilirliği açıklanmıştır. Bundan sonraki bölümde çalışmanın amacı doğrultusunda muhasebe denetimi, çevresel denetim ve Türkiye'deki belediyelerin denetimi hakkında bilgiler verilerek belediyelerde çevresel denetimin uygulanabilirliği hakkında açıklamalar yapılacaktır.

## **BÖLÜM 4: MUHASEBE DENETİMİ VE ÇEVRESEL DENETİM**

Çevre denetimi eskiden sadece çevresel krizler ve doğaya aşırı tahribatlar gerçekleştiğinde bunlara önlem alma amacıyla gerçekleştirilmekteydi. Özel ve kamuya ait kuruluşların çevre koruma ve kirliliği önleme faaliyetleri ve bu amaçla oluşturdukları çevre yönetim sistemlerinin değerlendirilmesine, çevresel faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkan finansal bilgilerin muhasebe kayıtlarında varlığının incelenmesine çok az önem verilmekteydi. Merkezi yönetimlerin kanunlar aracılığı ile çevre konularına daha fazla önem vermesi sonucunda ağırlaştırılan çevre cezaları, işletmelerin çevre bilincinin artmasına ve çevre denetiminin etkin bir çevre yönetim aracı olarak kullanılmasına yol açmıştır. Çevresel denetimi muhasebe açısından; işletmelerin belirli bir faaliyet dönemine ait mali tablolarına yansımış olan çevresel faaliyetlerine ait bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun derecesini araştırmak ve bunları üçüncü kişilere iletmek amacıyla mesleki uzmanlığa sahip bağımsız denetçiler tarafından nesnel bir şekilde kanıt toplayarak, elde edilen verileri sistematik bir şekilde raporlayan bir süreç olarak ifade edebiliriz. Bu bağlamda bu bölümde ilk olarak denetim kavramı ve denetimin tarihçesi alt başlığı altında muhasebe denetiminin literatürdeki genel açıklamalarına değinilecek, ikinci kısımda ise çevre denetimi hakkında genel açıklamalar yapılarak son olarak Türkiye'deki belediyelerin denetimi üzerinde durularak çevresel denetimin belediyelerde uygulanabilirliği açıklanmaya çalışılacaktır.

### **4.1. Denetim Kavramı ve Denetimin Tarihçesi**

Denetim iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin işlemlerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması ve elde edilen sonuçlara ilgi duyanlara raporlanması amacıyla kanıt toplanmasını ve bu kanıtların değerlendirilmesini içeren sistematik bir süreçtir<sup>292</sup>. Uzay'a göre ise denetim; "bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ilişkin kamuoyu ile paylaşılan bilgilerin, üzerinde konsensus sağlanmış kriterlere uygunluk düzeyinin tespit edilmesi ve raporlanması için bu ekonomik faaliyetlere ilişkin bilgilerle

---

<sup>292</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım, 1998, s.5.

ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanmasıdır"<sup>293</sup>.

Bugün modern anlamda denetim,

- İşletmenin önemli proseslerinde denetim standartlarının belirlenmesi,
- Faaliyetlerin izlenmesi ve raporlanması,
- Faaliyet sürecindeki düzeltmeler ve önlemleri kapsamaktadır<sup>294</sup>. Dolayısıyla, denetim dışarıdan bir denetçinin belgeleri kontrol etmesinden çıkarak, işletmenin verimliliğini arttırmak noktasında yönetsel bir işlevine dönüşmüştür.

Tarihsel süreçte ise denetimin Batı kökenli bir kavram olarak; auditing, Latince audire yani seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri işitmeleri, dinlemeleri gibi anlamlara gelen kelimedenden türemektedir<sup>295</sup>. Denetim tarihin en eski dönemlerinden yani ticari ve mali ilişkilerin başlamasından itibaren ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, Antik Yunan, Mısır ve Roma'da oluşturulan arşivler en eski denetim raporlarını oluşturmaktadır. Bu arşivlerde kamusal hesapları kontrol edilmiş ve sağlamaları yapılmıştır. M.Ö. 4000 yılında ise ilk olarak hükümetler tarafından masrafların belgelenmesi, makbuz kesme, vergilendirme gibi faaliyetler içerisine girilmiş ve böylece resmi kayıt sistemine geçilmiştir. Ancak kayıtlardaki acemilikler, defter tutma hataları, yanlışlıklar ve yolsuzluklar nedeniyle bu kayıtların da denetlenmesi gerekliliği ortaya çıkmış, arkaik uygulamalara rağmen denetlemenin asıl gelişimine ulaşması içinse Sanayi Devrimi'ni beklemesi gerekmiştir<sup>296</sup>.

Tarihte gerçekleştirilen ilk finansal dış denetim; 1720'de İngiltere'de South Sea Bubble skandalını takiben Charles Snell tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu skandalın nedeni 1710'da kiralanan şirketin toplam piyasa değerinin, İngiltere'nin tüm piyasa değerini aşmasıdır. Bu nedenle şirket çökmüş ve İngiliz ekonomisinde dalgalanmalara neden olmuştur. Böylece bir işletmeye dışarıdan "bağımsız" bir gözle ilk denetim ihtiyacı doğmuştur.

---

<sup>293</sup>Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: SPK, Yayın No: 132, 1999, s.6.

<sup>294</sup> Güredin, s.10.

<sup>295</sup> Gündoğan Yurtsever, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256, 2008, s.9.

<sup>296</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2010, s.17.

Bu bağlamda, Sanayi Devrimi'nden sonra muhasebe denetiminin gelişimi şu şekilde sıralanmaktadır;

- Sanayi Devriminin hemen öncesinden 20. yüzyılın ilk çeyreğine kadar olan zaman diliminde belgelerin tamamının incelenmesine yönelik "Belge Denetim Yaklaşımı" söz konusudur. Bu doğrultuda temel amaç, belgelerdeki hata ya da hilelerin ortaya çıkartılmasıdır.
- Bu tarihten 1930'lara kadar olan zaman diliminde öne çıkan yaklaşım ise "Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı"dır. Bu yaklaşımda işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek çıkartılmasının yerine mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varılması kararlaştırılmış ve böylece günümüzde uygulanmakta olan modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır.
- 1930'lardan bugüne kadar gelen bir diğer denetim yaklaşımı ise işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini esas alan *sistemlere dayalı denetim yaklaşımıdır*. Bu bağlamda, işletmelerin kendi bünyeleri içerisinde iç kontrol yapıları kurmaları ve denetçi çalıştırmalarına başlanmıştır.
- 2000'li yıllara gelinirken öne çıkan bir diğer yaklaşım ise bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmelerin sonucu olarak faaliyet denetiminin yaygınlaşmasına referans veren *yönetim denetimi yaklaşımıdır*.
- 2000'li yıllardan sonra ise özellikle ABD'de yaşanan büyük ölçekli finansal skandallardan kaynaklı "risk esaslı denetim yaklaşımına" geçilmiştir<sup>297</sup>.

---

<sup>297</sup> Bozkurt, s.17-18.

**Tablo 8**  
**Denetimin Tarihsel Gelişimi**

<b>Dönem</b>	<b>Denetim Yaklaşımı</b>	<b>Denetim Amacı</b>	<b>İlgili taraflar</b>
<b>Sanayi Devrimi öncesi</b>	Tüm Belge ve Kayıtların İncelenmesi	Hata ve Hilelerin Bulunması	İşletme Sahipleri
<b>1900' lü yıllar</b>	Tüm Belge ve Kayıtların İncelenmesi	Hata ve Hilelerin Bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
<b>1900-1930</b>	Tüm Belge ve Kayıtların İncelenmesi/ aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	Finansal Tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar kredi kuruluşları ve devlet
<b>1930-1960</b>	Finansal verilerin örneklem yoluyla incelenmesi	Finansal Tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Ortaklar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer taraflar
<b>1960-1990</b>	Örnekleme yoluyla denetim, istatistikî örneklemin yaygınlaşması	Finansal Tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer taraflar
<b>1990-2000</b>	Yönetim denetimi, Risk odaklı denetim, bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal Tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer taraflar
<b>2000 sonrası</b>	Risk esaslı denetim, bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal Tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer taraflar

**Kaynak:** Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı. **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayını, No: 130, 2009, s.45.

#### **4.1.1. Denetim Türleri**

Denetimin temel amacı; işletmenin faaliyetlerinin etkinlik düzeyi, hedeflerinin gerçekleştirilmesi olarak lanse edildiğinde, amaçları itibarı ile denetim türleri devreye girmektedir. Bu bağlamda amaçlarına göre denetim türleri; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olarak sıralanmaktadır.

#### 4.1.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimi, bir işletmenin finansal tabloların daha önceden saptanmış ölçütler doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi amacına yöneliktir. Finansal tablolar denetlenirken ana amaç, tabloların muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygunluğu olup, finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtmayı yansıtmaması sorunsallaştırılır<sup>298</sup>. Finansal tabloların gerçek durumu yansıtması ile anlatılmak istenilen salt mali olayların muhasebe sistemindeki işlem sürecine bağlı olarak finansal tablolara gerçek durumlarıyla yansıtılıp yansıtılmadığının yanı sıra genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları, finansal tablo ilkeleri gibi finansal tabloların düzenlenmesi için uyulması gereken kurallara da önem verilerek inceleme gerçekleştirilir<sup>299</sup>.

**Tablo 9**  
**Finansal Tablolar Denetimi**

<b>Amaç</b>	Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi
<b>Kapsam</b>	Finansal tablolar ve ekleri
<b>Ölçüt</b>	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal bilgileri etkileyen diğer mevzuat

**Kaynak:** Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayını, No: 130, 2009, s.40.

#### 4.1.1.2. Uygunluk Denetimi

Faaliyetlerin finansal işletmenin yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca daha önceden saptanılan kurallara uyulup uyulmadığının araştırıldığı bu denetim türünde devlet işletmenin vergi kanunlarının gerekliliklerini yerine getirip getirmediği noktasında "denetleme" yapabilir. Bu durumda saptanmış ölçütler vergi mevzuatıdır. Öte yandan işletme üst yönetimi de kendi koyduğu kuralların işletme faaliyetlerinde uygulanıp uygulanmadığı noktasında işletmenin muhasebe kayıtları, dosya sistemleri ve ödeme sistemlerini iç denetçileri ya da bağımsız bir denetçiye incelettirebilmektedir<sup>300</sup>. Kısacası uygunluk denetimi, işletme ile ilgili mali nitelikli olan veya olmayan tüm iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş kurallara, yönetim kararlarına,

<sup>298</sup> Yurtsever, s.10.

<sup>299</sup> Mevlüt Özer, **Denetim**, Ankara: Özkan Matbaacılık-Gazetecilik, 1997, Cilt:1, s.66.

<sup>300</sup> Kavut vd, s.41.

yönetim politika ve yordamlarına ve uygulamada bulunan ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun denetlenmesidir<sup>301</sup>. Buradan da anlaşıldığı gibi uygunluk denetimi daha çok işletme içine doğru gerçekleştirilmekte ve işletme yönetimine raporlanmaktadır<sup>302</sup>. Uygunluk denetimi işletme içi veya işletme dışı denetçiler tarafından yapılabilmektedir<sup>303</sup>.

**Tablo 10**  
**Uygunluk Denetimi**

<b>Amaç</b>	İşletme faaliyetlerinin yetkili otoriteler (işletme içi ve dışı) tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması
<b>Kapsam</b>	Tüm işletme faaliyetleri
<b>Ölçüt</b>	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme içine dönük yönetmelik ve sirküler, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politika ve prosedürleri

**Kaynak:** Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMMO Yayını, No: 130, 2009, s.41.

#### 4.1.1.3. Faaliyet denetimi

Faaliyet denetimi, "işletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür". Bu sayede işletme yönetiminin etkinliği ve performansı değerlendirilebilir. Bu denetim işletmenin şu unsurlarını inceler<sup>304</sup>;

- Organizasyon yapısı,
- İş akışları,
- Yönetim performansı,
- Finans, pazarlama, satın alma, AR-GE, İK gibi bölümlerin faaliyetlerinin işletme politikasına uygunluğu.

<sup>301</sup> Özer, s.70.

<sup>302</sup> Melih Erdoğan, **Denetim**, Eskişehir, 2001, s.3.

<sup>303</sup> Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011, s.6.

<sup>304</sup> Kavut vd, s.41.

Yönetim denetimi adı da verilen faaliyet denetimi işletmenin muhasebe dışındaki faaliyetlerinin denetlenmesini amaçlamaktadır<sup>305</sup>

Faaliyet denetiminin amaçları<sup>306</sup>;

- İşletme performansının incelenmesi,
- Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğinin saptanması,
- Verimli çalışıp çalışılmadığını incelenmesi olarak sıralanmaktadır.

Faaliyet denetimi, örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde denetlenerek, bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin elde edilen verilerin sonuçlarının değerlendirilmesi<sup>307</sup> sürecini kapsamaya dolayısıyla diğer denetim türlerine göre kesin ve objektif kurallar bulunmamaktadır<sup>308</sup>. Faaliyet denetimi, işletme faaliyet dönemi kapanmadan yapılması işletme politikalarının başarısızlığının ve iç kontrol sistemindeki aksaklıkların önceden tespit edilmesinde önem arz etmektedir.

**Tablo 11**  
**Faaliyet Denetimi**

<b>Amaç</b>	Faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesi
<b>Kapsam</b>	Tüm işletme faaliyetleri
<b>Ölçüt</b>	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları vb.

**Kaynak:** Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul: İSMMM Yayını, No: 130, 2009, s.41

#### 4.1.2. Uluslararası Denetim Standartları

Tüm mesleklerde olduğu gibi standartlar, denetim mesleğini icra eden meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları ilke ve kurallardan oluşmaktadır. Denetim standartları da bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin sağlanması ile ilgili genel ilke ve kurallardan oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and

<sup>305</sup> Haftacı, s.7.

<sup>306</sup> Kavut vd, s.41.

<sup>307</sup> Erdoğan, s.4.

<sup>308</sup> Özer, s.78.



Assurance Standards Board - IAASB) tarafından yayınlanmaktadır. IAASB'nin amacı, bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında denetim, gözden geçirme, diğer güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetler alanında yüksek kaliteli standart oluşturmak ve ulusal standartlar ile uluslararası standartların yakınlaşmasını sağlamaktır. Uluslararası Denetim Standartları (UDS) Türkiye'de ulusal denetim standartları oluşturulurken Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi birçok kurul tarafından örnek olarak alınmıştır<sup>309</sup>.

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlığını artırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan proje 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından El Kitabı olarak yayınlanmış ve 2010 yılında güncellenmiştir. (2010 Handbook of International Quality, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements) El kitabının birinci bölümünü oluşturan bu standartların bir listesi Tablo 12'de sunulmuştur. El Kitabının ikinci bölümünde ise İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetlere ilişkin Uluslararası Standartlar bulunmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartlarının yanı sıra, bazı konularda uygulamacılara yol göstermek, belirli konularda karşılaşılabilecek problemleri ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmak üzere yine IFAC bünyesinde bulunan kurullar tarafından Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri yayınlanmaktadır.

**Tablo 12**  
**Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları**

<b>ULUSLARARASI KALİTE KONTROL STANDARTLARI</b>	
UKKS 1	Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı inceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol
<b>TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN DENETİMİ</b>	
<b>Genel İlkeler ve Sorumluluklar</b>	

<sup>309</sup> Tuba Şavlı, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozium/10/TR/TUBASAVLI.pdf>, (01 Haziran 2015), s. 2.

**Tablo 12'nin Devamı**

UDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi
UDS 210	Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi
UDS 220	Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol
UDS 230	Denetimin Belgelendirilmesi
UDS 240	Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu
UDS 250	Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Kuralların Dikkate Alınması
UDS 260	Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi
UDS 265	İç Kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi
<b>Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedürler</b>	
UDS 300	Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması
UDS 315	İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
UDS 320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
UDS 330	Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler
UDS 402	Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı
UDS 450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
<b>Denetim Kanıtları</b>	
UDS 500	Denetim Kanıtı
UDS 501	Denetim Kanıtı - İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar
UDS 505	Dış Kaynaktan Doğrulamalar
UDS 510	İlk Denetimler – Açılış Bakiyeleri
UDS 520	Analitik İnceleme Teknikleri
UDS 530	Denetim Örneklemesi
UDS 540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamalarını da İçeren Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
UDS 550	İlişkili Taraflar
UDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
UDS 570	İşletmenin Sürekliliği
UDS 580	Yazılı Teyitler
<b>Diğer Çalışmalardan Yararlanma</b>	
UDS 600	Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi
UDS 610	İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
UDS 620	Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması
<b>Denetim Sonuçları ve Raporlama</b>	
UDS 700	Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama
UDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması
UDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar

**Tablo 12'nin Devamı**

**Tablo 12'nin Devamı**

UDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
UDS 720	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu
<b>Uzmanlık Gerektiren Alanlar</b>	
UDS 800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçeve Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi
UDS 805	Özel Hususlar - Finansal Tabloların ve Finansal Tablolardaki Tek bir Kalem veya Hususun Denetimi
UDS 810	Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları

**Kaynak:** Tuba Şavlı, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLL.pdf>, (01 Haziran 2015), s. 3-6.

#### **4.1.3. Denetim Süreci**

Denetim süreci; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi, bulguların raporlanması ve denetimin tamamlanması ile raporlanması süreçlerinden oluşmaktadır<sup>310</sup>.

##### **4.1.3.1. Denetim İşinin Alınması**

Denetçiler teklif edilen bir denetim işinin kabul edilip edilememesi noktasında tamamen serbesttirler. Denetçi, denetim işini kabul etmeden önce kendi müşteri kabul politikası doğrultusunda müşteri işletme hakkında gereken bilgileri elde eder<sup>311</sup>. Bu bağlamda, denetçinin bir müşteri işletme ile çalışmaya başlaması için iki aşamadan geçmesi gerekmektedir. Bu aşamalar<sup>312</sup>;

- Herhangi bir işletme tarafından denetim için denetçi firma ya da kişiye başvurulması,
- Denetçinin isteğinin değerlendirilmesi ve işi alıp almayacağına karar vermesi.

Denetim işini üstlenecek olan denetçi yeni bir müşteri seçerken yapılacak olan denetim anlaşmasının denetim işletmesine yüklenebileceği denetim riskinden hareket eder ve eğer denetim anlaşmasının getireceği risk kabul edilebilecek düzeyden fazla ise denetçi

<sup>310</sup> Güredin, s.67.

<sup>311</sup> Haftacı, s. 33.

<sup>312</sup> Güredin, s.67-68.

veya denetim firması bu görevi kabul etmez. Bu risk kabul edilebilecek düzeyden düşük ise denetçi veya denetim firması, denetlenecek işletme hakkında finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin toplanması sürecine başlar. Bu süreçte denetçi şu adımları izlemelidir<sup>313</sup>:

- Müşteri işletmenin finansal yapısı hakkında bilgi edinilmeli,
- İşletme ve yönetimi hakkında üçüncü şahıslardan bilgi edinilmeli,
- Önceki denetçi ile görüşülerek müşteri işletme hakkında bilgi alınmalı,
- İleride oluşabilecek olumsuz durumlar için denetim riski ele alınmalı,
- İşletmenin denetçiye gerekli tüm bilgileri sağlayacağından emin olunmalı,
- Müşteri işletmenin etik dışı istemlerde bulunmayacağından emin olunmalıdır.

Bu yapılan işlemler bir ön inceleme olarak nitelendirilir. Bunun sonucunda denetçi işin alınıp alınmaması konusunda bir fikir elde edecektir.

#### **a) Müşteri İşletmenin Tanınması**

Denetçi işletmeler, kendilerine başvuran her işletmenin denetleme teklifini kabul etmemeleri itibarı ile müşteri işletmeyi tanıma yolunu tercih etmektedirler. Bu tanıma gerçekleştirilirken SM, SMMM, YMMM' nin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik 'in 52'inci maddesinde denetim kabul edilmeden önce araştırma yapılması gereken hususlar şu şekilde sıralanmaktadır<sup>314</sup>:

- Genel bilgi (şirket unvanı, hissedarlar),
- Personel durumu,
- Muhasebe departmanının çalışma tarzı,
- Satışlar,
- Satın alma,
- Envanter,
- Üretim faaliyetlerinin içeriği,
- Maliyet sistemi,
- Sabit kıymetlerin durumu,
- Şirket borç ve alacaklarının durumu,

---

<sup>313</sup> Erdoğan, s.45.

<sup>314</sup> Güredin, s.68.

- Vergi dairesi ve diğ er resmi kurumlarla ilişkileri,
- Son iki yılın bilanço ve kâr zarar tablolarının birer sureti,
- Özel bilgiler.

#### **b) Yükümlülük Koşullarının Belirlenmesi**

Denetçi veya denetçi firma teklifi kabul ettiği takdirde, bunu bir mektup ile müşteri işletmeye bildirir. Bu mektup sözleşme niteliğinde olup, "Denetim Sözleşmesi" ya da "Denetim Anlaşma Mektubu" olarak adlandırılmaktadır. Mektubun içeriği;

- Sözleşmeyi yapan ilgililer,
- Yapılacak denetimin konusu,
- Mali tablolarla ilgili olarak yönetimin sorumluluğunun içeriği,
- Yapılacak çalışmaların niteliği ve neler olduğu,
- Denetim kapsamına alınacak süre ve dönem,
- Denetimin yapılacağı yerler,
- Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri,
- Raporun teslim tarihi,
- Denetimde görev alacak elemanlar.

Anlaşma mektubunun işletme tarafından imzalanıp bir suretinin denetçiye gönderilmesi ile birlikte denetim fiilen başlamış olur.

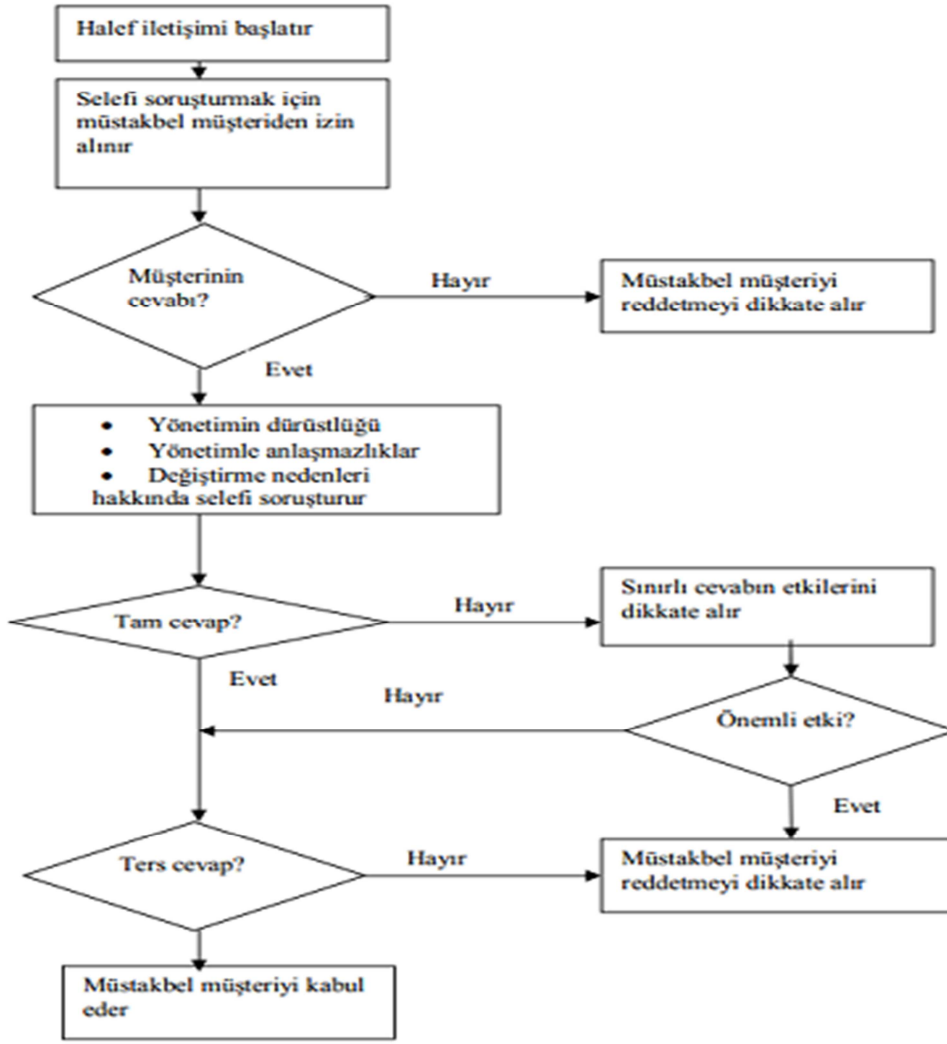
#### **c)  nceki Denetçi ile Görüşme**

Müşteri işletme hakkında denetçiye bilgi aktaracak önemli kaynaklardan biriside önceki denetim sonuçları ve denetçidir<sup>315</sup>. Denetleme sürecini üstlenmiş olan işletmenin önceki denetçi kişi/işletme ile arasındaki ilişki halef denetçi, selef denetçi ilişkisi olarak tanımlanır. Bu bağlamda<sup>316</sup>;

---

<sup>315</sup>  zer, s.394.

<sup>316</sup> Ömer Kızılg l ve Burcu Işg den, "Halef ve Selef Denetçiler Arasındaki İletişim", Erişim Tarihi: (18.05.2014), [http://www.bjmer.net/Makaleler/1480955317\\_2-14k%C4%B1z%C4%B1lg%C3%B6l%20i%C5%9Fg%C3%BCden.pdf](http://www.bjmer.net/Makaleler/1480955317_2-14k%C4%B1z%C4%B1lg%C3%B6l%20i%C5%9Fg%C3%BCden.pdf), (18 Mayıs 2014).



**Şekil 3:** Halef ve Selefi Denetçi Arasındaki İlişkiler

**Kaynak:** Ömer Kızılgöl ve Burcu İşgüden, "Halef ve Selefi Denetçiler Arasındaki İletişim", [http://www.bjmer.net/Makaleler/1480955317\\_2-14k%C4%B1z%C4%B1g%C3%B6l%20i%C5%9Fg%C3%BCden.pdf](http://www.bjmer.net/Makaleler/1480955317_2-14k%C4%B1z%C4%B1g%C3%B6l%20i%C5%9Fg%C3%BCden.pdf) (18.05.2014).

- Halef denetçi: "Mali tabloları denetlemek üzere bir anlaşmayı kabul etmeyi düşünen ancak selefi denetçi ile iletişim kurmamış olan ve benzer bir anlaşmayı denetçi olarak kabul etmiş olan denetçidir",
- Selefi denetçi (önceki denetçi): "En son denetlenmiş mali tablolar hakkında rapor hazırlayan ya da denetim için anlaşılan ancak sonraki hiçbir mali tablonun denetimini tamamlamayan, ya da istifa eden, anlaşmasının yenilenmesi reddedilen ya da hizmetlerinin sona erdiği ya da erebileceği bildirilen denetçidir".

Bu bağlamda, halef denetçinin denetim sözleşmesini kabul etmeden önce ya da ettikten sonra denetim sürecine başlamadan selef denetçinin çalışma kâğıtlarını incelemesi gerekmektedir. Bu inceleme ile açılış bilançosu, muhasebe ilkelerine uygunluk, izlenecek prosedürlerin yapısı, zamanlaması ve kapsamı üzerinde etki sağlanacaktır.

#### 4.1.3.2. Denetimin Planlanması

Denetim planı, denetçinin veya denetim firmasının denetim işini yönlendirmesi ve yönetmesinde izleyeceği stratejiyi belirtmektedir<sup>317</sup>. Denetimde planlama; "alınan denetim görevinin zamanında, en az denetim riski taşıyacak ve en ucuz maliyetli olacak şekilde sonuçlandırılabilmesi için; hangi denetim alanlarının, kimler tarafından, denetim döneminin hangi zaman aralıklarında, hangi denetim teknikleri uygulanarak denetleneceğinin yazılı bir şekilde belirlenmesidir<sup>318</sup>. Kısacası bu süreçte, ne, ne zaman, nasıl, nerede, neden, kim tarafından, hangi maliyetle, ve hangi sürede sorularının cevapları aranmaya çalışılır<sup>319</sup>. Ekonomik ve güvenilir bir şekilde yerine getirilmesi gereken denetim sürecinde denetçi yazılı bir plan ve bu planı merkeze alarak geliştirdiği programlara başvurmalıdır. Denetim planının amaçları şu şekildedir;

- Denetim görevi etkili olmalıdır,
- Denetim görevi zamanında bitirilmelidir,
- Denetimde görev alacak personel ile hizmetlerinden yararlanılacak üçüncü kişiler arasında koordinasyon sağlanmalıdır<sup>320</sup>.

Güredin'e göre denetim planlamasının aşamaları şu şekildedir; işletme ve işletme ortamı hakkında bilgi edinme, önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesi, denetim stratejisinin ve denetim programının hazırlanmasından oluşmaktadır<sup>321</sup>. Bu bağlamda, denetim planlanırken gözetilecek olan konular ve unsurlara değinilecektir.

#### a) Planlanan Konular

Denetim planında ele alınması gereken konular şu şekilde sıralanmaktadır;

---

<sup>317</sup> Erdoğan, s.47.

<sup>318</sup> Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Anlara: Gazi Kitabevi, 2003, s.64.

<sup>319</sup> Erdoğan, s.47-48.

<sup>320</sup> Kaval, s.78.

<sup>321</sup> Güredin, s.69.

- Denetime başlama ve bitiş tarihleri, denetçiler arasındaki alan planlaması, denetim raporunun teslim tarihi gibi unsurları içeren denetimin zaman sürecinin planlanması aşaması,
- Denetimde kaç kişinin hangi görev planlaması esasına göre görevlendirileceğini belirleyen iş bölümü planlaması,
- Denetim çalışma kâğıdı ve çalışma dosyalarının hazırlanma aşaması,
- Denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi.

#### **b) Planlanan Unsurlar**

Denetim planlanmasında gözetilmesi gereken unsurlar şu şekilde sıralanmaktadır;

- Uygulanacak olan Denetim politikası ve prosedürleri,
- Araştırma ve selef denetçi ile görüşmeden kaynaklı denetim programları,
- Gerekli uzmanlığa sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisi ile girilecek olan ilişki ve ondan yararlanma biçimi,
- Gerektiği takdirde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

#### **4.1.3.3. Denetimin Yürütülmesi**

Denetimin yürütülmesi; iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi, denetim programında gerekli değişikliklerin yapılması, hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesi aşamalarından oluşmaktadır.

#### **a) İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**

Denetime denetçinin belirli tekniklerden istifade ederek denetim kanıtlarını toplaması ile başlanır. Ancak bu aşamanın üst başlığı denetlenecek olan şirketin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. İç kontrol; “bir işletmenin yönetim kurulu üyelerinin, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği, uygulamadaki yasa ve düzenlemeler uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınması gereken yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış sistematik bir süreçtir”<sup>322</sup>. İç kontrol sisteminin denetimi bir uygunluk denetimi şeklinde gelişir ve amaç finansal raporlardaki önemli hata ve

---

<sup>322</sup> Erdoğan, s.51.



düzensizliklerin önlenmesi ve eğer varsa ortaya çıkartılmasıdır<sup>323</sup>. İç Kontrol yapısının incelenmesi;

- İç Kontrol yapısının tanınması,
- İç kontrolün uygulanabilirliğinin analiz edilmesi,
- İç kontrol yapısının değerlendirilmesi, olmak üzere üç basamakta değerlendirilir.

#### **b) Denetim Programında Gerekli Değişikliklerin Yapılması**

Denetçinin denetim sürecini etkin bir şekilde yürütebilmesi için neyi, nasıl ve ne zaman yapacağı hakkında alacağı kararların yazılı olarak yer aldığı çalışmaya denetim programı adı verilir<sup>324</sup>. İç kontrol sistemi incelendikten sonra işletmenin koşullarına hakim olunur ve buna göre eleman sayısı, denetim süresi, diğer denetçilerle koordinasyon, çalışma kağıtları ve dosyaları gibi unsurlar şartlar doğrultusunda revize edilir<sup>325</sup>.

#### **c) Hesap Bakiyelerinin Doğruluğunun Araştırılması**

Denetçi iç kontrol sistemini inceleyip, denetim programını yeni şartlar doğrultusunda revize ettikten sonra finansal tablolar aracılığı ile hesap bakiyelerinin doğruluğunu araştırır. Bunu gerçekleştirirken en önemli unsurlardan biri kanıt toplamadır. Denetim kanıtları iki kategoride değerlendirilmektedir. Bunlar; kanıtlar ve destekleyici kanıtlardır. Denetçi belirli denetim yöntem ve işlemleriyle kanıtları toplar. Dolayısıyla, kanıtçının hesap bakiyelerinin doğruluk düzeyi hakkında yargıya varması için mümkün olan en çok sayıda kanıt ulaşması gerekmektedir. Özellikle destekleyici kanıtlar işletme yönetiminin etkisi dışında oluşması itibarı ile daha güvenilir kanıtlar olarak ön plana çıkmaktadırlar. Bu bağlamda denetimde başvurulacak olan kanıtlar yasal nitelikli kanıtlardan farklı olup, denetim kanıtı;

- Objektif,
- Geçerli,
- Doğru zamanlı,

---

<sup>323</sup> Güredin, s.85.

<sup>324</sup> Haftacı, s.41.

<sup>325</sup> Güredin,, s.88.

- Başka kanıtlar tarafından desteklenebilir olmalıdır<sup>326</sup>.

Denetçilerin başvuracağı kanıtlar kendi içlerinde şu şekilde ayrılmaktadır<sup>327</sup>;

- *Fiziksel kanıtlar*: Elde edilen fiziki kanıtların işletmede olup olmadığına dair bilgiler; kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlık hesaplarından elde edilmektedir.
- *Belgelerden elde edilen kanıtlar*: Muhasebe işlemlerine dair belgelerdir.
- *Görsel kanıtlar*: Kasanın sayılması gibi denetçinin doğrudan elde edebileceği kanıtlardır.
- *Doğrulama kanıtları*: Denetçilerin ellerindeki bilgileri üçüncü kişilere sorarak kanıt toplaması işlemidir.
- *Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar*: Yazılı ya da sözlü olarak işletme çalışanlarından elde edilen ancak güvenilirlik dereceleri düşük bilgilerdir.
- *Mekanik doğruluk kanıtları*: Denetçinin belge ve kayıtları çeşitli matematiksel işlemleri yeniden hesaplamasıyla elde edilen kanıtlardır.
- *Analitik kanıtlar*: Denetçi işletmenin mali tablolarında yer alan bilgileri, geçmiş yılın verileri ve sektör ortalamaları ile karşılaştırarak kanıt toplayabilmektedir.

#### **d) Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi**

İşletmede denetleme sürecinde elde edilen kanıtlar şu boyutlarla değerlendirilmelidir;

- *Mesleki yargı*: Denetim elemanı denetimde topladığı kanıtlarla ilgili karar verirken mesleki yargısına başvurur. Mesleki yargının kaynakları ise denetçinin bilgisi, tecrübesi ve eğitimidir. Bu bağlamda; denetçi kanıtları değerlendirirken ne kanıtların tamamen dürüst ne de finansal tabloların hileli olduğu düşünülmelidir. Bu bağlamda her denetçi aynı kanıtlarla aynı sonuçlara varamayabilmektedir.

---

<sup>326</sup> Güredin, s.88-97.

<sup>327</sup> Bozkurt, s.59-63.

- *Yeterlilik*; Kanıtlar değerlendirme yapılabilmesi için hem niteliksel hem de niceliksel anlamda yeterli olmalıdır.
- *Uygunluk*; Kanıtlar, kanıtçı tarafından ISA 500'de gösterildiği üzere denetim görüşüne etki edebilecek uygunlukta olmalıdır.
- *İlgililik*; Denetim kanıtı ile denetim amacı arasında anlamlı ve mantıklı bir ilişki kurulabilir olmalıdır. Kanıtlar denetimin sonucu üzerinde etkili olmalıdır.
- *Güvenilirlik*; Kanıtlar elde edildiği kaynak, nitelik ve ortam itibarı ile güvenilir olmalıdır.
- *Bağımsızlık*; Kanıtlar işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmiş olmalıdır. Bu onların güvenilirliğini sağlayacaktır<sup>328</sup>. Bu sayede denetçi elde etmiş olduğu kanıtlar neticesinde daha objektif kararlar verebilecektir.

#### 4.1.3.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporu

Denetim sürecindeki son aşamayı denetim raporunun tamamlanması oluşturmaktadır. Bu bağlamda denetim raporu; denetçinin gerçekleştirdiği çalışmaların içeriği ve mali tablolar hakkında ulaştığı görüşün yansıdığı belgedir. Bu doğrultuda bir denetim raporunda olması beklenen ilkeler şunlardır<sup>329</sup>;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmalıdır,
- Geçmiş yılların muhasebe politikaları ile süreklilik arz etmelidir,
- Raporunda yeterli açıklama yapılmış olmalıdır,
- Raporunda ilgili görüşün açıklanması gerekmektedir,
- Rapor işletmenin durumunu özetlemelidir,
- Rapor açık ve sade bir dille yazılmalıdır,
- Raporunda gerçek bilgiler yansıtılmalıdır,
- Rapor, standartları kapsamalıdır,
- Rapor, mevzuata uygun ve zamanında yazılmalıdır.

<sup>328</sup> Mehmet Şirin, **Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri**,

<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararası%20denetim%20standartları.pdf>, (17 Mayıs 2014), s.46-50.

<sup>329</sup> Bozkurt, s.365-366.

Denetçi; işletme hakkında raporunu olumlu, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüşten kaçınma şeklinde verebilir. Bunlar sırasıyla<sup>330</sup>;

- *Olumlu denetim raporu*; Yeterli kanıt toplanmıştır ve bu kanıtlar topluca değerlendirildiğinde mali tablolarda önemli hatalar görülmemiştir. Buna göre finansal tablolar doğru ve güvenilirdir.
- *Şartlı görüş bildirme*; Denetçi çok önemli görmediği birkaç durum dışında mali tabloların geneli hakkında olumlu bir görüşe ulaşmışsa, şartlı görüş bildirmektedir. Bu bağlamda, denetçi sınırlama, sapma ya da belirsizlikleri raporuna yazarak şartlı görüş bildirmesinin nedenini açıklar. Son tahlilde şartlı görüş mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğru yansıtıldığı mali tablolar için verilmektedir.
- *Olumsuz görüş bildirme*; Denetçi, işletmenin finansal tablolarının faaliyet sonuçları ve finansal durumdaki değişimleri muhasebe ilkeleri doğrultusunda açık ve dürüst bir şekilde yansıtmadığı sonucuna ulaşmışsa, olumsuz denetim görüşü vermektedir. Bu bağlamda, olumsuz görüş verilen raporlarda mali tablolar muhasebe ilkelerinden sapmış, açıklamakta yetersiz ya da muhasebe ilkelerinde kabul edilemez değişiklikler içeriyor olabilir.
- *Görüş bildirmekten kaçınma*; Finansal tablolara ilişkin kanıtlar yetersizse ya da tabloları bütünlüklü anlamda açıklamaya engel olan herhangi bir durum varsa denetçi görüş açıklamaktan kaçınmaktadır. Denetçinin çalışmalarının engellenmesi, işletmenin önünde belirsizlikler bulunması vb. durumlar görüş bildirilmekten kaçınılmasına neden olabilir.

