

DİCLE ÜNİVERSİTESİ

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER DERGİSİ

Journal of Economics Administrative Sciences Faculty Dicle University

CİLT/VOLUME: 2

SAYI/ISSUE : 6

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

ELEKTRONİK TİCARETİN İŞLETMELERİN

DİŞ ÇEVRESİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ: MALATYA İLİ
TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Berkant DULKADİR
Bülent AKKOYUN 1

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU
KAPSAMINDA MUHASEBE VE FİNANSAL
TABLOLARDAN OLUŞAN DEĞİŞİKLİKLER

Abdulkadir BİLEN
Hasan SOLMAZ 15
Said ÇEVİK

BİLİŞİM SİSTEMLERİ UYGULAMALARININ
İŞLETME PERFORMANSINA ETKİLERİ

Şenol ŞAHİN 43

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK VE
ETİKLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Abdulkadir BİLEN 57
Yunus YILMAZ

KARADENİZ GÜVENLİĞİ VE BUNUN AB
GÜVENLİĞİNE ETKİLERİ

Emre TÜYSÜZ 73

ELEKTRONİK TİCARETİN İŞLETMELERİN DİŞ ÇEVRESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: MALATYA İLİ TEKSTİL SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

ELECTRONIC COMMERCE BUSINESS EVALUATION
OF EXTERNAL ENVIRONMENT : AN APPLICATION
IN TEXTILE SECTOR MALATYA

Berkant DULKADİR¹
Bülent AKKOYUN²

Öz

İnternet ve buna bağlı teknolojilerin gelişmesine bağlı olarak küreselleşme ve dolayısı ile pazara hakim olmak için elektronik ticaret kavramı da hızlı bir şekilde gelişmiştir. Elektronik ticaret sayesinde herkes oturduğu yerden alışveriş yapabilir hale gelmiş ve hiç aklınıza gelmeyecek ülkelerden alışveriş yapılmaktadır. Böylece artık dünyada sınır denen kavram ortadan kalkmıştır. Elektronik ticaret ile yaşanan gelişmeler sayesinde dünya çapındaki tüm kurum ve kuruluşlar bu konuya ilgi duymak zorunda kalmış, bunu tüm yönleri ile inceleyerek araştırmalar yapmış ve yapmaya da devam etmektedirler. Çünkü işletmeler artık olaylara bakarken dış çevrelerini inceleyerek bir yaklaşım sergilemeleri gerekmektedir. Bu gelişmeler işletmeleri devlet, tüketici, ekonomi, tedarikçiler, pazarlama ve rekabet gibi şartlara bağlı olarak adım atmasını gerektirmiştir. Bu çalışmada ise işletme dışındaki bu kavramlar üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Elektronik Ticaret, Dış Çevre, Rekabet

Abstract

The concept of the electronic commerce develops quickly to globalisation and dominate the markets depending on the internet and on the development of related technologies. Everybody can do shopping without going markets, and they can do shopping different countries. So the notion of 'limit' disappear in world anymore. Institutions and organizations must interested in the subject thanks to electronic commerce, and they investigate all features of this and also they will continue searching all around the world. Because the managements need to search their external environment to look into the cases. This developments are required to move depending on the conditions of government, consumer, economy, supplier, marketing and rivalry. In this work is focused on these concepts other than the entity.

Keywords: The electronic commerce, the external environment, rivalry

¹ Adıyaman Üniversitesi, Adıyaman Meslek Yüksek Okulu, Öğr.Grv., (bdulkadir44@hotmail.com)

² İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Öğrencisi, (bulent.akkoyun@inonu.edu.tr)

Giriş

Günümüzde teknolojinin görmüş olduğu en hızlı değişim süreçlerinden birisinin tam ortasındayız diyebiliriz. Daha üç yada beş yıl öncesine kadar bilgi teknolojilerden haberdar olmayan insanlar bugün bilginin sınırsız kullanıcıları haline gelmişlerdir. Bu değişimin temelinde yatan gerçek ise teknoloji ile özetlenemeyecek kadar önemli bir kavram olan küreselleşmedir.