#### 4.2. Çevresel Denetim

Çevre denetimi, işletmelerin çevresel performanslarının önceden belirlenmiş çevre politikalarına uygunluğunu değerlendirmek amacıyla yapılan sistematik bir süreçtir. İşletmelere ait ilk çevresel denetim faaliyetleri 1970' li yıllarda ABD' de yerel sorumluluk davalarının çözümlerinde uygulanmıştır<sup>331</sup>. Yukarıdaki anlatımlarda

---

<sup>330</sup> Erdal Demir, "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi S.B.E, 2012), s.30-31.

<sup>331</sup> Michael Watson and Joyce McKay, "Auditing for the Environment", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8, No.18, (2003), s.627.

muhasabe denetimi ile ilgili olarak özet bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Muhasebe açısından çevresel denetim ise kavram olarak yeni olması sebebiyle tam olarak sınırlarının belirtilmemesi nedeniyle literatürde çok farklı tanımlarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bu tanımlardan çalışmada kamusal ve işletme esaslı olanlardan bir kısmına yer verilmiştir.

Uluslararası Ticaret Örgütü (ICC) çevre denetimini “ çevreyi korumaya yardım etmek amacıyla oluşturulan çevresel organizasyon, yönetim ve donanımın sözü edilen amacı ne derece gerçekleştirdiğinin tarafsız, periyodik, sistematik ve belgelere dayalı olarak değerlemesini kapsayan yönetim aracı” şeklinde tanımlamıştır<sup>332</sup>.

Avrupa Komisyonu ise, “ çevresel denetim, öyle bir yönetim aracıdır ki sistematik, belgelendirilmiş, periyodik, gelişen iyi bir organizasyon parçasıdır” şeklinde ifade etmektedir<sup>333</sup>.

Çevre denetimi ya da çevresel denetim, "çevre ile ilgili mevzuata uymak zorunda bulunan faaliyet ve tesislerin uygunluğunu kontrol ve tespit etmek bu faaliyet ve tesislerin çevre mevzuatına uygunluğunu sağlayabilmek amacıyla gerekli yaptırımlara (izinlerin değiştirilmesi veya iptal edilmesi, idari para cezalarının uygulanması gibi) gereksinim olup olmadığını belirlemek üzere, çevre üzerindeki etkilerini izlemek amacıyla yapılan eylemlerdir"<sup>334</sup>.

Çevre denetimi, bir organizasyonun tamamının veya seçilen bir parçasının idari gereklilikler, iç politikası ve standartlara uyup uymadığının değerlendirilmesi işlemlerinden oluşmaktadır<sup>335</sup>. Çevre uygulamalarında yönetimin işini kolaylaştırmak amacıyla idari düzenlemelere uyumu da içine alan işletme politikalarının kontrolü ve değerlendirilmesidir<sup>336</sup>.

Çevre denetiminin tanımı 2008 yılında Resmi Gazete’ de yayınlanan Çevre Denetimi Yönetmeliği’nde ise “tesis veya faaliyetlerin çalışmasının Çevre Kanunu ve bu Kanuna

---

<sup>332</sup> Kaya, s.148.

<sup>333</sup> Kırlioğlu ve Can, s.154.

<sup>334</sup>Şüheyla Alica, "Çevre Denetiminde İdarenin Sorumluluğu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.XV, Sayı.4,(2011), s.89.

<sup>335</sup> Turan Ergün, "Türkiye’ de Çevre Denetimi ve Çevre Etiği Bağlamında Yeniden Yapılandırılması", **(Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 2014)**, s.63

<sup>336</sup> Fatma Can, **Etkili Bir Çevre Yönetim Aracı: Çevre Denetimi**, Ankara: T.C Çevre Bakanlığı Yayınları, 1995, s.13.

dayanılarak yürürlüğe giren yönetmeliklere uygunluğunu kontrol etmek için, bu mevzuatın yetkili kıldığı kurum ve kuruluşlarla işbirliği ve koordinasyon sağlanarak, faaliyetlere ilişkin bilgilerin tarafsız bir şekilde toplanmasını, değerlendirilmesini, rapor haline getirilmesini ve idari yaptırım kararı ile yetkilendirilmiş makama bildirilmesi” şeklinde ifade edilmektedir<sup>337</sup>.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı gibi çevre denetiminde öne çıkan; işletmelerin çevre ile ilgili faaliyetlerinin yasal ve idari düzenlemelere uyumunu da içeren faaliyetlerinin amaç ve ilkelerinin belirlenmesi ve uygulanmasında işletme organizasyon yapısı, yönetimin sorumlulukları, uygulamalar, işlem, süreç ve kaynaklarını kapsayan çevre yönetim sisteminin varlığıdır<sup>338</sup>. Yapılacak olan denetimler de özel işletmelerin veya kamu kuruluşlarının çevre yönetim sistemleri üzerine yoğunlaşmaktadır. Günümüzde çevre denetimi kamu sektörü üzerinde zorlama esasına özel işletmelerde ise gönüllülük esasına dayanmaktadır<sup>339</sup>.

Bu tanımların dışında son günlerde çevreye duyarlı denetim kavramı da kullanılmaya başlamıştır. Çevreye duyarlı denetim 1990’lı yılların ortalarında AB tarafından işletmelerin ve diğer kuruluşların kendi çevre performansını belirlemek, yorumlamak, rapor haline getirmek ve geliştirmek amacıyla kullanabilecekleri bir yönetim aracı olarak geliştirilip, 29 Haziran 1993 tarihli ve 1836/93 nolu Avrupa Konseyi Yönergesinden uyarlanarak Çevre Yönetimi ve Denetimi Planı (The Eco-Management And Audit Scheme - EMAS) düzenlemesi şeklinde ortaya çıkmıştır. 1836/93 nolu Yönetmelik, başlangıçta sadece endüstri kuruluşlarının programa katılmasına izin verirken, 24 Nisan 2001 tarihli ve 761/2001 nolu Avrupa Komisyonu düzenlemesi ile çevreye olumsuz etkisi olan diğer kuruluşları da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Programa katılmak gönüllü olmakla birlikte, programa katılan işletmeler için kendi çevre performansları konusunda kamuoyunu bilgilendirme zorunluluğu getirilmiştir<sup>340</sup>.

---

<sup>337</sup> Çevre Denetimi Yönetmeliği, Resmi Gazete, 22 Kasım 2008, No: 27061, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081121-4.htm> (13 Aralık 2013).

<sup>338</sup> Fatma Can, s.13.

<sup>339</sup> Ergün, s.65.

<sup>340</sup> Michael S. Wenk, “EU’s Eco-Management and Audit Scheme: An Analysis of EMAS, with a Case Study of its Impacts”, **Environmental Quality Management**, Autumn 2004, Vol. 14, s.60-65.

EMAS Programına katılabilmek için işletmelerin yerine getirmesi gereken 8 aşama bulunmaktadır. Bu aşamalar<sup>341</sup>:

- Kapsamlı bir çevre politikası hazırlamak,
- Görev alanları içinde çevresel gözlem sistemi oluşturmak,
- Bir faaliyet programı ve çevre yönetim sistemi programı oluşturmak,
- Sistemin nasıl çalıştığını gözlemleyebilmek için düzenli çalışan bir çevre denetim sistemini uygulamaya geçirmek,
- Denetimler sonucunda elde edilen verilere göre hedefler oluşturmak,
- Denetlenen alanla ilgili bir çevresel durum raporu hazırlamak,
- Yukarıdaki verilerin tamamını bağımsız bir incelemeden geçirmek,
- Bu verileri ilgili bilgi kullanıcılarına göndermektir.

Programın önemli özelliği; faaliyet alanına göre daha sık olabilmekle birlikte, EMAS'a dâhil olan işletmelerin yılda en az bir defa iç denetim uygulama zorunluluklarının bulunmasıdır. EMAS ile ISO14001 çevre yönetim sistemi içindeki denetim arasındaki temel fark ise; ISO 14001'in işleyen bir çevre yönetim sistemi kurmayı amaçlaması, EMAS'ın ise bundan daha ileri giderek, kurulmuş sistemi sürekli geliştirmeyi ve kamuoyuna sonuçlar hakkında bilgi vermeyi hedeflemesidir. Diğer bir deyişle ISO 14001 "uygunluk denetimine" odaklanırken, EMAS "performans denetimi" ne odaklanmaktadır<sup>342</sup>.

Bu anlatımlardan hareketle muhasebe açısından çevresel denetimi; işletmelerin belirli bir faaliyet dönemine ait mali tablolarına yansımış olan çevresel faaliyetlerine ait bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun derecesini araştırmak ve bunları üçüncü kişilere iletme amacıyla mesleki uzmanlığa sahip bağımsız denetçiler tarafından nesnel bir şekilde kanıt toplayarak, elde edilen verileri sistematik bir şekilde raporlayan bir süreç olarak ifade edebiliriz.

Çevre konusunda muhasebe açısından denetim yapılabilmesi için, çevre ile ilgili mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekir. Çevresel kaynakların (hava, su, toprak gibi) kullanımı ve bu kaynakların kullanımı

---

<sup>341</sup> Ergün, s.66-67.

<sup>342</sup> Michael Roberts, "Europe Wrangles over ISO, EMAS; What to Choose?", **Chemical Week**, Vol. 157, No. 17, November 1995, s. 43.

sonunda ortaya çıkacak sonuçların muhasebe kayıtlarına alınmasıyla çevresel işlem ve olayların mali denetimi mümkün olabilir.<sup>343</sup>

Çevre denetimi konusunda yapılan tanımlardan da görüldüğü gibi geleneksel denetim ile çevresel denetimin birbirine yakın özelliklerinin yanı sıra çevresel denetimin teknik bilgiye daha fazla ihtiyaç duyulması, kapsam olarak daha geniş olması sadece yıllık olarak değil yıl içerisinde de değişik periyotlar halinde de yapılabilmesi gibi farklılıklarının olduğu görülmektedir.

Bu açıklamalar ışığında çevresel denetim ile geleneksel denetim arasındaki benzer yönler ile farklılıkları Tablo 13'deki gibi gösterebiliriz.

#### **4.2.1. Çevresel Denetimin Amacı**

İşletmeler bünyesindeki faaliyetlere çevresel denetim gerçekleştirirken şu unsurları göz önünde bulundurmalıdır<sup>344</sup>;

- İşletmenin faaliyetinin büyüklüğü ve çevreye etkileri,
- Dava edilme olasılığı,
- İşletmenin toplumdaki imajı,
- İşletmenin faaliyetlerinden etkilenecek çevreye duyarlı alan olup olmadığı,
- Bütçe mevzuatı,
- İşletme politikası ve işletme öncelikleri,
- İşletme faaliyetlerini etkileyecek olası yasal düzenlemeler.

---

<sup>343</sup> Derya Kubalı, "Çevre Korumada Sayıştayların Rolü, Türk Sayıştayının Deneyimleri ve Öneriler", **T.C. Sayıştay Başkanlığı Uluslararası Sempozyum: Çevre Denetimi ve Sayıştaylar**, Ankara, 30 Mayıs 2007, s.101.

<sup>344</sup> Benoit Boivin and Louis Gosselin. "Going For The Green Accounting", **CA Magazine**, 1991.s. 61. Aktaran: Uğur Kaya, s.150.



**Tablo 13**  
**Çevre Denetimi ile Geleneksel Denetim Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar**

Benzerlikler	Farklılıklar
<ul style="list-style-type: none"><li>• Her iki denetiminde prosedürü hemen hemen aynıdır.</li><li>• Çevresel raporlardan denetim amacıyla veri alınması aşamasında geleneksel denetimdeki ile aynı özellik taşıyan kontrol ve gözlem yöntemleri kullanılmaktadır.</li><li>• Her iki denetim türü de işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmekte ve denetim riski derecesini, denetim planını, kullanacakları teknikleri, denetimin kapsamını buna göre belirlemektedir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Çevresel denetim teknik yönü ağır basan bir denetim türüdür.</li><li>• Geleneksel rapor tipi yerine ihtiyaca göre düzenlenen rapor tipi ya da çevre yönetim programının resmi olarak değerlendirdiği rapor tipi kullanılır.</li><li>• Geleneksel denetimde kullanılan “evet / hayır belgesi” çevresel denetim için yetersiz kalmaktadır.</li><li>• Çevre denetimi çok daha geniş kapsamlıdır.</li><li>• Çevre denetimi yapacak denetçinin teknik ve teknolojik bilgiye sahip kişiler olması gerekmektedir.</li><li>• Çevresel denetim dışı değil içe yöneliktir.</li><li>• Çevresel denetim sadece yıllık olarak değil değişen sıklıklarla yapılır.</li><li>• Çevresel denetimin şeklini denetimin amacı belirlemektedir.</li><li>• Çevresel denetim biyolog, kimyager, hukukçu, muhasebeci ve finansçının içinde bulunduğu bir “ekip çalışması” gerektirmektedir</li></ul>

**Kaynak:** Cengiz Güney ve Bilal Polat, “Denetim Süreci Açısından Ekolojik Muhasebeye Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 299, (Ağustos 2013), s.125-126.

Bu unsurlar doğrultusunda işletmelerin çevresel denetim gerçekleştirmesinin amaçları ise şunlardır<sup>345</sup>;

- Çevre yönetim sisteminin yeterlilik düzeyinin kontrolü,
- Yerel, ulusal ve AB çevre, sağlık ve güvenlikle ilgili yasal mevzuata uyum,

<sup>345</sup> Aymaz, s.79.

- İşletmenin kendi politikasına uyum,
- Çevreden kaynaklanan risklerin azaltılması,
- Sağlık ve güvenlikle ilgili düzenlemeler yapılması,
- İşletmenin yerel çevre üzerindeki etkilerini su, toprak ve hava örnekleriyle değerlemek,
- İşletmelere yapabilecekleri çevresel gelişmeler konusunda tavsiye sunulması,
- Atık maliyetlerinin azaltılması,
- Daha güvenli atık yönetim planlamasının yapılması,
- Acil durumlara müdahale planlaması yapılması,
- Toplum nezdinde "yeşil imaj" sağlanarak rekabet gücünün yükseltilmesi,
- Yatırımcı ve sigortacıların çevreye duyarlı olma yönündeki taleplerinin karşılanması.

#### 4.2.2. Çevre Denetiminin Faydaları ve Sakıncaları

Çevresel denetimin işletmelere sağlayabileceği faydalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır<sup>346</sup>;

- Daha iyi bir risk ve performans denetimi ile maliyetlerin düşürülmesi,
- Pazar nezdinde "yeşil imajı" ile satışların artırılması,
- Rekabet avantajı sağlanması,
- Acil durumlar için veri tabanı oluşturulması,
- İşletmelerde mevcut ve gelecekteki sorunların ortaya çıkmasının sağlanması,
- Atık yönetimi, enerji ve hammadde tasarrufunun sağlanması,
- Riskin daha iyi tanımlanması ve yönetilmesi ile sigorta prim tutarlarında tasarruf imkânı sağlanması.

Buna karşın çeşitli sakıncalar da söz konusudur. Bunlar;

- Bazı durumlarda faydasına göre yüksek maliyet üretmesi,
- Denetim çalışmaları için oluşan maliyetler,
- İşyerindeki faaliyetlerin bir süreliğine bölünmesi,
- İşletmenin denetçinin denetimle ilgili öneri ve işlemlerine bağlı kalmaması durumunda suçlu olma riski,

<sup>346</sup> Kırhoğlu ve Can, s.155; Can, s.203; Aymaz, s.80-81.

- Yönetim ve işçilerin bir kısmının performanslarının dışarıdan birisi tarafından bilinmesinden rahatsız olmaları durumu,
- İşletmeye ve ürünlerine yönelik toplumsal imajın bozulma riskidir.

#### 4.2.3. Çevre Denetiminin Sınıflandırılması

Çevresel denetimler çeşitli açılardan (yapılma amacı, uygulama zamanı, denetim yapanların statüsü vb.) kategorilere ayrılırken, işletme kendi çevresel durumu doğrultusunda bu anlayışlardan birini benimseyebilir. Bu bağlamda çevresel denetim türleri şunlardır<sup>347</sup>;

##### 4.2.3.1. Yapılma Amacına Göre Sınıflandırma

Çevre denetimi belli bir amacı gerçekleştirmek üzere yürütülmektedir. Amacına göre yapılan sınıflandırmayı yasa ve standartlara uyum denetimi, izleme programları denetimi, çevresel etki değerlendirmesi (ÇED), kullanılan ekipmanın performans denetimi, risk denetimi, ürün ve pazar denetimi, çevresel durum denetimi, çevre yönetim programlarının denetimi, çevre yönetim yapılarının denetimi, satın alma denetimi, planlama işlemlerinin denetimi söz konusu olmaktadır.

- ***Yasa ve Standartlara Uyum Denetimi:*** Bu denetim özel ya da kamuya ait işletme ve kuruluşların gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerinin çevre koruma ve önlemeye yönelik olarak çıkartılmış olan kanun, tüzük ve yönetmeliklere veya kanun koyucu tarafından yetkilendirilmiş kurum veya kuruluşlar tarafından konulmuş olan standartlara uyumunun belirlenmesi için yapılan denetimlerdir. Yasa ve standartlara uyum denetimi merkezi yönetim tarafından yapılabileceği gibi, işletmelerin kendisi tarafından da yapılabilmektedir. Merkezi yönetimin bu denetimi yapmasındaki amaç, çevreyi korumanın bir kamusal görev olması iken; işletmelerin kendisi tarafından yapılmasındaki amaç, işletmeyi çevre mevzuatına aykırı faaliyetlerden olabildiğince koruyarak, maruz kalabileceği cezai yaptırımlar nedeniyle işletmenin uğrayabileceği gelir kayıplarını önlemektir.
- ***İzleme Programlarının Denetimi:*** İzleme programı; herhangi bir kirlenici maddenin varlığının, etkisinin ya da düzeyinin nicelik yada nitelik yönünden saptanması yada ölçülmesi amacıyla ölçüm donanımının karmaşık bir sistemle

<sup>347</sup> Ergün, s.68-109; Fatma Can, s.17-34.

devreye sokulmasıdır<sup>348</sup>. Çevre izleme programlarının denetimi; yönetime mevcut çevre düzenlemelerine uyulup uyulmadığını kontrol etme, yönetim sistemleri için bilgi sağlama, mevcut çevre kalitesinin yeterli seviyede olup olmadığını görme ve çevre kalitesini yorumlama ile olası riskleri değerlendirme olanağı sağlar<sup>349</sup>.

- **Çevresel Etki Değerlendirmesi:** Mevzuatımızda ÇED, “ gerçekleştirilmesi planlanan projenin çevreye verebileceği olumlu veya olumsuz etkisinin belirlenmesinde, olumsuzluk yaratacak etkilerinin önlenmesi ya da çevreye zarar vermeyecek ölçüde en aza indirilmesi için alınacak önlemlerin, seçilen yer ile teknoloji alternatiflerinin belirlenerek değerlendirilmesinde ve projenin uygulanmasının izlenmesi ve kontrolünde sürdürülecek çalışmalar”<sup>350</sup> olarak ifade edilmektedir. ÇED, bir işletmenin çevresi üzerinde yaratacağı doğrudan veya dolaylı, uzun ya da kısa dönemli parasal olan veya parasal olmayan, ölçülebilir veya ölçülemeyen tüm etkilerin nesnel olarak değerlendirilmesine yarayan araştırmalar bütünüdür<sup>351</sup>. Bu tanımlardan hareketle işletmenin dâhil olduğu büyük projeler gerçekleştirilmeden önce olası çevresel etkilerinin tahmin ve tanınmasını içeren denetim türü olduğunu belirtebiliriz.
- **Kullanılan Ekipmanın Performans Denetimi:** Kirlilik ölçme ve çevre izleme ekipmanının doğru olarak çalışıp çalışmadığının belirlenmesi için teste tabi tutulmasıdır. Bu işlem önceden belirlenmiş olan standartlarla, test sonucunda ortaya çıkan gerçek sonuçların karşılaştırılması suretiyle yapılmaktadır.
- **Risk Denetimi:** Bu denetim türü kendi içerisinde iki başlık altında ifade edilmektedir. Bunlar fiziksel risk denetimi ve finansal risk denetimidir. Fiziksel risk denetimi; işletmelerin yapmış oldukları faaliyetler dikkate alınarak çevre açısından taşınmış oldukları risklere göre sınıflandırılmasıdır. İşletmelerin risk derecelerine göre özel izin ve lisansların verilmesi bu denetim ile yapılmaktadır. Bu sayede işletmelerde oluşabilecek olumsuzlukları önceden tespit ederek tedbir

---

<sup>348</sup> Çevre Terimleri Sözlüğü; s.31., [http://kisi.deu.edu.tr/orhan.gunduz/english/courses/Turkce-Ingilizce\\_teknik\\_terimler\\_sozlugu.pdf](http://kisi.deu.edu.tr/orhan.gunduz/english/courses/Turkce-Ingilizce_teknik_terimler_sozlugu.pdf) (10 Şubat 2015).

<sup>349</sup> Ergün, s.70.

<sup>350</sup> Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği, 25 Kasım 2014 tarihli Resmi Gazete, No:29186 <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.20235&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=%C3%A7evresel> (09 Şubat 2015).

<sup>351</sup> Keleş, Hamamcı ve Çoban, s.533.

alınması da sağlanmaktadır (Örneğin yangın riski yüksek olan ürün üreten veya faaliyette bulunan işletmeler için durum tespitleri yapılarak olasılıkların gerçekleşmemesi için önlem alınması gibi). Finansal risk denetimi ise daha çok işletme veya kuruluşun kendi bünyesinde uygulanmaktadır ve çevre yönetimi ile ilgili ticari risk ve sorumlulukların değerlendirilmesinden ibarettir. Bu riskler; yasal mevzuata uymamaktan kaynaklanan cezai yaptırımlar, temizleme, iyileştirme, düzeltme, eski durumuna getirme gibi işlemlerin maliyetleri, ödenmek durumunda kalınan tazminatlar, geçmiş yıllarda başarısız bir çevre yönetimi uygulayan işletmelerle birleşmeler veya bu işletmelerin satın alınması dolayısıyla üstlenilmek zorunda kalınan yükümlülükler olabilmektedir. Bu risk ve sorumluluklar daha çok çevreye verilen zararlar ortaya çıktıktan sonra meydana geldiğinden, çevre koruma politikası olarak onarımcı politikalara ağırlık veren ülkelerde bu tür risk ve yaptırımlarla daha sık karşı karşıya kalınabilmektedir.

- **Ürün ve Pazar Denetimi:** Tüketicilerin çevre bilincinin yaygınlaşması ile birlikte piyasa da çevre etiketi taşıyan ürünlerinde artış gösterdiği söylenebilir. Türkiye’de CE etiketi taşıyan ürünlerin her geçen gün daha fazla yaygınlaştığını görmekteyiz. AB’ nin CE etiketi olmayan ürünlerin satışını engellemesi Türkiye’deki üreticilerinde CE etiketi alma ve kullanma yolunda ürünlerini tasarladıkları ve işletme standartlarını bu doğrultuda iyileştirdikleri söylenebilir. Bu denetim türü ile gerçekleştirilen çevre dostu ürünlerin ya da bu imajı yansıtan firmaların tüketicilerin algılarını etkileyerek piyasada ürünlerinin talebini arttırıp arttırmadıklarının tespitine yönelik olarak gerçekleştirilmektedir.
- **Çevresel Durum Denetimi:** Bu denetim ile belirli bir bölgedeki çevre kalitesinin gelişimi, hava ve su kirliliğinin değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu denetimin sonucunda yeni veri toplanılması değil o bölgede ki insanlar tarafından bilinen ancak farklı yerlerde bulunan verilerin tek bir yerde toplanmasını sağlamaktır.
- **Çevre Yönetim Programlarının Denetimi:** Bu denetim türünde devlet veya özel sektör ya da denetleme yetkisine sahip kurumlar tarafından çevre mevzuatı ile uyumlu olup olmadığını belirleyebilmek için çevre yönetim sistemlerinin

yeterliliği, güvenirliği, verimliliği ve maliyet etkinliğinin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi sürecinden oluşmaktadır. Bu denetim ile ekipman, malzeme, tesis, depolama alanları, proseslerin güvenirliği ve performansı için yapılan incelemelerin yanında, çalışan prosedürün kalitesi, emisyon, deşarj ve atıkların durumunu, bunlarda herhangi bir sorun olup olmadığını belirlemek için yapılmaktadır. Bu denetimin temel amacı olabildiğince az atık çıkmasını sağlamaya ve kirliliği henüz oluşmadan önlemeye odaklanmasıdır<sup>352</sup>.

- **evre Yönetim Yapılarının Denetimi:** evre yönetim yapısı; evre yönetim sistemini oluşturmak, geliştirmek ve sistemin çalışmasını sağlamak amacıyla çalışan personel, kullanılan fonlar ve gerçekleştirilen işlemlerden oluşur. Bu denetimin amacı da bu yapıyı oluşturan unsurların çalışıp çalışmadığını değerlendirmektir. Bu denetim evre yönetim sistemini bir bütün olarak ele alıp incelemektedir.
- **Satın Alma Denetimi:** Bu denetim türü bir işletmenin başka bir işletmeyi satın alması veya birleşmek istemesi durumunda o işletmenin çevresel sorumluluklarının olup olmadığını tespit etmek amacıyla yaptırılmış olduğu incelemelerden oluşmaktadır. Burada işletmenin yapacağı denetim birlikte faaliyetlerine devam edeceği diğer işletmenin mevcut durumunda veya geçmişte çevreye olan etkisinin mevzuat hükümlerine uygunluğunu inceleyerek hangi sorumluluklarla birlikte devraldığını belirlemektir.
- **Planlama İşlemlerinin Denetimi:** Planlama işlemlerinin çalışıp çalışmadığını denetlemek amacıyla gerçekleştirilir. Bu denetimler çoğunlukla denetime yetkili kurumlar tarafından endüstrileri kontrol etmedeki etkinliklerini kamuoyuna göstermek amacıyla gerçekleştirilmektedir.

#### 4.2.3.2. Denetim Yapana Göre Sınıflama

Denetimi yapana göre ayırmda kamu, özel ve karma olmak üzere üç denetim türünden bahsedilebilir<sup>353</sup>.

---

<sup>352</sup> M. G. Royston and T.M. Mc Carty. "The Environmental Management Audit", **Industry and Environment**, Vol. 11, No. 4, (1988), s20.

<sup>353</sup> Ergün, s.107-109.

- **Kamu Denetimi:** Çevre denetiminin kamu kurum veya kuruluşları ya da devletin belirlemiş olduğu denetim birimleri tarafından yapılması şeklindeki denetim türüdür. Kamusal denetim hem kamu kuruluşları hem de özel kuruluşlar üzerinde yapılabilmektedir. Türkiye’de Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan denetimler ile Sayıştay tarafından performans denetimleri, ABD’ de ise EPA tarafından yapılan denetimler örnek olarak verilebilir.
- **Özel Denetim:** Özel şirket veya işletmeler tarafından yapılan çevre denetimleridir. Bu tür denetimde kamu tarafından yetki belgesi verilmiş olan ve kanunlarda ki hükümlere göre denetim yapan özel firmaların faaliyetleri ifade edilmektedir.
- **Karma Denetim:** Kamu ve özel kurum ve kuruluşlar tarafından birlikte yürütülen denetimdir. Ülke içerisinde kamu alanında yapılan denetimlerin yetersiz kalması veya personel eksikliği sebebi ile özel sektör ile beraber denetim faaliyetlerinin yapılmasıdır.

#### 4.2.4. Çevresel Denetim Süreci

Çevre denetiminin uygulama süreci konusunda kesin bir standart söz konusu değildir. Yapılan incelemelerde işletmelerin denetimleri sırasında kendilerine özgü süreç dahilinde incelemeleri yürüttükleri görülmektedir<sup>354</sup>. Bu açıdan yaklaşıldığında çevre denetimini üç aşamalı bir süreç şeklinde ifade edebiliriz. Bunlar<sup>355</sup>; planlama, inceleme ve raporlama aşamalarıdır.

##### 4.2.4.1. Planlama Aşaması

Bu aşamada ilk olarak denetimin işletmenin bir bölümünde mi yoksa tamamında mı uygulanacağına karar kılınır; denetimde bulunacak kişiler tespit edilir; konuyla ilgili arka planda kalan bilgilere ulaşılır; parasal olarak ifade edilen finansal nitelikli belgelerle ilgili çevresel sistem ve kontrol faaliyetleri analiz edilir; detaylı bir denetim

---

<sup>354</sup> Kaya, s.161.

<sup>355</sup> Aymaz, s.83.

raporu hazırlanır ve son olarak deneyimli ve yetenekli bir denetim kadrosu oluşturulur. Bu aşamaları kısaca açıklayacak olursak<sup>356</sup>;

- **Denetimin planlanması:** Bu kısımda denetimin kapsamının ve niteliğinin belirlenmesi, denetimin amaç ve hedeflerinin tespit edilmesi, belirlenen hedeflere yönelik stratejilerin ve sorumlukların belirlenmesi gerekmektedir.
- **Denetim Programının Hazırlanması:** yapılan denetim planının nasıl işleyeceğine dair programın oluşturulması gerekir. Program oluşturulurken mevcut veri ve finansal kaynaklar, denetime yardımcı olacak personel ve denetim ekibinin durumları dikkate alınmalıdır.
- **Denetim Ekibinin Seçimi:** Denetim işinin gerçekleşmesine yardımcı olacak ekibin seçilmesi ve kaynakların dağıtımı önemli bir süreçtir. Bu ekibin içerisinde çevre konusunda tecrübeli kişilerin yanı sıra muhasebe, finans gibi uzmanlık alanlarına sahip ayrıca incelenen işletmenin bulunduğu sektörü iyi tanıyan ekip elemanlarının olması gerekmektedir. Bunların yanında işletme içerisinden de danışmanlık yapacak bir kişinin de bulundurulması gerekir.
- **Denetlenecek İşletme hakkında Bilgi Edinme:** Burada amaç işletmenin türü, denetim yapılacak olan alan ya da bölge hakkında bilgi edinilmesidir. Bu işlemi anket ya da görüşme tarzında bilgi edinme şeklinde bir yol izlenebilir. Bu sayede denetimin sonunda işletme yönetiminin de denetimden beklentileri de netleşmiş olacaktır.

#### 4.2.4.2. İnceleme Aşaması

Bu aşamada denetlemesi yapılacak raporlar seçilir ve detaylı ve bağımsız bir denetim yapılması sağlanır. İnceleme aşamasında şu faaliyetler gerçekleştirilir<sup>357</sup>;

- İşletme tarafından yapılan kayıtların, uygunluk sertifikalarının, atık boşaltım ruhsatının ve lisanslarının denetimi,
- İşletmenin politika ve yordamlarının incelenmesi ve risklerin belirlenmesi,

---

<sup>356</sup> Kaya, s.162-163.

<sup>357</sup> Kaya, s. 163.



- Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının çalışmasının anlaşılması ve etkinliğinin ölçülmesi amacıyla yönetim yetki ve sorumluluklarının incelenmesi,
- Çevre yönetim sisteminin etkinliği ve özellikle atık yönetimi konusunda tecrübeli personel ile görüşmelerin yapılması,
- İşletme çevresinin fiziki incelemesinin yapılması,
- Çevre ile ilgili donanımların denetlenmesi, çevre konusunda belirlenen politikaların incelenerek hava, su ve toprak analizlerinin alınması,
- Elde edilen kanıtların denetim ekibi ile değerlendirilerek işletmenin çevresel durumunun tespit edilmesi,

#### **4.2.4.3. Raporlama Aşaması**

Denetim sona erdikten sonra araştırmaların ve bulguların tetkiki, analizi, olası hatalar ortaya çıkartılır ve iyi uygulamaların performans tanımlaması gerçekleştirilir. Bu doğrultuda denetçi raporu hazırlanır; denetim alanı ve hedefi, kullanılan yöntem, sonuçların özetleri ve hareket sahası kayıt altına alınır. Bu aşamada hazırlanan denetim raporunda şu bilgilerin olması istenir<sup>358</sup>;

- Amaçlar ve kullanılan yöntemler,
- Çevre denetim ölçütlerinin güçlü ve zayıf yönleri
- İşletmenin kanun ve yönetmelikler ile belirlemiş oldukları politika ve yordamlara uyumu,
- İleride oluşabilecek riskler ve sorunların değerlendirilmesi,
- İşletme personelinin çevre konusundaki yeterliliğinin belirlenmesi,
- Oluşabilecek olumsuzluklara karşı işletmenin almış olduğu önlemlerin değerlendirilmesi,

---

<sup>358</sup> Kaya, s.164.

- Çevre konusunda işletmenin performansı ve uygulamadaki prosedürlerinin geliştirilmesi konusunda öneriler,
- Gelecekte işletme faaliyetlerini etkilemesi muhtemel içsel ve dışsal faktörlerin belirtilmesi.

### **4.3. Türkiye’de Belediyelerin Denetimi**

Türkiye’de belediyelerin denetimi; merkezi yönetimlerin yerel yönetimler üzerindeki denetim ve gözetimi esasına dayanmakta olup, merkezi yönetimin etkinlik ve verimliliği ile doğru bir şekilde çalışması, kamu personelinin elindeki kaynaklarla doğru zaman ve yerde yasalar dâhilinde işlemlerini doğru bir şekilde gerçekleştirmesine referans vermektedir<sup>359</sup>.

#### **4.3.1. Türk Yönetim Hukukunda Denetim Yetkisinin Kaynağı ve Kapsamı**

Yönetsel denetim yetkisi, kaynağını doğrudan yasalardan almaktadır. Yasalar yetki vermekte, sınır çizmekte ve yetkinin nasıl kullanılacağını belirtmektedir. Dolayısıyla yönetimler yasal çerçevenin dışarısına çıkamazlar. Bununla birlikte bu yetki yasalarda yer almasa da geçerli olan genel denetim yetkisine dayandırılabilir. Belediyeleri denetleme yetkisi; Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Kamu İhale Kurumu, Kamu Görevlileri Etik Kurulu, Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ve Sayıştay'a aittir<sup>360</sup>.

Yasalar tarafından bu kurumlara tanınan denetim yetkisinin kapsamında şu hususlar bulunmaktadır;

- Mali denetim,
- Düzenleyici işlemlerin tasdik ve teftişi,
- Memurlar üzerindeki denetim,
- Plan, proje ve kararların uygunluğu.

---

<sup>359</sup> Alptekin Aktalay ve Erdal Abdulkakimoğulları, "Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.6, Sayı.12, (2010), s.183.

<sup>360</sup> Sema Ceyda Gedik, "Yönetsel Denetim Açısından Büyükşehir Belediye Müfettişliği ve Teftiş Kurullarının Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Örneğinde İncelenmesi", (**Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kocaeli Üniversitesi S.B.E, 2012), s.25.

#### **4.3.1.1. Hesap Verme Sorumluluğu ve Şeffaflık**

Belediyelerin denetiminde en önemli unsurların başında özel ya da kamu sektöründen olsun işletmelerin hesap verme sorumluluğu gelmektedir. Belediyelerde; hesap verme yönetim olgusunun özünde olan ve kaynakları yöneten her birimin en temel sorumluluğudur. Bu bağlamda, belediyeler de kendilerini seçen halkın bilgi isteme, hesap sorma gibi taleplerine karşın hesap verme yükümlülüğüne sahiptirler. Hesap verme sorumluluk sisteminin en temel enstrümanları ise faaliyet raporlarıdır. Faaliyet raporları başta Sayıştay olmak üzere diğer denetim makamları tarafından belediyelerin "hesap verdiği" zeminler olarak kabul edilir<sup>361</sup>.

Hesap verme sorumluluğundan bağımsız düşünülmecek bir diğer unsur ise şeffaflıktır. Hesap verilirken, belediyeler her şeyden önce şeffaf olmalı; kullandıkları kamu fonlarının kullanılma nedenleri, biçimleri ve sonuçları hakkında kamuoyuna dürüstçe açıklama yapmalıdırlar. Özellikle yeni yönetim yaklaşımları doğrultusunda, bir belediyenin idari alanında yaşayan kent sakinlerinin de "müşteri" gibi değerlendirilmesi gerçeği gözetildiğine, belediyenin performans bilgileri bu sakinlere ve diğer paydaşlara da açıklanmalı ve açıklamalar şeffaf olmalıdır.

#### **4.3.1.2. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**

Belediyelerin son yıllarda tıpkı bir özel sektör kuruluşu gibi denetlenmesine karşın geliştireceği unsurlar; stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemedir. Bu bağlamda, belediyeler 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Belediye Yasalarına göre öncelikle stratejik plan yapmak zorundadırlar. 5018 sayılı kanunun 3. maddesinin n) fıkrasına göre stratejik plan; "kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı" kapsamalıdır.

#### **4.3.2. İç Denetim ve Belediyelerde Kurum İçi Denetim**

5018 sayılı Kanun'da iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilip

---

<sup>361</sup> Hasan Baş, "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", <http://murattuncel.net/hasanbas.pdf>, (18 Mayıs 2014).

yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tarif edilmektedir. Belediyelerde iç denetim ise ; "belediyelerin faaliyetlerinin, iş ve işlemlerinin ve buna dayanak olan kararların yerel yönetim biriminin kendi organ ve birimleri tarafından denetim ve incelemeye tabi tutulmasıdır"<sup>362</sup>. Bu bağlamda, belediyelerde gerçekleştirilen iç denetim türleri aşağıda açıklanacaktır.

#### **4.3.2.1. Hiyerarşi Denetimi**

Belediyelerde hiyerarşik denetim; "devletin tüzel kişiliği altında örgütlenmiş yönetimin başkent ve taşra kuruluşlarında ve farklı kamu tüzel kişilikleri olan coğrafi ve hizmetsel yerinden yönetim kuruluşlarının kendi içlerinde, geleneksel emir komuta zinciri içinde gerçekleşen temel yönetsel denetimdir". Hiyerarşik denetimde bir kuruluşa ait birimlerin mevcut hukuk düzenine uyup uymadıklarını, yapılan eylem ve işlemlerin ve kullanılan metotların verimliliği, ekonomiye etkinliği ve hizmet kalitesini sağlamaya, kuruluşun amacını gerçekleştirmeye yeterli olup olmadığını incelemek, araştırmak, soruşturmak ve personelin eğitimine yardımcı olmak amaçlanmaktadır<sup>363</sup>. Hiyerarşik denetim şu şekillerde uygulanır:

- Üst, astın memuriyet durumuna dair atama, terfi, sicil vb. işlemler yapabilir,
- Üst astı disiplin anlamında denetler ve gerekirse disiplin cezası verebilir,
- Üst ile ast arasında görev dağılımı gerçekleştirilebilir,
- Üst astlarına emir ve talimat verebilir.

İşlemler üzerinde ise hiyerarşik denetim;

- Üst astın işlemlerini hukuki anlamda ve performans anlamında denetleyebilir,
- Üst astın işlemlerini ilga edebilir, geri alabilir, düzeltebilir ya da uygulanmasını geciktirebilir.

---

<sup>362</sup> Gedik, s.36.

<sup>363</sup> Abdurrahman Taraktaş. "Yerel Yönetimlerin Denetimi", Canatay Hacıköylü (Ed.), **Yerel Yönetimler** içinde (94-112), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2928, Eskişehir 2013. s.102.

#### 4.3.2.2. Teftiş Kurulu Tarafından Yapılan Denetim

Teftiş kurulları, bürokrasi içerisinde en yetenekli ve tecrübeli denetim elemanlarının oluşturduğu kurullar olarak belediyeleri denetlerken iki ana unsur üzerinde hareket ederler. Bunlar<sup>364</sup>;

- Kontrol ve inceleme sırasında belirlenmiş olan hata ve aksaklıklar nedeniyle personelin uyarılması ve işlemin doğrusunun öğretilmesi vb. dayanan eğitici ve yol göstericilik,
- Elde edilen bulgular değerlendirirken sistemin kendini yenilemesini sağlayan ve sistem üzerinde geliştirici ve kalite yükseltici önlemlere yer veren yenilikçilik.

Teftiş kurulları başkanlık şeklinde örgütlenmiş yapılar olarak; kurul başkanı, başmüfettiş, müfettişler ve müfettiş yardımcılarında oluşur. Bu kurullar bir işletmedeki usulsüzlük ve yolsuzluğun tespiti, idari, hukuki ve mali yönleriyle raporlanması gibi işlemlere sahiptirler. Ancak kurulların raporları tavsiye niteliğinde olup, tespit edilen usulsüzlükler hakkında yöneticinin karar vermesi nedeniyle teftiş kurulunun emeklerinin boşa gitme riski bulunmaktadır.

#### 4.3.2.3. Belediye Meclisi Tarafından Yapılan Denetim

Belediye meclisinin denetim yetkisini kullandığı alanlar; faaliyet raporunun değerlendirilmesi, denetim komisyonu, soru, genel görüşme ve gensorudur. Bu bağlamda<sup>365</sup>;

- **Denetim komisyonu:** Nüfusu 10,000'in üzerindeki belediyelerde, belediye meclisi her Ocak ayında belediyenin bir önceki yılki gelir ve giderleri ile bunlara dair finansal tabloların denetimi için kendi üyeleri arasında gizli oyla ve üye sayısı 3-5 arası bir denetim komisyonu oluşturur.
- **Soru:** Belediye meclis üyeleri meclis başkanlığına belediye işleriyle ilgili önerge vererek sözlü ya da yazılı soru verebilir. Bu sorular yine sözlü ya da yazılı olarak cevaplandırılır.

---

<sup>364</sup> Gedik, s.43-44.

<sup>365</sup> Gedik, s.47.

- **Genel Görüşme:** Meclis üyelerinin en az üçte biri meclis başkanlığından belediyenin işleriyle ilgili herhangi bir konuda genel görüşme açılmasını isteyebilir. Meclis bu isteği kabul ederse konu gündeme alınır.
- **Gensoru:** Belediye meclisindeki üye sayısının en az üçte biri oranındaki üyenin imzasıyla belediye başkanı ile ilgili gensoru önergesi verilebilir. Meclis üyelerinin her biri belediye işleri ile ilgili herhangi bir konu hakkında meclis başkanlığına önerge vererek gensoruda bulunabilir. Gensoru önergesi meclis üye tam sayısının çoğunluğunca varit görüldüğü taktirde gündeme alınır ve üzerinden 3 tam gün geçtikten sonra belediye başkan veya görevlendireceği kişi gensoruya meclis önünde cevap verirler<sup>366</sup>.
- **Faaliyet Raporu:** Belediyelerin faaliyetlerine ilişkin raporun hazırlanması ve raporun içeriği Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 41'inci maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenmiş olup; stratejik plan ve performans hedefleri doğrultusunda yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu doğrultusunda meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklamalıdır. Bu rapor, belediye başkanı tarafından hazırlanır ve bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına dair bilgi ve değerlendirmeleri içerir.

#### 4.3.2.4. İç Denetçiler Tarafından Yapılan Denetim

İç denetim belediyenin kendi yerleşik denetim birimleri ya da denetim elemanları tarafından yapılan denetim olup, belediyenin çalışmalarına değer katılması, onların geliştirilmesi için kaynakların ekonomik, etkin ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini tespit için gerçekleştirilen bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Türkiye’de kamu sektöründe iç denetim, AB’ye adaylığın kabulü ve 2005’te tam müzakerelerin başlaması süreciyle ilişkili olarak 2003 yılında yasalararak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamıştır. İç denetçilerin kurum içindeki görevleri şu şekilde sıralanmaktadır<sup>367</sup>;

---

<sup>366</sup> Süleyman Birol Uyar, “Yerel Yönetimler Üzerindeki Yargısal Denetim”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, 2002), s.22.

<sup>367</sup> Gedik, s.45-46.

- Belediyenin iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin incelenip değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi kavramının idareye tanıtılması, uygulanması noktasında öneriler geliştirilmesi,
- Performans değerlendirmelerinin yapılması ve önerilerde bulunulması,
- Mali işlemlerin politikalar, mevzuat, idari esas ve usullere uygunluğunun denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğu ve güvenliğinin incelenmesi,
- Belediyelerin ürettikleri bilgiler ile kamuoyuna açıklanan rapor, mali istatistik ve tabloların doğruluk ve güvenilirliklerinin incelenmesi,
- Elektronik bilgi sistemi ve e-devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi.

#### **4.3.3. Belediyelerde Dış Denetim**

Belediyelerde kurum içi denetim dışında kurum dışındaki denetim görevlilerinin gerçekleştirdiği ve iç denetimin tamamlayıcısı olan bir dış denetim mekanizması söz konusudur. Dış denetimde belediyenin faaliyetleri başka bir kurum tarafından daha önce belirlenmiş olan ilkeler doğrultusunda denetlenir. Türkiye’de belediyeler; Sayıştay, İçişleri Bakanlığı, yargı, T.B.M.M, kamuoyu ve ombudsmanlık müessesesi tarafından dış denetime tabi tutulmaktadır.

##### **4.3.3.1. İdari Denetim (Vesayet Denetimi)**

Hukuk literatüründe vesayet kavramı, “küçüklerin, mahcurların menfaatlerinin korunması amacıyla özel hukukta düzenlenmiş olmasına rağmen, bir nevi kamu hizmeti taşıyan kurum<sup>368</sup>” şeklinde tanımlanmıştır. Buradaki “vesayet” kelimesinin anlamı özel hukuktaki anlamından farklıdır. Merkezi yönetimin seçimle işbaşına gelmiş organlara sahip özerk yerel yönetimlerin hiyerarşik olarak üstü olması söz konusu değildir. Ancak kamu idaresinin bütünlüğünün sağlanması bakımından merkezi yönetimin yerel

---

<sup>368</sup> Hukuk Terimleri Sözlüğü, [http://www.legalisplatform.net/ozel\\_dosyalar/Hukuk%20S%C3%B6z%20l%C3%BC%20%9F%C3%BC-adalet.gov.tr.pdf](http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Hukuk%20S%C3%B6z%20l%C3%BC%20%9F%C3%BC-adalet.gov.tr.pdf) (12 Mart 2015).

yönetimler karşısında bir üstünlüğü de bulunmaktadır. Bu üstünlük kamu hukukunda tanımını vesayet kelimesinde bulmuş ve dış idari denetim, idari vesayet denetimi olarak adlandırılmıştır. Yerel yönetimler üzerindeki asıl idari denetim şekli, idari vesayet denetimidir ve esas itibariyle merkezi yönetim tarafından yapılmaktadır<sup>369</sup>. İdari vesayet kavramı ise; merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında bir ilişki sağlamak ve yerel yönetimlerin aldıkları karar ve fiilleriyle devletin birliğini ve kamu hizmetlerinde var olan bütünlüğü bozmalarına engel olmak için getirilmiş hukuki müessese şeklinde tanımlanabilir.

Merkezin yerel yönetimler üzerinde denetimi bir vesayet denetimi olarak ön plana çıkmaktadır. Bu denetime aynı zamanda yönetsel denetim adı da verilmiş olup, amacı yerel yönetimlerin kendi yetkilerini aşmasını önlemektir. 1982 Anayasası'na göre vesayet denetimi; "merkezi idare, mahalli idareler üzerinde, mahalli hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idare vesayet yetkisine sahiptir" hükmüyle açıklanmaktadır. Vesayet denetimi, mahalli idarelerin karar, eylem, işlem organ ve görevlileri üzerinde ayrı ayrı ya da beraberce uygulanmakta olup, hiçbir şekilde devredilemez ve yetkili merci tarafından kullanılır<sup>370</sup>. Vesayet makamının belediyeler üzerindeki yetkileri şunlardır;

- Onama,
- Onamama,
- Uygulamasını erteleme,
- İdari yargıda dava açma.

Vesayet denetiminin en önemli aracı mali denetimdir. Mali denetim sayesinde yerel yönetimlerin vesayet karşısında güçsüz ve küçük birimlere dönüşmesi sağlanırken, merkeze bağılılıkları da stabil kalmaktadır. Vesayet denetimi Sayıştay ve İçişleri Bakanlığı'nın denetim mekanizmaları ile sağlanmaktadır.

---

<sup>369</sup> Taraktaş, "Yerel Yönetimlerin Denetimi", s.103.

<sup>370</sup> Gedik, s.23-27.



## a) Sayıştay Denetimi

1982 Anayasasının 160.maddesine göre Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini yapmakla görevlidir. Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay'ın görevleri arasındadır<sup>371</sup>.

2010 yılında kabul edilen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay'ın denetim alanları arasında yerel yönetimler de bulunmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay, belediyelerin düzenlilik ve performans denetimlerini gerçekleştirir. Buna göre;

- **Düzenlilik denetimi;** Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesini içerir<sup>372</sup>.
- **Performans denetimi;** Hesap verme sorumluluğu doğrultusunda idarenin belirlediği hedef ve göstergelerle ilgili faaliyet sonuçlarının ölçülmesini içerir<sup>373</sup>. Sayıştay Başkanlığınca ise performans denetiminin amaç ve hedefleri; “ Kamu hizmetlerinde sürdürülebilir gelişmeler sağlamayı, hizmetlerin kalitesini arttırmayı, parasal etkiler yaratmayı, değer katmayı, hesap verme sorumluluğunu ve şeffaflığı geliştirmeyi amaçlar. Bu amaca ulaşmak için Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve denetlenen kurumlara güvenilir bilgiler sağlamayı ve denetlenen kurumlardaki gelişmeleri destekler. Amaç ve hedeflere ulaşmak için: Sistemleri ve kontrolleri incelemek; performans yetersizliklerinin sebeplerini ve etkilerini belirlemek; gelişme yollarını göstermek; denetlenen kurumlar için maliyet

---

<sup>371</sup> Fehmi Başaran. “Küresel Bir Kamu Malı Olarak Çevrenin Artan Önemi ve Sayıştay Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı.65,Nisan-Haziran 2007, s.104.

<sup>372</sup> 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, Mad.36, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf> (12 Mart 2015).

<sup>373</sup> Gedik, s.34.

etkinliği olan öneriler geliştirmek; Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne güvenilir, dengeli ve etkili raporlar sunmaktır”<sup>374</sup> şeklinde belirtmiştir.

#### **b) İçişleri Bakanlığı Denetimi**

Belediye Kanunu'nun 57. maddesine göre İçişleri Bakanlığı belediye hizmetlerinde görülen aksaklıkların giderilmesini, hizmetin özelliğine göre belirli bir süre içerisinde belediyen ister, şayet getirilmezse bu talep valiye iletilir. Bu doğrultuda Mülkiye Teftiş Kurulu Başkanlığı ve Mahalli İdareler Kontrolörleri devreye girer.

#### **4.3.3.2. Diğer Dış Denetim Unsurları**

Belediyelerde dış denetim vesayet denetimi dışında çeşitli şekillerde yürütülmektedir. Bunlar<sup>375</sup>;

- **Yargı Denetimi:** Yerel yönetimler üzerinde yerel ya da yüksek mahkemelere götürülen davalar aracılığı ile yönetsel ve mali alanda bir yargı denetimi sağlanmaktadır. Bu bağlamda; denetlenen unsur yerel yönetimlerin faaliyetlerinin hukuka uygunluğuna ilişkindir. Çoğu kez yerel yönetimler için bir teminat teşkil eden yargı denetimi, aynı zamanda yerel yönetimleri, merkezi yönetimin yanlış veya keyfi davranış ve kararlarına karşı da koruma işlevi gördüğü söylenebilir. Çünkü, düzenlediği toplumsal ilişkilere kesinlik ve istikrar kazandırmanın yanında tartışmaları da önlemektedir. Ancak, halkın teknik ve hukuki konuları bilmemesi ve bu işin çoğu kez avukat creti ve diğer masraflar gerektiğinden, haksız idare karşısında bireyler mağduriyetini giderememektedirler. Bu açıdan yargı denetimi bazı güçlükler de doğurabilmektedir<sup>376</sup>.
- **Türkiye Büyük Millet Meclisi Denetimi:** Türkiye Büyük Millet Meclisi yerel yönetimler üzerinde denetimini; yereldeki ihtiyaçlar doğrultusunda yasal düzenlemeleri yaparak gerçekleştirir. Bunun dışında soru, meclis araştırması, genel görüşme ve gensoru ile de Türkiye Büyük Millet Meclisi denetimi sağlanmış olur.

<sup>374</sup> Mehmet Efendi. **evre ve Sayıştay**, Ankara, 2005, s.143

<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn50CevreveSayistay.pdf> (10 Nisan 2015).

<sup>375</sup> Recep Sanal, "Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi", **Türk İdare Dergisi**, Sayı.438, (Mart 2003), s. 107-109.

<sup>376</sup> Uyar, s.26.

- **Kamuoyu Denetimi:** Gerek kitle iletişim araçları gerekse de baskı unsurları (protesto, grev, boykot, kulis vb.) ile yerel yönetimler üzerinde kent sakinlerinin ve diğer paydaşların denetleme hakkı bulunmaktadır. Yerel halkın temel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak için var olan yerel birimler, başka bir deyişle yerel bürokrasi üzerinde en önemli denetim, halk denetimi de denilebilen “kamuoyu” denetimidir. Özellikle, seçimle iş başına gelen yerel idarecilerin denetiminde kendini “oy” olarak gösteren bu denetim, kamuoyu elinde önemli bir koz olarak değerlendirilebilir. Kamuoyu denetiminin etkili olabilmesi için, toplumda toplumsal davranış geleneğinin yaygınlığı çok önemlidir.
- **Ombudsman:** Yerel yönetimler önem kazandıkça merkezi yönetimlerin yanında onlar için de yerel ombudsmanlık kurumunun devreye girdiği görülmektedir. Ombudsman Türkiye’de kamu denetçisi olarak ifade edilmektedir<sup>377</sup>. Ombudsman, kamu görevlilerinin işlem ve davranışlarının yasalara uygun olup olmadığı araştırmaya ve uygunluğu sağlayıcı yolları önermeye yetkili denetçi olarak tanımlanmıştır. Bazı ülkelerde yerel için ayrı merkez için ayrı ombudsmanlar belirlenmiştir. Ombudsman kent sakinlerinin yerel yönetimden kaynaklı sorunlarının çözülmesi ve hizmetlerin daha iyi sağlanması amacıyla önerilerde bulunmaktadır.

#### 4.4. Belediyelerde Çevre Denetiminin Uygulanabilirliği

Türkiye’de belediyelerde çevre denetiminin uygulanması mevzuatla ilişkili bir husustur. Özellikle AB sürecinde yerel yönetimlerle ilişkili mevzuat değişiklikleri sonucunda "vesayet denetimi" özellikle mali denetim anlamında sona ermemiş olsa da, çevresel krizlerin yerinden yönetenler tarafından çözüldüğü bir düzleme geçilmiştir. Bu bağlamda, gerek vesayet denetimini sağlayan aygıtlar gerekse de bir yerel yönetimin paydaşları yerel yönetimleri bölgelerinde gelişen çevresel krizlerle ilgili faaliyetleri konusunda hesap vermeye ve şeffaf olmaya çağırabilmektedir. Bu doğrultuda, çevre denetiminin uygulanabilirliği yasal mevzuattaki düzenlemelerin yanında yerel yönetim unsurlarının inisiyatifi ile ilişkilidir<sup>378</sup>.

<sup>377</sup> Taraktaş, “Yerel Yönetimlerin Denetimi”, s.104.

<sup>378</sup> Zengin, s.122.

Bu doğrultuda Türkiye'de Sayıştay, İç İşleri Bakanlığı, TBMM ve kamuoyu üzerinden bir denetimin varlığından bahsedilebilirken, ombudsmanlık sisteminin henüz çok yeni dile getirilmeye başlanan ve pratikte karşılığı sağlanmamış bir denetim uygulaması olduğu görülmektedir. Alıca' ya göre ise çevre denetiminde yerel yönetime sorumluluk atfetmek için oldukça muğlâk bir yasal çerçeveden bahsetmektedir. Çünkü yerel yönetimin öncelikle çevresel bir işlem ya da faaliyet gerçekleştirmesi gerekmektedir. Ancak bu durum hizmet kusuru olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle ortada bir zarar olmalı ve hukuken korunan bir menfaate karşı bu zarardan söz edilebilmelidir<sup>379</sup>.

Günümüzde kamu malı olarak ifade edilen çevrenin, koruma ve önleme faaliyetlerinin daha fazla etkin hale gelebilmesi için bağımsız denetimin ön plana çıkması gerekmektedir. Bu konuda Sayıştaylar çevre denetimine giderek daha fazla ağırlık vermektedirler<sup>380</sup>. Sayıştaylar tarafından yapılan performans denetimi içerisine çevre denetimi de dâhil olmaya başlamıştır. Sayıştaylar deneyimlerine dayanarak çevre denetiminde karşılaşılan sorunlara ilişkin aşağıdaki çözümleri önermektedirler<sup>381</sup>:

- Çevre denetimini Sayıştayın stratejik planlarına dâhil etme;
- Denetimin kapsamını çevre sorumluluklarının kamu kuruluşları arasında dağılımı ve koordinasyonunu gözetecek biçimde planlama;
- Denetimde çevre politikasının genel ilkelerine bağlı kalma;
- Kıyaslamalar yapma, iyi uygulamaları örnek alma; denetim rehberlerinden yararlanma;
- Eğitim;
- Çevresel göstergeler ve izleme;
- İletişim ve medya kanallarını kullanarak raporları kamuoyuna ulaştırma;
- Meclis ile iletişim; raporlama.

Yerel yönetimlerde çevre denetiminin varlığından söz edebilmek için çevresel faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegre edilmesi gerekmektedir. Burada bahsedilen noktada muhasebe sisteminin değiştirilmesi değil hesap planı içerisine çevre verilerinin daha ayrıntılı olarak alınması ve bunların

---

<sup>379</sup> Alıca, s.101-102.

<sup>380</sup> Başaran, s.107.

<sup>381</sup> Kubalı, s.109.

mali raporlarda da gösterilmesi gerekliliğidir. Bu sayede denetime konu olacak olan çevresel bilgiler sadece uygunluk denetimi içerisinde değil, aynı zamanda finansal tablo denetiminde de dikkate alınacaktır.

Denetimin yapılması için kabul edilen ölçütlere de ihtiyaç duyulmaktadır. Çevre denetimi içinde kanunlarda, yönetmeliklerde daha belirgin ölçütlerin kullanılması ve muhasebe genel tebliği içerisine çevre konusunun da eklenmesi gerekmektedir. Çevre sorunlarının yerel özellikli olması gerçeğinden hareketle çevre muhasebesi ve raporlamasının belediyelerde uygulanmasını zorunluluk olarak göstermektedir. Belediyelerin sahip olması gereken çevre yönetim sistemleri, kullandıkları belge ve dokümanlar da çevreye ait bilgilerin ayrıca belirtilmesi sonucunda çevre denetiminin de uygulanabilirliği kolaylaşacaktır.

Türkiye’de belediyelerin mali denetimi genellikle Sayıştaylar tarafından yapılmaktadır. Ancak son dönemlerde kamuoyunda ve mecliste Sayıştayların bu denetimleri yerine getirmekte ağır kaldığı eleştirileri sıklıkla gündeme gelmeye başlamıştır. Bunun başlıca nedenleri arasında personel eksikliğinin geldiği görülmektedir. Yeni TTK ile birlikte bağımsız denetim gerçekleştirecek muhasebe meslek mensubu niteliklerinde genişleme sağlanarak bu mesleği icra edecek meslek mensuplarında sayısal bir artışa yol açılmıştır. Sayıştayların bu gün itibari ile yapmış oldukları denetimler çerçevesinde belediyelerin bütçeleri ve mizanları yer alırken mali tablo denetimleri gerçekleştirilmemektedir. 2016 yılı itibari ile denetim kapsamlarına mali tablolarda alınacaktır. Fakat bugün dahi belediyelerin denetimini tam anlamıyla yetiştiremeyen Sayıştayların bu yeni gelecek denetim alanı ile birlikte daha da zorluk yaşayacakları aşikardır. Bu noktada bizim önerimiz belediyelerin mali denetimleri konusunda TÜRMOB aracılığı ile bağımsız denetim işlerinin muhasebe meslek mensupları tarafından da yürütülmesinin önünün açılmasıdır.

Türkiye’de merkezi yönetim geleneği oldukça köklü ve bürokratik motiflerle donatılmış olup, yerel yönetimlerin özerkliği üzerinde sınırlandırıcı etkiler üretmektedir. AB mevzuatına uygunluk doğrultusunda çeşitli gelişmeler kaydedilmekle birlikte, henüz merkezin yerele karşı üstünlüğünü sınırlandıran ve yerelin kendi mali denetimini sağladığı bir yapıdan bahsedilememektedir. Bu durum çevre denetimi konusu için de

geçerlidir. Denetim fonksiyonunun merkeziyetçilikten yerel düzeye indirilmesi sonucunda çevresel etkilere karşı yerel düzeyde daha kalıcı çözümler üretilebilecektir.

Bu bölümde ilk olarak denetim kavramı ve denetimin tarihçesi başlığı altında denetim türleri, uluslararası denetim standartları ve denetim süreci açıklanmıştır. Daha sonra çevresel denetim başlığı altında çevresel denetimin amacı, çevresel denetimin fayda ve sakıncaları, çevresel denetimin türleri ve çevresel denetim süreci konularında bilgiler verilmiştir. Türkiye’de belediyelerin denetimi başlığı altında ise Türk yönetim hukukunda denetim yetkisinin kaynağı ve kapsamı, belediyelerde iç denetim ve dış denetim konuları açıklanmıştır. Son olarak belediyelerde çevresel denetimin uygulanabilirliği açıklanmıştır. Bundan sonraki bölümde çevresel faaliyetlerin denetimi ve raporlaması konusunda Türkiye’deki belediyelerin mevcut durumlarını ve farklılıklarını tespit etmek amacıyla yapılan araştırmaya yer verilecektir.

## **BÖLÜM 5: ÇEVRESEL FAALİYETLERİN DENETİMİ VE RAPORLAMASI: TÜRKİYE'DEKİ BELEDİYELER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Bu bölümde; önceki bölümlerde açıklamaya çalıştığımız teorik bilgiler ışığında hazırlanan anket formu aracılığı ile Türkiye'deki belediyelerin çevresel raporlama ve denetim konusundaki mevcut durumları ortaya konulacaktır. Belediyelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılık düzeyleri; belediyelerin türlerine, belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere, sahip oldukları standart belgelere, çevre politikalarına sahip olmalarına, belediyelerin bütçeden ayırdıkları paylara göre tespit edilmeye çalışılacaktır.

Belediyelerin çevresel denetime duyarlılık düzeyleri; belediyelerin türlerine, belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere, sahip oldukları standart belgelere, çevre politikalarına sahip olmalarına, belediyelerin bütçeden ayırdıkları paylara göre tespit edilmeye çalışılacaktır.

Belediyelerin çevresel denetim hakkındaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılacaktır. Ayrıca belediyelerin çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olup olmamaları, çevre ile ilgili ana veya yardımcı hesaplar kullanıp kullanmamaları ve çevresel faaliyetlerini raporlayıp-raporlamamalarına göre çevresel denetime olan bakışlarındaki farklılıklar ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

### **5.1. Araştırmanın Önemi**

Avrupa Birliği'ne üye olma aşamasında AB direktiflerine hazırlık çalışmaları devam eden Türkiye'de yasal mevzuat uyumu çalışmaları halen devam etmektedir. Bununla birlikte Türkiye'de belediyelerin çevresel raporlama ve denetimi konusu üzerinde yasal bir çalışma yapılmadığı görülmektedir. AB Çevre Müktesebatını oluşturan direktiflerden 300 kadarı çeşitli çevre konuları ile ilgilidir. Bu direktiflerin ikisi sadece üye ülkeler için bağlayıcı olmakla birlikte, diğer direktiflere aday ülkelerin de mevzuatlarını uyumlaştırmaları gerekmektedir. Özellikle Avrupa ve Amerika'da çevre muhasebesi başta olmak üzere çevresel raporlama ve denetim konusunu çeşitli yönlerden inceleyen çalışmalar bulunmakla birlikte, Türkiye'de çevresel raporlama ve

denetim konusunda çok az çalışma bulunmaktadır ve bunların neredeyse tamamı işletmeler üzerine yapılmıştır.

## 5.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı Türkiye'deki belediyelerin çevresel raporlama ve denetim faaliyetleri ile ilgili durumlarını ve farklılıklarını tespit etmektir. Türkiye'de bu konuda belediyeler üzerine yapılmış bir çalışma bulunmamaktadır. Yapılan anket çalışması<sup>382</sup> ile Türkiye'deki belediyelerin bu konudaki durumları hakkında fikir oluşturulmuştur.

## 5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Türkiye'deki 1395 belediye oluşturmaktadır. Evren biriminin hepsine ulaşmanın zaman ve maddi kaynak açısından sınırlı olması sebebiyle anket formlarının ulaştırılmasında yüz yüze görüşmenin yanı sıra belediye başkanlıklarının resmi e-mail adreslerine e-postalar gönderilerek, bir kısım belediyeler ile de telefon aracılığı ile görüşmeler sağlanarak anket sonuçları elde edilmeye çalışılmıştır. Bu sayede 1303 belediye başkanlığına anket formları ulaştırılmış bunlardan 443 tanesinden geri dönüş sağlanmıştır. Ancak 151 belediyenin anket formları eksik ya da hatalı olması sebebi ile sağlıklı sonuçlar elde edilemeyeceği için analiz dışında tutularak analize 292 belediyeden gelen veriler alınmıştır.

## 5.4. Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemleri

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formları internet aracılığı ile kurumların web adreslerine gönderilmiştir. Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde SPSS for Windows paket programı kullanılacaktır. Araştırmanın hipotezleri test edilirken bağımsız örneklem için değişkenler arasında ilişkilerin var olup olmadıklarının test

---

<sup>382</sup> Anket formunun hazırlanmasında aşağıdaki kaynaklardan yararlanılmıştır.

- Fahri Kurşunel, Ahmet Büyükşalvarcı ve Alper Tunga Alkan , “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma”, **Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl. 9, Sayı. 11, (2006), ss. 82-88.
- Fikret Otlu ve Gamze Ayça Kaya, “Çevre Muhasebesi İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt. 1, Sayı. 1, (2010), ss. 43-56.
- Vahdi Taşdemir, “İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi, SBE, 2011.
- Rukiye Aymaz. “Isparta Antalya Burdur Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımlarına İlişkin Bir Araştırma”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi, SBE, 2009.
- Meral Erol Fidan. “Atık Yönetimi ve Muhasebesi: Sakarya İlindeki İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Sakarya Üniversitesi, SBE, 2009.



edilmesi amacıyla ki kare testi (Chi-Square), ikiden fazla grup arasındaki farklılıkların incelenmesinde de ANOVA (F testi) testi uygulanacaktır. Ayrıca değişkenlerin analizinde Faktör Analizi uygulanarak, değişkenler arasındaki ilişkinin yapısı test edilecektir.

### **5.5. Araştırmanın Hipotezleri**

Çalışmada Türkiye’de bulunan belediyelerin ilk olarak çevresel muhasebe ve raporlama kapsamındaki farklılıklarını test eden hipotezler ele alınmıştır. Daha sonra belediyelerin çevresel denetim konusundaki farklılıklarını ve çevre muhasebesi ve raporlaması yapan işletmelerin çevresel denetime duyarlılıkları araştıran hipotezlere yer verilmiştir.

**Ana Hipotez (H<sub>0</sub>):** Belediyelerin (türleri, buldukları coğrafi bölgeler, sahip oldukları standart belgeler, çevre politikaları, bütçelerinden ayırdıkları paylar, çalışanların görevleri) çevre muhasebesi, çevresel raporlama ve çevresel denetime duyarlılıklarında farklılık yoktur.

#### **Alt Hipotezler:**

H<sub>1</sub>: Belediyelerin türlerine göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlama duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>2</sub>: Belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlama duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>3</sub>: Belediyelerin sahip oldukları standart belgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlama duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>4</sub>: Belediyelerin çevre politikalarına sahip olmaları açısından çevre muhasebesi ve çevresel raporlama duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>5</sub>: Belediyelerin bütçelerinden ayırmış oldukları paya göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlama duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>6</sub>: Belediye çalışanlarının görevlerine göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>7</sub>: Belediyelerin türlerine göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>8</sub> : Belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>9</sub> : Belediyelerin sahip oldukları standart belgelere göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>10</sub> : Belediyelerin yazılı/resmi çevre politikalarına sahip olmaları açısından çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

H<sub>11</sub> : Belediyelerin bütçelerinden ayırmış oldukları paya göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır

H<sub>12</sub> : Belediyelerin çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel faaliyetlere ait hesaplar) hakkında bilgi sahibi olup olmamaları, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır.

H<sub>13</sub> : Belediyelerin çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesaplar kullanıp kullanmaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır.

H<sub>14</sub> : Belediyelerin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlayıp raporlamaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır.

## **5.6. Araştırmanın Bulguları**

Türkiye'deki belediyelere yönelik yapılan anket çalışmasından elde edilen veriler istatistiksel yöntemlerle analiz edilmiş ve gerekli görülen yerlerde ise gözlemler ve benzer çalışmalardan atıflarda bulunulmuştur.

### **5.6.1. Belediyeler Üzerine Yapılan Anket Çalışmasına Ait Frekans Analizleri**

Araştırmaya katılan belediye çalışanlarının demografik özellikleri Tablo 14'e göre incelendiğinde cinsiyetlere göre dağılımda erkek çalışanların kadın çalışanlardan daha fazla ankete cevap verdiklerini görmekteyiz. Anketi 292 belediye çalışanı cevaplandırırken bunların 220'si erkek ve 72'si kadın personel tarafından cevaplandırılmış ve oransal dağılımına bakıldığında ise %75,3 erkek çalışanlar, % 24,7 oran ile kadın çalışanlardan oluştuğu görülmektedir.

**Tablo 14**  
**Belediye Çalışanlarının Demografik Bilgilerine Göre Dağılımı**

Demografik Bilgiler		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Cinsiyetiniz	Erkek	220	75,3	75,3	75,3
	Kadın	72	24,7	24,7	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
Yaşınız	18-30	56	19,2	19,2	19,2
	31-40	110	37,7	37,7	56,9
	41-50	100	34,2	34,2	91,1
	51 yaş üzeri	26	8,9	8,9	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
Öğrenim Durumunuz	Lise	67	22,9	23,1	23,1
	Önlisans	77	26,4	26,6	49,7
	Lisans	122	41,8	42,1	91,7
	Yüksek Lisans	22	7,5	7,6	99,3
	Doktora	2	0,7	0,7	100
	<b>Toplam</b>	<b>290</b>	<b>99,3</b>	<b>100</b>	
Göreviniz	Belediye Başkanı	11	3,8	3,8	3,8
	Mali Hizmetler Daire Başkanı	11	3,8	3,8	7,5
	İç Denetçi	5	1,7	1,7	9,2
	Mali İşler Şube Müdürü	47	16,1	16,1	25,3
	Mali İşler Personeli	127	43,5	43,5	68,8
	Diğer	91	31,2	31,2	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
Mesleki Deneyiminiz	0-5 yıl	62	21,2	21,5	21,5
	6-10 yıl	72	24,7	24,9	46,4
	11-15 yıl	50	17,1	17,3	63,7
	16-20 yıl	45	15,4	15,6	79,2
	21-25 yıl	42	14,4	14,5	93,8
	25 yıl üzeri	18	6,2	6,2	100
	<b>Toplam</b>	<b>289</b>	<b>99</b>	<b>100</b>	

Anketi cevaplandıran belediye çalışanlarının yaş aralıkları Tablo 14’de görüldüğü gibi; 56 kişi (% 19,2) 18-30 yaş aralığında, 110 kişi (% 37,7) 31-40 yaş aralığında, 100 kişi (% 34,2) 41-50 yaş aralığında ve 26 kişi de (% 8,9) 51 yaş ve üzerindedir.

Anketi cevaplandıran kişilerin eğitim durumları Tablo 14’e göre 67 kişi (%22,9) lise, 77 kişi (%26,4) önlisans, 122 kişinin (%41,8) lisans, 22 kişinin (%7,5) yüksek lisans ve 2 kişi (%0,7) doktora mezundur. Anketi cevaplayan belediye çalışanlarının yaklaşık

olarak %50' si lisans ve lisans üstü eğitime sahiptir. Elde edilen bu veri ankete verilen cevapların güvenilirliği açısından da önem taşımaktadır.

Araştırmaya katılan 292 belediyeden anketi cevaplayan belediye çalışanlarının görevlerine göre dağılımına bakıldığında Tablo 14'de de görüldüğü gibi %3,8'i Belediye Başkanı, %3,8'i Mali Hizmetler Daire Başkanı, %1,7'si İç Denetçi %16,1'i Mali İşler Şube Müdürü, %43,5'i Mali İşler Personeli ve %31,2'si ise diğer personelden oluşmaktadır. Bu soruya "Diğer" seçeneğini işaretleyen personelin Belediye Başkan Yardımcısı, Mali İşler Şube Müdür Vekili, Mali Hizmetler personeli, Tahsilât Memuru, Tahakkuk Memuru, Bütçe ve Denetim Personeli, Çevre Mühendisi, Yazı işleri Müdürü, Çevre Koruma ve Kontrol personeli, Strateji Geliştirme personeli şeklinde faaliyet gösterdikleri verdikleri cevaplardan görülmektedir. Elde edilen bu sonuçlar da göstermektedir ki ankete cevap veren çalışanların büyük bir kısmı muhasebe alanında çalışma faaliyetlerini sürdürmektedir.

Tablo 14'e göre araştırmaya katılan belediye çalışanlarından 62 kişi (%21,2) 0-5 yıl arası, 72 kişi (%24,7) 6-10 yıl arası, 50 kişi (%17,1) 11-15 yıl arası, 45 kişi (%15,4) 16-20 yıl arası, 42 kişi (%14,4) 21-25 yıl arası, 18 kişi de (%6,2) 25 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 15'e göre araştırmaya katılan 292 belediyenin 10 tanesi (%3,4) Büyükşehir Belediyesi, 16 tanesi (%5,5) İl Belediyesi, 116 tanesi (%39,7) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 83 tanesi (%28,4) İlçe Belediyesi ve 67 tanesi (%22,9) Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Bu belediyelerin Tablo 5.2' de de görüldüğü gibi 31 tanesi (%10,6) Akdeniz Bölgesinden, 22 tanesi (%7,5) Doğu Anadolu Bölgesinden, 48 tanesi (%16,4) Ege Bölgesinden, 23 tanesi (%7,9) Güneydoğu Anadolu Bölgesinden, 49 tanesi (%16,8) İç Anadolu Bölgesinden, 71 tanesi (%24,3) Marmara Bölgesinden ve 48 tanesi (%16,4) de Karadeniz Bölgesinden ankete katılmışlardır.

**Tablo 15**  
**Belediyelerin Türleri ve Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelere Göre Dağılımları**

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
<b>Belediyelerin Türleri</b>	Büyükşehir Belediyesi	10	3,4	3,4	3,4
	İl Belediyesi	16	5,5	5,5	8,9
	Büyükşehir İlçe Belediyesi	116	39,7	39,7	48,6
	İlçe Belediyesi	83	28,4	28,4	77,1
	Belde Belediyesi	67	22,9	22,9	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
<b>Belediyelerin Bulduğu Coğrafi Bölgeler</b>	Akdeniz	31	10,6	10,6	10,6
	Doğu Anadolu	22	7,5	7,5	18,2
	Ege	48	16,4	16,4	34,6
	Güneydoğu Anadolu	23	7,9	7,9	42,5
	İç Anadolu	49	16,8	16,8	59,2
	Marmara	71	24,3	24,3	83,6
	Karadeniz	48	16,4	16,4	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	

**Tablo 16**  
**Belediyelerin Türlerine Göre Buldukları Coğrafi Bölgelere Dağılımı**

		Belediyelerin Türleri					
		Büyükşehir Belediyesi	İl Belediyesi	Büyükşehir İlçe Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	TOPLAM
<b>Belediyelerin Bulduğu Coğrafi Bölgeler</b>	Akdeniz	2	2	17	6	4	<b>31</b>
		% 6,5	% 6,5	% 54,8	% 19,4	% 12,9	<b>% 100</b>
	Doğu Anadolu	0	1	2	7	12	<b>22</b>
		% 0	% 4,5	% 9,1	% 31,8	% 54,5	<b>% 100</b>
	Ege	2	1	24	11	10	<b>48</b>
		% 4,2	% 2,1	% 50	% 22,9	% 20,8	<b>% 100</b>
	Güneydoğu Anadolu	1	3	5	8	6	<b>23</b>
		% 4,3	% 13,0	% 21,7	% 34,8	% 26,1	<b>% 100</b>
	İç Anadolu	2	2	12	16	17	<b>49</b>
		% 4,1	% 4,1	% 24,5	% 32,7	% 34,7	<b>% 100</b>
	Marmara	2	3	43	17	6	<b>71</b>
		% 2,8	% 4,2	% 60,6	% 23,9	% 8,5	<b>% 100</b>
	Karadeniz	1	4	13	18	12	<b>48</b>
		% 2,1	% 8,3	% 27,1	% 37,5	% 25	<b>% 100</b>
	<b>Toplam</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>
		<b>% 3,4</b>	<b>% 5,5</b>	<b>% 39,7</b>	<b>% 28,4</b>	<b>% 22,9</b>	<b>% 100</b>

Araştırmaya katılan belediyelerin coğrafi bölgelere göre dağılımlarına bakıldığında Akdeniz Bölgesinden katılan 31 belediyenin 2 tanesi (%6,5) Büyükşehir belediyesi, 2 tanesi (%6,5) İl Belediyesi, 17 tanesi (%54,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 6 tanesi (%19,4) İlçe Belediyesi ve 4 tanesi (%12,9) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Doğu Anadolu Bölgesinden araştırmaya katılan 22 belediyenin 1 tanesi (%4,5) İl Belediyesi, 2 tanesi (%9,1) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 7 tanesi (%19,4) İlçe Belediyesi ve 12 tanesi (%54,5) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Doğu Anadolu Bölgesinde bulunan Büyükşehir belediyelerinden ankete katılan belediye olmamıştır.