Ülkeler arası sosyal ve ticari ilişkilerin gelişerek, küreselleşme boyutuna ulaştığı bir dönemde, iletişimde hız kaçınılmaz bir ihtiyaç haline almıştır. Bilgi teknolojisi ve elektronik sektöründeki gelişmeler bu ihtiyacı karşılayacak çözümler bulmuştur. Uluslar arası bilgi iletişim ağı olarak tanımlanabilen internet ile bugün bilgisayarı kullanarak, ihtiyaç olan tüm bilgiye ulaşmak, haberleşmek, bankacılık işlemleri ve hatta alışveriş yapmak mümkün olmuştur. Tüm bu gelişimin ortasında yer alan internet teknolojilerinden yararlanmanın onlarca farklı yolu ve amacı var. Üstelik tek bir amaca yönelik kesin bir yöntem de geliştirilmiş ya da belirlenmiş değildir.

Elektronik ticaret; elektronik araçları kullanarak ticaretin yer zaman ve coğrafi boyutunu ortadan kaldıran bir kavramdır. Elektronik ticaret sayesinde firmaların web siteleri büyük önem kazanmaktadır. Firmalar, web siteleri sayesinde 7 gün 24 saat, coğrafi mekân sınırlaması olmaksızın, geniş ürün yelpazesıyla satış yapma imkânı bulmaktadır. E- ticaret bu avantajları sayesinde firmalar için büyük önem arz etmektedir. E-ticareti başarılı bir şekilde uygulayabilen firmaların; müşteri portföyü artmakta, karı ve kurumsal imajı yükselmektedir. E-ticaret; firmanın sektördeki konumunu, imajını ve kurumsal başarısını etkilemesi açısından önem taşımaktadır.

1. Elektronik Ticaret Kavramı

1.1. Elektronik Ticaret Nedir?

Elektronik ticaret (e-ticaret), mal veya hizmetin satın alınması ve satılması işlemlerinin elektronik ortamda, yani internet üzerinden yapılması anlamına gelmektedir. Elektronik ticaret hızlı ve düşük maliyetli olarak gerçekleşmesi ile elektronik hizmetlerin büyümesinin bir sonucudur. (Heizerand ve Render, 2005: 17).

Elektronik ticaret, internet sisteminin yaygın kullanımı ile başlayan ve on yıl gibi çok kısa bir sürede tüm dünyayı kapsayacak şekilde yaygınlaşmış bir ticari modelidir. Bu ticaret modeli, uluslararası alanda iş yapmak isteyen, ölçeği hangi büyüklükte olursa olsun her işletmeye hitap eden bir iş modelidir. Elektronik ticaret, bilgi, hizmet ve ödemelerin elektronik ortama aktarılması, alım-satım işlemleri ve iş süreçlerinin otomasyonu, ürünlerin

kalitesinin iyileştirilmesi, hizmet maliyetlerinin azalması ve online hizmet kullanımını sağlamıştır. Tüm bu iyileştirmeler işletme performansında artış, verimlilik, müşteri memnuniyeti ve daha fazla kar elde etme şansı da sağlamaktadır (Çavuşoğlu, 2010: 113).

Elektronik Ticaret, bilgi, ürün veya hizmet satın alma ve satma faaliyetinin bilgisayar ağları kanalıyla gerçekleştirilmesinin yanı sıra; sunulan bilgi, ürün veya hizmet için talep yaratmak (pazarlama), müşteri desteği vermek (satışın bütün evrelerinde) ve de ticari kurumlar ve müşterileri arasındaki ticari ve lojistik iletişimi yine küresel bilgisayar ağları kanalıyla sağlamaktadır (www.interguide.net/yeniinterguide/Hizmetler/e_ticaret.html).

1.2. Elektronik Ticaretin Önemi ve Faydaları

Elektronik ticaretin firmalar açısından önemi genel olarak şu şekilde özetlenebilir (Erden, 2010 : 5).

- Üretim maliyetlerinde değişim
- Katma değer zincirindeki avantaj sağlayacak değişimler
- Uluslararası rekabetteki değişiklikler

İnternet, aynı anda, hızlı bir şekilde, çok sayıda insana ulaşılmasını sağlayarak, yeni pazarlama stratejilerinin geliştirilmesi ve ürünlerini dünyanın her yerine en ekonomik ve en kısa sürede pazarlama imkânını vermesi ile şirketlerin pazar paylarını arttırmıştır. Böylelikle, internet'e açılan firmalar web sitelerini ve veri tabanlarını bir satış mağazası gibi kullanmaya başlamışlardır. Geleneksel ticaret karşısında elektronik ticaretin avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aydın, ve Sarısakal, 2003: 83).