Ege Bölgesinden anketi cevaplandıran 48 belediyenin 2 tanesi (%4,2) Büyükşehir belediyesi, 1 tanesi (%2,1) İl Belediyesi, 24 tanesi (%50) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 11 tanesi (%22,9) İlçe Belediyesi ve 10 tanesi (%20,8) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Güneydoğu Anadolu bölgesinden araştırmaya katılan 23 belediyenin 1 tanesi (%4,3) Büyükşehir belediyesi, 3 tanesi (%13) İl Belediyesi, 5 tanesi (%21,7) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 8 tanesi (%34,8) İlçe Belediyesi ve 6 tanesi (%26,1) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır.

İç Anadolu Bölgesinden araştırmaya katılan 49 belediyenin 2 tanesi (%4,1) Büyükşehir belediyesi, 2 tanesi (%4,1) İl Belediyesi, 12 tanesi (%24,5) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 16 tanesi (%32,7) İlçe Belediyesi ve 17 tanesi (%34,7) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Marmara Bölgesinden anketi cevaplandıran 71 belediyenin 2 tanesi (%2,8) Büyükşehir belediyesi, 3 tanesi (%4,2) İl Belediyesi, 43 tanesi (%60,6) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 17 tanesi (%23,9) İlçe Belediyesi ve 6 tanesi (%8,5) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Karadeniz Bölgesinden katılan 48 belediyenin 1 tanesi (%2,1) Büyükşehir belediyesi, 4 tanesi (%8,3) İl Belediyesi, 13 tanesi (%27,1) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 18 tanesi (%37,5) İlçe Belediyesi ve 12 tanesi (%25) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır.

**Tablo 17****Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerine Göre Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
ISO 9001	41	14,04	13,4	13,4
ISO 14001	6	2,05	1,96	15,36
OHSAS 18001	2	0,7	0,65	16,01
Standart Belge Yok	230	78,77	75,16	91,17
Diğer	27	9,2	8,83	100
<b>Toplam</b>	<b>292</b>		<b>100</b>	

Ankete cevap veren 292 belediyeden sahip oldukları standart belge ve sertifikaları olup olmadığı konusunu araştıran soruya vermiş oldukları cevapların dağılımı Tablo 17’de görüldüğü gibi, ISO 9001 sertifikasına sahip olduğunu söyleyen 41 belediye (%13,4), ISO 14001 belgesi olduğunu söyleyen 6 belediye (%1,96), OHSAS 18001 belgesine sahip olduğunu söyleyen 2 belediye (%0,65), herhangi bir standart belge veya sertifika sahibi olmadığını belirten 230 belediye (%75,16) ve diğer seçeneğini seçen ise 27 belediye (%8,83) bulunmaktadır. Diğer seçeneğini işaretleyen belediyelerin TSE EN ISO 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemleri ve TSE EN ISO 22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sistemleri belgelerine sahip oldukları vermiş oldukları cevaplardan görülmektedir. Ayrıca ISO 9001, ISO 14001 ve OHSAS 18001 belgelerinin üçüne de sahip olduğunu belirten 2 belediye başkanlığı ve ISO 9001, ISO 14001 ve TSE EN ISO 18001 belgelerinin bulunduğunu belirten 1 belediye başkanlığı, ISO 9001 ve ISO 14001 belgelerinin ikisi de bulunan 2 belediye başkanlığı, ISO 9001 ve TSE EN ISO 18001 belgelerinin ikisine birden sahip olduğunu belirten 6 belediye başkanlığı bulunmaktadır.

**Tablo 18****Belediyelerin Yazılı / Resmi Çevre Politikalarının Olup-Olmamasına Göre Dağılım**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Çevre Politikası Var	108	37,0	37,1	37,1
Çevre Politikası Yok	183	62,7	62,9	100
<b>Toplam</b>	<b>291</b>	<b>99,7</b>	<b>100</b>	

Ankete katılan belediyelerin 291 tanesi “yazılı veya resmi çevre politikanız var mı?” sorusunu cevaplandırmış ve bu belediyelerin 108 tanesi (%37,0) yazılı veya resmi bir

çevre politikalarının olduğunu, 183 belediye (%62,7) ise çevre politikalarının olmadığını belirtmiştir.

Anketi cevaplandıran belediyelerin resmi / yazılı çevre politikalarının olup olmamasına göre dağılımları ise Tablo 19’da görüldüğü gibi, çevre politikalarının olduğunu belirten 108 belediyenin 7 tanesi (%6,5) Büyükşehir belediyesi, 14 tanesi (%13) İl Belediyesi, 56 tanesi (%51,9) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 29 tanesi (%26,9) İlçe Belediyesi ve 2 tanesi (%1,9) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Yazılı/ resmi bir çevre politikalarının olmadığını belirten 183 belediyenin 3 tanesi (%1,6) Büyükşehir belediyesi, 2 tanesi (%1,1) İl Belediyesi, 60 tanesi (%32,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 54 tanesi (%29,5) İlçe Belediyesi ve 64 tanesi (%35) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır.

**Tablo 19**  
**Belediyelerin Türlerine Göre Yazılı / Resmi Çevre Politikaları Dağılımı**

Yazılı / Resmi Çevre Politikaları	Belediyelerin Türleri					
	Büyükşehir Belediyesi	İl Belediyesi	Büyükşehir İlçe Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	TOPLAM
Çevre Politikası Var	7	14	56	29	2	108
	% 6,5	% 13,0	% 51,9	% 26,9	% 1,9	% 100
Çevre Politikası Yok	3	2	60	54	64	183
	% 1,6	% 1,1	% 32,8	% 29,5	% 35,0	% 100
<b>Toplam</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>66</b>	<b>291</b>
	<b>% 3,4</b>	<b>% 5,5</b>	<b>% 39,9</b>	<b>% 28,5</b>	<b>% 22,7</b>	<b>% 100</b>

Yapılan anket çalışması sonucunda “Belediyenizin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetleriniz için ne kadar pay ayırıyorsunuz?” sorusuna cevap veren belediyelerin Tablo 20’de görüldüğü gibi 141 tanesi % 0-5 arasında, 86 tanesi % 6-10 arasında, 42 tanesi % 11-15 arasında, 7 tanesi % 16-20 arasında, 11 tanesi % 21 ve üzerinde pay ayırdıklarını ve 4 tanesi bütçelerinden pay ayırmadıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan belediyelerden 1 tanesi de bu soruyu cevaplamamıştır. Elde edilen bulgular Türkiye’deki belediyelerin çevre koruma ve önleme faaliyetlerine büyük oranda önem verdiklerini de ortaya koymaktadır.



**Tablo 20**  
**Belediyelerin Çevre Koruma ve Önleme Faaliyetleri İçin Bütçelerinden Ayırdıkları Paylara Göre Dağılım**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
% 0-5	141	48,3	48,5	48,5
% 6-10	86	29,5	29,6	78,0
% 11-15	42	14,4	14,4	92,4
% 16-20	7	2,4	2,4	94,8
% 21 ve üzeri	11	3,8	3,8	98,6
Ayrırmıyoruz	4	1,4	1,4	100
<b>Toplam</b>	<b>291</b>	<b>99,7</b>	<b>100</b>	

Araştırmaya katılan belediye çalışanlarının Tablo 21’de görüldüğü gibi yaklaşık %60’ı çevre muhasebesi hakkında bilgiye sahiptir. 126 kişi (%43,2) birkaç adet makale okumuş, 8 kişi (%2,7) birkaç adet kitap okumuş, 38 kişi (%13,0) ise yayın ve gelişmeleri sürekli olarak takip etmektedir. Çevre muhasebesi konusunda bilgi sahibi olmayanların oranı ise %41,1 ile 120 kişiden oluşmaktadır.

Araştırmaya katılan belediye çalışanlarının “çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 21’de görüldüğü gibi; 109 kişi (%37,3) çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılması, 77 kişi (%26,4) çevresel maliyetlerin muhasebesi, 39 kişi (%13,4) çevresel kaynakların muhasebesi şeklindedir. Bu soruya “Diğer” seçeneğini işaretleyen 67 belediye çalışanı ise çevre muhasebesinin çevreyi etkileyen unsurların muhasebesi, kirliliği önlemek amacıyla yapılan faaliyetlerin muhasebesi olduğunu ifade etmişler. Bir kısmı ise bir fikirlerinin olmadığını beyan etmişlerdir.

Çalışmanın “Çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetleriniz için muhasebe kayıtlarınızda ana ve/veya yardımcı hesaplar kullanıyor musunuz ?” sorusuna verilen cevapların dağılımı ise 157 belediyenin (%53,8) çevresel faaliyetleri için hesap kullandığını, 135 belediyenin (%46,2) ise herhangi bir hesap kullanmadığı şeklinde gözlenmiştir.

**Tablo 21**  
**Belediyelerin Çevre Muhasebesi Algılama Seviyeleri**

		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
<b>Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?</b>	Birkaç adet makale okumuştum	126	43,2	43,2	43,2
	Birkaç adet kitap okumuştum	8	2,7	2,7	45,9
	Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum	38	13,0	13,0	58,9
	Hayır yok.	120	41,1	41,1	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
<b>Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır</b>	Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır	109	37,3	37,3	37,3
	Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.	77	26,4	26,4	63,7
	Çevresel kaynakların muhasebesidir	39	13,4	13,4	77,1
	Diğer	67	22,9	22,9	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
<b>Çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetleriniz için muhasebe kayıtlarınızda ana ve/veya yardımcı hesaplar kullanıyor musunuz?</b>	EVET	157	53,8	53,8	53,8
	HAYIR	135	46,2	46,2	100
	<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
<b>Çevre faaliyetlerinizle ilgili kullanmış olduğunuz hesaplar nelerdir?</b>	Hizmet üretim maliyetleri içinde yardımcı hesaplarda	84	28,8	28,9	28,9
	Kar/zarar hesabı içinde	3	1,0	1,0	29,9
	Tüm giderleri fonksiyonlarına göre sınıflayarak (arge, pazarlama, üretim ile ilgili alt hesaplarda)	64	21,9	22,0	51,9
	8 numaralı bütçe hesapları içinde	13	4,5	4,5	56,4
	Sadece ana hesaplarda	34	11,6	11,7	68,0
	Göz ardı ediliyor	93	31,8	32,0	100
	<b>Toplam</b>	<b>291</b>	<b>99,7</b>	<b>100</b>	

Anketi cevaplandıran belediye çalışanlarının “*Çevre faaliyetlerinizle ilgili kullanmış olduğunuz hesaplar nelerdir?*” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı ise Tablo 21’de görüldüğü gibidir.

84 belediyenin Hizmet üretim maliyetleri içinde yardımcı hesaplarda, 3 belediyenin Kar/Zarar hesabı içerisinde, 64 belediyenin Tüm giderleri fonksiyonlarına göre sınıflayarak (Ar-Ge, pazarlama, üretim ile ilgili alt hesaplarda), 13 belediyenin 8 kodlu Bütçe hesapları içerisinde, 34 belediyenin sadece ana hesaplarda ve 93 belediyenin ise çevresel faaliyetlerini kaydederken ayrıca bir hesap kullanmayarak göz ardı ettiklerini belirttikleri veriler sonucunda ifade edilebilir.

Çalışmaya katılan belediye çalışanlarının çevre muhasebesi hakkındaki bilgileri ile çalışmış oldukları belediyelerin türlerine göre dağılımları Tablo 22’de görüldüğü gibi, “*birkaç adet makale okumuştum*” diyen 126 belediye çalışanının 7 tanesi (%5,6) Büyükşehir belediyesi, 7 tanesi (%5,6) İl Belediyesi, 59 tanesi (%46,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 43 tanesi (%34,1) İlçe Belediyesi ve 10 tanesi (%7,9) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Birkaç adet kitap okumuştum*” diyen 8 belediye çalışanının 1 tanesi (%12,5) İl Belediyesi, 6 tanesi (%75) Büyükşehir İlçe Belediyesi ve 1 tanesi (%12,5) İlçe Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum*” diyen 38 belediye çalışanının 1 tanesi (%2,6) Büyükşehir belediyesi, 3 tanesi (%7,9) İl Belediyesi, 25 tanesi (%65,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 7 tanesi (%18,4) İlçe Belediyesi ve 2 tanesi (%5,3) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Hayır, bilgim yok*” diyen 120 belediye çalışanının 2 tanesi (%1,7) Büyükşehir belediyesi, 5 tanesi (%4,2) İl Belediyesi, 26 tanesi (%21,7) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 32 tanesi (%26,7) İlçe Belediyesi ve 55 tanesi (%45,8) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. Bu elde edilen sonuçlarda göstermektedir ki çevre muhasebesi konusunda en az bilgiye sahip olan belde belediyesinde çalışanlardır.

**Tablo 22**  
**Belediyelerin Türlerine Göre Çevre Muhasebesi Algılama Seviyeleri**

		Belediyelerin Türleri					
		Büyük şehir Belediyesi	İl Belediyesi	Büyük şehir İlçe Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	TOPLAM
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?	Birkaç adet makale okumuştum	7	7	59	43	10	126
		%5,6	%5,6	%46,8	%34,1	%7,9	%100
	Birkaç adet kitap okumuştum	0	1	6	1	0	8
		0	%12,5	%75	%12,5	0	%100
	Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum	1	3	25	7	2	38
		%2,6	%7,9	%65,8	%18,4	%5,3	%100
	Hayır yok.	2	5	26	32	55	120
	%1,7	%4,2	%21,7	%26,7	%45,8	%100	
<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>	
	<b>%3,4</b>	<b>%5,5</b>	<b>%39,7</b>	<b>%28,4</b>	<b>%22,9</b>	<b>%100</b>	
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır	Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır	7	10	46	26	20	109
		%6,4	%9,2	%42,2	%23,9	%18,3	%100
	Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.	1	2	41	22	11	77
		%1,3	%2,6	%53,2	%28,6	%14,3	%100
	Çevresel kaynakların muhasebesidir	2	0	19	13	5	39
		%5,1	0	%48,7	%33,3	12,8	%100
DİĞER	0	4	10	22	31	67	
	0	%6	%14,9	%32,8	%46,3	%100	
<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>	
	<b>%3,4</b>	<b>%5,5</b>	<b>%39,7</b>	<b>%28,4</b>	<b>%22,9</b>	<b>%100</b>	
Çevresel Faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?	EVET	9	12	76	49	11	157
		%5,7	%7,6	%48,4	%31,2	%7	%100
	HAYIR	1	4	40	34	56	135
		%0,7	%3	%29,6	%25,2	%41,5	%100
<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>	
	<b>%3,4</b>	<b>%5,5</b>	<b>%39,7</b>	<b>%28,4</b>	<b>%22,9</b>	<b>%100</b>	
Çevre faaliyetlerinizle ilgili kullanmış olduğunuz hesaplar nelerdir?	Hizmet üretim maliyetleri içinde yardımcı hesaplarda	0	7	48	23	6	84
		0	%8,3	%51,7	%27,4	%7,1	%100
	Kar/zarar hesabı içinde	0	0	1	1	1	3
		0	0	%33,3	%33,3	%33,3	%100
	Tüm giderleri fonksiyonlarına göre sınıflayarak (arge, pazarlama, üretim ile ilgili alt hesaplarda)	9	5	28	21	1	64
		%14,1	%7,8	%43,8	%32,8	%1,6	%100
	8 numaralı bütçe hesapları içinde	0	0	7	4	2	13
		0	0	%53,8	%30,8	%15,4	%100
	Sadece ana hesaplarda	1	0	15	7	11	34
		%2,9	0	%44,1	%20,6	%32,4	%100
Göz ardı ediliyor	0	4	17	26	46	93	
	0	%4,3	%18,3	%28	%49,5	%100	
<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>82</b>	<b>67</b>	<b>291</b>	
	<b>%3,4</b>	<b>%5,5</b>	<b>%39,9</b>	<b>%28,2</b>	<b>%23</b>	<b>%100</b>	

Anketi cevaplandıran belediye çalışanlarının çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır sorusu ile çalışmış oldukları belediyelerin türlerine göre dağılımları Tablo 22’de incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre; “*Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılması*” diyen 109 belediye çalışanının 7 tanesi (%6,4) Büyükşehir belediyesi, 10 tanesi (%9,2) İl Belediyesi, 46 tanesi (%42,2) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 26 tanesi (%23,9) İlçe Belediyesi ve 20 tanesi (%18,3) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Çevresel maliyetlerin muhasebesidir*” diyen 77 belediye çalışanının 1 tanesi (%1,3) Büyükşehir belediyesi, 2 tanesi (%2,6) İl Belediyesi, 41 tanesi (%53,2) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 22 tanesi (%12,5) İlçe Belediyesinde ve 11 tanesi (%14,3) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Çevresel kaynakların muhasebesidir*” diyen 39 belediye çalışanının 2 tanesi (%5,1) Büyükşehir belediyesi, 19 tanesi (%48,7) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 13 tanesi (%33,3) İlçe Belediyesi ve 5 tanesi (%12,8) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Diğer*” cevabını veren 67 belediye çalışanının 4 tanesi (%6) İl Belediyesi, 10 tanesi (%14,9) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 22 tanesi (%32,8) İlçe Belediyesi ve 31 tanesi (%46,3) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. Diğer seçeneğini işaretleyen belediye çalışanlarının büyük bir kısmı “bu konu hakkında bir bilgilerinin olmadığını”, bir kısmı “çevre faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi” olduğunu ve bir kısmı da “çevre kirliliğinin engellenmesi amacıyla muhasebe kayıtlarının da önemli olduğunu” vermiş oldukları cevaplarda belirtmişlerdir.

Anketi cevaplandıran belediye çalışanlarının “çevresel faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesaplar kullanıyor musunuz?” sorusu ile çalışmış oldukları belediyelerin türlerine göre dağılımları Tablo 22’de görüldüğü gibi; “*Evet kullanıyoruz*” diyen 157 belediye çalışanının 9 tanesi (%5,7) Büyükşehir belediyesi, 12 tanesi (%7,6) İl Belediyesi, 76 tanesi (%48,4) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 49 tanesi (%31,2) İlçe Belediyesi ve 11 tanesi (%7) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Hayır, kullanmıyoruz*” cevabını veren 135 belediye çalışanının 1 tanesi (%0,7) Büyükşehir belediyesi, 4 tanesi (%3) İl Belediyesi, 40 tanesi (%29,6) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 34 tanesi (%25,2) İlçe Belediyesinde ve 56 tanesi (%41,5) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. Bu sonuçlardan da görüldüğü gibi büyükşehir belediyelerinin tamamına yakını (%90) muhasebe kayıtlarında çevresel bilgileri için ana veya yardımcı hesaplar kullanırken,

belde belediyelerinin de tamamına yakınının (%83,6) kullanmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmaya katılan belediye çalışanlarının “çevresel faaliyetlerinizle ilgili kullanmış olduğunuz hesaplar nelerdir?” sorusu ile çalışmış oldukları belediyelerin türlerine göre dağılımları ise Tablo 22’de görüldüğü gibi, “*Hizmet üretim maliyetleri içinde yardımcı hesaplarda*” seçeneğini işaretleyen 84 belediye çalışanının 7 tanesi (%8,3) İl Belediyesi, 48 tanesi (%51,7) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 23 tanesi (%27,4) İlçe Belediyesi ve 6 tanesi (%7,1) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Kar/zarar hesabı içinde*” seçeneğini işaretleyen 3 belediye çalışanının 1 tanesi (%33,3) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 1 tanesi (%33,3) İlçe Belediyesinde ve 1 tanesi (%33,3) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Tüm giderleri fonksiyonlarına göre sınıflayarak (Arge, pazarlama, üretim ile ilgili alt hesaplarda)*” diyen 64 belediye çalışanının 9 tanesi (%14,1) Büyükşehir belediyesi, 5 tanesi (%7,8) İl Belediyesi, 28 tanesi (%43,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 21 tanesi (%32,8) İlçe Belediyesi ve 1 tanesi (%1,6) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*8 kodlu bütçe hesapları içinde*” diyen 13 belediye çalışanının 7 tanesi (%53,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 4 tanesi (%30,8) İlçe Belediyesi ve 2 tanesi (%15,4) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Sadece ana hesaplarda*” seçeneğini işaretleyen 34 çalışanın 1 tanesi (%2,9) Büyükşehir belediyesi, 15 tanesi (%44,1) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 7 tanesi (%20,6) İlçe Belediyesinde ve 11 tanesi (%32,4) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır. “*Göz ardı ediliyor*” diyen 93 belediye çalışanının 4 tanesi (%4,3) İl Belediyesi, 17 tanesi (%18,3) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 26 tanesi (%28) İlçe Belediyesi ve 46 tanesi (%49,5) de Belde Belediyesinde çalışanlardan oluşmaktadır.

Yapılan anket çalışmasında Türkiye’de bulunan belediye başkanlıklarından ankete cevap veren belediyelerin “raporlama türlerinden hangisi hakkında bilgi sahibisiniz veya kullandınız?” sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları Tablo 23’de görüldüğü gibi; 291 belediyeden 61 tanesi çevresel raporlama, 13 tanesi sosyal raporlama, 16 tanesi kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, 35 tanesi sürdürülebilirlik raporlaması, 166 tanesi de hiçbirini seçeneğini cevaplarken üç boyutlu raporlama seçeneğini işaretleyen hiçbir katılımcı olmamıştır.

**Tablo 23**  
**Belediyelerin Raporlama Türleri Hakkında Bilgi Sahibi Olmalarına Göre Dağılımları**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Çevresel Raporlama	61	20,9	21,0	21,0
Sosyal Raporlama	13	4,5	4,5	25,4
Üç Boyutlu Raporlama	0	0	0	25,4
Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması	16	5,5	5,5	30,9
Sürdürülebilirlik Raporlaması	35	12,0	12,0	43,0
Hiçbiri	166	56,8	57,0	100
<b>Toplam</b>	<b>291</b>	<b>99,7</b>	<b>100</b>	

**Tablo 24**  
**Belediyenin Çevre İle İlgili Faaliyetlerini Raporlamasına Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	61	20,9	21,0	21,0
Hayır	230	78,8	79,0	100
<b>Toplam</b>	<b>291</b>	<b>99,7</b>	<b>100</b>	

Anketi cevaplandıran 292 belediye başkanlığından “çevre ile ilgili faaliyetlerinizi raporluyor musunuz?” sorusuna cevap veren 291 belediyeden 61 tanesi çevresel faaliyetlerini raporladıklarını 230 belediyenin ise çevresel faaliyetlerini raporlamadıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçtan da görüldüğü gibi ankete katılan belediyelerin yaklaşık %80’ inin çevre raporu hazırlamadığı gözlenmiştir.

Çalışmaya katılan belediyelerin çevresel raporlama yapıp yapmadıklarına göre dağılımları ise Tablo 25’de görüldüğü gibi; çevresel raporlama yaptıklarını belirten 61 belediyenin 4 tanesi (%6,6) Büyükşehir Belediyesi, 6 tanesi (%9,8) İl Belediyesi, 33 tanesi (%54,1) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 16 tanesi (%26,2) İlçe Belediyesi ve 2 tanesi (%3,3) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Çevresel faaliyetlerini raporlamadığını belirten 230 belediyenin 6 tanesi (%2,6) Büyükşehir Belediyesi, 10 tanesi (%4,3) İl Belediyesi, 82 tanesi (%35,7) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 67 tanesi (%29,1) İlçe Belediyesi ve 65 tanesi (%28,3) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. Bu sonuçlardan ankete katılan belediyelere göre çevresel faaliyetleri en fazla raporlayan belediyelerin

Büyükşehir Belediyeleri (%40) oranla ilk sırada iken en az rapor hazırlayan belediyelerin ise Belde Belediyeleri (%3) olduğu gözlenmiştir.

**Tablo 25**  
**Belediyelerin Türlerine Göre Çevresel Rapor Hazırlama Dağılımları**

Çevresel Faaliyetlerinizi Raporluyor musunuz?	Belediyelerin Türleri					TOPLAM
	Büyük şehir Belediyesi	İl Belediyesi	Büyük şehir İlçe Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	
EVET	4	6	33	16	2	<b>61</b>
	%6,6	%9,8	%54,1	%26,2	%3,3	<b>%100</b>
HAYIR	6	10	82	67	65	<b>230</b>
	%2,6	%4,3	%35,7	%29,1	%28,3	<b>%100</b>
TOPLAM	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>115</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>291</b>
	<b>%3,4</b>	<b>%5,5</b>	<b>%39,5</b>	<b>%28,5</b>	<b>%23</b>	<b>%100</b>

**Tablo 26**  
**Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporlarının Bilgi Kullanıcıları ile Paylaşımına Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kurum İçi	25	8,6	40,3	40,3
Kurum Dışı	2	0,7	3,2	43,5
Kurum İçi ve Dışı	33	11,3	53,2	96,8
Hiçbiri	2	0,7	3,2	100
<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>21,2</b>	<b>100</b>	

Çevresel raporlama yaptığını belirten 62 belediyeden 25 tanesi (%40,3) bu raporu sadece kurum içi bilgi kullanıcıları ile 2 tanesi (%3,2) çevre raporunu sadece kurum dışı bilgi kullanıcıları ile, 33 tanesi (%53,2) hem kurum içi hem de kurum dışı bilgi kullanıcıları ile paylaştığını belirtirken 2 belediye ise hiçbiri ile paylaşmadığını belirtmiştir. Bu verilere göre çevresel rapor hazırlayan belediyelerin büyük bölümü bu raporları bilgi kullanıcıları ile paylaşmaktadırlar.



**Tablo 27**  
**Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporlarının Düzenlenme Dönemlerine Göre Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Aylık	16	5,5	26,2	26,2
Üç Aylık	5	1,7	8,2	34,4
Altı Aylık	10	3,4	16,4	50,8
Yıllık	30	10,3	49,2	100
<b>TOPLAM</b>	<b>61</b>	<b>20,9</b>	<b>100</b>	

Çevre raporu hazırlayan 61 belediyeden 16 tanesi (%26,2) bu raporu aylık olarak hazırladığını, 5 tanesi (%8,2) bu raporu üç aylık olarak hazırladığını, 10 tanesi (%16,4) bu raporu altı aylık olarak hazırladığını belirtirken 30 belediye (%49,2) ise bu raporu yıllık olarak hazırladığını belirtmiştir. Rapor hazırlayan belediyelerin hemen hemen yarısı yıllık rapor şeklinde raporlarını düzenlemektedirler.

**Tablo 28**  
**Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporunun Formatına Göre Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Belirli Bir Formatımız Yok	21	7,2	34,43	34,43
Kendi Oluşturduğumuz Formatta Hazırlıyoruz	34	11,6	55,74	90,17
Uluslararası Bir Formatta Hazırlıyoruz	6	2,4	9,83	100
<b>Toplam</b>	<b>61</b>	<b>21,2</b>	<b>100</b>	

Çalışmaya katılan ve çevresel raporlama yapan 61 belediyeden 21 tanesi (%34,43) çevresel raporlama yaparken belirli bir formatlarının olmadığını, 34 tanesi (%55,74) kendi oluşturdukları formatta raporladıklarını ve 6 tanesi (%9,83) de uluslararası bir formatta raporlarını hazırladıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçlarda göstermektedir ki belediyelerin yaklaşık olarak % 90' ının bir format olmaksızın çevresel rapor hazırladıkları ve bu eksikliğin yapılacak çalışmalar sonucunda tüm belediyelerin ortaklaşa kullanabileceği bir formata ihtiyaç olduğunu da göstermektedir.

**Tablo 29**  
**Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporunun Yöntemine Göre Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Mevcut Mali Tabloları Genişleterek	17	5,8	28,33	28,33
Bağımsız Bir Rapor Hazırlıyoruz	5	1,7	8,33	36,66
Sadece Faaliyet Raporlarında	38	13,0	63,34	100
<b>Toplam</b>	<b>60</b>	<b>20,5</b>	<b>100</b>	

Ankete katılan belediyelerin “Çevresel raporunuzu hangi yönteme göre hazırlıyorsunuz?” sorusuna verdiklerin cevapların dağılımı Tablo 29’da görüldüğü gibi; 60 belediye bu soruya yanıtlamış ve bunların 17 tanesi (%28,33) mevcut mali tabloları genişleterek, 5 tanesi (8,33) Bağımsız bir rapor hazırladığını ve 38 tanesi (%63,34) de sadece faaliyet raporlarında çevresel faaliyetlerinden kaynaklanan bilgileri gösterdiklerini belirtmişlerdir.

**Tablo 30**  
**Belediyenin Çevresel Bilgilerini Gösterdikleri Yerlere Göre Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Bilançoda	6	2,1	10,2	10,2
Gelir Tablosunda	2	0,7	3,4	13,6
Bilanço Dipnotlarında	1	0,3	1,7	15,3
Gelir Tablosu Dipnotlarında	2	0,7	3,4	18,6
Mali Tabloların Diğer Bölümlerinde	48	16,4	81,4	100
<b>Toplam</b>	<b>59</b>	<b>20,2</b>	<b>100</b>	

Belediyelere çevresel faaliyetlerinden kaynaklanan bilgilerini nerelerde gösterdikleri sorusu yöneltilmiş ve verdiklere cevaplara göre dağılımlara bakıldığında 59 belediyenin bu soruyu cevaplandığı ve bunların 6 tanesinin(%10,2) bilançoda, 2 tanesinin (%3,4) gelir tablolarında, 1 tanesinin (%1,7) Bilanço dipnotlarında, 2 tanesinin (%3,4) gelir tablosu dipnotlarında ve 48 tanesinin (%81,4) de mali tabloların diğer bölümlerinde çevresel bilgilerine yer verdiklerini belirtmişlerdir.

**Tablo 31**  
**Bağımsız Rapor Hazırlayan Belediyelerin Faydalandıkları Uluslararası**  
**Rehberlere Göre Dağılımı**

	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>	<b>Geçerli Yüzde</b>	<b>Kümülatif Yüzde</b>
Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi	4	1,4	6,5	6,5
Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi-Avustralya Yaklaşımı	2	0,7	3,2	9,7
Çevresel Raporlama Forumu	16	5,5	28,5	35,5
Hiçbiri	21	7,2	33,9	69,4
Diğer	19	6,2	30,6	100
<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>21,2</b>	<b>100</b>	

Çalışmaya katılan belediyelerin uluslararası raporlama rehberlerinden hangisi hakkında bilgi sahibi oldukları sorusuna vermiş oldukları cevapların dağılımına bakıldığında 62 belediye bu soruyu cevaplamış ve bunların 4 tanesi (%6,5) Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi, 2 tanesi (%3,2) Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi-Avustralya Yaklaşımı, 16 tanesi (%28,5) Çevresel Raporlama Forumu hakkında bilgi sahibi olduğunu belirtirken, 21 tanesi (%33,9) hiçbir uluslararası rehber hakkında bilgi sahibi olmadığını ve 19 tanesi (%30,6) de diğer seçeneğini işaretleyerek bu soruyu cevaplandırmıştır. Diğer seçeneğini işaretleyen belediyelerin bir kısmı “Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Denetim programı” ve “Birleşmiş milletler çevre programı” hakkında bilgi sahibi olduklarını bir kısmı ise çevresel bilgilerin uluslararası bir formata raporlana bilmesi için belediyelerin Avrupa birliğine uyum sürecini yerine getirmeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Burada belirtilen bu sonuç şunu da göstermektedir ki Türkiye’de belediyelerin Avrupa çevre direktiflerine uyum çalışmaları halen devam etmektedir.

**Tablo 32**  
**Belediyenin Hazırlamış Olduğu Çevre Raporlarının Kamuoyu ile Paylaşımına Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Paylaşmıyoruz	11	3,8	18,0	18,0
Kurumumuz İnternet Sitesinde	6	5,5	26,2	44,3
Basın-Medya Aracılığı İle	0	0	0	44,3
Faaliyet Raporları İle Birlikte	33	11,3	54,1	98,4
Diğer	1	0,3	1,6	100
<b>Toplam</b>	<b>51</b>	<b>20,9</b>	<b>100</b>	

Çalışmaya katılan belediyelerden çevresel raporlama hazırladığını belirten belediyelerin bu raporlarını kamuoyu ile paylaşıp paylaşmadıklarına dair yöneltilen soruya 51 belediye cevaplandırırken bunlardan Tablo 32’de görüldüğü gibi; 11 tanesi (%18) paylaşmadıklarını, 6 tanesi (%26,2) kurumlarının internet sitesinde, 33 tanesi (%54,1) faaliyet raporları ile birlikte ve 1 tanesi (%1,6) diğer iletişim araçları ile paylaştıklarını belirtirken basın-medya aracılığını hiç birinin kullanmadığı gözlenmiştir.

Ankete katılan 291 belediyenin çevresel rapor hazırlamama nedenlerine göre dağılımları Tablo 33’e göre incelendiğinde; 123 belediyenin (%42,3) yasal bir zorunluluk olmaması, 45 belediyenin (%15,5) kurumun bu tür bir rapora ihtiyaç duymaması, 65 belediyenin (%22,3) çevresel rapor hakkında bilgi sahibi olunmaması, 3 belediyenin (%1,0) gizli bilgi olması nedeniyle çevre raporu hazırlamadıkları belirlenmiştir. Bu soruya “Diğer” seçeneğini işaretleyen belediyelerin büyük çoğunluğu çevre raporu hazırladıklarını, bir kısmı ise personel yetersizliği nedeni ile rapor hazırlamadıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 33**  
**Belediyelerin Çevresel Rapor Hazırlamama Nedenlerine Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yasal Bir Zorunluluk Olmaması	123	42,1	42,3	42,3
Kurumun Bu Tür Bir Rapora İhtiyaç Duymaması	45	15,4	15,5	57,7

*Tablo 33'ün Devamı*

Çevresel Rapor Hakkında Bilgi Sahibi Olunmaması	65	22,3	22,3	80,1
Gizli Bilgi Olması	3	1,0	1,0	81,1
Diğer	55	18,8	18,9	100
<b>Toplam</b>	<b>291</b>	<b>99,7</b>	<b>100</b>	

**Tablo 34**  
**Belediyelerin Türlerine Göre Çevresel Rapor Hazırlamama Nedenlerine Göre Dağılımı**

Çevresel Raporlama Hazırlamama Nedenleri	Belediyelerin Türleri					
	Büyük şehir Belediyesi	İl Belediyesi	Büyük şehir İlçe Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	TOPLAM
Yasal Bir Zorunluluk Olmaması	5	5	60	32	21	<b>123</b>
	%4,1	%4,1	%48,8	%26,0	%17,1	<b>%100</b>
Kurumun Bu Tür Bir Rapora İhtiyaç Duymaması	0	5	10	15	15	<b>45</b>
	%0	%11,1	%22,2	%33,3	%33,3	<b>%100</b>
Çevresel Rapor Hakkında Bilgi Sahibi Olunmaması	0	3	15	20	27	<b>65</b>
	%0	%4,6	%23,1	%30,8	%41,5	<b>%100</b>
Gizli Bilgi Olması	0	0	0	1	2	<b>3</b>
	%0	%0	%0	%33,3	%66,7	<b>%100</b>
Diğer	5	3	31	14	2	<b>55</b>
	%9,1	%5,5	%56,4	%25,5	%3,6	<b>%100</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>82</b>	<b>67</b>	<b>291</b>
	<b>%3,4</b>	<b>%5,5</b>	<b>%39,9</b>	<b>%28,2</b>	<b>%23,0</b>	<b>%100</b>

Araştırmaya katılan belediyelerin türlerine göre çevresel rapor hazırlamama nedenlerinin dağılımlarına bakıldığında “*Yasal Bir Zorunluluk olmaması*” cevabını veren 123 belediyenin 5 tanesi (%4,1) Büyükşehir Belediyesi, 5 tanesi (%4,1) İl Belediyesi, 60 tanesi (%48,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 32 tanesi (%26) İlçe Belediyesi ve 21 tanesi (%17,1) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. “*Kurumun bu tür rapora ihtiyaç duymaması*” cevabını veren 45 belediyenin 5 tanesi (%11,1) İl Belediyesi, 10 tanesi (%22,2) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 15 tanesi (%33,3) İlçe Belediyesi ve 15 tanesi (%33,3) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. “*Çevresel rapor hakkında bilgi sahibi olunmaması*” cevabını veren 65 belediyenin 3 tanesi (%4,6)

İl Belediyesi, 15 tanesi (%23,1) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 20 tanesi (%30,8) İlçe Belediyesi ve 27 tanesi (%41,5) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. “Gizli bilgi olması” cevabını veren 3 belediyenin 1 tanesi (%33,3) İlçe Belediyesi ve 2 tanesi (%66,7) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. “Diğer” cevabını veren 55 belediyenin 5 tanesi (%9,1) Büyükşehir Belediyesi, 3 tanesi (%5,5) İl Belediyesi, 31 tanesi (%56,4) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 14 tanesi (%25,5) İlçe Belediyesi ve 2 tanesi (%3,6) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır.

**Tablo 35**  
**Belediyelerin Çevresel Raporlama Zorunlu Olmalı Düşüncesine Göre Dağılımları**

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	271	92,8	92,8	92,8
Hayır	21	7,2	7,2	100
<b>Toplam</b>	<b>292</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	

Çalışmaya katılan 292 belediyenin 271 tanesi (%92,8) çevresel raporlamanın gönüllük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmesi gerektiğini, 21 tanesi (%7,2) ise hayır yanıtını vererek gönüllülük esasında devam etmesini bunun gerekçesi olarak da büyük bölümünün “personel sıkıntısı çektiklerini”, “iş yoğunluklarını”, “çevre raporu hakkında bilgilerinin olmadığını” ve “yeteri kadar yasal prosedürlerin olduğunu ve kendilerinin bunlara da yetişemediklerini böyle bir raporun ek çalışmalar yaratacağını” belirtmişlerdir.