- Ticari işlemlerin yürütülmesi için gerekli olan bilgiler işlemi başlatan kişi tarafından, ticaret sürecine dahil tüm tarafların (üretici, satıcı, alıcı, gümrük idareleri, sigortacı, nakliyeciler, bankalar, diğer kamu kurumları vb.) birbirine bağlı bilgisayarlarından birisine önceden belirlenmiş standart formatta bir kez girildiğinde kısa bir süre içinde tüm tarafların bilgisayarlarına ulaşmaktadır. Gereken belgeler elektronik ortamda hazırlanmakta ve bu bilgi ve belgeler ilgililerin kullanımına sunulmaktadır. Böylece, işlemler minimum hata ile kısa bir süre içinde ve kırtasiye masrafı ödenmeksizin tamamlanmaktadır.
- Elektronik ticaret pazara girişteki engellerin azaltılmasının yanında herkese eşit erişim imkânı vermektedir.

- Alıcı ve satıcının bir araya gelmesi gerekmediğinden, özellikle hizmet ticaretinde işlem maliyetleri oldukça azalmakta, aracılardan yerini web sayfaları almaktadır.
- Firmaların pek çok faaliyetinin daha düşük maliyetle yapılması ve üreticiler arasında rekabetin artmasının yanı sıra bilgilerin hızlı ve etkin olarak iletilmesi söz konusudur
- Daha hızlı bir şekilde ürün geliştirilmesi, test edilmesi ve müşteri ihtiyaçlarının tespit edilmesi mümkün olduğundan, talebe daha hızlı bir şekilde cevap verilebilir
- Alıcıların evlerine kadar hizmet verilmektedir
- Daha çok sayıda ürün yelpazesi sunulabilmektedir
- Maliyetler düşmektedir.

2. Elektronik Ticaretin Etkilerinin İşletme Dış Çevresi Açısından Değerlendirilmesi

2.1. Elektronik Ticaretin Pazarlama Üzerine Etkileri

Elektronik ticarete farklı yöntemleri tek tek yâda bir arada kullanarak ürün yada hizmet pazarlaması yapmak mümkündür. Elektronik ticaret ile birlikte, mal ve hizmet kavramlarına farklı bir boyut gelmiş, internet üstünden direkt satın alınabilen fiziksel olmayan ama hizmet kavramına da girmeyen, müzik, elektronik kitap, resim gibi sanal ürünler kavramı ortaya çıkmıştır. Bunun yanında gerçek ürün/hizmet alım ve satımı elektronik ticaretin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Öne çıkan pazarlama yöntemleri olarak ticari web sitesi oluşturmak, e-mail adreslerine tanıtıcı broşürler göndermek, başka sitelere link koymak, başka sitelere reklam banner'ı koymak, chat ile canlı tanıtım yapmak, web siteleri oluşturup hizmet vermek sayılabilir (Baktır, 2002 : 64).

2.2. Elektronik Ticaretin Tüketici Üzerine Etkileri

İnternet ile tüketiciler, yılın her günü ve 24 saat alışveriş yapabilme olanağı, daha düşük fiyatla mal ve hizmet satın alma imkânı, sayısal ürünler adı verilen yazılım türü mallara daha kolay erişim, kendi aralarında dünya çapında takas yapabilme olanağı şeklinde sıralanabilir. Tüketiciler açısından elektronik ticaretin faydalarını şöyle sıralamak mümkündür (Doğaner, 2007: 35-36).

- Evden çıkmadan alışveriş imkânı sağlar
- Ulaşım için harcanan giderler azalır
- Ürün çeşitleri daha rahat görülebilir

- En uygun ürünü bulma şansı artar
- Zaman kaybı azalır
- Ürün ile ilgili daha rahat bilgi alınabilecek bir ortamdır

2.3. Elektronik Ticaretin Devlet Üzerine Etkileri

Elektronik ticarete etki eden faktörler ile ilgili yapılan bazı çalışmaların elektronik devlet ile ilgili yönlerinin de olduğu görülmüştür. Ticari işletmelerin sunduğu elektronik hizmetler ile devletin sunduğu elektronik hizmetlerin benzer şekilde gerçekleştiği düşünüldüğünde, elektronik ticarete etki eden faktörlerin elektronik devlet içinde geçerli olacağı söylenebilir. Bu bağlamda yapılan bir çalışmada Poh-Kam Wong, elektronik ticaretin Singapur'da yaygınlaşmasına etki eden global ve ulusal faktörleri araştırmıştır. Bu çalışmada elektronik ticaretin gelişmesinde bölgesel ve küresel coğrafyanın, demografik yapının ve fiziksel altyapının, insan kaynaklarının, finansal ve yasal yapının önemli faktörler olduğu belirtilmiştir. (Wong, 2003: 20)

Kişi basına düşen gayri safi milli hasıla ülkeler arası elektronik ticaret yayılımı için anahtar gösterge olarak kabul edilir. Genellikle yeni teknolojilere yoğun olarak yatırım yapacak yeterli kaynağı olan ve bu teknolojileri destekleyecek yeterli insan kaynağı ve altyapıya sahip olan daha zengin ülkeler önce adapte olmaktadır. (Gibbs vd., 2003: 36)

2.4. Elektronik Ticaretin Ekonomi Üzerine Etkileri

Elektronik ticaret ile birlikte global ekonomi ile ticaret sistemi hayata girmiş ve bu global kaynak kullanımı ile birlikte ekonomik büyümeyi sağlamıştır. Elektronik ticaret ile ortaya çıkan en temel ekonomik etki, engellerin daha az olduğu bir ekonomik faaliyet alanı yaratması ile ilgilidir. Bu etki, temelde hızla gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin doğurduğu bir sonuçtur. Bu teknolojiyi kullanan elektronik ticaret, ekonomik hayata da aynı oranda etki etmektedir. Elektronik ticaret ile birlikte bütün üretici, sağlayıcı, kullanıcı ve tüketicilerin bir araya gelmesi sağlanmaktadır ve bu sayede sanayi devriminden bu yana hayal edilen mal ve hizmet üretimi ile ticari hayatı gerçeğe dönüştürmeye fırsat sunmaktadır. Elektronik ticaretin özellikle teknolojinin ilerlemesine yönelik katkıları, beraberinde verimliliği de getirmiştir. Bu artan verimlilik ile birlikte işgücü piyasası yeniden şekillenmiş ve işçilik maliyetleri düşmeye başlamıştır. Bunun yanında vergi gelirleri ile birlikte harcanabilir gelirden bir artış olduğu ortaya çıkmıştır (Meşhur, 2008: 27-28).

2.5. Elektronik Ticaretin Rekabet Üzerine Etkileri

20. yüzyılın son dönemlerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim ve gelişmelere paralel bir şekilde giderek artan elektronik ticaret dünya genelinde tartışılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaya başlamıştır. Firmaların bu rekabet ortamında rekabet güçlerini artırmalarında, geleneksel satış teknikleri yetersiz kalmaktadır. Günümüzde işletmeler, kişiye özel daha kaliteli ürün/hizmeti zaman ve yer sınırı olmaksızın elektronik ortamda sunabilmektedir. Elektronik ticaretin alıcı ve satıcıların daha etkin yollarla bir araya gelmelerine ve ekonomik süreçlerin organizasyonu için yeni pazar yerlerinin ve fırsatlarının yaratılmasına, ürünlerin kişiselleştirilmesine, dağıtımın ve ürünlerin/hizmetlerin alım satım şeklinin yeniden tanımlanmasına olanak verir. (Ada vd., 2008 : 58) Elektronik ticaret bu anlamda işletmelere rekabet yönünde ciddi avantajlar kazandırmakta ve işletmelere yol almalarında ciddi bir yarar sağlamaktadır.

2.6. Elektronik Ticaretin Tedarikçi Üzerine Etkileri

Geleneksel ticaret yöntemleri ile hammadde tedarik eden şirketler çok sayıda aracı ile çalışmak zorunda kalırken, elektronik ticaret yapan şirketler, aracılı ortadan kaldırarak, direkt olarak tedarikçiden satın alma işlemini gerçekleştirebilmektedir. Elektronik ticaretle birlikte katma değer zinciri içerisinde yer alan aracılı ortadan kalması firmaların tedarik sürecindeki maliyetlerinin azalmasını sağlamaktadır. OECD üyesi birçok ülkede tedarik zinciri içerisindeki aracılı, ürünün üreticiden tüketiciye ulaşana kadar, fabrika satış fiyatının üzerine ortalama % 33'lük bir fark eklediği tespit edilmiştir (Civelek ve Sözer, 2003: 120).