**Tablo 36**  
**Belediyelerin Türlerine Göre Çevresel Raporlama Zorunlu Olmalı Düşüncesine Göre Dağılımları**

Çevresel Faaliyetlerinizi Raporluyor musunuz?	Belediyelerin Türleri					
	Büyükşehir Belediyesi	İl Belediyesi	Büyükşehir İlçe Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	TOPLAM
EVET	10	16	111	80	54	<b>271</b>
	%3,7	%5,9	%41,0	%29,5	%19,9	<b>%100</b>
HAYIR	0	0	5	3	13	<b>21</b>
	%0	%0	%23,8	%14,3	%61,9	<b>%100</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>
	<b>%3,4</b>	<b>%5,5</b>	<b>%39,7</b>	<b>%28,4</b>	<b>%22,9</b>	<b>%100</b>

Ankete katılan belediyelerin türlerine göre çevresel raporlamanın gönüllük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmesi sorusuna verdikleri cevaplara göre dağılımları Tablo 36'da görüldüğü gibi; “*Evet*” cevabını veren 271 belediyenin 10 tanesi (%3,7) Büyükşehir Belediyesi, 16 tanesi (%5,9) İl Belediyesi, 111 tanesi (%41,0) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 80 tanesi (%29,5) İlçe Belediyesi ve 54 tanesi (%19,9) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır. “*Hayır*” cevabını veren 21 belediyenin 5 tanesi (%23,8) Büyükşehir İlçe Belediyesi, 3 tanesi (%14,3) İlçe Belediyesi ve 13 tanesi (%61,9) de Belde Belediyesinden oluşmaktadır.

Tablo 37'de görülen belediyelerin çevresel denetim konusundaki farkındalık düzeylerini tespit etmek amacıyla on altı önermeden oluşan sorulara ilk olarak güvenilirlik testi için Cronbach's Alpha katsayısı SPSS programına veriler girilerek bulunmuştur.

Yapılan güvenilirlik testi sonucunda ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamayı sağlayan Cronbach's Alpha değeri = 0,857 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirliğini ortaya koymaktadır.

$0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Alpha katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme kriterlerine göre bulunan sonuç, ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

**Tablo 37**  
**Belediyelerin Çevresel Denetim Konusundaki Algılama Seviyeleri**

<b>İFADELER</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kararsızım</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	<b>Aritmetik Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Çevresel denetim, belediyenin performansını çevresel amaçlar çerçevesinde ölçme ve raporlama süreci olduğu için önemlidir	0	2	41	154	95	<b>4,18</b>	<b>0,68</b>
Çevresel denetim, finansal tablolarda yer almayan toplum nezdinde ki belediyenin sosyal etki alanında ki performansını ölçmektedir.	2	19	52	152	67	<b>3,91</b>	<b>0,85</b>
Çevresel denetim, belediye tarafından planlanan çevresel hedeflerin başarılp, başarılmadığını ortaya koymaktadır.	0	9	61	137	85	<b>4,03</b>	<b>0,79</b>
Çevresel denetim, belediyelerin çevre yönetim sistemlerinin uygulanmasını ve gelişimini sağlamaktadır.	0	10	58	136	87	<b>4,03</b>	<b>0,80</b>
Çevresel denetim, çevre konusunda ortaya çıkabilecek potansiyel sorunları önceden tespit ederek stratejik planlama sürecinin geliştirilmesini sağlamaktadır.	0	7	57	147	81	<b>4,03</b>	<b>0,76</b>
Çevresel denetim, belediyelerin çevresel muhasebe hesaplarının gözden geçirilmesi ve doğrulanmasını sağlamaktadır.	1	13	70	135	73	<b>3,92</b>	<b>0,83</b>
Çevre denetimi, finansal tablolarda yer alan çevresel bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmeye yardımcı olur.	0	20	72	122	78	<b>3,88</b>	<b>0,89</b>
Çevre denetimi, faaliyet raporlarında yer alan çevresel bilgilerin doğruluğunu tespit etmeyi sağlamaktadır.	1	9	70	139	72	<b>3,94</b>	<b>0,80</b>
Çevresel denetim, yerel, ulusal ve uluslararası çevre ile ilgili yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını ölçmeyi sağlamaktadır.	1	13	81	136	61	<b>3,83</b>	<b>0,82</b>
Çevresel denetim özel teknikler gerektirmesi nedeniyle sayıştay tarafından yapılan denetim sırasında göz ardı edilmektedir.	24	63	91	66	48	<b>3,18</b>	<b>1,19</b>



**Tablo 37'nin Devamı**

Çevresel denetim özel teknikler gerektirmesi nedeniyle iç denetçiler tarafından yapılan denetim sırasında göz ardı edilmektedir.	30	78	118	46	19	<b>2,81</b>	<b>1,03</b>
Muhasebe açısından çevre denetiminin yapılabilmesi için bağımsız denetçilerden yardım alınmalıdır.	5	32	99	99	57	<b>3,58</b>	<b>0,98</b>
Çevresel faaliyetlere ilişkin belgelerin olmayışı nedeniyle muhasebe açısından çevre denetimi yapılamamaktadır.	15	68	69	88	52	<b>3,31</b>	<b>1,17</b>
Fiziksel olarak çevreye verilen zararın ölçümündeki zorluklar nedeniyle muhasebe açısından çevre denetimi yapılamamaktadır.	5	67	104	94	52	<b>3,51</b>	<b>0,98</b>
Çevre muhasebesi bilgilerinin olmayışı nedeniyle muhasebe açısından çevre denetimi yapılamamaktadır.	0	52	89	103	49	<b>3,50</b>	<b>0,97</b>
Denetim raporlarında çevresel muhasebe bilgileri ve çevresel politika ve standartlara da yer verilmelidir.	2	9	98	139	44	<b>3,73</b>	<b>0,78</b>

Tablo 37 incelendiğinde belediyelerin çevresel denetim konusundaki algılarını araştırmak amacıyla 5' li likert ölçeğine göre on altı adet önerme şeklinde sorular yöneltilmiş ve belediyelerin bu önermelere vermiş oldukları cevaplara göre “Çevresel denetim, belediyenin performansını çevresel amaçlar çerçevesinde ölçme ve raporlama süreci olduğu için önemlidir.” Önermesine katılım (4,18) ortalamaıyla en yüksek değere sahip olduğu görülecektir. Bu sonuç belediyelerin çevre performanslarının ölçümünde çevresel denetimin etkin bir yere sahip olduğunu göstermektedir.

“Çevresel denetim özel teknikler gerektirmesi nedeniyle İç denetçiler tarafından yapılan denetim sırasında göz ardı edilmektedir” Önermesi (2,81) ile en az ortalamaı almıştır. Bu önermeye verilen cevaplar belediyelerin iç denetim birimlerinin çevre denetimine yeteri kadar önem verdiklerini ve çevre faaliyetlerinin denetiminde iç denetçilerinde tamamen olmasa da etkili olduklarını göstermektedir. Bu önermeye verilen cevapların dağılımına bakıldığında en yüksek “kararsızım” (118 kişi) cevabını aldığı görülmekte ve bu sonuç anketi cevaplandıran belediye çalışanlarının tam anlamı ile iç denetçilerin çevre denetimi yapıp yapmadıklarından emin olmadıklarını ortaya koymaktadır.

En fazla katılıyorum cevabı “Çevresel denetim, belediyenin performansını çevresel amaçlar çerçevesinde ölçme ve raporlama süreci olduğu için önemlidir” Önermesine verilmiştir. 154 katılıyorum ve 95 kesinlikle katılıyorum cevabı ile belediyelerin

çevresel denetimin belediyelerin çevre faaliyetlerinin ölçümünde yararlanılacağı konusunda düşüncelerinin olduğu sonucu çıkartılabilir.

Önermeler içerisinde ikinci en fazla katılım 147 katılıyorum ve 81 kesinlikle katılıyorum cevaplarına ait “Çevresel denetim, çevre konusunda ortaya çıkabilecek potansiyel sorunları önceden tespit ederek stratejik planlama sürecinin geliştirilmesini sağlamaktadır” önermesi olmuştur. Üçüncü en fazla katılım ise “Çevresel Denetim, belediyelerin çevre yönetim sistemlerinin uygulanmasını ve gelişimini sağlamaktadır” önermesidir. Belediyelerin çevre denetimi konusunda ki bakışlarını ortaya koyan bu iki önermeye göre; ileride oluşabilecek çevre sorunlarının önceden tespit edilebilmesi için çevre yönetim sistemlerinin varlığı ve bu sistemlerin gelişimlerinin sağlanması gerektiği düşüncelerinin hâkim olduğu gözlenmiştir.

“Çevresel denetim özel teknikler gerektirmesi nedeniyle İç denetçiler tarafından yapılan denetim sırasında göz ardı edilmektedir” önermesine belediyeler tarafından en fazla katılmıyorum cevabı verilmiştir. “Çevresel denetim özel teknikler gerektirmesi nedeniyle Sayıştay tarafından yapılan denetim sırasında göz ardı edilmektedir” önermesi de yine en fazla katılmıyorum cevabı verilen önermelerden biridir. Bu sonuçlardan belediyelerin iç denetim birimleri ve Sayıştay denetimleri sırasında çevre faaliyetlerinin de denetime konu olduğu bu birimlerin çevreyi göz ardı etmedikleri yargısına ulaşılabilir.

### **5.6.2. Belediyelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama ile İlişkilendirilmesi (Ki-Kare Testi)**

Uyumluluk seviyesi testi, ilişkilerin var olup olmadıklarının testi ve iki değişkenin birbirlerinden bağımsız olup olmadıklarının testi ki-kare ( $\chi^2$ ) testi ile yapılmaktadır. Esasen  $\chi^2$  testi sadece ilişkilerin tespitinde değil, değişkenlerin arasındaki farklılıkların belirlenmesinde de kullanılmaktadır. İki değişkenin birbirinden bağımsız olması, aralarında bir ilişkinin olmaması anlamına gelmektedir. Ki-kare testinde, Null hipotezi  $H_0$  olarak değişkenler arasında ilişki yoktur varsayımı yapılmaktadır. Ki-kare testi iki değişken arasında sistematik bir ilişkinin olup olmadığını belirlemeye yardımcı olur.<sup>383</sup>

---

<sup>383</sup> Fidan, s.268.

Belediyelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlama ile ilişkilendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tablolar aşağıda yer almaktadır. Araştırma sonucu elde edilen verilerde sorulara kaç kişinin aynı cevabı verdiği ortaya çıkmaktadır. Değişkenler arasındaki ilişkiyi ölçmek için uygulanan Chi-Square Test sonuçları ise ayrı bir tablo halinde gösterilmiştir. Bu tablodaki değerler  $p < 0,05$  anlamlılık düzeyine göre teste tabi olacaktır.

$p < 0,05$ : iki değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır

$p > 0,05$ : iki değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur, denilmektedir.

Uygulamadan elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

**1-** Belediyelerin türleri ile çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışları arasında anlamlı bir ilişki olup-olmadığı araştırılmıştır.

**Tablo 38**  
**Belediyelerin Türlerine Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı**

		Belediye Türleri					
		Büyük şehir Belediyesi	İl Belediyesi	Büyük şehir İlçe Belediyesi	İlçe Belediyesi	Belde Belediyesi	TOPLAM
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?	Birkaç adet makale okumuştum	7	7	59	43	10	126
	Birkaç adet kitap okumuştum	0	1	6	1	0	8
	Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum	1	3	25	7	2	38
	Hayır yok.	2	5	26	32	55	120
	<b>Toplam</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır	Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır	7	10	46	26	20	109
	Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.	1	2	41	22	11	77
	Çevresel kaynakların muhasebesidir	2	0	19	13	5	39
	Diğer	0	4	10	22	31	67
	<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>

*Tablo 38'in Devamı*

Çevresel Faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?	EVET	9	12	76	49	11	<b>135</b>
	HAYIR	1	4	40	34	56	<b>157</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>
Çevresel Rapor Hazırlıyor musunuz?	EVET	4	6	33	16	2	61
	HAYIR	6	10	82	67	65	230
	<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>115</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>291</b>
Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?	Yasal bir zorunluluk olmaması	5	5	60	32	21	<b>123</b>
	Kurumun bu tür bir rapora ihtiyaç duymaması	0	5	10	15	15	<b>45</b>
	Çevresel rapor kavramı hakkında bilgi sahibi olunmaması	0	3	15	20	27	<b>65</b>
	Gizli bilgi olması	0	0	0	1	2	<b>3</b>
	Diğer	5	3	31	14	2	<b>55</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>82</b>	<b>67</b>	<b>291</b>
Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?	EVET	10	16	111	80	54	<b>271</b>
	HAYIR	0	0	5	3	13	<b>21</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>10</b>	<b>16</b>	<b>116</b>	<b>83</b>	<b>67</b>	<b>292</b>

Belediyelerin faaliyet gösterdiği birime göre çevresel muhasebe hakkındaki bilgileri araştırıldığında birkaç makale okuyan kişi olarak 59 kişinin büyükşehir ilçe belediyesinde, kitap okuyan 6 kişinin büyükşehir ilçe belediyesinde ve sürekli takip eden 25 kişinin de yine büyükşehir ilçe belediyesinde olduğu gözlenmiştir. Çevresel muhasebe hakkında hiç bilgisi olmayan 55 kişinin ise belde belediyesinde olduğu ortaya çıkmaktadır.

Çevresel muhasebenin çağrıştırdığı şeyler ile belediyenin faaliyet gösterdiği birim araştırıldığında yine en yüksek rakamlar büyükşehir ilçe belediyesi için ortaya çıkmaktadır. Büyükşehir ilçe belediyelerindeki 46 kişi çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılması, 41 kişi çevresel maliyetlerin muhasebesi ve 19 kişi ise çevresel kaynakların muhasebesi cevabını vermiştir.

Çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesapların kullanılıp kullanılmadığı durumu belediyenin faaliyet birimine göre araştırıldığında büyükşehir ilçe belediyelerinin yüksek oranda kullandığı ve belde belediyelerinin de yüksek oranda kullanmadığı ortaya çıkmıştır.

Belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerinin raporlaması durumu faaliyet birimine göre incelendiğinde büyükşehir ilçe belediyelerinden 33 tanesinin çevresel rapor tuttuğu, 82 tanesinin de çevresel rapor tutmadığı gözlenmiştir.

Belediyelerin faaliyet gösterdiği birime göre çevresel rapor hazırlamama nedeni araştırıldığında yasal olmamasından dolayı 60 büyükşehir ilçe belediyesinin çevresel rapor hazırlamadığı gözlenmiştir.

Çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmesi konusuna 111 büyükşehir ilçe belediyesi olumlu, 5 büyükşehir belediyesinin de olumsuz baktığı ortaya çıkmıştır. Olumsuz düşünen belediyeler içerisinde en fazla paya sahip belediyeler ise belde belediyeleridir.

Bu sonuçlar doğrultusunda belediyelerin faaliyet gösterdiği birim bağımlı değişkenine göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlama hakkındaki bilgiler arasındaki ilişkilerin anlamlı olup olmadığı 0,05 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüştür. Anlamlılık düzeyleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 39**  
**Belediyelerin Türleri İle Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki**

	<b>Faaliyet Gösterdiğiniz Birim</b>
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?	<b>0,000</b>
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır	<b>0,000</b>
Çevresel faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?	<b>0,000</b>
Çevresel rapor hazırlıyor musunuz?	<b>0,000</b>
Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?	<b>0,000</b>
Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?	<b>0,000</b>

Tablo 39'a göre; belediyelerin faaliyet gösterdiği birim bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. ( $P(0,00) < 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği birim bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesinin çağrıştırdığı şeyler bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,00) < 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği birim bağımlı değişkeni ile çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesap kullanma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,00) < 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği birim bağımlı değişkeni ile belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlama bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,00) < 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği birim bağımlı değişkeni ile çevresel raporlama hazırlamama nedenleri bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,00) < 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği birim bağımlı değişkeni ile çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkartılarak zorunlu hale getirilmesi konusu bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,00) < 0,05$ ).

**2-** Belediyelerin faaliyet gösterdikleri bölgeye göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.

Belediyenin faaliyet gösterdiği bölgeye göre çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma durumu incelendiğinde birkaç makale okuduğunu söyleyen kişiler arasında en yüksek değer 39 kişi ile Marmara bölgesinde gözlenmiştir. Bilgi sahibi olmayan kişi sayısı olarak da en yüksek 24 kişi ile İç Anadolu bölgesi olduğu ortaya çıkmıştır. Sürekli takip eden 12 kişinin de yine en yüksek oranla Marmara bölgesinde bulunan belediyelerde görev yaptığı tabloda gösterilmiştir.

Belediyenin faaliyet gösterdiği bölgeye göre çevre muhasebesinin kişilere çağrıştırdıkları hakkında araştırma yapıldığında, yine yüksek oranlar Marmara bölgesine aittir. Marmara bölgesindeki 29 kişi çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılması, 24 kişi çevresel maliyetlerin muhasebesi ve 8 kişi de çevresel kaynakların muhasebesi yanıtını vermiştir.

**Tablo 40**  
**Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelere Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı**

		Coğrafi Bölgeler							
		Akdeniz	Doğu Anadolu	Ege	Güneydoğu Anadolu	İç Anadolu	Marmara	Karadeniz	TOPLAM
<b>Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?</b>	Birkaç adet makale okumuştum	17	4	16	10	17	39	23	<b>126</b>
	Birkaç adet kitap okumuştum	2	0	1	2	1	2	0	<b>8</b>
	Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum	2	2	8	0	7	12	7	<b>38</b>
	Hayır yok.	10	16	23	11	24	18	18	<b>120</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>22</b>	<b>48</b>	<b>23</b>	<b>49</b>	<b>71</b>	<b>48</b>	<b>292</b>
<b>Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırılmaktadır</b>	Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır	14	5	17	8	19	29	17	<b>109</b>
	Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.	7	8	12	6	7	24	13	<b>77</b>
	Çevresel kaynakların muhasebesidir	8	1	5	4	7	8	6	<b>39</b>
	Diğer	2	8	14	5	16	10	12	<b>67</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>22</b>	<b>48</b>	<b>23</b>	<b>49</b>	<b>71</b>	<b>48</b>	<b>292</b>
<b>Çevresel Faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?</b>	EVET	19	7	25	11	29	45	21	<b>157</b>
	HAYIR	12	14	23	12	20	24	27	<b>132</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>21</b>	<b>48</b>	<b>23</b>	<b>49</b>	<b>69</b>	<b>48</b>	<b>289</b>
<b>Çevresel Rapor Hazırlıyor musunuz?</b>	EVET	6	2	9	2	11	20	11	<b>61</b>
	HAYIR	25	20	39	21	38	50	37	<b>230</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>22</b>	<b>48</b>	<b>23</b>	<b>49</b>	<b>70</b>	<b>48</b>	<b>291</b>
<b>Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?</b>	Yasal bir zorunluluk olmaması	19	8	20	8	20	28	20	<b>123</b>
	Kurumun bu tür bir rapora ihtiyaç duymaması	3	5	11	5	3	10	8	<b>45</b>
	Çevresel rapor kavramı hakkında bilgi sahibi olunmaması	4	6	8	6	15	16	10	<b>65</b>
	Gizli bilgi olması	0	2	1	0	0	0	0	<b>3</b>
	Diğer	5	1	7	4	11	17	10	<b>55</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>22</b>	<b>47</b>	<b>23</b>	<b>49</b>	<b>71</b>	<b>48</b>	<b>291</b>
<b>Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?</b>	EVET	30	20	44	22	43	68	44	<b>271</b>
	HAYIR	1	2	4	1	6	3	4	<b>21</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>22</b>	<b>48</b>	<b>23</b>	<b>49</b>	<b>71</b>	<b>48</b>	<b>292</b>

Çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesapların kullanılıp kullanılmadığı durumu belediyelerin faaliyet gösterdiği bölgeye

göre araştırıldığında 45 kişi ile kullanım oranı en yüksek bölge Marmara bölgesinde bulunan belediyelerin vermiş olduğu cevaplarda gözlenmiştir. Ana veya yardımcı hesap kullanmama konusunda en yüksek oran ise Karadeniz bölgesine aittir.

Belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlama konusunda ise yine en yüksek orana sahip bölge 20 belediye ile Marmara bölgesi olmuştur.

Belediyelerin faaliyet gösterdiği bölgeye göre çevresel rapor hazırlamama nedeni araştırıldığında yasal olmamasından dolayı Marmara bölgesine ait 20 belediyenin rapor tutmadığı gözlenmiştir.

Çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmesi konusuna belediyelerin büyük bir kısmı olumlu yaklaşırken Marmara bölgesinde bu sayı 68 belediye ile diğer bölgelere göre en yüksek orana sahiptir. Ankete cevap veren belediyelerden sadece 21 belediye bu konuya olumsuz yaklaşmıştır.

Bu sonuçlar doğrultusunda belediyelerin faaliyet gösterdiği bölge bağımlı değişkenine göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlama hakkındaki bilgiler arasındaki ilişkilerin anlamlı olup olmadığı 0,05 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüştür. Anlamlılık düzeyleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 41**  
**Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgeler İle Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki**

	<b>Coğrafi Bölgeler</b>
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?	<b>0,017</b>
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır	<b>0,158</b>
Çevresel faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?	<b>0,307</b>
Çevresel rapor hazırlıyor musunuz?	<b>0,342</b>
Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?	<b>0,070</b>
Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?	<b>0,660</b>

Tablo 41'e göre; belediyelerin faaliyet gösterdiği bölge bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. ( $P(0,017) < 0,05$ ).



Belediyelerin faaliyet gösterdiği bölge bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesinin çağrıştırdığı şeyler bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. ( $P(0,158) > 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği bölge bağımlı değişkeni ile çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesap kullanma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ( $P(0,307) > 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği bölge bağımlı değişkeni ile belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlama bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ( $P(0,342) > 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği bölge bağımlı değişkeni ile çevresel raporlama hazırlamama nedenleri bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ( $P(0,070) > 0,05$ ).

Belediyelerin faaliyet gösterdiği bölge bağımlı değişkeni ile çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkartılarak zorunlu hale getirilmesi konusu bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ( $P(0,660) < 0,05$ ).

**3-** Belediyelerin sahip olduğu standart belgeler ile çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.

Belediyelerin sahip olduğu belgeler ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olmak arasındaki ilişkide ISO 9001 belgesine sahip olan 23 belediyenin çalışanlarının birkaç makale okuduğu, 14 çalışanın ise sürekli yayınları takip ettiği ortaya çıkmıştır. Makale, kitap okuyan ya da sürekli yayınları takip eden kişilerin çalıştığı belediyelerde ISO 14001 belgesinin olmadığı gözlenmiştir. Herhangi bir standart belgeye sahip olmayan belediyelerde ise 92 belediye çalışanın birkaç makale okuduğu, 20 çalışanın ise çevre muhasebesi konusundaki gelişmeleri sürekli takip ettiği ortaya çıkmıştır.

**Tablo 42**  
**Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelere Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı**

		Standart Belgeler					
		ISO 9001	ISO 14001	OHSAS	Standart belge YOK	Diğer	TOPLAM
<b>Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?</b>	Birkaç adet makale okumuştum	23	0	1	92	11	<b>127</b>
	Birkaç adet kitap okumuştum	2	0	1	6	0	<b>9</b>
	Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum	14	0	0	20	4	<b>38</b>
	Hayır yok.	2	1	0	112	5	<b>120</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>41</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>230</b>	<b>20</b>	<b>294</b>
<b>Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır</b>	Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır	19	0	1	79	11	<b>110</b>
	Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.	12	1	0	61	3	<b>77</b>
	Çevresel kaynakların muhasebesidir	7	0	0	29	3	<b>39</b>
	Diğer	3	0	1	61	3	<b>68</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>41</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>230</b>	<b>20</b>	<b>294</b>
<b>Çevresel Faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?</b>	EVET	35	0	2	105	17	<b>157</b>
	HAYIR	6	1	0	122	3	<b>132</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>41</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>227</b>	<b>20</b>	<b>291</b>
<b>Çevresel Rapor Hazırlıyor musunuz?</b>	EVET	20	0	2	34	7	<b>61</b>
	HAYIR	21	1	0	195	13	<b>230</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>41</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>229</b>	<b>20</b>	<b>293</b>
<b>Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?</b>	Yasal bir zorunluluk olmaması	19	0	1	96	8	<b>124</b>
	Kurumun bu tür bir rapora ihtiyaç duymaması	2	1	0	40	2	<b>45</b>
	Çevresel rapor kavramı hakkında bilgi sahibi olunmaması	3	0	0	57	5	<b>65</b>
	Gizli bilgi olması	0	0	0	3	0	<b>3</b>
	Diğer	16	0	1	34	5	<b>56</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>40</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>230</b>	<b>20</b>	<b>293</b>
<b>Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?</b>	EVET	41	0	2	210	20	<b>273</b>
	HAYIR	0	1	0	20	0	<b>21</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>41</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>230</b>	<b>20</b>	<b>294</b>

Belediyenin sahip olduğu standart belgelere göre evre muhasebesinin kişilere çağrıştırdıkları hakkında araştırma yapıldığında, yine yüksek oranlar belgesi olmayan belediyelere aittir. Standart belgesi olmayan belediyelerdeki 79 kişi çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılması, 61 kişi çevresel maliyetlerin muhasebesi ve 29 kişi çevresel kaynakların muhasebesi yanıtını vermiştir.

evre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesapların kullanılıp kullanılmadığı durumu belediyenin sahip olduğu standart belgesine göre araştırıldığında belgesi olmayan 105 belediyenin hesap kullandığı ve 122 belediyenin kullanmadığı ortaya çıkmıştır. ISO 9001 Belgesi olan 35 belediye çevresel faaliyetler için ana veya yardımcı hesap kullanırken 6 belediye ise kullanmamaktadır.

Belediyenin evre ile ilgili faaliyetlerini raporlama konusunda ise yine belgesi olmayan belediyeler 34 belediye ile daha yüksek bir rakama sahiptir. ISO 9001 belgesi olup rapor hazırlayan 20 belediye olmasının yanında, çevresel rapor hazırlamadığını belirten belediye sayısı ise 21 dir.

Belediyelerin standart belgesine sahip olma durumuna göre çevresel rapor hazırlamama nedeni araştırıldığında yasal zorunluluk olmamasından dolayı raporlama yapmayan 96 belediyenin standart belgesi olmadığı gözlenmiştir. Standart belgeye sahip 19 belediye de yasal zorunluluk olmamasından dolayı rapor tutmamaktadır

Çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmesi konusuna standart belgesi olan belediyelerden 41 belediye, standart belgesi olmayan belediyelerden de 210 belediye de bu konuya olumlu yaklaşmışlardır. Bu konuya olumsuz yaklaşan 21 belediyeden sadece 1 belediyenin standart belgesi mevcuttur.

Bu sonuçlar doğrultusunda belediyelerin bir standart belgesine sahip olma durumu bağımlı değişkenine göre evre muhasebesi ve raporlama hakkındaki bilgiler arasındaki ilişkilerin anlamlı olup olmadığı 0,05 anlamlılık düzeyine göre llmştir. Anlamlılık düzeyleri Tablo 43’de yer almaktadır.

**Tablo 43**  
**Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgeler İle Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki**

	<b>Sahip Olunan Standart Belgeler</b>
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?	<b>0,000</b>
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır	<b>0,131</b>
Çevresel faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?	<b>0,000</b>
Çevresel rapor hazırlıyor musunuz?	<b>0,000</b>
Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?	<b>0,008</b>
Çevresel raporlama gönüllülük esasında çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?	<b>0,000</b>

Tablo 43'e göre; belediyelerin standart belgesine sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,000) < 0,05$ ).

Belediyelerin standart belgesine sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesinin çağrıştırdığı şeyler bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ( $P(0,131) > 0,05$ ).

Belediyelerin standart belgesine sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesap kullanma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,000) > 0,05$ ).

Belediyelerin standart belgesine sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlama bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,000) < 0,05$ ).

Belediyelerin standart belgesine sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevresel rapor hazırlamama nedenleri bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,008) < 0,05$ ).

Belediyelerin standart belgesine sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkartılarak orunlu hale getirilesi konusu bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ( $P(0,000) < 0,05$ ).

**4-** Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikası olup olmaması ile çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.

Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikası olup olmaması ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma durumu incelendiğinde çevre politikasına sahip olanların çevre muhasebesi hakkında daha çok bilgi sahibi olduğu anlaşılmaktadır. Makale okuyan 66 kişi, kitap okuyan 7 kişi ve sürekli takip eden 26 kişinin belediyesi çevre politikasına sahipken; Makale okuyan 60 kişi, kitap okuyan 1 kişi ve sürekli takip eden 11 kişinin belediyesi çevre politikasına sahip değildir.

Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikası olup olmaması ile çevre muhasebesinin kişilere çağrıştırdıkları hakkında araştırma yapıldığında, resmi bir çevre politikası olan belediyelerdeki 58 kişi çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılması, 31 kişi çevresel maliyetlerin muhasebesi ve 11 kişi çevresel kaynakların muhasebesi yanıtını vermiştir.

Çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesapların kullanılıp kullanılmadığı durumu belediyenin resmi bir çevre politikası olmasına göre araştırıldığında çevre politikası olan ve hesap kullanan 91 belediye, kullanmayan 65 belediye olduğu anlaşılmıştır. Ayrıca çevre politikası olmayan ve çevresel faaliyetleri için ana veya yardımcı hesap kullanan 65 belediye ve ana veya yardımcı kullanmayan 116 belediye olduğu anlaşılmıştır.

Belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlama konusunda ise resmi/ yazılı bir çevre politika sahibi olan ve rapor tutan 42 belediye, çevresel rapor hazırlamayan 66 belediye olduğu analiz sonuçlarından görölmektedir.

**Tablo 44**  
**Belediyelerin Yazılı/Resmi Çevre Politikalarına Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı**

		Yazılı / Resmi Çevre Politikası		
		EVET	HAYIR	TOPLAM
<b>Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?</b>	Birkaç adet makale okumuştum	66	60	<b>126</b>
	Birkaç adet kitap okumuştum	7	1	<b>8</b>
	Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum	26	11	<b>37</b>
	Hayır yok.	9	111	<b>120</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>108</b>	<b>183</b>	<b>291</b>
<b>Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır</b>	Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır	58	50	<b>108</b>
	Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.	31	46	<b>77</b>
	Çevresel kaynakların muhasebesidir	11	28	<b>39</b>
	Diğer	8	59	<b>67</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>108</b>	<b>183</b>	<b>291</b>
<b>Çevresel faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?</b>	EVET	91	65	<b>156</b>
	HAYIR	16	116	<b>132</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>107</b>	<b>181</b>	<b>288</b>
<b>Çevresel rapor hazırlıyor musunuz?</b>	EVET	42	19	<b>61</b>
	HAYIR	66	163	<b>229</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>108</b>	<b>182</b>	<b>290</b>
<b>Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?</b>	Yasal bir zorunluluk olmaması	48	75	<b>123</b>
	Kurumun bu tür bir rapora ihtiyaç duymaması	12	33	<b>45</b>
	Çevresel rapor kavramı hakkında bilgi sahibi olunmaması	11	54	<b>65</b>
	Gizli bilgi olması	0	3	<b>3</b>
	Diğer	37	17	<b>54</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>108</b>	<b>182</b>	<b>290</b>
<b>Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?</b>	EVET	106	164	<b>270</b>
	HAYIR	2	19	<b>21</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>108</b>	<b>183</b>	<b>291</b>

Belediyelerin resmi bir çevre politikası olması ile çevresel rapor hazırlamama nedeni araştırıldığında yasal olmamasından dolayı hazırlamadığını belirten 75 belediyenin çevre politikası bulunmadığı gözlenmiştir.

Çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmesi konusuna resmi çevre politikası olan 106 belediye olumlu, 2 belediye olumsuz bakarken; resmi çevre politikası olmayan 164 belediye olumlu, 19 belediye olumsuz bakmaktadır.

Bu sonuçlar doğrultusunda belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikası olup olmaması ile çevre muhasebesi hakkındaki bilgiler arasındaki ilişkilerin anlamlı olup olmadığı 0,05 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüştür. Anlamlılık düzeyleri Tablo 45’de yer almaktadır.

**Tablo 45**  
**Belediyelerin Yazılı/Resmi Çevre Politikaları ile Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki**

	<b>Yazılı / Resmi Çevre Politikası</b>
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?	<b>0,000</b>
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır	<b>0,000</b>
Çevresel faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?	<b>0,000</b>
Çevresel rapor hazırlıyor musunuz?	<b>0,000</b>
Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?	<b>0,000</b>
Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?	<b>0,004</b>

Yukarıdaki tabloya göre; belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikasına sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,000) < 0,05$  ).

Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikasına sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesinin çağrıştırdığı şeyler bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,000) < 0,05$  ).

Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikasına sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesap kullanma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,000)<0,05$  ).

Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikasına sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlama bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,000)<0,05$  ).

Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikasına sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevresel raporlama hazırlamama nedenleri bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,000)<0,05$  ).

Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikasına sahip olma durumu bağımlı değişkeni ile çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkartılarak orunlu hale getirilesi konusu bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,004)<0,05$  ).

**5-** Belediyenin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay ile çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma durumu incelendiğinde bütçeden pay ayıranların çevre muhasebesi hakkında daha çok bilgi sahibi olduğu anlaşılmaktadır. Makale okuyan 60 kişi, kitap okuyan 1 kişi ve sürekli takip eden 13 çalışanın belediyesi bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine %0-5 pay ayırmıştır.

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay ile çevre muhasebesinin kişilere çağrıştırdıkları hakkında araştırma yapıldığında, çevre koruma ve önleme faaliyetlerine pay ayıran belediyelerdeki 51 kişi çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılması, 37 kişi çevresel maliyetlerin muhasebesi ve 17 kişi çevresel kaynakların muhasebesi yanıtını vermiştir.



**Tablo 46**  
**Belediyelerin Bütçelerinden Ayırdıkları Paya Göre Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışlarının Dağılımı**

		BÜTÇEDEN AYRILAN PAY						
		% 0-5	% 6-10	% 11-15	% 16-20	%20 ve Üzeri	Ayrılmıyor	TOPLAM
<b>Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?</b>	Birkaç adet makale okumuştum	60	40	19	2	4	1	<b>126</b>
	Birkaç adet kitap okumuştum	1	2	3	2	0	0	<b>8</b>
	Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum	13	13	6	2	3	0	<b>37</b>
	Hayır yok.	67	31	14	1	4	3	<b>120</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>141</b>	<b>86</b>	<b>42</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>291</b>
<b>Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır</b>	Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır	51	30	20	2	6	0	<b>109</b>
	Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.	37	23	10	2	4	0	<b>76</b>
	Çevresel kaynakların muhasebesidir	17	11	6	2	1	2	<b>39</b>
	Diğer	36	22	6	1	0	2	<b>67</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>141</b>	<b>86</b>	<b>42</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>291</b>
<b>Çevresel Faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?</b>	EVET	62	53	33	2	6	0	<b>156</b>
	HAYIR	77	33	9	4	5	4	<b>132</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>139</b>	<b>86</b>	<b>42</b>	<b>6</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>288</b>
<b>Çevresel Rapor Hazırlıyor musunuz?</b>	EVET	19	22	13	1	5	1	<b>61</b>
	HAYIR	121	64	29	6	6	3	<b>229</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>140</b>	<b>86</b>	<b>42</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>290</b>
<b>Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?</b>	Yasal bir zorunluluk olmaması	68	32	12	3	6	1	<b>122</b>
	Kurumun bu tür bir rapora ihtiyaç duymaması	20	13	9	2	1	0	<b>45</b>
	Çevresel rapor kavramı hakkında bilgi sahibi olunmaması	29	19	9	2	3	3	<b>65</b>
	Gizli Bilgi olması	3	0	0	0	0	0	<b>3</b>
	Diğer	21	22	11	0	1	0	<b>55</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>141</b>	<b>86</b>	<b>41</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>290</b>
<b>Çevresel raporlama gönüllülük esasında çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?</b>	EVET	128	84	38	6	10	4	<b>270</b>
	HAYIR	13	2	4	1	1	0	<b>21</b>
	<b>TOPLAM</b>	<b>141</b>	<b>86</b>	<b>42</b>	<b>7</b>	<b>11</b>	<b>4</b>	<b>291</b>

Çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesapların kullanılıp-kullanılmadığı durumu bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan paya göre araştırıldığında bütçeden %0-5 pay ayıran ve hesap kullanan 62 belediye, kullanmayan 77 belediye olduğu anlaşılmıştır.

Belediyenin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetleri için %0-5 pay ayıran ve çevresel rapor hazırlayan 19 belediye, çevresel rapor hazırlamayan 121 belediye olduğu gözlemlenmiştir. Bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetleri için %5-10 pay ayıran ve rapor hazırlayan 22 belediye, rapor hazırlamayan 64 belediyedir.

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay ile çevresel rapor hazırlamama nedeni araştırıldığında yasal olmamasından dolayı %0-5 pay ayıran 68 belediye, %5-10 pay ayıran 32 belediye ve %11-15 pay ayıran 12 belediyenin olduğu gözlenmiştir.

Çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmesi konusuna bütçesinden %0-5 pay ayıran 128 belediye olumlu, 13 belediye olumsuz bakarken; bütçesinden %6-10 pay ayıran 84 belediye olumlu, 2 belediye olumsuz bakmaktadır.

Bu sonuçlar doğrultusunda belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay ile çevre muhasebesi hakkındaki bilgiler arasındaki ilişkilerin anlamlı olup olmadığı 0,05 anlamlılık düzeyine göre ölçülmüştür. Anlamlılık düzeyleri Tablo 47’de yer almaktadır.

**Tablo 47**  
**Belediyelerin Bütçelerinden Ayırdıkları Pay ile Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama Arasındaki İlişki**

	<b>Bütçeden Ayrılan Pay</b>
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz var mı?	<b>0,003</b>
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır	<b>0,312</b>
Çevresel Faaliyetleriniz için ana/yardımcı hesap kullanıyor musunuz?	<b>0,000</b>
Çevresel Rapor Hazırlıyor musunuz?	<b>0,029</b>
Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?	<b>0,301</b>
Çevresel raporlama gönüllülük esasından çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?	<b>0,399</b>

Yukarıdaki tabloya göre; belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,003) < 0,05$  ).

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay bağımlı değişkeni ile çevre muhasebesinin çağrıştırdığı şeyler bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (  $P(0,312) > 0,05$  ).

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay bağımlı değişkeni ile çevre ile ilgili maliyet gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesap kullanma bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,000) < 0,05$  ).

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay bağımlı değişkeni ile belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlama bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır (  $P(0,029) < 0,05$  ).

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay bağımlı değişkeni ile çevresel raporlama hazırlamama nedenleri bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (  $P(0,301) > 0,05$  ).

Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay bağımlı değişkeni ile çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkartılarak zorunlu hale getirilmesi konusu bağımsız değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır (  $P(0,399) > 0,05$  ).

### **5.6.3. Belediyelerin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Duyarlılıklarının Regresyon Analizi ile Ölçümü**

Regresyon analizi, aralarında ilişki bulunan iki ya da daha fazla değişkenden birinin bağımlı değişken, diğerlerinin bağımsız değişkenler olarak ayrımı ile aralarındaki ilişkinin matematiksel eşitlik ile açıklanmasıdır. Yapılan analizde bağımlı değişken üzerinde birden fazla bağımsız değişkenin etkisi araştırılmaktadır. Anlamlılık düzeyi 0,05 e göre ölçülecektir.

**H<sub>1</sub>:** Belediyelerin türlerine göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

**Tablo 48**  
**Belediyelerin Türlerinin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,529 <sup>a</sup>	,280	,016	,873

Analiz sonucu elde edilen Model özeti tablosundaki R Square değeri, bağımsız değişken durumundaki “belediyenin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışı” konulu soruları, bağımlı değişken olan belediye türleri değişkenine ait varyansın %28 oranında açıkladığı ortaya çıkmaktadır.

Bu durumda bağımlı değişken bağımsız değişkenleri açıklamakta zayıf kalmıştır denilebilir. Fakat kesin sonuç için ANOVA tablosuna bakmak gerekir.

**Tablo 49**  
**Belediye Türlerinin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	12,133	15	,809	1,062	,418 <sup>a</sup>
Residual	31,236	41	,762		
Total	43,368	56			

ANOVA tablosunun anlamlılık sütunundaki değer (Sig.) ise söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin  $p(0,418) < 0,05$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığını göstermektedir.

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $f(15,41) = 1,062$ ;  $p(0,418) > 0,05$

Katsayı tablosunda ise regresyon denklemi için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini görebilmekteyiz. Tablonun anlamlılık düzeylerine bakıldığında sadece “rapor yöntemi”  $p(0,027) < 0,05$  anlamlılık düzeyi için anlamlı olarak kabul edilirken diğer değişkenler anlamsız olarak kabul edilecektir.

**Tablo 50**  
**Belediye Türlerinin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin**  
**Regresyon Katsayıları Tablosu**

Model		Coefficients <sup>a</sup>				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-3,189	3,018		-1,057	,297
	Çevre muhasebesi hakkında bilgi	,082	,132	,103	,624	,536
	Çevre muhasebesi neyi çağrıştırıyor	,280	,196	,262	1,431	,160
	Çevre muhasebesinde hesap kullanımı	-,293	,621	-,160	-,472	,639
	Çevre faaliyetleri için hangi hesaplar kullanılıyor	-,116	,116	-,179	-1,004	,321
	Raporlama türleri hakkında bilgileri	,020	,065	,044	,299	,767
	Çevre faaliyetlerini raporlama	2,963	2,310	,446	1,283	,207
	Çevre raporunun bilgi kullanıcıları ile paylaşımı	,239	,136	,276	1,763	,085
	Çevre raporu dönemleri	,060	,109	,088	,554	,582
	Çevre raporu formatı	,260	,240	,202	1,083	,285
	Çevre raporu yöntemi	,354	,154	,392	2,296	,027
	Mali tabloda çevresel bilgi	,055	,107	,084	,516	,609
	Uluslararası Raporlama Rehberleri	,282	,162	,348	1,742	,089
	Çevre raporlarının kamuoyu ile paylaşımı	-,066	,107	-,093	-,617	,541
	Çevre raporu hazırlamama nedeni	-,452	1,014	-,095	-,446	,658
	Çevre raporunun zorunlu hale getirilmesi	,348	,272	,213	1,282	,207

a. Dependent Variable: birim

Belediyelerin türlerine göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmamaktadır. Yani H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmiş ve H<sub>0</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Bu sonucun çıkmasındaki temel sebebin anket formlarının e-mail ortamında cevaplandırılması sonucu belediye çalışanlarının yeteri kadar dikkatli davranmamaları olarak da açıklanabilir.

**H<sub>2</sub>:** Belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

**Tablo 51**  
**Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelerin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimensi 1 on0	,520 <sup>a</sup>	,270	,003	1,754

Analiz sonucu karşımıza çıkan Model özeti tablosundaki R Square değeri, bağımsız değişken durumundaki 'belediyenin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışı' konulu soruları, bağımlı değişken olan belediyenin faaliyet bölgesi değişkenine ait varyansın %27 oranında açıkladığı ortaya çıkmaktadır.

Bu durumda bağımlı değişken bağımsız değişkenleri açıklamakta zayıf kalmıştır denilebilir. Fakat kesin sonuç için ANOVA tablosuna bakmak gerekir.

**Tablo 52**  
**Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelerin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	46,696	15	3,113	1,012	,463 <sup>a</sup>
Residual	126,146	41	3,077		
Total	172,842	56			

ANOVA tablosunun anlamlılık sütunundaki değer (Sig.) ise söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin  $p(0,463) < 0,05$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığını göstermektedir.

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $f(15,41) = 1,012$  ;  $p(0,463) > 0,05$

**Tablo 53**  
**Belediyelerin Buldukları Coğrafi Bölgelerin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu**

Model		Coefficients <sup>a</sup>				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	12,878	6,065		2,123	,040
	Çevre muhasebesi hakkında bilgi	,015	,265	,009	,057	,955
	Çevre muhasebesi neyi çağrıştırıyor	-,706	,394	-,331	-1,795	,080
	Çevre muhasebesinde hesap kullanımı	1,645	1,248	,449	1,318	,195
	Çevre faaliyetleri için hangi hesaplar kullanılıyor	-,259	,233	-,200	-1,114	,272
	Raporlama türleri hakkında bilgileri	-,069	,131	-,079	-,529	,600
	Çevre faaliyetlerini raporlama	-6,981	4,642	-,526	-1,504	,140
	Çevre raporunun bilgi kullanıcıları ile paylaşımı	,132	,272	,077	,486	,629
	Çevre raporu dönemleri	-,140	,219	-,103	-,641	,525
	Çevre raporu formatı	-1,039	,483	-,403	-2,150	,038
	Çevre raporu yöntemi	-,240	,310	-,133	-,775	,443
	Mali tabloda çevresel bilgi	,245	,215	,186	1,138	,262
	Uluslararası Raporlama Rehberleri	-,240	,325	-,149	-,740	,463
	Çevre raporlarının kamuoyu ile paylaşımı	-,114	,215	-,081	-,532	,598
	Çevre raporu hazırlamama nedeni	2,585	2,038	,273	1,268	,212
	Çevre raporunun zorunlu hale getirilmesi	-,403	,546	-,124	-,738	,464

a. Dependent Variable: bölge

Katsayı tablosunda ise regresyon denklemi için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini görebilmekteyiz. Tablonun anlamlılık düzeylerine bakıldığında sadece 'rapor formatı (0,038)  $p < 0,05$  anlamlılık düzeyi için anlamlı olarak kabul edilirken diğer değişkenler anlamsız olarak kabul edilecektir.

Belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmamaktadır. Yani H<sub>2</sub> hipotezi reddedilmiş ve H<sub>0</sub> hipotezi kabul edilmiştir. Belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlama duyarlılıklarında farklılık yoktur.

**H<sub>3</sub>:** Belediyelerin sahip oldukları standart belgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

**Tablo 54**  
**Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimensi 1 on0	,691 <sup>a</sup>	,478	,287	1,294

Analiz sonucu karşımıza çıkan Model özeti tablosundaki R Square değeri, bağımsız değişken durumundaki “belediyenin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışı” konulu soruları, bağımlı değişken olan belediyelerin sahip oldukları standart belgeleri değişkenine ait varyansın % 47 oranında açıkladığı ortaya çıkmaktadır.

Bu durumda bağımlı değişken bağımsız değişkenleri açıklamakta yeterlidir denilebilir. Fakat kesin sonuç için ANOVA tablosuna bakmak gerekir

**Tablo 55**  
**Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	62,747	15	4,183	2,499	,010 <sup>a</sup>
Residual	68,621	41	1,674		
Total	131,368	56			

ANOVA tablosunun anlamlılık sütunundaki değer (Sig.) ise söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin  $p(0,01) < 0,05$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $f(15,41) = 2,499$  ;  $p(0,01) < 0,05$



**Tablo 56**  
**Belediyelerin Sahip Oldukları Standart Belgelerin Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu**

Model		Coefficients <sup>a</sup>				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-12,523	4,473		-2,800	,008
	Çevre muhasebesi hakkında bilgi	,285	,196	,205	1,459	,152
	Çevre muhasebesi neyi çağrıştırıyor	,525	,290	,282	1,809	,078
	Çevre muhasebesinde hesap kullanımı	,452	,920	,142	,491	,626
	Çevre faaliyetleri için hangi hesaplar kullanılıyor	-,372	,171	-,329	-2,167	,036
	Raporlama türleri hakkında bilgileri	,221	,097	,289	2,283	,028
	Çevre faaliyetlerini raporlama	6,594	3,424	,570	1,926	,061
	Çevre raporunun bilgi kullanıcıları ile paylaşımı	,114	,201	,076	,567	,574
	Çevre raporu dönemleri	,070	,162	,059	,436	,665
	Çevre raporu formatı	1,282	,356	,571	3,598	,001
	Çevre raporu yöntemi	,494	,229	,315	2,161	,037
	Mali tabloda çevresel bilgi	,220	,159	,192	1,386	,173
	Uluslararası Raporlama Rehberleri	,989	,239	,702	4,130	,000
	Çevre raporlarının kamuoyu ile paylaşımı	-,236	,158	-,192	-1,488	,144
	Çevre raporu hazırlamama nedeni	-1,187	1,503	-,144	-,790	,434
	Çevre raporunun zorunlu hale getirilmesi	,321	,403	,113	,797	,430

a. Dependent Variable: belgeler

Katsayı tablosunda ise regresyon denklemi için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini görebilmekteyiz. Tablonun anlamlılık düzeylerine bakıldığında; çevre muhasebesinde hangi hesabın kullanıldığı  $p(0,036) < 0,05$ , raporlama türü  $p(0,028) < 0,05$ , rapor formatı  $p(0,001) < 0,05$ , rapor yöntemi  $p(0,037) < 0,05$  ve

bağımsız raporlarda rehber  $p(0,000)<0,05$  anlamlılık düzeyi için anlamlı olarak kabul edilirken diğer değişkenler anlamsız olarak kabul edilecektir.

Belediyelerin sahip oldukları standart belgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır ve  $H_3$  hipotezi kabul edilmiştir.

**H4:** Belediyelerin çevre politikalarına sahip olmaları açısından çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

**Tablo 57**  
**Belediyelerin Çevre Politikasına Sahip Olup-Olmamalarının Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimensi 1 on0	,635 <sup>a</sup>	,404	,186	,409

Analiz sonucu karşımıza çıkan Model özeti tablosundaki R Square değeri, bağımsız değişken durumundaki “belediyenin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışı” konulu soruları, bağımlı değişken olan belediyelerin çevre politikalarına sahip olmaları değişkenine ait varyansın %40 oranında açıkladığı ortaya çıkmaktadır.

Bu durumda bağımlı değişken bağımsız değişkenleri açıklamakta yeterli olmayabilir. Fakat kesin sonuç için ANOVA tablosuna bakmak gerekir.

**Tablo 58**  
**Belediyelerin Çevre Politikasına Sahip Olup-Olmamalarının Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	4,647	15	,310	1,851	,060 <sup>a</sup>
Residual	6,862	41	,167		
Total	11,509	56			

ANOVA tablosunun anlamlılık sütunundaki değer (Sig.) ise söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin  $p(0,060)<0,05$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığını göstermektedir.

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $f(15,41)=1,851$  ;  $p(0,060)>0,05$

**Tablo 59**  
**Belediyelerin Çevre Politikasına Sahip Olup-Olmamalarının Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu**

Model		Coefficients <sup>a</sup>				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1,680	1,415		-1,187	,242
	Çevre muhasebesi hakkında bilgi	,057	,062	,138	,918	,364
	Çevre muhasebesi neyi çağrıştırıyor	,132	,092	,239	1,434	,159
	Çevre muhasebesinde hesap kullanımı	-,206	,291	-,218	-,707	,484
	Çevre faaliyetleri için hangi hesaplar kullanılıyor	-,046	,054	-,136	-,840	,406
	Raporlama türleri hakkında bilgileri	,115	,031	,507	3,745	,001
	Çevre faaliyetlerini raporlama	,799	1,083	,233	,738	,465
	Çevre raporunun bilgi kullanıcıları ile paylaşımı	,082	,064	,184	1,291	,204
	Çevre raporu dönemleri	,078	,051	,221	1,530	,134
	Çevre raporu formatı	,201	,113	,303	1,786	,082
	Çevre raporu yöntemi	-,077	,072	-,165	-1,062	,295
	Mali tabloda çevresel bilgi	,042	,050	,125	,844	,403
	Uluslararası Raporlama Rehberleri	,071	,076	,171	,941	,352
	Çevre raporlarının kamuoyu ile paylaşımı	,009	,050	,024	,177	,861
	Çevre raporu hazırlamama nedeni	,446	,475	,183	,938	,354
	Çevre raporunun zorunlu hale getirilmesi	,207	,127	,245	1,622	,112

a. Dependent Variable: çevrepolitikasi

Katsayı tablosunda ise regresyon denklemi için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini görebilmekteyiz. Tablonun anlamlılık düzeylerine bakıldığında sadece raporlama türü hakkında bilgi (0,001)  $p < 0,05$  anlamlılık düzeyi için anlamlı olarak kabul edilirken diğer değişkenler anlamsız olarak kabul edilecektir.

Belediyelerin çevre politikalarına sahip olmaları açısından çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmamaktadır. Yani H<sub>4</sub> hipotezi reddedilmiş ve H<sub>0</sub> hipotezi kabul edilmiştir.

**H<sub>5</sub>:** Belediyelerin bütçelerinden ayırmış oldukları paya göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır

**Tablo 60**  
**Belediyelerin Bütçelerinden Ayırmış Oldukları Payların Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin R Square Değeri Tablosu**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
dimensi 1 on0	,422 <sup>a</sup>	,178	-,122	1,252

Analiz sonucu karşımıza çıkan Model özeti tablosundaki R Square değeri, bağımsız değişken durumundaki “belediyenin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışı” konulu soruları, bağımlı değişken olan belediyelerin bütçelerinden ayırmış oldukları pay değişkenine ait varyansın % 17 oranında açıkladığı ortaya çıkmaktadır.

Bu durumda bağımlı değişken bağımsız değişkenleri açıklamakta yeterli değildir denilebilir. Fakat kesin sonuç için ANOVA tablosuna bakmak gerekir.

**Tablo 61**  
**Belediyelerin Bütçelerinden Ayırmış Oldukları Payların Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	13,951	15	,930	,593	,863 <sup>a</sup>
Residual	64,294	41	1,568		
Total	78,246	56			

ANOVA tablosunun anlamlılık sütunundaki değer (Sig.) ise söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin  $p(0,863) < 0,05$  düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığını göstermektedir. Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $f(15,41) = 0,593$  ;  $p(0,863) > 0,05$

**Tablo 62**  
**Belediyelerin Bütçelerinden Ayırmış Oldukları Payların Çevre Muhasebesi Ve Çevresel Raporlamaya Etkisi İçin Regresyon Katsayıları Tablosu**

Model		Coefficients <sup>a</sup>				
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	7,075	4,330		1,634	,110
	Çevre muhasebesi hakkında bilgi	,007	,189	,007	,040	,969
	Çevre muhasebesi neyi çağrıştırıyor	-,092	,281	-,064	-,326	,746
	Çevre muhasebesinde hesap kullanımı	,969	,891	,393	1,088	,283
	Çevre faaliyetleri için hangi hesaplar kullanılıyor	-,047	,166	-,054	-,282	,780
	Raporlama türleri hakkında bilgileri	,017	,094	,028	,179	,859
	Çevre faaliyetlerini raporlama	-1,030	3,314	-,115	-,311	,757
	Çevre raporunun bilgi kullanıcıları ile paylaşımı	-,027	,194	-,023	-,139	,890
	Çevre raporu dönemleri	-,111	,156	-,121	-,711	,481
	Çevre raporu formatı	-,228	,345	-,132	-,662	,512
	Çevre raporu yöntemi	,048	,221	,039	,216	,830
	Mali tabloda çevresel bilgi	-,200	,154	-,226	-1,301	,200
	Uluslararası Raporlama Rehberleri	-,361	,232	-,332	-1,555	,128
	Çevre raporlarının kamuoyu ile paylaşımı	-,016	,153	-,017	-,104	,917
	Çevre raporu hazırlamama nedeni	-1,620	1,455	-,254	-1,114	,272
	Çevre raporunun zorunlu hale getirilmesi	-,062	,390	-,028	-,159	,874

a. Dependent Variable: çevre için bütçe

Katsayı tablosunda ise regresyon denklemi için kullanılan regresyon katsayılarını ve bunların anlamlılık düzeylerini görebilmekteyiz. Tablonun anlamlılık düzeylerine bakıldığında hiçbir değer  $p < 0,05$  anlamlılık düzeyi için anlamlı olarak kabul edilmemektedir.

Belediyelerin bütçelerinden ayırmış oldukları paya göre çevresel raporlama ve denetime duyarlılıkları farklılaşmamaktadır. Yani  $H_5$  hipotezi reddedilir ve  $H_0$  hipotezi kabul edilmiştir.

#### **5.6.4. Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışlarının İncelenmesi, Güvenilirlik ve Faktör Analizi**

Güvenilirlik analizi likert ölçeği ile hazırlanmış anket soruları için yapılmaktadır. Güvenilirlik katsayısı düşük olan soru var ise bu sorunun cevapları fazla sapma gösterir ve çelişkili ya da anlamsız olabilmektedir. Cronbach's Alpha değeri 1'e ne kadar yakın olursa güvenilirlik o kadar yüksek anlamına gelmektedir. Anketin güvenilirlik analizi Tablo 63'de verilmektedir.

**Tablo 63**  
**Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı İçin Güvenilirlik Analizi Tablosu**

Cronbach's Alpha	N of Items
,853	16

Analiz sonucuna göre 0,853 yeterince yüksek bir değerdir. Ankette bulunan likert ölçekli sorulara verilen cevaplar genellikle sapma göstermemektedir. Her soru için ayrı ayrı ölçülen güvenilirlik tablosu Tablo 64'de gösterilmiştir. Bütün soruların güvenilirlik değerleri birbirine çok yakındır.

Bu sonuçlar ışığında likert ölçeği olarak hazırlanan anket soruları için Faktör analizi yapılmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Faktör analizi birbiriyle ilişkisi olduğu düşünülen çok sayıdaki değişkenler arasındaki ilişkinin yapısına ilişkin ipuçları sağlamak amacıyla kullanılan bir analiz tekniğidir. Faktör analizinin başlıca amacı aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıdaki değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıdaki temel boyuta indirgemek veya özetlemek olan bir grup çok değişkenli analiz tekniğidir.

**Tablo 64**  
**Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı Sorularının Her Biri İçin Güvenilirlik Testi**  
**Tablosu**

<b>Item-Total Statistics</b>				
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item- Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Denetim 1	35,21	61,026	,477	,845
Denetim 2	35,33	60,213	,588	,840
Denetim 3	35,33	60,589	,546	,842
Denetim 4	35,33	60,826	,563	,841
Denetim 5	35,21	59,891	,578	,840
Denetim 6	35,18	59,197	,591	,839
Denetim 7	35,24	61,000	,511	,843
Denetim 8	35,13	59,716	,606	,839
Denetim 9	34,47	59,750	,375	,852
Denetim 10	34,11	59,877	,444	,847
Denetim 11	34,88	58,875	,544	,841
Denetim 12	34,61	60,433	,344	,854
Denetim 13	34,81	60,664	,419	,848
Denetim 14	34,80	60,885	,409	,848
Denetim 15	35,03	62,631	,389	,849
Denetim 16	34,81	60,664	,419	,848

**Tablo 65**  
**Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı İçin Faktör Analizi Tablosu**

Total Variance Explained								
Component	Initial Eigenvalues				Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	
1	5,701	35,632	35,632	5,701	35,632	35,632	5,267	
2	3,519	21,996	57,628	3,519	21,996	57,628	3,394	
3	1,287	8,042	65,670	1,287	8,042	65,670	1,846	
4	,900	5,624	71,294					
5	,758	4,737	76,031					
6	,693	4,331	80,362					
7	,536	3,350	83,712					
8	,511	3,192	86,904					
9	,410	2,562	89,466					
10	,378	2,364	91,830					
11	,331	2,068	93,898					
12	,307	1,919	95,817					
13	,262	1,636	97,453					
14	,232	1,451	98,903					
15	,175	1,097	100,000					
16	3,066E-17	1,916E-16	100,000					

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Analiz sonucunda ortaya çıkan tablo, ölçeğin kaç faktörden oluşturduğu ve bu faktörlerin ölçülmek istenen olguyu ne derece ölçtüklerini göstermektedir. Bilindiği gibi ölçülmek istenen olgu “ belediyelerin çevresel denetime bakışı” üzerine idi.

Yukarıdaki tabloya göre, 1. faktörün ölçtüğümüz olguyu %35,632, 2. faktörün 21,996 ve 3. faktörün ise %8,042 oranında ölçtüğü ortaya çıkmıştır. Ayrıca 3 faktör ve 16 sorudan oluşan bu anketteki likert ölçekli sorular, belediyelerin çevresel denetime bakışını %65 oranında ölçmektedir.



Likert ölçeği ile oluşturulmuş sorular için hangi soruların faktör oluşturduğunu ise Rotated Component Matrix tablomuzdan görebilmekteyiz. Faktör oluşturan sorular, birbiri ile alakalı aynı sonucu veren sorulardır.

**Tablo 66**  
**Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışı Sorularının Faktör Dağılımları Tablosu**

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>			
	Component		
	1	2	3
Denetim 1	,673	,152	-,069
Denetim 2	,727	,016	,247
Denetim 3	,778	-,055	,151
Denetim 4	,740	-,035	,232
Denetim 5	,821	-,003	,078
Denetim 6	,878	-,024	,036
Denetim 7	,818	-,095	,040
Denetim 8	,767	,034	,198
Denetim 9	,125	,082	,791
Denetim 10	,143	,166	,812
Denetim 11	,412	,245	,464
Denetim 12	-,059	,855	,154
Denetim 13	,024	,964	,020
Denetim 14	-,007	,819	,218
Denetim 15	,466	-,005	,286
Denetim 16	,024	,964	,020

Rotated Component Matrix tablosu incelenirken her bir maddenin hangi faktör altında en yüksek değere sahip olduğuna bakılır. Daha sonra bu maddeler gruplandırılarak faktör yapısı oluşturulur.

Tablodaki her bir maddenin bileşenler altındaki değerleri incelendiğinde Denetim1, Denetim2, Denetim3, Denetim4, Denetim5, Denetim6, Denetim7, Denetim8 ve Denetim15 önermelerinin 1. faktör; Denetim12, Denetim13, Denetim14 ve Denetim16 önermelerinin 2. faktör ve Denetim9, Denetim10 ve Denetim11 önermelerinin de 3. faktör

olduğu gözlenmektedir.

### 5.6.5. Belediyelerin Çevre Denetimine Duyarlılıklarının Regresyon Analizi ile Ölçümü

Katılımcıların demografik değişkenleri arasında bulunan 6-7-8-9-10 sorular bağımsız değişken, belediyelerin çevresel denetime bakışı bağımlı değişken olarak belirlenmiş ve Regresyon analizine tabi tutulmuştur. Çıkan sonuçlardaki değişken açıklama katsayısı sıfıra (0) yakınlığı bakımından ölçülecektir. Anlamlılık derecesinin ölçümü  $p < 0,05$  değerine göre açıklanacaktır.

**Tablo 67**  
**Belediyelerin Çevre Denetimine Duyarlılıklarına Ait Anova Analizi**

	Bağımlı Değişkenin Bağımsız Değişkeni Açıklama Katsayısı (R Square)	Anlamlılık Düzeyi (Sig.)	Ana kütle Model Katsayısı (F)	Serbestlik Derecesi (df)
Belediyedeki Görev	0,129	0,0001	2,698	16,272
Belediyenin Faaliyet Gösterdiği Birim	0,155	0,000	3,115	16,272
Belediyenin Faaliyet Gösterdiği Coğrafi Bölge	0,100	0,022	1,883	16,272
Belediyenin Sahip olduğu Standart Belgeler	0,108	0,011	2,055	16,272
Belediyenin yazılı/resmi çevre Politikası	0,248	0,000	5,591	16,271
Belediye Bütçesinden Ayrılan Pay	0,084	0,054	1,659	16,271

**H<sub>6</sub>:** Belediye çalışanlarının görevlerine göre çevre denetimine duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “belediye çalışanlarının görevleri” bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı % 13 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının % 13'ünün belediye çalışanının görevine bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine bakıldığında söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır  $P = 0,001 < 0,05$ .

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa  $F(16,272) = 2,698$ ;  $p < 0,001$ .

Bu durumda  $H_6$  hipotezi kabul edilir ve “belediye çalışanlarının görevlerine göre çevresel denetime bakışlarını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

**H7:** Belediyelerin türlerine göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “belediyelerde faaliyet gösterilen birim” i, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %15 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının %15’ inin belediyede faaliyet gösterilen birime bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır  $P = 0,000 < 0,05$ .

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa  $F(16,272) = 3,115$ ;  $p < 0,000$ .

Bu durumda  $H_7$  hipotezi kabul edilir ve “belediyelerin türleri çevresel denetime duyarlılıklarını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

**H8:** Belediyenin faaliyet gösterdiği coğrafi bölgeye göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “belediyenin faaliyet gösterdiği bölge” yi, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %10 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının %10’ unun belediyenin faaliyet gösterdiği bölgeye bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı ortaya çıkmaktadır  $P = 0,022 < 0,05$ .

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $F(16,272) = 1,883$  ;  $p < 0,022$

Bu durumda H<sub>8</sub> hipotezi kabul edilir ve “belediyenin faaliyet gösterdiği coğrafi bölge, belediyelerin çevresel denetime duyarlılığını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

**H<sub>9</sub>:** Belediyelerin sahip olduğu standart belgelere göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “belediyenin sahip olduğu standart belgeleri”, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %10 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının %10'unun belediyenin sahip olduğu standart belgelere bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır  $P = 0,011 < 0,05$ .

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $F(16,272) = 2,055$ ;  $p < 0,011$

Bu durumda H<sub>9</sub> hipotezi kabul edilir ve “belediyenin sahip olduğu standart belgeleri, belediyelerin çevresel denetime duyarlılığını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

**H<sub>10</sub>:** Belediyelerin yazılı/resmi bir çevre politikasının olup olmaması çevresel denetime duyarlılıklarını farklılaştırmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “belediyenin yazılı/resmi bir çevre politikasının olup olmaması”, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %24 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının %24'ünün belediyenin yazılı/resmi bir çevre politikasının olup olmamasına bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır.  $P = 0,000 < 0,05$

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $F(16,271) = 5,591$ ;  $p < 0,000$

Bu durumda H<sub>10</sub> hipotezi kabul edilir ve “belediyenin yazılı/resmi bir çevre politikasının olup olmaması, belediyelerin çevresel denetime duyarlılıklarını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

**H<sub>11</sub>:** Belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay çevresel denetime duyarlılıklarını farklılaştırmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “belediyenin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay”, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %8 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının %8'inin belediyenin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan paya bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır.  $P = 0,054 > 0,05$

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $F(16,271) = 1,659$ ;  $p > 0,054$

Bu durumda H<sub>11</sub> hipotezi ret edilir ve “belediyelerin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ayrılan pay, belediyelerin çevresel denetime duyarlılıklarını farklılaştırmamaktadır” denilebilir.

#### **5.6.6. Belediyenin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışı ile Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışının Farklılıklarının Test Edilmesi**

Belediyelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışı kısmında bulunan 1-2 ve 6. sorular bağımsız değişken ve belediyelerin çevresel denetime bakışı bağımlı değişken olarak belirlenmiş ve Regresyon analizine tabi tutulmuştur. Çıkan sonuçlardaki değişken açıklama katsayısı sıfıra (0) yakınlığı bakımından ölçülecektir.

Anlamlılık derecesinin ölçümü  $p < 0,05$  değerine göre açıklanacaktır.

**H<sub>12</sub>:** Belediyelerin çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel faaliyetlere ait hesaplar) hakkında bilgi sahibi olup-olmamaları, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel faaliyetlere ait hesaplar) hakkında bilgi sahibi olup olmama”, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %21 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime

bakışının %21'inin çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel faaliyetlere ait hesaplar) hakkında bilgi sahibi olup olmamaya bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 68**  
**Belediyenin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışı ile Belediyelerin Çevresel Denetime Bakışının Farklılıklarına Ait Anova Analizi**

	Bağımlı Değişkenin Bağımsız Değişkeni Açıklama Katsayısı (R Square)	Anlamlılık Düzeyi (Sig.)	Ana kütle Model Katsayısı (F)	Serbestlik Derecesi (df)
Çevre muhasebesi hakkında bilginiz varmı?	0,217	0,000	4,700	16,272
Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırıyor?	0,329	0,000	8,350	16,272
Belediyenin çevresel faaliyetlerini raporluyor musunuz?	0,176	0,000	3,607	16,271

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır.  $P = 0,000 < 0,05$

Tablo 68'deki ilişki formüle edilecek olursa;  $F(16,272) = 4,700$  ;  $p < 0,000$

Bu durumda  $H_{12}$  hipotezi kabul edilir ve “Belediyelerin çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel faaliyetlere ait hesaplar) hakkında bilgi sahibi olup-olmaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

**H<sub>13</sub>:** Belediyelerin çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesaplar kullanıp kullanmaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesaplar kullanıp kullanmaması”, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %32 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının %32'sinin çevre ile ilgili maliyet,

gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesaplar kullanıp kullanılmamaya bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır  $P = 0,000 < 0,05$ .

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $F(16,272) = 8,350$  ;  $p < 0,000$

Bu durumda  $H_{13}$  hipotezi kabul edilir ve “Belediyelerin çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesaplar kullanıp kullanılmaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

**H<sub>14</sub>:** Belediyelerin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlayıp raporlamaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır.

R Squared katsayısı bağımsız değişken durumundaki “belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlayıp raporlamama”, bağımlı değişken durumundaki “belediyelerin çevresel denetime bakışı” değişkenine ait varyansı %17 oranında açıkladığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile belediyelerin çevresel denetime bakışının %17'sinin belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlayıp raporlamamaya bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlamlılık düzeyine baktığımızda söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu ortaya çıkmaktadır.  $P = 0,000 < 0,05$

Tablodaki ilişki formüle edilecek olursa;  $F(16,271) = 3,607$ ;  $p < 0,000$

Bu durumda  $H_{14}$  hipotezi kabul edilir ve “Belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlayıp raporlamaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır” denilebilir.

#### **5.6.7. Araştırmanın İstatistiksel Analizi Sonucunda Elde Edilen Bulgular**

Yapılan araştırma sonucunda öncelikli olarak Türkiye'deki belediyelerin çevre muhasebesi ve raporlaması ile çevresel denetim konusundaki durumları ortaya konulmuştur. Belediyelerin çevre muhasebesi ve raporlaması ile çevresel denetim konusundaki farklılıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Analiz kısmında ise belediyelerin türleri, buldukları coğrafi bölgeler, sahip oldukları standart belgeler, çevre

politikaları, bütçelerinden ayırdıkları pay, belediye çalışanlarının görevlerine göre çevre muhasebesi ve raporlaması ile çevresel denetim konusunda istatistiksel analizler yapılmış ve belirlenen hipotezler karşısında olumlu ve olumsuz sonuçlar elde edilmiştir.

Araştırmada hipotezler için yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir.

“Belediyelerin türlerine göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır” hipotezi, yapılan analiz sonucunda reddedilmiştir. Belediyelerin türlerinin farklı olması muhasebe ve raporlama anlayışlarında etkili bir faktör değildir. Kısacası büyükşehir belediyesi ile belde belediyesi arasında çevre muhasebesi veya raporlama yapma ya da yapmama konusunda ciddi bir ayrım söz konusu olmamaktadır. Çevresel konulara duyarlılıkta tüm belediyelerin eşit mesafede yaklaştıkları izlenmiştir.

“Belediyelerin buldukları coğrafi bölgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır” hipotezi yapılan analizler sonucunda reddedilmiştir. Türkiye’deki belediyelerin coğrafi konumları çevre muhasebesi ve çevresel raporlama yapıp yapmamalarını etkileyici bir unsur olmadığı tespit edilmiştir.

Belediyelerin sahip oldukları standart belgelere göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır. Standart belgesi olan belediyelerin büyük çoğunluğunun çevre raporu hazırladıkları ve denetim gerçekleştirdikleri yapılan araştırma sonucunda tespit edilmiştir. Özellikle standart belgesine sahip belediyelerin raporlama konusunda daha hassas davrandıkları ve daha fazla bilgiye sahip oldukları görülmektedir.

“Belediyelerin çevre politikalarına sahip olmaları açısından çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır” hipotezi analiz sonucunda reddedilmiştir. Çevre politikası sahibi olan belediyelerin içinde de çevre raporu hazırlamayan belediye sayısı neredeyse yarıdan fazladır. Bunun gerekçesi olarak da yasal bir zorunluluğun olmaması ve personel yetersizliğinin bulunmasını ileri sürmektedirler.

“Belediyelerin bütçelerinden ayırmış oldukları paya göre çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya duyarlılıkları farklılaşmaktadır” hipotezi analiz sonucunda reddedilmiştir.



Burada belediye bütçesinden ayrılan payın büyük ya da küçük olması çevresel raporlamaya bir etki göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

Belediye çalışanlarının görevlerine göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır. Çalışanların belediyedeki görevleri dolayısıyla çevre denetimi hakkında tam bir bilgi sahibi olmamaları veya almış oldukları eğitim düzeylerinin farklılığı nedeni ile denetime bakışları birbirinden ayrılmaktadır. Özellikle alt kademe de görev alan personelin çevre denetimi konusunda bilgi eksikleri dikkat çekmektedir.

“Belediyelerin türlerine göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır” hipotezi yapılan analiz sonucunda kabul edilmiştir. Belediye türlerinin farklı olması çevresel denetim konusunda da farklılık yaratmaktadır. Bu farkın olmasının nedeni özellikle Büyükşehir ve Büyükşehir ilçe belediyelerinde görev yapan kişilerin çevre denetimi konularına hakim olmaları ve bu belediyelerin çevre denetim birimlerinin varlığının bulunması olduğu söylenebilir.

“Belediyelerin faaliyet gösterdiği coğrafi bölgeye göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır” hipotezi yapılan analiz sonucunda reddedilmiştir. Coğrafi bölgelerin farklı oluşu çevre denetimi konusunda da raporlama ve muhasebeleştirmede olduğu gibi bir farklılık oluşturmamaktadır.

Belediyelerin sahip oldukları standart belgelere göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır. Burada yine çevre muhasebesi ve raporlamada olduğu gibi standart belgesine sahip olan belediyelerin denetim konusunda da bilinçli oldukları ve çevre denetimine önem verdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Standart belgesi olmayan belediyelerin bu konuda bilinçlendirilerek sertifika almaları konusunda yönlendirilmeleri gerekmektedir.

“Belediyelerin yazılı/resmi çevre politikalarına sahip olmaları açısından çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır” hipotezi analiz sonucunda kabul edilmiştir. Burada belediyelerin üzerinde durdukları nokta denetim yapılabilmesi için bir çevre politikasının veya çevre yönetim sisteminin varlığının olması gerekliliğidir.

Belediyelerin bütçelerinden ayırmış oldukları paya göre çevresel denetime duyarlılıkları farklılaşmaktadır. Yapılan analiz sonucunda bu hipotez kabul edilmiştir. Belediyelerin

bütçelerinden çevre koruma ve önleme faaliyetleri için daha fazla pay ayırmaları çevresel denetiminde bu pay içinde önemli bir yer tuttuğunu göstermektedir.

“Belediyelerin çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel faaliyetlere ait hesaplar) hakkında bilgi sahibi olup olmamaları, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır” hipotezi yapılan analiz sonucunda kabul edilmiştir. Çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olan belediyelerin denetim konusunda da hassas davrandıkları ve çevresel denetime önem verdikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Öyleyse diğer belediyelerin bu konuda ki eksiklerini çeşitli eğitimler veya kurum içi düzenlenecek olan seminerlerle ya da muhasebe sistemlerinin çevre konularına göre yeniden yapılandırılması ile giderebilecekleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Belediyelerin çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetler için muhasebe kayıtlarında ana veya yardımcı hesaplar kullanıp kullanmaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır. Çevresel faaliyetlerini muhasebe kayıtlarında dikkate alan belediyeler denetim konusunda da daha bilinçli davranmaktadırlar. Çevresel faaliyetler sonucunda ortaya çıkan bilgilerin muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara yansımaları çevre denetiminin de yapılabilirliğini göstermektedir.

“Belediyelerin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporlayıp raporlamaması, belediyelerin çevresel denetime bakışını farklılaştırmaktadır” hipotezi analiz sonucunda kabul edilmiştir. Çevresel raporlama gerçekleştiren belediyelerin büyük bir kısmı denetim konusunda da etkin olarak faaliyet göstermektedirler.

## SONUÇ

Tarihsel süreç içerisinde öncelikle 1970'lerdeki çevresel paradigma değişikliği ardından iletişim teknolojilerinin ve bu teknolojiler sayesinde küreselleşen dünyanın getirdiği rekabetçiliğin özel sektör ile kamu sektörü arasındaki ayrımları şeffaflaştırması sonucunda çevresel meseleler belediyelerin performans kriterlerinden ve dolayısıyla raporladıkları bir unsur olarak ön plana çıkmıştır. Sanayi Devrimi'nden 1970'lere kadar geçen süreçte işletmelerin öncelikli stratejisi kârın yükseltilmesi olmuş, bu ise doğal kaynakların sınırsız olduğu var sayımı üzerinden hareket edilmesi sonucunu getirmiştir. Buna kentleşme ile birlikte başlayan nüfus artışı, düzensiz kentleşme ve sanayileşme, tüketim, doğal afetler vb. de eklendiğinde aşırı hava, su, toprak, gürültü ve görüntü kirliliği gibi çeşitli çevresel sorunlar ortaya çıkmıştır. Bu sorunların genel bir çerçeveye ile küresel sorunlar olduğunun onaylanması ise 1972 Stockholm Konferansı'na tekabül etmektedir. Bu tarihten sonra 1992 Rio ve ardından Kyoto Protokolü ile çizilmiş çerçeve doğrultusunda dünyadaki kaynakların sınırlı olduğu ve kalkınmacılığın bu sınırlılıklar içerisinde sürdürülebilir bir perspektifle gerçekleştirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu doğrultuda özel sektöre düşen sorumluluklar, kamu sektörü ve elbette yerel yönetimler için de geçerlidir. Dolayısıyla yerel yönetimlerin performansları içerisine çevresel maliyetler de eklenmiştir.