İşletmelerin aracılı ortadan kaldırmak, tedarikçileri ile direkt temas kurmak, daha düşük satın alma ve envanter maliyeti, teknoloji kullanımının kendilerine sağladığı verimlilik artışı ve daha etkili tüketici hizmeti sunma gibi avantajlardan dolayı e-ticareti tercih etmeleri, işletmeler arasındaki e-ticaretin hızlı bir şekilde artmasını neden olmaktadır (OECD, 2000: 197).

3. Araştırmanın Konusu, Amacı, Önemi, Yöntemi Ve Analizleri

3.1. Araştırmanın Amacı

Globalleşen dünyamızda şirketler daha iyiye ulaşmak için internet ve bilgi iletişim teknolojilerinden faydalanmak zorunda kalmışlardır. İşletmelerin performanslarını artırmaları için artık internet ve dolayısı ile Elektronik ticarete olan ihtiyaçları gün geçtikçe fazlalaşmaktadır. Bu araştırma ise Elektronik ticareti kullanan işletmelerin kendi işletmeleri

ve işletmenin dış çevresinde olan etkileri üzerine araştırma yapılmış ve Malatya ilinde faaliyet gösteren tekstil şirketlerini kapsayan bir araştırmayı kapsamaktadır.

3.2. Araştırmanın Önemi

Gelişmekte olan ülkemizde işletmelerin ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabetini artırmak, bu ortamda yer bulabilmesini sağlamak amacıyla elektronik ticaret kullanımı için gerekli nedenler ön plana çıkarılarak bunun önemi belirtilmiştir. Elektronik ticaretin işletmelerin başarısını etkileyeceği kesindir. Bu anlamda yapılan bu araştırmanın işletmenin kullandığı ve işletmelere ciddi değer kazandırma potansiyeline sahip elektronik ticaret ile ilgili çalışmanın akademik anlamda ve ulusal literatüre katacağı değer yanında ülke ekonomisi içinde faydalı olacağı muhakkaktır.

3.3. Araştırma İçin Soruların Hazırlanması

Anket soruları, ankete cevap veren örneklemin demografik yapısını esas alan soruları yanıtlayacağı şekilde belirlenmiştir. Anket dolduran kişiler kendilerini rahat olarak hissettikleri ve ciddiyetle doldurulmaları sonucunda cevapların, katılımcıların şahsi fikirlerini yansıttığı varsayılmaktadır. Anket formu 2 bölümden oluşmaktadır. Anket ise yayınlanmış olan makale, tez, dergi ve internet ortamındaki dokümanlardan alınarak, pilot uygulama yapılarak ve uygulanan işletmelerdeki bazı uygulamalara bağlı olarak ekleme, çıkarma ve düzeltme yapılarak oluşturulmuştur. Yararlanılan uygulama yapılan kaynaklarda ise E-Ticaretin uluslar arası pazarlamaya etkisi, E-Ticaretin Türkiye ekonomisi ve işletmeler üzerindeki etkisi, ve E-Ticaret ile ilgili kaynaklardan alınarak bu anketin tamamı oluşturulmuştur. Birinci bölümde katılımcıların demografik özellikleri ve işletmeye ait bilgileri belirlemeye yönelik 7 adet soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise Likert ölçeğine göre hazırlanmış sorular ile elektronik ticaretin işletmelere yarar seviyesi ve dış çevresine olan etkileri üzerine; katılmıyorum, katılmıyorum, katılıyorum, tamamen katılıyorum, fikrim yok şekli ile ölçülme yoluna gidilmiştir.

3.4. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın evrenini Malatya ilinde imalat sektöründe faaliyet gösteren firmalar oluşturulmuş olup, tekstil işletmesi sayısının fazla olması ve firmalara referans yakınlığıyla anket yaptırılabilmesinin daha kolay olmasından araştırma için Malatya ilinde bulunup üretim yapan tekstil şirketleri seçilmiştir.

Gerçekleştirilen anket çalışmasında, 2 ana başlık altında toplam 19 soru hazırlanarak bilişim teknolojilerini kullandığını tespit ettiğimiz, tekstil sektöründe hizmet gösteren 25

işletmede araştırma gerçekleştirilmiştir. Ancak 4 işletmeden gelen veriler istenen amaçlara uygun bulunmadığından 21 işletme üzerinde değerlendirme yapılmıştır. Bu çalışma ilgili şehri kapsamakla birlikte diğer şehirler için yakından bir sonuç teşkil eder ama birebir aynı sonuçları göstereceği kesin değildir.