Özel sektör faaliyetlerini paydaşlarına ve kamuoyuna "raporlama" yöntemi ile nasıl açıklamaktaysa, yerel yönetimler için de bu bir zorunluluktur. Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre belediyelerin de faaliyetleri denetlenmek zorundadır. Belediyeler faaliyetlerini raporlar ile kamuoyuna ve paydaşlarına beyan ederler. Bu raporlar ise bazen geleneksel muhasebeleştirme tekniği doğrultusunda bazense kendi başına bir çevre raporu olarak yayımlanmaktadır. Çevresel raporlar yayınlamak dünya üzerinde özellikle 1980'lerden bugüne AB ülkeleri ve Kuzey Amerika'da yaygınlaşmış bir uygulama olup, gelişmiş ülkelerde yasal birer zorunluluğa dönüşse de Türkiye'de KOBİ niteliğindeki işletmeler ile bazı büyük işletmeler açısından bir tercih sebebidir. Bununla birlikte büyük işletmelerin "çevreci" imajını ürün ve hizmetlerinde koruması ise raporlama faaliyetlerinde ön plana çıkmaktadır. Aynı husus belediyelerin imajları için de geçerlidir. Bir belediye, sakinleri ve diğer paydaşlar açısından cazip, yaşanabilir, sağlıklı bir yer olduğu imajını oluşturmak

zorundadır. Bunu yapmasının en temel unsurlarından biri ise raporlama faaliyetlerinde güvenilir, şeffaf, hesap verebilir ve etik şekilde çevresel maliyetlerin kayıt altına alınmasıdır.

Raporlama faaliyetlerinin şeffaflığı ve güvenilirliği sadece "yeşil hizmet" üretmekle ilişkili olmayıp aynı zamanda yerel yönetimin faaliyetlerinin verimli, ekonomik ve az maliyetli olmasını da sağlamaktadır. Dolayısıyla, yerel yönetimler raporlama aşamasında geleneksel muhasebenin aksine çevresel maliyetleri farklı bir başlık altında ya da farklı bir raporda topladıklarında ürün ya da hizmetin verimliliği ve maliyeti çok daha rasyonel bir şekilde analiz edilebilmektedir. Bu da yerel yönetimlerin bir özel sektör işletmesi gibi "müşteri memnuniyetini" ve "verimliliği" önceleyen daha rekabetçi ve kalite odaklı yapılar olmasına yardımcı olmaktadır.

Öte yandan Türkiye’de merkezi yönetim geleneği oldukça köklü ve bürokratik motiflerle donatılmış olup, yerel yönetimlerin özerkliği üzerinde sınırlandırıcı etkiler üretmektedir. AB mevzuatına uygunluk doğrultusunda çeşitli gelişmeler kaydedilmekle birlikte, henüz merkezin yerele karşı üstünlüğünü sınırlandıran ve yerelin kendi mali denetimini sağladığı bir yapıdan bahsedilememektedir. Bu durum çevresel denetim için de geçerlidir. Dolayısıyla denetim aygıtlarının yasal mevzuatla sınırlı kalmamasına ve kamuoyu baskısından ombudsmanlık kurumuna kadar olan alanda genişletilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, oluşturulacak bu faaliyet ağı ile hem yerel yönetimlerin çevresel raporlamasının nicelik ve nitelik anlamında artışı sağlanacak hem de paydaşların yaşadıkları yerin içerdiği ya da içerebileceği çevresel krizler karşısında belediyenin daha proaktif bir tutum takınması sağlanacaktır.

Çalışmada, Türkiye’deki belediyelerin çevresel raporlama ve denetim konusundaki durumlarını tespit etmeye yönelik olarak hazırlanan anket dâhilinde elde edilen veriler yorumlanmıştır. Belediyelere çevre muhasebesi konusunda yöneltilen sorulara vermiş oldukları cevaplara göre bu konuda belediye çalışanlarının büyük bir çoğunluğunun bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir. Çevre muhasebesinin belediyelere çağrıştırmış olduğu en temel tanımı “çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegre edilmesi” şeklinde görülmüştür. Türkiye’deki belediyelerin yarısının çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetlerini muhasebe kayıtlarına alırken ana veya yardımcı hesaplar kullandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Kullandıkları hesapların ise çoğunlukla Hizmet üretim maliyetleri

hesabı ve tüm giderleri fonksiyonlarına göre ayırarak ilgili gider hesaplarına kaydettiklerini belirtmişlerdir. Ancak çevresel bilgileri muhasebeleştirmeyi göz ardı eden belediye sayısı da oldukça fazladır. Çevresel bilgileri kayıt altına almayan veya bu konuda yeterli bilgiye sahip olmayan belediyelerin ağırlıklı olarak belde belediyeleri olduğu görülmektedir.

Çalışmaya katılan belediyelerin çevresel bilgilerini raporlama konusunda yeterli düzeyde olmadıkları görülmektedir. Bu bilgilerini raporlayan belediyelerin oranı %21 olarak görünmektedir ve özellikle Büyükşehir ilçe belediyeleri tarafından daha fazla raporlama yapıldığı tespit edilmiştir. Raporlama yapan belediyelerin yarısı hazırlamış oldukları raporlarını hem iç hem de dış bilgi kullanıcıları ile paylaşmaktadırlar. Yıllık olarak raporlama yapan belediyelerin büyük bir kısmının kendi oluşturdukları bir formatta raporlama yaptıkları gözlemlenmiştir ve faaliyet raporları aracılığı ile bu bilgilerini göstermektedirler.

Mali tablolar aracılığı ile çevresel bilgilerini gösteren belediyeler çoğunlukla “mali tabloların diğer bölümlerinde” ifadesini kullanmışlardır. Bağımsız raporlama rehberlerinden çevresel raporlama forumu belediyelerin faydalandıkları raporlama yöntemlerinin başında yer almaktadır. Belediyeler bu raporlarını yine faaliyet raporları aracılığı ile kamuoyu ile paylaştıklarını belirtmektedirler.

Çevresel raporlamanın yasal bir zorunluluk olmaması belediyelerin rapor hazırlamama gerekçelerinin başında gelmektedir. Beklentileri ise çevresel raporlamanın gönüllülük esasından çıkartılarak zorunlu hale getirilmesidir. Bu beklentilerinin altında yatan asıl gerekçeleri çevrenin her geçen gün daha fazla tahribata uğraması sonucu alınacak olan önlemlerin yetersiz kaldığı düşüncesidir. Çevre tüm insanların mal varlığı olduğu düşüncesiyle bunu korumanın ve geliştirmenin birincil sorumlusunun belediyeler olduğu gerçeğini savunmaktadırlar.

Çalışmada uygulanan ki-kare testi sonucunda belediyelerin faaliyet gösterdikleri birimler, sahip olunan standart belgeler, yazılı bir çevre politikasının varlığı ile çevre muhasebesi ve çevresel raporlama arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun yanında belediyelerin bulunduğu coğrafi bölgeler ile çevre muhasebesi ve raporlama konusunda ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki söz konusu değildir. Coğrafi bölgeler çevre muhasebesine ve raporlamaya bakışlarında bir farklılık

yaratmamaktadır. Belediyelerin bütçelerinden ayırdıkları paylar ile çevresel raporlama arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Belediyelerin çevresel raporlama yapmaları ya da yapmamaları bütçeleri ile ilgili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Belediyelerin sorumluluğu çevre sorunları ortaya çıkmadan ya da çıktığında önlemek ve en aza indirmektir. Belediyelerin çevre konusunda kanunlardan gelen görev ve sorumlulukları mevcuttur. Söz konusu kanunlar ele alındığında belediye hizmetlerinin ve görevlerinin büyük bir kısmının çevre sorunlarının çözümü ve önlenmesine yönelik olduğu görülmektedir. Belediyeler çevre kaynaklarının kullanıcısı durumundadırlar. Ayrıca bu kullanımları yapanlara karşı izin ve denetim işlevleri bulunmaktadır.

Türkiye'deki belediyelerin büyük bir kısmında çevresel raporlama ve denetim konusunda eksiklikler göze çarpmaktadır. Burada yapılması gereken en önemli nokta çevresel raporlamanın ve denetimin gönüllük esasından çıkartılarak kanunlar ve yönetmelikler vasıtası ile zorunlu hale dönüşümünün sağlanmasıdır. Tabii bu aşamada merkezi yönetime büyük sorumluluklar da düşmektedir. Belediyelerin kullanmış oldukları muhasebe hesap planlarında çok büyük değişikliklere gidilmeden yapılacak ufak tadilatlar ile çevre konusu muhasebe sistemine entegre edilebilecektir. Çevre konusunda muhasebe açısından denetim yapılabilmesi için, çevre ile ilgili mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir.

Çevre denetimlerini daha çok geliştirmek için, öncelikle ortaya çıkan güçlükler aşılmalıdır. Eğitim, iyi uygulamaların yaygınlaştırılması, rehberlerin kullanılması, çevre denetimi için önceliklerin belirlenmesi gibi konular bunlar arasındadır. Çevre denetimlerinde, çevre hukuku ve politikasının yetersiz uygulanmasının yapısal ve kurumsal nedenleri vurgulanmalıdır. Ayrıca, bu alandaki denetimlerin kaliteli olması için, yeterli ve sistematik çevresel verilere sahip olmak önemlidir. Denetimlerde, alınan çevresel önlemlerin etkinliği üzerine kesin analizler yapmak için bu verilerin kullanılması gerekmektedir.

Çevrenin korunmasında denetimin etkin yollardan biri olduğu kuşkusuzdur. Bu denetimin de parlamento adına denetim yapmakla görevli olan ve yürütmenin dışında bağımsız bir yapıya sahip olan Sayıştay tarafından yapılmasının üstünlüğü de

yadsınamaz. Ancak son dönemlerde kamuoyunda ve mecliste Sayıştayların bu denetimleri yerine getirmekte ağır kaldığı eleştirileri sıklıkla gündeme gelmeye başlamıştır. Bunun başlıca nedenleri arasında personel eksikliğinin geldiği görülmektedir. Bu noktada önerimiz mali denetimlerin bağımsız denetim işini üstlenen muhasebe meslek mensupları tarafından da yapılabilirliğinin gerçekleştirilmesidir. Bu nokta merkezi yönetim ve meslek odaları tarafından hazırlanacak olan yeni yönetmelikler ile birlikte düzenlemelerin yapılmasıdır.

Çevresel raporlamanın ve denetimin belediyelerde yaygınlaşabilmesi için aşağıda belirtilen çalışmaların yapılması önerilebilir:

- Belediyeler çevre ile ilgili olarak gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerini en azından kullanmış oldukları muhasebe hesaplarında yardımcı hesaplar aracılığı ile belirgin hale getirmelidirler.
- Özellikle çevre maliyetlerini daha detaylı takip edebilmek ve daha kolay kontrol altına alabilmek amacıyla tek düzen muhasebe hesap planlarında 7 kodlu hesap sınıfını kullanmalı ve çevre maliyetleri için ayrı bir gider yeri ve sorumluluk merkezleri oluşturmalarıdır.
- Belediye muhasebe sisteminde kullanılan belgeler gözden geçirilmeli ve çevre muhasebesinin geliştirilmesi için belgeleme sistemi konusunda çalışmalar yapılmalıdır.
- Belediyeler faaliyetleri sonunda ortaya çıkan çevresel bilgilerini de hesaplamalı ve hazırladıkları mali raporlarda göstermelidirler.
- Çevre raporu hazırlama konusunda eksiklikleri olan belediyelerin en azından faaliyet raporlarında ve mali tablo dipnotlarında çevresel faaliyetlerini raporlamaları yasal olarak düzenlenmelidir.
- Belediyelerin muhasebe departmanlarında görev yapan çalışanlarının bilgi ve tecrübeleri çevre muhasebesi konusunda arttırılmaya çalışılmalıdır.
- Belediyeler yazılı ve resmi çevre politikası hazırlamaları konusunda teşvik edilmelidir.

- Belediyelerde çevre yönetim sistemi kurulması konusunda çalışmalar yapılmalıdır.

Çevre muhasebesi, çevresel raporlama ve çevresel denetim konusunda gelecek çalışmalar için şu öneriler yapılabilir:

- Araştırma Türkiye'deki belediyelerin çevre muhasebesi, çevresel raporlama ve çevresel denetim konusundaki mevcut durumlarını ortaya koymaktadır. Gelecek çalışmalarda başka ülke üzerinde benzer bir çalışma yapılarak Türkiye sonuçları ile karşılaştırma yapılabilir.
- Yine Türkiye'deki belediyeler ana kütle olarak ele alınarak sadece büyükşehir belediyelerinin çevre konusundaki çalışmaları detaylı olarak analiz edilebilir.
- Türkiye'nin AB'ye uyum aşamasında çevre muhasebesi ve raporlaması ile çevresel denetim konusu ele alınarak Türkiye'deki belediyelerin AB çevre direktiflerine uyum süreci ve çalışmaları ayrıntılı olarak ele alınabilir.
- Çevresel raporlama konusunda bütün belediyelerin karşılaşacağı çevresel durumlarda kullanabilecekleri bağımsız bir çevre raporu örneğini önermek üzere bir çalışma hazırlanabilir.
- Bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının çevre denetimi konusundaki mevcut durumları ve belediyelerde yapılacak olan çevresel denetime bakışlarını tespit etmeye yönelik çalışmalar yapılabilir.



## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

- AKDUR, Recep. **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Çevre Koruma Politikaları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine Uyumunu**, Ankara: Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, Araştırma Dizisi: 23, 2005.
- BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2010.
- BOZKURT, Yavuz. **Avrupa Birliği' ne uyum Sürecinde Türkiye' de Çevre Politikalarının Dönüşümü**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010.
- CAN, Fatma, **Etkili Bir Çevre Yönetim Aracı: Çevre Denetimi**, Ankara: T.C Çevre Bakanlığı Yayınları, 1995.
- DURU, Bülent. "Avrupa Birliği Çevre Politikası", **Avrupa Birliği Politikaları**, Çağrı Erhan ve Deniz Senemoğlu, (Der.), İmaj Yayınevi, Ankara 2007.
- ERDEM, Ümit. **Çevre Bilimi- Sürdürülebilir Dünya**, İzmir: Ege Üniversitesi Çevre Sorunları Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, 1999.
- ERDOĞAN, Melih. **Denetim**, Eskişehir, 2001.
- GÖRMEZ, Kemal. **Çevre Sorunları**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007.
- GÜLER, Çağatay. **Ergonomiye Giriş**, Ankara: Ankara Tabip Odası Yayını, 2001.
- GÜRBÜZ, Gökçen. **Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu**, İstanbul: Der Yayınları, 1998.
- GÜREDİN, Ersin. **Denetim**, İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım, 1998.
- HAFTACI, Vasfi, **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011.
- KAHRAMAN, Nüzhet ve Oğuz Türkay. **Turizm ve Çevre**, 4. Baskı, Ankara: Detay Yayınları, 2011.
- KAVAL, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- KAYA, Uğur. **İşletme- Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi**, Ankara: SPK Yayını No:201, 2006.
- KEİTH, Davis Business, Society and Environment, Mc Graw Hill, New York, 1971, s. 338
- KELEŞ, Ruşen ve Can Hamamcı, **Çevrebilim**, Ankara: İmge Yayınları, 1993
- KELEŞ, Ruşen, Can Hamamcı ve Aykut Çoban, **Çevre Politikası**, 7. Baskı, Ankara: İmge Kitabevi, 2012.

- KELEŞ, Ruşen. **Avrupa'nın Bütünleşmesi ve Yerel Yönetimler**, Ankara: Türk Belediyecilik Derneği ve Konrad Adenauer Vakfı ,1999.
- KELEŞ, Ruşen. **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, İstanbul: Cem Yayınları, 2000.
- KIRLIOĞLU, Hilmi ve Ahmet Vecdi Can. **Çevre Muhasebesi**, Adapazarı: Değişim Yayınları, 1998.
- KUTLU, Önder. **Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye'de Kamu Reformu ve Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006.
- NETHERWOOD, Alan. "Environmental Management Systems", Corporate Environmental Management: Systems and Strategies, Ed: Richard WELFORD, London: Earthscan Publications, 1996, ss.35-58.
- ÖZER, Mevlüt, **Denetim**, Ankara: Özkan Matbaacılık-Gazetecilik, Cilt:1-2, 1997.
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet, **Çevre Muhasebesi: Kavramlar Uygulama Alanları Araştırma Sonuçları**, Ankara: Natürel Kitap ve Yayıncılık, 2002.
- TALU, Nuran. **Yerel Yönetimlerde AB Çevreciliği**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım,2009.
- TORUNOĞLU, Ethem. **Çevre Sorunları ve Politikaları**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2013.
- UZAY, Şaban. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: SPK, Yayın No: 132, 1999.
- YURTSEVER, Gündoğan. **Bankacılığımızda İç Kontrol**, Türkiye İstanbul: Bankalar Birliği, Yayın No: 256, 2008.

#### ***Sürelî Yayınlar***

- AKTALAY, Alptekin ve Erdal Abdulhakimoğulları, "Yerel Yönetimlerde Dış Denetimin Amaç Bakımından Değerlendirilmesi", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.6, Sayı.12, 2010, ss.179-201.
- ALBEZ, Abdulkadir. "Çevre Maliyet Raporu: Aşkale Çimento", **Erzincan Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt. 6, Sayı.1 ss.189-207.
- ALFORD, Stephen. "A New Management Standart", **Canadian Manager**, Vol.22, Issue 2, (1997), ss.13-14.
- ALICA, Süheyla. "Çevre Denetiminde İdarenin Sorumluluğu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.15, Sayı.4, 2011, ss.87-119.
- AYDIN, Yakup. "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Gelişim Süreci", **Sayder Dış Denetim Dergisi**, Sayı.4, Nisan-Mayıs-Haziran 2011, ss.11-20.

- BAŞARAN, Fehmi. "Küresel Bir Kamu Malı Olarak Çevrenin Artan Önemi ve Sayıştay Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı.65,Nisan-Haziran 2007, ss.89-110.
- BAYKAL, Tan. "Türkiye' de Çevre Yönetim Sisteminin Yerel Örgütlenmesi", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.7, Sayı.13, 2010, ss.476-492.
- BAYRAM, Tuba Turan, Aysun Altıkat ve Fatma Ekmekyapar Torun, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Çevre Politikaları", **Iğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2011, ss.33-38.
- BEBBINGTON Jan. "Engagement, Education an Sustainability", **Accounting, Auditing and Accountability**, Vol.10, No.3, 1997, ss.365-381.
- BEER, Patrick de; Francois Friend. "Environmental Accounting: A Management Tool for Enhancing Corporate Environmental and Economic Performance", **Ecological Economics**, 2005, ss.548-560.
- BELL, Fraser and Glen Lehman, "Recent Trends in Environment Accounting: How Green Are Your Accounts?", **In Accounting Forum**, Blackwell Publishers Ltd., Vol. 23, No: 2, June 1999, ss. 175-192.
- COLLISON, David; Saskia Slomp "Environmental Accounting, Auditing and Reporting in Europe: The Role of FEE", **The European Accounting Review**, Vol 9, No 1, ,(2000), s.111-129.
- ÇOLAKOĞLU, Elif. "Haklar Söyleminde Çevre Eğitiminin Yeri ve Türkiye'de Çevre Eğitiminin Anayasal Dayanakları", **TBB Dergisi**, Sayı. 88, 2010, ss.151-171.
- DERVİŞOĞLU, Suat. "AB Müktesebatına Uyum Sürecinde Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED)", **Türk İdare Dergisi**, Sayı.467,2010, s.115-134.
- DUMANOĞLU, Sezai. "Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Hizmet Maliyetlerinin Takibi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.26, 2005, ss.138-146.
- DURU, Bülent. "Dünya Bankası, GEF ve Küresel Çevre Sorunları", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt.58, Sayı.2, Nisan-Haziran 2003, ss.79-85.
- EMİNİ, Filiz Tufan. "Türkiye'de Yerel Yönetimler Reformunun İç ve Dış Dinamikleri", **Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt.16, Sayı.2, 2009, ss.31-48.
- ERDOĞAN, Gülnur. "Çevre Politikalarının Ulusal ve Uluslararası Hukuk Açısından Değerlendirilmesi ve Çevre Sorunları", **İzmir Barosu Dergisi**, Yıl.73, Sayı. 2, Nisan 2009. ss.1-46.
- ERTEN, Sinan. "Çevre Eğitimi ve Çevre Bilinci Nedir, Çevre Eğitimi Nasıl Olmalıdır?", **Çevre ve İnsan Dergisi**, Sayı: 65-66, 2006, ss.1-13.

- GAUTAM, H.C, "Environmental Accounting at Natioanal and at Firm Level: A Case of Indiana", IAADER 8. Congress, Fransa (Paris), (1997).
- GERMAIN, Rene; Stephen Harris and Valerie Luzadı. "Environmental Management Systems: Assessing The Level Of Use On Industrial Forestlands", **Journal of Forestry**, June 2002.
- GIBSON, K., and G. O'Donovan., "Corporate Governance and Environmental Reporting: An Australian Study", **Corporate Governance: An International Review, Journal Compilation**, Vol: 15, No: 5, 2007, ss. 944-956.
- GÜNEY, Cengiz ve Bilal Polat, "Denetim Süreci Açısından Ekolojik Muhasebeye Bakış", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 299, Ağustos 2013, ss.122-131.
- GÜNGÖR, Sezen. "Yerel Yönetim ve Merkezi Yönetimin Görev Paylaşımı", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı.32, Eylül-Ekim 2012, ss.1-12.
- HAFTACI, Vasfi ve Cemkut Badem, "Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Belediyelerde Yeni Muhasebe Düzeni", **Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı.12, 2006/2, ss.83-107.
- HAFTACI, Vasfi ve Kamuran Soylu, "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması", **Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi**, Sayı.15, 2008/1, ss.92-113.
- JOSHİ, P.L., S.S, GAO, "Multinational Corporations' Corporate Social and Environmental Disclosures (CSED) On Web Sites", **International Journal of Commerce and Management**, Vol: 19, No: 1, 2009, ss. 29-44.
- KARA, Hüseyin ve Tan Baykal, "Arnavutluk, Yunanistan ve Türkiye Yerel Yönetimleri Üzerine Bir İnceleme", **Mustafa Kemal Üniversitesi SBE Dergisi**, Cilt.9, Sayı.20, 2012, ss.135-168.
- KARABIÇAK, Mevlüt ve Ramazan Armağan, "Çevre Sorunlarının Ortaya Çıkış Süreci, Çevre Yönetiminin Temelleri ve Ekonomik Etkileri", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt.9, Sayı.2, 2004. ss.203-228.
- KARACA Ayten ve Oğuz Can Turgay, "Toprak Kirliliği", **Toprak Bilimi ve Bitki Besleme Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, 2012, ss.13-19.
- KARAER, Feyza ve Tuba Pusat, "IS014001 Çevre Yönetim Sistemi Standardının Otomotiv Yan Sanayiine Uygulanması", **Uludağ Üniversitesi Mühendislik-Mimarlık Fakültesi Dergisi**, Cilt.7, Sayı.1, 2002, ss.11-20
- KILIÇ, Selim. "Uluslararası Çevre Hukukunun Gelişimi Üzerine Bir İnceleme", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.2, Sayı.2, 2001, ss.131-149.
- KIRLIOĞLU, Hilmi ve Meral Fidan. "İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama", **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt.2, Sayı.1, 2011, ss.1-24.

- KIZILBOĞA, Ruveyda; BATAL Salih. "Türkiye' de Çevre Sorunlarının Çözümünde Yerel Yönetimlerin Rolü ve Önemi", **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.9, Sayı.20, 2012, ss.191-212.
- KURŞUNEL, Fahri, Ahmet Büyükşalvarcı ve Alper Tunga Alkan , "Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma", **Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F Dergisi**, Yıl. 9, Sayı. 11, 2006, ss. 82-88.
- MUTLU, Ahmet. "Türkiye'de Çevre Sorunları Literatürünün Baskın Niteliği ve Sosyal Bilimler Yaklaşımının Gerekliliği", **Ankara Üniversitesi Çevre Bilimleri Dergisi**, 2009, Cilt.1, Sayı.1 ss. 71-82.
- ORTAYLI, İlber. "Türkiye'de Yerel Yönetim Geleneği", **Mimarlık Dergisi**, Cilt.2, Sayı.77, 1977, ss.15-16.
- OTLU, Fikret ve Gamze Ayça Kaya. "Çevre Muhasebesi İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt. 1, Sayı. 1, 2010, s. 43-56.
- ÖZTAŞ, Cemal ve Eyüp Zengin. "Yerel Yönetimler ve Çevre", **Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi**, Sayı.54, 2008, s.181-200.
- PONTUS, Cerin Pontus, "Communication in Corporate Environmental Reports", **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, Vol.9, 2002, s.48.
- ROBERTS, Michael, "Europe Wrangles over ISO, EMAS; What to Choose?", **Chemical Week**, Vol. 157, No. 17, November 1995, s. 43-47.
- ROYSTON, M. G. and T.M. Mc Carty. "The Environmental Management Audit", **Industry and Environment**, Vol. 11, No. 4, 1988, ss. 20-21.
- SAATÇI, Mustafa ve Yasemin Dumrul, "Çevre Kirliliği ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Çevresel Kuznets Eğrisinin Türk Ekonomisi İçin Yapısal Kırılmalı Eş-Bütünleşme Yöntemiyle Tahmini", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı.37, Ocak-Haziran 2011, ss.65-86
- SANAL, Recep. "Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi", **Türk İdare Dergisi**, Sayı.438, Mart 2003, ss.101-128.
- SAVAGE, Deborah E. " The What And How Of Environmental Management Accounting (EMA) : Different Types Of Environmental Cost", **Business And The Environment**, Vol.14, No.7, July 2003, ss.5-32.
- SİPAHİ, Esra Banu. "Küresel Çevre Sorunlarına Kolektif Çözüm Arayışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı. 24, 2010, ss.331-344.
- SÖNMEZ, Feriştah ve Osman Bayri, "Çevre Sorunları, Çevre Muhasebesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.138, 2004.

- SPOMAR JR., John, "Environmental Accounting 101", **American Drycleaner**, Vol 70, Issue 7, (October 2003), s.1-3.
- STANKO, Brain B., Erin Brogan ve Erin Alexander. "Environmental Accounting", **Business and Economic Rewiev**, (April-June 2006), s 21-27.
- ŞENGÜL, Mihriban. "Yerel Düzeyde Çevre Yönetimi ve Belediyeler", **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Cilt.8, Sayı.3, 1999, ss.91-102.
- TARAKTAŞ, Abdurrahman. "Avrupa Birliği ve Yerel Yönetimler", Canatay Hacıköylü (Ed.), **Yerel Yönetimler** içinde, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2928, Eskişehir 2013. ss. 158-174.
- TARAKTAŞ, Abdurrahman. "Yerel Yönetimlerin Denetimi", Canatay Hacıköylü (Ed.), **Yerel Yönetimler** içinde , T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2928, Eskişehir 2013. ss.94-112.
- TIRAŞ, Hacı Hayrettin. "Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre: Teorik Bir İnceleme", **KSİÜ İİBF Dergisi**, Sayı. 2, 2012, ss.57-74.
- TÜRKYENER, Can Mustafa. "Belediyelerde Mali Raporlama ve Mali Analize İlişkin Temel Sorunlar", **Dış Denetim Dergisi**, Nisan-Mayıs-Haziran 2011, ss.47-58
- ULUSAN, Hikmet. "Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.14, Sayı.2, 2009, ss.181-206.
- ULUSAN, Hikmet. "Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi", **SÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, ss.75-99.
- URHAN, Vahide Feyza. "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması", **Sayıştay Dergisi**, Sayı.70, Temmuz-Eylül 2008, ss.85-102.
- WATSON Michael and Joyce McKay, "Auditing fort he Environment", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 8, No.18, 2003.
- WENK, Michael S. "EU's Eco-Management and Audit Scheme: An Analysis of EMAS, with a Case Study of its Impacts", **Environmental Quality Management**, Autumn 2004, Vol. 14, ss.59-70.
- WRIGHT, M, "Goodbye Green Glossy" **Tomorrow**, Vol.5, No.4, 1995, ss.48-54.
- XİAOMEİ, Li. "Theory and Practice of Environmental management Accounting Experiance of Implementation in China", **International Journal of Technology Management and Sustainable Development**, Vol 3, No 1, 2004, ss.47-57.
- ZENGİN, Eyüp. "Yerel Yönetimler ve Çevre", **Journal of Qafqaz University**, Sayı.26, 2009, ss.116-123.

### ***Diğer Yayınlar***

- 5215 Sayılı Belediye Kanunu, 09 Temmuz 2004, Tarihli Resmi Gazete, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5215.html>. (10 Şubat 2013).
- 5393 Sayılı Belediye Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393.pdf> (10 Şubat 2013).
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 19 Aralık 2010 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:27790, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf> (12 Mart 2015).
- AB'de EMAS Dönemi, <http://www.isgcevre.com/newsdetail.aspx?id=148&parid=5>, (30 Mart 2014).
- AKSU, Ahmet. "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Çevre Yönetim Sistemi ve Yerel Yönetimler (Karşılaştırmalı Bir Yönetimsel Model Yaklaşımı)", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Trakya Üniversitesi SBE, 2005.
- AKSU, Ceren. *Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre*, Güney Ege Kalkınma Ajansı, 2011. <http://geka.org.tr/yukleme/dosya/f6574f6e6b0a8d70a27bfbde52c53a47.pdf>, (10 Şubat 2013).
- ASLAN, Zeynep. "1929'dan Günümüze Türkiye'de Yerel Yönetimler", <http://kentakademisi.wordpress.com/tag/yerel-yonetim-kuramlari/>, (27 Mart 2014).
- Avrupa Birliği'nin Çevre Politikası, <http://www.ikv.org.tr/pdfs/4f3a608d.pdf>, (26 Mart 2014).
- Avrupa Komisyonu, **Türkiye 2013 Yılı İlerleme Raporu**, 16 Ekim 2013.
- AYDIN, Sevgi. "Konaklama İşletmelerinde Çevresel Maliyet Faktörlerinin Çevre Muhasebesi Üzerine Etkileri: Türkiye-Birleşik Krallık Uygulaması", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Akdeniz Üniversitesi SBE, 2010.
- AYMAZ, Rukiye. "İsparta Antalya Burdur Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımlarına İlişkin Bir Araştırma", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, T.C Süleyman Demirel Üniversitesi SBE İşletme ABD, 2009.
- BAŞ, Hasan. "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", <http://murattuncel.net/hasanbas.pdf>, (18 Mayıs 2014).ss.1-23.
- BULUT, Süleyman. "Türkiye' de Yerel Yönetimlerin Çevre Politikası Uygulamalarının Değerlendirilmesi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi FBE, 2008.
- CAN, Ahmet Vecdi. "Çevre Muhasebesi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi SBE, 1998.

- Çevre Denetimi Yönetmeliği, 21 Kasım 2008 Tarihli Resmi Gazete, No:27061. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/11/20081121-4.htm> (13 Aralık 2013).
- Çevre Temizlik Vergisi Tutarları, [http://www.verginet.net/dtt/1/Cevre\\_Temizlik\\_Vergisi\\_Tutarlari.aspx](http://www.verginet.net/dtt/1/Cevre_Temizlik_Vergisi_Tutarlari.aspx), (09 Mayıs 2014).
- Çevre Terimleri Sözlüğü, [http://kisi.deu.edu.tr/orhan.gunduz/english/courses/Turkce-Ingilizce\\_teknik\\_terimler\\_sozlugu.pdf](http://kisi.deu.edu.tr/orhan.gunduz/english/courses/Turkce-Ingilizce_teknik_terimler_sozlugu.pdf) (10 Şubat 2015).
- Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği, 25 Kasım 2014 tarihli Resmi Gazete, No:29186 <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.20235&MevzuatIliki=0&sourceXmlSearch=%C3%A7evresel> (09 Şubat 2015).
- ÇOLAK, Elif. *Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Tetkik Programı (EMAS) ve Türkiye'de EMAS Uygulamasının İncelenmesi*, 46. Dönem AB Temel Eğitim Kursu, Orman Genel Müdürlüğü, Ankara 2010. <http://web.ogm.gov.tr/birimler/merkez/egitim/disiliskiler/Dokumanlar/AB-odev/elifcolak.pdf>, (15 Şubat 2013).
- DEMİR, Erdal. “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Cumhuriyet Üniversitesi S.B.E, 2012.
- DURU, Bülent. “Çevre Bilincinin Gelişim Sürecinde Türkiye'de Gönüllü Çevre Kuruluşları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Kent ve Çevre Bilimleri ABD, 1995.
- EFENDİ, Mehmet. **Çevre ve Sayıştay**, Ankara, 2005, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn50CevreveSayistay.pdf> (10 Nisan 2015).
- EPA (Environmental Protection Agency), “An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms”, US., 1995. <http://www.p2pays.org/ref/02/01306.pdf>, (10 Mart 2013).
- ERGÜN Turan, “Türkiye’ de Çevre Denetimi ve Çevre Etiği Bağlamında Yeniden Yapılandırılması”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE, 2014.
- FEE. “Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting”, **Environmental Working Party of the European Federation of Accounting**, (July2000). <http://www.fee.be/fileupload/upload/Paper%20Towards%20a%20Generally%20Accepted%20Framework%20for%20Environmental%20Reporting173200561425.pdf> (10 Şubat 2015).



- FİDAN, Meral Erol. “Atık Yönetimi ve Muhasebesi: Sakarya İlindeki işletmeler Üzerine Bir Araştırma”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Sakarya Üniversitesi, SBE, 2009.
- GEDİK, Sema Ceyda. “Yönetsel Denetim Açısından Büyükşehir Belediye Müfettişliği ve Teftiş Kurullarının Kocaeli Büyükşehir Belediyesi Örneğinde İncelenmesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Kocaeli Üniversitesi S.B.E, Kocaeli 2012.
- Hukuk Terimleri Sözlüğü**, [http://www.legalisplatform.net/ozel\\_dosyalar/Hukuk%20S%C3%B6zl%C3%BC%C4%9F%C3%BC-adalet.gov.tr.pdf](http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Hukuk%20S%C3%B6zl%C3%BC%C4%9F%C3%BC-adalet.gov.tr.pdf) (12 Mart 2015).
- KABLAN, Ali. “Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE İşletme ABD Muhasebe Bilim Dalı, 2012.
- KARA, Arif. “Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Çevresel Etki Değerlendirmesi ve Uygulamaların Karşılaştırılması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi FBE, 2002.
- KASAPOĞLU, Şule. “Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi, SBE, 2003.
- KAVUT, Lerzan. "Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi", ss.1-36. <http://journals.istanbul.edu.tr/iuiieyd/article/view/102300036> (22 Nisan 2013).
- KELGÖKMEN, Derya “Avrupa Birliği’nde Çevre Koruma Politikaları ve Türkiye’deki Yerli ve Yabancı Firmaların Pazarlama Politikalarına Etkileri” **Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi**, Ege Üniversitesi, SBE, 2006.
- KIZILGÖL, Ömer ve Burcu İşgüden. "Halef ve Selef Denetçiler Arasındaki İletişim", [http://www.bjmer.net/Makaleler/1480955317\\_2-14k%C4%B1z%C4%B1g%C3%B6l%20i%C5%9Fg%C3%BCden.pdf](http://www.bjmer.net/Makaleler/1480955317_2-14k%C4%B1z%C4%B1g%C3%B6l%20i%C5%9Fg%C3%BCden.pdf) (18 Mayıs 2014).
- KUBALI, Derya, “Çevre Korumada Sayıştayların Rolü, Türk Sayıştayının Deneyimleri ve Öneriler”, **T.C. Sayıştay Başkanlığı Uluslararası Sempozyum Çevre Denetimi ve Sayıştaylar**, Ankara, 30 Mayıs 2007, ss.93-116.
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Resmi Gazete, 10.03.2006, No: 26104, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.10003&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> (15 Mart 2014).
- Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2011. [http://www.migm.gov.tr/Dokumanlar/2010%20MAHALLI\\_IDARELER\\_GENEL\\_FAALİYET\\_RAPORU.pdf](http://www.migm.gov.tr/Dokumanlar/2010%20MAHALLI_IDARELER_GENEL_FAALİYET_RAPORU.pdf) .(15 Mart 2014).

- ŞAVLI, Tuba, “ Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci”,  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>. (01 Haziran 2015), s. 1-18.
- ŞENER, Recep, “Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları: Marmaris İlçesi Örneği”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, T.C. Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi S.B.E İşletme ABD, 2012.
- ŞEREN, Gamze Yıldız ve Emin Dedebeek, "AB Uyum Sürecinde Türkiye'de Çevre Politikaları", *EY International Congress on Economics I, Europe and Global Economic Rebalancing*, Ankara 24-25 Ekim 2013, ss.1-21.  
<http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ekonomikyaklasim.org%2Feyc2013%2F%3Fdownload%3DPaper%2520265.pdf&ei=MD-MU8KRNybo7Abt24GACA&usq=AFQjCNHA6yDwGrysRRSe7qGyDAtsI7G6NA> (10 Nisan 2014).
- ŞİRİN, Mehmet. “Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örneklem Yönetimleri”, s.46-50  
<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetim%20standartlari.pdf>, (17 Mayıs 2014).
- TAŞDEMİR, Vahdi. İ”şletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi SBE İşletme ABD, 2011
- TS-EN-ISO 14001, **Çevre Yönetim Sistemleri – Şartlar ve Kullanım Kılavuzu**, Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Ankara, Nisan 2005.
- TS-ISO 14004, **Çevre Yönetim Sistemleri- Prensipler, Sistemler ve Destekleyici Tekniklere Dair Genel Kılavuz**, Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Ankara, Şubat 2006.
- TUĞLU, Umut. “Çevre Muhasebesi ve Alanya'daki Bir Konaklama İşletmesinde Uygulanması”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Akdeniz Üniversitesi S.B.E, 2010.
- UYAR, Süleyman Birol. “Yerel Yönetimler Üzerindeki Yargısal Denetim”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Sakarya Üniversitesi SBE, 2002.
- Türkiye Çevre Durum Raporu, 2007.
- WILSON M. “Corporate Sustainability: What Is It and Where Does It Come From?”, **Ivey Business Journal**, March/April 2003, [www.ivey/businessjournal.com](http://www.ivey/businessjournal.com), (23 Nisan 2013).
- YETKİN, Nurbanu. “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Uygulama”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2013.