3.5. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni Malatya ilinde faaliyet gösteren tekstil şirketleri örneklemi ise Elektronik ticareti kullanan personeldir. Sonuçların gerçekçiliğinin yüksek olması hedeflendiğinden, katılımcıların Elektronik ticareti birebir kullanıyor olması gerektiği vurgulanmıştır.

3.6. Analiz Yöntemi

Bu çalışmada, Office Excel 2007 aracılığıyla frekans tabloları oluşturulmuştur.

3.7. Araştırma Bulgu ve Değerlendirme

Bu bölümde işletme çalışanlarının ve işletmenin demografik değişkenlerine ait frekans dağılımları ve işletmeler ile ilgili bilgi işlem teknolojilerinin performans sonuçlarının frekans dağılımlarının değerlendirilmesi, anket sonuçlarının istatistiksel olarak incelenmesi konularına değinilecektir.

3.7.1. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Demografik Özelliklerine Göre Değerlendirilmesi

Bu bölümde cinsiyet, yaş, eğitim durumu, işlemedeki çalışan sayısı, bilişim teknolojilerinin kullanım yılı ile ilgili demografik değişkenlere ait frekans dağılımları tablolar ve grafikler eşliğinde gösterilmektedir.

Katılımcıların cinsiyete göre dağılımları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Araştırmaya Katılanların Cinsiyet Frekansı Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Erkek	19	90.5	90.5
Kadın	2	9.5	100
Toplam	21	100	

Tablo 1'de görüldüğü üzere anket çalışmasına katılanların % 90,5'ü erkek, % 9,5'si ise kadındır. Araştırmanın yapıldığı işletmelerde daha çok erkek personelin çalıştığı anket sonuçlarında kendini belli etmiştir ki bu sebepten kadın kullanıcı sayısı erkek kullanıcı

sayısına göre düşüklüğü belirgindir. Elektronik ticaretin kullanımında, kadın çalışan sayısı yeterli olmakla birlikte, daha açık ve gerçekçi sonuçlara ulaşmak için oranın birbirine daha yakın olması gerektiği değerlendirilmektedir.

Katılımcıların yaşlarına göre frekans dağılımı Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılanların Yaş Frekansı Dağılımı

Yaş Dağılımı	Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
20 - 26 Yaş	9	42.7	42.7
27 - 32 Yaş	8	38.1	80.8
33 - 38 Yaş	2	9.6	90.4
39 - 45 Yaş	1	4.8	95.2
46 - Üstü	1	4.8	100
Toplam	21	100	

Tablo 2’de verildiği üzere 20 - 28 yaş arasındaki katılımcılar örneklemin % 42,7’ dir. Elektronik ticaret kullanıcılarının daha çok 27 - 32 ve 33 - 38 yaş aralığında ki kişiler tarafından kullanıldığı ve 39 - 45 ile 46 ve üstü yaş aralığının az kullandığı kendini göstermiştir.

Katılımcıların eğitim durumlarına göre frekans dağılımı Tablo 3’ de gösterilmiştir.

Tablo 3: Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu Frekansı Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Lise	2	9.6	9.6
Üniversite	15	71.2	90.4
Lisansüstü	4	19.2	100
Toplam	21	100	

Tablo 3’te görüldüğü gibi Elektronik Ticareti Üniversite mezunları tarafından daha çok kullanıldığı ve bunun % 71,2 olduğu tespit edilmiştir. Lisansüstü eğitim alan kişiler ve lise mezunları tarafından da bu yazılımın kullanıldığı fakat kullanım seviyesinin çok düşük olduğu görülmektedir.

Bilişimde kullanım üretim teknolojileri kullanım yılına göre frekans dağılımı Tablo 4 de gösterilmiştir.

Tablo 4: Araştırmaya Katılan İşletmelerin Elektronik Ticareti Kullanım Yılına Göre Frekansı Dağılımı

Elektronik Ticareti Kullanım Yılı	Frekans	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
1 - 3 Yıl	2	9.6	9.6
4 - 6 Yıl	4	19.2	28.8
7 - 9 Yıl	12	56.8	85.6
10 - 12 Yıl	2	9.6	95.2
13 - 15 Yıl	1	4.8	96.4
16 Yıl ve Üstü	0	0.0	100
Toplam	21	100	

Tablo 4'te görüldüğü gibi Elektronik ticaretin kullanım yılı şirketlerin 7 - 9 yıl üzerinde yoğunlaştığı ve bununda % 56,8 oranında olduğu gözükmektedir. 16 yıl ve üstü yıl arasında olan bölümde ise Elektronik ticaretin uzun yıllar öncesinde kullanılmadığı gözükmektedir ki buda işletmelerin bu konuda bilinçli davrandığı ve bunun avantajlarını fazlasıyla kavradığını ve elektronik ticaretin boy göstermesiyle kullanımına hemen başlanıldığını göstermektedir.