## EKLER

### EK 1: Anket Formu

Sayın Yetkili;

Bu anket çalışması Doktora tez çalışması kapsamında, Muhasebe Açısından Çevresel Denetim ve Raporlama uygulamalarınızı tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz değerli zamanınızın bir bölümünü alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkür ederiz. Ankete katılıp soruları cevaplayanların kimlikleri ve kurumları belirtilmeyecektir. Bu açıdan aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplara doğru ve dürüst yanıtlar vermekte göstereceğiniz titizlik araştırmanın bilimselliği açısından oldukça önemlidir.

Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yapmış olduğunuz katkıdan dolayı çok teşekkür eder çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU  
Sakarya Üniversitesi  
İşletme Fakültesi  
Öğretim Üyesi

Öğr.Gör. Mustafa ZEYTİN  
Sakarya Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Doktora Öğrencisi

#### A. KATILIMCI İLE İLGİLİ DEMOGRAFİK BİLGİLER

- 1-Cinsiyetiniz :  Erkek  Kadın
- 2- Yaşınız :  18-30  31-40  41-50  50 yaş üzeri
- 3- Öğrenim Durumunuz :  Lise  Önlisans  Lisans  
 Yüksek Lisans  Doktora
- 4-Göreviniz :  Belediye Başkanı  
 Mali Hizmetler Daire Başkanı  
 İç Denetçi  
 Mali İşler Şube Müdürü  
 Mali İşler Personeli  
 Diğer .....

**5-Mesleki Deneyiminiz :**

- 0-5 yıl                       6-10 yıl                       11-15 yıl  
 16-20 yıl                       21-25 yıl                       25 yıl üzeri

**6-Faaliyet Gösterdiğiniz Birim :**

- Büyükşehir Belediyesi       İl Belediyesi       Büyükşehir İlçe Belediyesi  
 İlçe Belediyesi                       Belde Belediyesi

**7-Faaliyet Gösterdiğiniz Bölge:**

- Akdeniz                       Doğu Anadolu                       Ege                       Güneydoğu Anadolu  
 İç Anadolu                       Marmara                       Karadeniz

**8-Belediyenizin sahip olduğu standart belgeleri nelerdir? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)**

- ISO 9001                       ISO 14001                       OHSAS 18001  
 Standart Belgemiz Yok                       Diğer: .....

**9-Belediyenizin yazılı / resmi bir çevre politikası var mı?**

- Evet                       Hayır

**10-Belediyenizin bütçesinden çevre koruma ve önleme faaliyetlerine ne kadar bir pay ayırıyorsunuz?**

- %0-5                       %6-10                       %11-15  
 %16-20                       %21 ve üzeri                       Ayırmıyoruz

**B. BELEDİYENİN ÇEVRE MUHASEBESİ VE ÇEVRESEL RAPORLAMAYA BAKIŞI**

**1- Çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel maliyet, çevresel faaliyetlere ait hesaplar) hakkında bilginiz var mı?**

- Birkaç adet makale okumuştum.                       Birkaç adet kitap okumuştum.  
 Yayın ve gelişmeleri sürekli takip ediyorum.                       Hayır yok.

**2- Çevre muhasebesi sizde neyi çağrıştırmaktadır.**

- Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine uyumlaştırılmasıdır.  
 Çevresel maliyetlerin muhasebesidir.  
 Çevresel kaynakların muhasebesidir.  
 Diğer .....

**3-Çevre ile ilgili maliyet, gider ve faaliyetleriniz için muhasebe kayıtlarınızda ana ve/veya yardımcı hesaplar kullanıyor musunuz ?**

- Evet                       Hayır

**4-Çevre faaliyetlerinizle ilgili kullanmış olduğunuz hesaplar nelerdir?**

- Hizmet Üretim Maliyetleri içinde Yardımcı Hesaplarda  
 Kar/Zarar Hesabı içinde  
 Tüm giderleri Fonksiyonlarına göre Sınıflayarak (Arge, pazarlama, üretim ile ilgili alt hesaplarda)  
 8 Numaralı Hesaplar içinde  
 Sadece ana hesaplarda  
 Gözardı ediliyor

**5-Aşağıda belirtilen raporlama türlerinden hangileri hakkında bilgi sahibisiniz ve/veya kullandınız? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)**

- Çevresel raporlama  Sosyal Raporlama  
 Üç Boyutlu Raporlama  Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması  
 Sürdürülebilirlik Raporlaması  Hiçbiri

**6-Belediyenin çevre ile ilgili faaliyetlerini raporluyor musunuz?(Cevabınız hayır ise 14.soruya geçiniz.)**

- Evet  Hayır

**7-Hazırlamış olduğunuz raporları hangi bilgi kullanıcılarıyla paylaşıyorsunuz?**

- Kurum içi  Kurum Dışı  Kurum içi ve dışı  Hiçbiri

**8-Çevresel raporlarınızı hangi dönemlerde düzenliyorsunuz?**

- Aylık  Üç aylık  Altı aylık  Yıllık

**9-Hazırlamış olduğunuz çevresel raporunuzun herhangi bir formatı var mı?**

- Belirli bir formatımız yok  
 Kendi oluşturduğumuz formatta raporluyoruz  
 Uluslararası bir formatta raporluyoruz

**10-Çevresel raporunuzu hangi yöntemle göre hazırlıyorsunuz?**

- Mevcut Mali Tabloları Genişleterek  
 Bağımsız Bir Rapor Hazırlıyoruz.  
 Sadece Faaliyet Raporlarında

**11-Mali tablolarınızı genişleterek hazırlıyor iseniz, çevresel bilgilerinizi nerede gösteriyorsunuz?**

- Bilançoda  Gelir tablosunda  Bilanço Dipnotlarında  
 Gelir tablosu Dipnotlarında  Mali Tabloların Diğer Bölümlerinde

**12-Bağımsız rapor şeklinde hazırlıyorsanız hangi rapor hazırlama rehberinden faydalanıyorsunuz?**

- Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi  
 Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi-Avustralya Yaklaşımı  
 Çevresel Raporlama Forumu  
 Hiçbiri  
 Diğer .....

13-Hazırlamış olduğunuz raporları kamuoyu ile de paylaşıyor musunuz?

- Paylaşmıyoruz  Kurumumuz internet sitesinde  
 Basın-Medya Aracılığı ile  Faaliyet Raporları ile birlikte  
 Diğer .....

14-Çevresel raporlama hazırlamama nedeniniz nedir?

- Yasal bir zorunluluk olmaması  
 Kurumun bu tür bir rapora ihtiyaç duymaması  
 Çevresel rapor kavramı hakkında bilgi sahibi olunmaması  
 Gizli Bilgi olması  
 Diğer .....

15-Çevresel raporlama gönüllülük esasında çıkarılarak zorunlu hale getirilmeli midir?

- Evet , çünkü .....  
 Hayır, çünkü .....

### C. BELEDİYELERİN ÇEVRESEL DENETİME BAKIŞI

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Çevresel denetim, belediyenin performansını çevresel amaçlar çerçevesinde ölçme ve raporlama süreci olduğu için önemlidir.					
Çevresel denetim, finansal tablolarda yer almayan toplum nezdinde ki belediyenin sosyal etki alanında ki performansını ölçmektedir.					
Çevresel denetim, belediye tarafından planlanan çevresel hedeflerin başarılabildiğini, başarısız olduğunu ortaya koymaktadır.					
Çevresel Denetim, belediyelerin çevre yönetim sistemlerinin uygulanmasını ve gelişimini sağlamaktadır.					
Çevresel denetim, çevre konusunda ortaya çıkabilecek potansiyel sorunları önceden tespit ederek stratejik planlama sürecinin geliştirilmesini sağlamaktadır.					
Çevresel denetim, belediyelerin çevresel muhasebe hesaplarının gözden geçirilmesi ve doğrulanmasını sağlamaktadır.					

Çevre denetimi, finansal tablolarda yer alan çevresel bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmeye yardımcı olur.					
Çevre denetimi, faaliyet raporlarında yer alan çevresel bilgilerin doğruluğunu tespit etmeyi sağlamaktadır.					
Çevresel denetim, yerel, ulusal ve uluslararası çevre ile ilgili yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını ölçmeyi sağlamaktadır.					
Çevresel denetim özel teknikler gerektirmesi nedeniyle Sayıştay tarafından yapılan denetim sırasında göz ardı edilmektedir.					
Çevresel denetim özel teknikler gerektirmesi nedeniyle İç denetçiler tarafından yapılan denetim sırasında göz ardı edilmektedir.					
Muhasebe açısından Çevre denetiminin yapılabilmesi için bağımsız denetçilerden yardım alınmalıdır.					
Çevresel faaliyetlere ilişkin belgelerin olmayışı nedeniyle muhasebe açısından çevre denetimi yapılamamaktadır.					
Fiziksel olarak çevreye verilen zararın ölçümündeki zorluklar nedeniyle muhasebe açısından çevre denetimi yapılamamaktadır.					
Çevre muhasebesi bilgilerinin olmayışı nedeniyle muhasebe açısından çevre denetimi yapılamamaktadır.					
Denetim raporlarında çevresel muhasebe bilgileri ve çevresel politika ve standartlara da yer verilmelidir.					

Değerli vaktinizi ayırdığınız için çok teşekkür ederiz.

## **EK 2: Çevre Denetimi ile İlgili Kanunlar, Tüzükler ve Yönetmelikler**

### **EK 2.1: Kanunlar**

- 1- Bataklıkların Kurutulması ve Bundan Elde Edilecek Topraklar Hakkında Kanun
- 2- Boğaziçi Kanunu
- 3- Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğünün Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun
- 4- Doğal Gazın Kullanımı Hakkında Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Yetki Kanunu
- 5- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun
- 6- Gecekondu Kanunu
- 7- Hazineye Ait Tarım Arazilerinin Satışı Hakkında Kanun
- 8- İl Özel İdaresi Kanunu
- 9- İmar Kanunu
- 10- İskân Kanunu
- 11- İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun
- 12- Kara Avcılığı Kanunu
- 13- Karayolları Trafik Kanunu
- 14- Köy Kanunu
- 15- Limanlar Kanunu
- 16- Maden Kanunu
- 17- Mera Kanunu
- 18- Mezarlıkların Korunması Hakkında Kanun
- 19- Millî Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu
- 20- Millî Parklar Kanunu
- 21- Orman Genel Müdürlüğü Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun
- 22- Orman Kanunu
- 23- Petrolün Boru Hatları İle Transit Geçişine Dair Kanun
- 24- Sahil Güvenlik Komutanlığı Kanunu
- 25- Su Ürünleri Kanunu



- 26- Sulama Alanlarında Arazi Düzenlenmesine Dair Tarım Reformu Kanunu
- 27- Toprak Koruma ve Arazi Kullanım Kanunu
- 28- Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Kanunu
- 29- Umumî Hıfzıssıhha Kanunu
- 30- Yeraltı Suları Hakkında Kanun
- 31- Ziraâ Mücadele ve Ziraâ Karantina Kanunu

### **EK 2.2: Tüzükler**

- 1- Gıda Maddelerinin ve Umumî Sağlığı İlgilendiren Eşya ve Levazımın Hususi Vasıflarını Gösteren Tüzük
- 2- İskân Muafiyetleri Tüzüğü
- 3- Kadastro ve Tapu Tahriri Tüzüğü
- 4- Mezbaha Yapı Tüzüğü
- 5- Nükleer Tesislere Lisans verilmesine İlişkin Tüzük
- 6- Polis Vazife ve Salâhiyet Tüzüğü
- 7- Radyasyon Güvenliği Tüzüğü
- 8- Su Ürünleri Tüzüğü
- 9- Türk Boğazları Deniz Trafik Düzeni Tüzüğü
- 10- Yeraltı Suları Tüzüğü
- 11- Ziraâ Karantina Tüzüğü

### **EK 2.3: Yönetmelikler**

- 1- Bitkisel ve Hayvansal Ürünlerin Ekolojik Metodlarla Üretilmesine İlişkin Yönetmelik
- 2- Çevre Bakanlığı Mahalli Çevre Kurulları Çalışma Esas ve Usulleri Yönetmeliği
- 3- Çevre Bakanlığı Özel Çevre Koruma Kurulunun Çalışma Esas ve Usullerine Dair Yönetmelik
- 4- Çevre Bakanlığı Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı Taşra Teşkilâtının Görevleri, Çalışma Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik
- 5- Çevre Bakanlığı Taşra Teşkilatı Görev, Yetki, Sorumluluk ve Çalışma Esasları Yönetmeliği

- 6- Çevre Bakanlığı Yüksek Çevre Kurulu İle Çevre Teknik Komitesi Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik
- 7- Çevre Düzeni Planlarının Yapılması Esaslarına Dair Yönetmelik
- 8- Çevre Kirliliğini Önleme Fonu Yönetmeliği
- 9- Gemi ve Deniz Araçlarına verilecek Cezalarda Suçun Tespiti ve Cezanın Kesilmesi Usulleri İle Kullanılacak Makbuzlara Dair Yönetmelik
- 10- Gürültü Kontrol Yönetmeliği
- 11- Hava Kalitesinin Korunması Yönetmeliği
- 12- Katı Atıkların Kontrolü Yönetmeliği
- 13- Kıyı Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik
- 14- Mera Yönetmeliği
- 15- Nükleer ve Radyolojik Tehlike Durumu Ulusal Uygulama Yönetmeliği
- 16- Ozon Tabakasını İncelten Maddelerin Azaltılmasına Dair Yönetmelik
- 17- Özel Çevre Koruma Fonu Yönetmeliği
- 18- Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı Köyceğiz Gölü ve Dalyan Kanallarında Çalışacak Taşıma Araçları Yönetmeliği
- 19- Özel İşlem Gerektirmeyen Radyoaktif Atıklara İlişkin Yönetmelik
- 20- Radyasyon Güvenliği Yönetmeliği
- 21- Su Kirliliği Kontrolü Yönetmeliği
- 22- Tehlikeli Atıkların Kontrolü Yönetmeliği
- 23- Tıbbî Atıkların Kontrolü Yönetmeliği
- 24- Zararlı Kimyasal Madde ve Ürünlerinin Kontrolü Yönetmeliği, 27 -Organize Sanayi Bölgeleri Yer Seçimi Yönetmeliği.
- 25- Zirai Mücadelede Kullanılan Pestisit ve Benzeri Maddelerin Ruhsatlandırılması Hakkında Yönetmelik

## EK 3: Çevresel Raporlama Rehberleri

### EK 3.1: Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi

#### Açıklanması Gereken Bilgiler

Strateji ve analiz kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p><b>İşletmenin En Kıdemli Karar Alıcısının Sürdürülebilirliğin İşletme ve Stratejisi İle İlişisine Dair Beyanatı:</b> Bu beyanat;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Uluslararası kabul görmüş standartlara uyum ve bu standartların uzun vadeli işletme başarıları ve standartları ile nasıl ilişkilendirildiği dahil sürdürülebilirlik ile ilgili kısa ve uzun vadeli stratejik öncelikler ve önemli konuları,</li><li>- İşletmeyi ya da sürdürülebilirlik önceliklerini etkileyen makro ekonomik ve politik gibi daha kapsamlı eğilimleri,</li><li>- Raporlama döneminde ortaya çıkan önemli olaylar, başarılar ve başarısızlıkları,</li><li>- Hedeflere yönelik performans hakkındaki görüşleri,</li><li>- İşletmenin temel sorunlarına bakışı, gelecek yıla ait hedefleri ve gelecek üç - beş yıllık döneme ait amaçları ve</li></ul> <p>İşletmenin stratejik yaklaşımı ile ilgili diğer konulardaki bilgileri kapsar.</p>
	<p><b>Önemli Etkiler, Riskler ve Fırsatlar İle İlgili Açıklamalar:</b> Bu açıklamalar;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- İşletmenin sürdürülebilirliğe yapacağı önemli etkiler, bu etkilerin yol açtığı sorunlar ve fırsatlar,</li><li>- Söz konusu sorunlar ve fırsatları öncelik sırasına koyma yaklaşımı,</li><li>- Raporlama döneminde söz konusu sorunlar ve fırsatların ele alınmasında gösterilen gelişmelerin önemli sonuçları ve bunlarla ilgili düşük veya yüksek performansın sebepleri ile ilgili bir değerlendirme,</li><li>- Performans ve / veya performanstaki değişiklikleri ele almaya elverişli olan temel süreçler,</li><li>- Sürdürülebilirlik yönelimlerinden kaynaklanan işletmenin en önemli risk ve fırsatlarının tarifi,</li><li>- İşletmenin uzun dönemli stratejisi, rekabetçi konumu, niteliksel ve eğer mümkünse niceliksel finansal değer unsurlarının ihtiyaca uygunluğu ile ilgili risk ve fırsatlar gibi önemli sürdürülebilirlik konularının öncelik sırasına konması,</li><li>- İşletmenin hedefleri, hedeflere yönelik performansı ve cari raporlama döneminde çıkarılan dersler,</li><li>- Önemli risk ve fırsatlar ile ilgili gelecek raporlama dönemi hedefleri ile orta vadeli amaç ve hedefleri özetleyen tablo veya tablolar ve</li></ul> <p>Özellikle bu risk ve fırsatları yönetmeye elverişli yönetim mekanizmasının kısa bir tarifi ve diğer ilgili risk ve fırsatların tespiti gibi konulardaki bilgileri içerir.</p>

<p style="text-align: center;">İşletme Profili Kısımında Açıklanması Gereken Bilgiler</p>	<p><b>Bu bilgiler;</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Raporlama yapan işletmenin ismi, başlıca markaları, ürünleri veya hizmetleri,</li> <li>- İşletmenin bölümleri, bağlı ortaklıkları ve ortak girişimleri,</li> <li>- İşletmenin merkezinin bulunduğu yer,</li> <li>- İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkelerin sayısı ve önemli faaliyetler ya da rapora dahil edilen sürdürülebilirlik konuları ile ilgili olan ülkelerin isimleri,</li> <li>- İşletmenin sahiplik yapısı ve yasal türü,</li> <li>- İş yapılan piyasalar,</li> <li>- Çalışanların sayısı, net satışlar veya net gelirler, borç ve öz sermaye yapısı, üretilen ürünler veya sunulan hizmetlerin miktarı,</li> <li>- Raporlama döneminde işletmenin büyüklüğü, yapısı ve sahiplik yapısında ortaya çıkan önemli değişiklikler ve Raporlama döneminde alınan ödüller ile ilgili açıklamaları kapsar.</li> </ul>
<p style="text-align: center;">Yönetim Taahhütleri ve İlgili taraflarla İletişim Kısımında Açıklanması Gereken Bilgiler</p>	<p><b>Yönetim:</b> Yönetim;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- İşletmenin yönetim yapısı,</li> <li>- İşletmenin en yüksek idari biriminin başkanının aynı zamanda ikinci yönetici (executive officier) olup olmadığı,</li> <li>- Üniter kurul yapısına sahip olan işletmelerde bağımsız ve / veya yönetici olmayan üyelerin olduğu en yüksek idari birimin üyelerinin sayısı,</li> <li>- İlgili taraflar ve işletme çalışanlarına en yüksek idari birimin tavsiyeleri ve talimatlarını aktarma mekanizması,</li> <li>- En yüksek idari birimin üyeleri ve yöneticilere yapılan ödemeler ile işletmenin performansı (sosyal ve çevresel performans dahil) arasındaki bağlantı,</li> <li>- En yüksek idari birimin çıkar çatışmasından kaçınıldığı garanti ettiği süreçler,</li> <li>- En yüksek idari birim üyelerinin işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal konulardaki stratejisine yol göstermedeki niteliklerini ve uzmanlığını belirleme süreci,</li> <li>- Ekonomik, çevresel ve sosyal performans ile ilgili dahili olarak geliştirilen misyon ya da davranış kuralları ve ilkeler ile bunların uygulanma durumu,</li> <li>- En yüksek idari birimin ilgili risk ve fırsatlar ile uluslararası kabul görmüş standartlar, davranış kuralları ve ilkelere bağlılık ya da uyum dahil işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal performansını tanımlama ve yönetimini inceleme işlemleri ve En yüksek idari birimin özellikle ekonomik, çevresel ve sosyal performansı ile ilgili kendi performansını değerlendirme süreci hakkındaki bilgileri kapsar</li> </ul> <p><b>Harici Girişimlere Taahhütler:</b> Bu taahhütler;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Önlem niteliğindeki yaklaşım ya da ilkelerin işletme tarafından ele alınıp alınmadığı ya da nasıl ele alındığı,</li> <li>- İşletmenin taraftar olduğu ya da uygun bulunduğu haricen geliştirilmiş ekonomik, çevresel ve sosyal imtiyazlar, ilkeler ya da diğer girişimler ve</li> </ul> <p>İşletmenin idari birimlerinde görev aldığı, projelerine katıldığı, rutin üyelik aidatları dışında önemli tutarda fon sağladığı, stratejik önemde üye olduğunun düşünüldüğü derneklere ve / veya ulusal ya da uluslararası organizasyonlara üyeliği konusundaki bilgileri içerir</p>

	<p><b>İlgili Taraflarla İletişim:</b> Bu iletişim;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- İşletmenin iletişim kurduğu ilgili tarafların listesi,</li> <li>- İletişim kurulan ilgili tarafların belirlenmesi ve seçim esası,</li> <li>- İlgili taraflarla iletişim kurma yolları,</li> </ul> <p>İlgili taraflarla iletişim boyunca ortaya çıkan önemli sorunlar ve kaygılar ile işletmenin bu önemli sorunlara ve kaygılara nasıl tepki gösterdiği hakkındaki bilgileri kapsar.</p>
<p style="text-align: center;">Rapor Parametreleri Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler</p>	<p><b>Rapor Profili:</b> Rapor profili;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Raporun ait olduğu yıl,</li> <li>- Bir önceki raporun tarihi ve raporlama sıklığı (yıllık veya iki yılda bir gibi) ve</li> </ul> <p>Rapor ve içeriği ile ilgili sorular olduğu zaman iletişim kurulacak kişiler hakkındaki bilgileri kapsar.</p>
	<p><b>Raporun Kapsamı ve Sınırı:</b> Raporun kapsamı ve sınırı;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Önemli konuların belirlenmesi, rapordaki konuların öncelik sırasına konması ve rapordan yararlanması beklenen ilgili tarafların tespit edilmesinden oluşan rapor içeriğini tanımlama süreci,</li> <li>- Raporun sınırı (örneğin ülkeler, bölümler, bağlı ortaklıklar, kiralanmış tesisler, ortak girişimler ve satıcılar gibi),</li> <li>- Raporun kapsamı ya da sınırına özgü kısıtlamalar,</li> <li>- Bir işletmenin farklı dönemleri ve farklı işletmelerin aynı dönemleri arasındaki karşılaştırmayı önemli ölçüde etkileyebilen ortak girişimler, bağlı ortaklıklar, kiralanmış varlıklar, dış kaynaklı faaliyetler ve diğer varlıkları raporlama esası,</li> <li>- Rapordaki göstergeler ve diğer bilgilerin derlenmesinde başvurulan tahminlerin altında yatan varsayımlar ve tahmin teknikleri dahil veri ölçüm teknikleri ve hesaplama esasları,</li> <li>- Daha önceki raporlarda sunulan bilgilerde yapılan değişikliklerin etkileri ve değişikliğin nedeni ve</li> </ul> <p>Önceki raporlama dönemlerine göre raporun kapsamı, sınırı ya da raporda başvurulan ölçüm yöntemlerindeki önemli değişiklikler ile ilgili bilgileri içerir.</p>
	<p><b>Küresel Raporlama Girişimi İçerik İndeksi:</b> Bu indeks kullanıcılar tarafından Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi'nde yer alan standart açıklamaların yerinin tespit edildiği tablodur.</p>
	<p><b>Harici Doğrulama:</b> Harici doğrulama raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğini onaylayan kişi veya kurumlar ve işletme ile ilişkileri hakkındaki bilgileri içerir.</p>
<p style="text-align: center;">Çevresel Performans Göstergeleri İle İlgili Bilgiler</p>	<p>Bu göstergeler;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kullanılan malzemeler, enerji ve su tüketimi,</li> <li>- Biyolojik çeşitlilik, emisyonlar, atık su ve atıklar,</li> <li>- Ürün ve hizmetler,</li> <li>- Nakliye,</li> <li>- Çevre ile ilgili yasa ve düzenlemelere uyulmamasının sonuçları ve</li> <li>- Çevre koruma giderleri ve çevresel yatırımlar gibi çevresel yönler hakkındaki performans bilgilerini içerir.</li> </ul>

## EK 3.2: Kamusal Çevresel Raporlama Çerçevesi – Avustralya Yaklaşımı Rehberi Açıklanması Gereken Bilgiler

Örgütsel Ortam Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Üst Yönetim Taahhüdü: Bu taahhüt çevresel konulara verilen öneme dair üst yönetimin beyanatını içerir.</p> <p>İşletme Profili: İşletme profili;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- İşletmenin ismi ve yasal türü,</li> <li>- İşletmenin büyüklüğü,</li> <li>- İşletmenin personel sayısı,</li> <li>- İşletmenin borsaya kayıtlı olup olmadığı,</li> <li>- İşletmenin faaliyet gösterdiği yer, sunduğu önemli iş ve hizmetler,</li> <li>- İşletmenin ekonomik katkısı (örneğin bulunduğu bölgenin istihdamına) ve</li> </ul> <p>İşletmenin çevresel performansını etkileyen ve raporlama döneminde ortaya çıkan işlevsel, yapısal ve sahiplik yapısındaki değişiklikler hakkındaki bilgileri kapsar.</p> <p>Çevre Politikası: İşletmenin çevre ile ilgili politikasını içerir</p> <p>Yönetim Politika ve Sistemleri: Yönetim politika ve sistemleri yönetim performansı, politikaları ve sistemleri kısmında sunulan bilgileri kapsar.</p> <p>Raporun Kapsamı: Raporun kapsamı;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Raporun sınırı (örneğin ülkeler, ürünler, hizmetler, bölümler, tesisler, bağlı ortaklıklar ve ortak girişimler gibi) ve raporlama dönemi,</li> <li>- Bir önceki raporun tarihi, raporlama tarihi ve sıklığı,</li> <li>- Veriler, veri toplama süreci ve raporlama koşulları ile ilgili sınırlamalar,</li> <li>- Kamunun çevresel performans hakkındaki bilgi ve raporlara erişebilirliği,</li> <li>- Raporun hedef kitlesi,</li> <li>- Raporun okunabilirliğini artıran grafik ve diğer şekiller,</li> <li>- Raporda sunulan bilgilerin harici doğrulaması ve</li> </ul> <p>Geliştirilen amaç ve hedeflerin özeti hakkındaki bilgileri içerir.</p>
Yönetim Performansı, Politikaları ve Sistemleri Kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Yönetim Sistem ve Programları: Bu sistem ve programlar;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dahili politikalar, standartlar ve gönüllü girişimlere yönelik performans,</li> <li>- Çevresel denetim programları,</li> <li>- Çevresel risk yönetim stratejileri,</li> <li>- Daha temiz üretim teknik ya da teknolojilerinin uygulanması,</li> <li>- Çevresel eğitim ve farkındalık programları,</li> <li>- Çevresel faktörlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde nasıl dikkate alındığı,</li> <li>- Çevresel kazalar ve acil durumlarda yapılması gerekenlere dair programlar ve planlar,</li> <li>- Şikâyetleri ele alma usulleri,</li> <li>- Çevresel denetimin sonuçları,</li> <li>- Çevresel sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü olan personel sayısı,</li> <li>- Çevresel araştırma ve geliştirme projelerinin maliyeti,</li> <li>- Daha temiz üretim teknolojisi programları ve sonuçları,</li> <li>- Çevresel eğitim alan personel sayısı ve</li> </ul>

	<p>Çevresel eğitim programlarının etkinliği ile ilgili bilgileri kapsar.</p> <p>Uyum Gereksinimleri: Bu gereksinimler;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Çevresel düzenleme gereksinimleri ile ilgili uygulanabilir uluslararası bildiriler, gelenekler ve anlaşmalara ilaveten ulusal, eyalet ve bölgesel düzenlemelere uyumsuzluk cezalarının büyüklüğü ve niteliği,</li> <li>- Lisans sözleşmesi şartlarına uyum yüzdesi,</li> <li>- İşletme yönetiminin uyum konusundaki performansın iyileştirilmesi ile ilgili tutumu</li> </ul> <p>ve</p> <p>Toprak ve suyun kirletilmesinden kaynaklanan borçlar dahil yasalar ve düzenlemeler kapsamındaki çevresel borçlar hakkındaki bilgileri içerir.</p> <p>Harici Tanınma ve Faaliyetler: Harici tanınma ve faaliyetler raporlama döneminde alınan çevresel başarılar ve ödüller hakkındaki bilgileri kapsar.</p> <p>Arz Zinciri Girişimine Katılım Sayesinde Elde Edilen Başarılar: Satın alma politikaları ve satıcıların çevresel farkındalığı uygulamaya teşvik edildiği arz zinciri girişimleri sayesinde elde edilen başarılar hakkındaki bilgiyi içerir.</p> <p>Finansal Bilgiler: Bu bilgiler;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Atıkları imha etme maliyeti ve daha temiz üretim önlemlerine (örneğin yeniden kullanım ya da geri dönüşüm) ilişkin maliyet ve tasarruflar,</li> <li>- Alınan faaliyet izni ücretleri ve ödenen vergiler,</li> <li>- Çevresel koruma ile ilgili kâr amaçsız kurumlara yapılan bağış ve yardımlar,</li> <li>- Çevresel borçlar ve</li> </ul> <p>Çevresel performansı iyileştirmek için alınan önlemler sayesinde elde edilen maliyet tasarrufları, yararlar ve fırsatlar hakkındaki bilgileri içerir.</p>
İlgili Taraflarla İletişim Kısımında Açıklanması Gereken Bilgiler	<p>Bu bilgiler;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Önemli ilgili tarafların tanımlanması, kısa biyografisinin yazılması ve seçim esası,</li> <li>- İlgili taraf grupların her biri ile istişare etme yöntemi (örneğin anket, paneller), istişarelerin tür itibariyle sayısı, geri besleme süreci ve istişarelerde ortaya çıkan bilgi türü,</li> <li>- Şikâyetleri ele alma usulü, etkinliği ve ele alınan şikâyetlerin sayısı ve yüzdesi,</li> <li>- Dahili ve harici ilgili tarafların katkısı ve geri besleme mekanizmaları dahil sürekli iyileştirme programları ve ilgili tarafların katılımı yoluyla sağlanan çevresel iyileştirmelerin özeti,</li> <li>- İlgili tarafların işletmenin çevresel sorunlarına olan tavrının ölçümü,</li> <li>- Performans ölçütü ve göstergeler gibi çevresel bilgilerin kullanımı,</li> <li>- İlgili taraflarla iletişimi güçlendirme planları ve ödül projeleri ve</li> </ul> <p>Çevresel farkındalığı artırmayı amaçlayan eğitim programları hakkındaki bilgileri içerir.</p>
Kısmında Açıklanan	<p>Girdi Göstergeleri: Bu göstergeler;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Enerji ve su tüketimi,</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Toprak kullanımı ve biyolojik çeşitlilik, Materyaller ve diğer kaynakların kullanımı ile ilgili bilgileri kapsar.</li> </ul>
	<p>Ürün Olmayan Çıktı Göstergeleri: Bu göstergeler;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Havaya emisyon, atık su emisyonları, gürültü, koku ve diğer emisyonlar,</li> <li>- Sera gazı üretimi,</li> <li>- Katı atık ve tehlikeli atık oluşumları ve imha edilmesi ve Faaliyet gösterilen bölgenin kirletilmesi hakkındaki bilgileri içerir.</li> </ul>
<p style="text-align: center;">Ürün veya Hizmet Performansı kısmında Açıklanması Gereken Bilgiler</p>	<p>Ürün veya Hizmet Yönetimi: Ürün veya hizmet yönetimi;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ürün veya hizmetin yaşam döngüsüne ilişkin önemli çevresel etkileri ve</li> </ul> <p>Ürün veya hizmetin potansiyel olumsuz etkisini önleme veya minimize etme program ya da prosedürleri hakkındaki bilgileri içerir.</p>
	<p>Ürün Dizaynı: Ürün dizaynı;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ürün veya hizmet tasarımcısına olumsuz yaşam döngüsü etkisi azaltılmış ürün veya hizmetleri geliştirmesi konusunda yardım etme prosedürleri ve</li> </ul> <p>İyileştirilmiş enerji etkinliği, geri dönüşümlü materyallerin kullanımı ve iyileştirilmiş geri dönüşüm gibi ürünlerin iyileştirilmiş performansı ve çevresel özellikleri hakkındaki bilgileri kapsar.</p>
	<p>Paketleme: Paketleme;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Yıllık ya da ürün başına kullanılan paketlerin tür (cam, karton, çelik, geri dönüştürülebilir veya dönüştürülemez plastik ya da ahşap) itibarıyla miktarı,</li> <li>- Ürünün yüzdesi olarak paketleme maliyeti,</li> <li>- Paketlemede kullanılan ikincil derecedeki materyallerin maliyeti ve</li> </ul> <p>Geri dönüştürülen veya yeniden kullanılan paketleme malzemelerinin yüzdesi gibi bilgileri içerir.</p>



### EK 3.3: Çevresel Raporlama Forumu İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi – Açıklanması Gereken Bilgiler

<b>Niteliksel Bilgiler</b>	İşletmenin Kısa Bir Tanıtımı: İşletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri, üretim alanlarının sayısı ve yeri, üretim sürecinin genel bir tanıtımı, üretim ve dağıtım ile ilgili temel çevresel sorunların tanımlanması hakkındaki bilgiler.
	Çevre Politikası: Çevresel politikanın uygulanmaya başladığı yıl, beklenen başarılar ve başarıların izlenmesi (daha önce raporlanan amaçlarla karşılaştırılmalı olarak) ile ilgili bilgiler.
	Çevresel Yönetim Sistemleri: Örgüt yapısı (çevre departmanı ve diğer işletme birimleriyle ilişkileri), çevresel politikanın uygulanması ile ilgili programlar, eğitim faaliyeti, Uluslararası Standartlar Örgütü (International Standards Organization, ISO) gibi çevresel yönetim sistemi ve sertifikalarının uygulanma seviyesi hakkındaki bilgiler.
	Çevresel Risk Yönetimi: Denetim, risk yönetimi ile ilgili alınan önlemler ve elde edilen başarılar, yapılan çevre düzenlemesi ile ilgili faaliyetler ve çevreye zarar verecek önemli çevresel kazalar hakkındaki bilgiler.
	Çevre İle İlgili Yasalara Uyum: İşletmenin çevresel düzenlemelere uymayı garanti etme yolu ve raporun ilgili olduğu dönem boyunca yürürlükte olan çevresel düzenlemelere uyum sağlamak için alınan önlemler ile ilgili bilgiler.
	Ürün Politikası: Ürün yaşam döngüsü ve çevreye etkileri ile bu etkileri azaltmak için alınan önlemler, ürün yeniliği, ürünün enerji etkinliği (doğrudan ilgili olduğu zaman), işletmenin ürünün ömrünün sonundaki sorumluluğu, tüketiciler ve müşteriler ile işbirliği programları ve eko - etiket (uygulanabilir olduğunda) hakkındaki bilgiler.
	Doğal Kaynakları Koruma: Enerji ve su tasarruf programları ve diğer doğal mirası koruma programları hakkındaki bilgiler.
	İlgili Taraflarla İlişkiler: İlgili taraflarla ilişkiler ve raporda sunulan bilgilerin dışında daha fazla bilgi edinilmek istenildiğinde iletişim kurulacak kişinin ismi ve departmanı hakkındaki bilgiler.
	Harici Doğrulama: Raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğini onaylayan kişi veya kurumlar varsa, bunlar hakkındaki bilgiler
	Çevresel Giderler: Çevresel giderler ile ilgili bilgiler.
<b>Niceliksel Bilgiler</b>	Ham Madde Kullanımı ve Emisyonlar: Ham madde kullanımı, enerji tüketimi, atıklar, işletmenin faaliyetleri ile doğrudan ilgili havaya emisyon, suya boşaltım, toprak kirliliği ve diğer kirletici maddeler, ürünün kalitesi, üretim faaliyetinin etkileri, çevreyi kirletici madde oluşum miktarı ve bunların etkilerini azaltma amaçları hakkındaki bilgiler.
	Çevresel Performans Göstergeleri: Önceki dönemlerle karşılaştırılmalı olarak sunulan çevresel performans göstergeleri ile ilgili bilgiler

## ÖZGEÇMİŞ

Mustafa ZEYTİN 23.08.1978 tarihinde Bilecik ili Bozüyük ilçesinde doğdu. İlkokulu Bozüyük Necatibey İlkokulunda, Ortaokulu Bozüyük Cumhuriyet İlköğretim okulunda bitirdi. Lise eğitimini ise Bilecik Ticaret Meslek Lisesinde 1995 yılında tamamladı. Bir yıl süre ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bürosunda çalıştıktan ve eğitimine bir süre ara verdikten sonra 1996 yılında Dumlupınar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde Lisans eğitimine başlamış ve bu eğitimini 2000 yılında tamamlamıştır. Yüksek Lisans eğitimini Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim dalında 2007 tarihinde tamamladı.

Üniversite de lisans eğitimi devam ederken yaz tatillerinde Serbest Muhasebe bürosunda çalıştı. 2001-2002 eğitim döneminde özel bir kursta Genel Muhasebe, Muhasebe Uygulamaları ve Maliyet Muhasebesi derlerini yürüttü. 2002-2008 yılları arasında Dumlupınar Üniversitesi Şaphane Meslek Yüksekokulu'nda Öğretim Görevlisi olarak görev yaptı. Görev süresi içerisinde değişik tarihlerde Yüksekokul sekreterliği görevini vekâleten ve 2004-2008 yılları arasında Yüksekokul Müdür Yardımcılığı görevini asaleten yürüttü. 2008 yılında Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Söğüt Meslek Yüksekokulu'nda Öğretim Görevlisi olarak göreve başladı. 2009-2014 yılları arasında Yüksekokul Müdür Yardımcılığı görevini ve 2012-2014 tarihleri arasında da Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Eğitim Komisyonu üyeliğini asaleten yürüttü.

Halen Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Söğüt Meslek Yüksekokulu'nda Öğretim Görevlisi olarak çalışmaktadır. Evli ve iki kız çocuğu babasıdır.