3.7.2. İşletmelerin Elektronik Ticaret Yapmalarının Dış Çevresi Açısından Değerlendirilmesi

Tablo 6'da ki verilerden yola çıkarak şu açıklamaları yapabiliriz. Anket formunda Likert ölçeğine göre kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, Fikrim yok, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde seçenekler verilmiş ve cevaplayıcıların durumuna göre frekans ve yüzde dağılımları yapılmıştır.

Tablo 6: İşletmelerin Elektronik Ticareti kullanmasından dolayı işletmenin dış Çevresine olan etkileri Frekans Dağılımı

İşletmelerin Elektronik Ticareti kullanmasından dolayı işletmenin dış çevresine olan etkileri	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Elektronik ticaret ile satılan ürün/hizmet miktarı artmıştır	0	0.0	0	0.0	1	4.8	5	24.0	15	71.2
Ürün/hizmet Pazar Miktarını artırmak için araştırmalar yapılmıştır	0	0.0	0	0.0	0	0.0	10	48.0	11	52.0
Tüketici davranışlarına uygun ürün/hizmet yapılarak tüketici sayısı artmıştır	0	0.0	1	4.8	1	4.8	16	76.8	3	13.6
Yurt içi ve Yurt dışında birçok tüketiciye ulaşılmıştır	0	0.0	0	0.0	3	14.4	4	19.2	14	66.4
Devlet Elektronik ticaret ile ilgili hukuki düzenlemelerini geliştirmiştir	0	0.0	9	43.2	0	0.0	10	48.0	2	9.6
Devlet Proje, altyapı, teknik yeterlilik konularında düzenlemelerini geliştirmiştir	0	0.0	5	24	2	9.6	7	33.2	7	33.2
Ülke ekonomisine katkıda bulunmuştur	0	0.0	0	0.0	0	0.0	17	80.8	4	19.2
Maliyetleri düşürmüştür	0	0.0	0	0.0	0	0.0	9	48.0	11	52.0
Elektronik ticaret sayesinde rakipler hakkında bilgi toplamıştır	0	0.0	0	0.0	2	9.6	15	71.2	4	19.2
Rekabet edebilmek için müşteri kalitesini gerekli kılmaktadır	0	0.0	0	0.0	1	4.8	13	62.4	7	32.8
Satın alma da tedarikçi seçeneği çoğalmıştır	0	0.0	0	0.0	0	0.0	8	38.4	13	61.6
Tedarik için aracıları ortadan kaldırmıştır	0	0.0	0	0.0	0	0.0	9	42.4	12	57.6

3.7.3. İşletmelerin Elektronik Ticareti Kullanım Sebepleri

Tablo 5'teki verilerden yola çıkarak şu açıklamaları yapabiliriz. Anket formunda Elektronik ticaretin kullanım sebepleri tabloda gösterilmiş olup devamındaki yer alan maddeler tek tek açıklanmıştır. Anket formunda birinci sırada yer alan “24 saat alışveriş yapabileme” ile ilgili olarak, anketimize cevap verenler arasında ilk sırada yer alan % 100 ile 21 örneklem içinde 21 örnekleme en önemli unsur olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra

sırasıyla devam eden sıralamaya göre frekans ve yüzde göstergeleri en çoktan en alta kadar sırasıyla dizilmiştir.

Tablo 5: Elektronik Ticaretin Kullanım Sebeplerinin Frekans Dağılımı

Sıra No	İşletmelerin Elektronik Ticareti Kullanmasındaki Yararlar ve Dış Çevre Üzerine Etkileri	Kabul		Red	
		Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
1	Rakiplerin elektronik ticaret yapması	20	96.2	1	4.8
2	24 saat alışveriş yapabilme	21	100	0	0.0
3	Kolaylık sağlamak	18	86.6	3	14.4
4	Daha geniş müşteri kitlesine ulaşma	16	76.0	5	24
5	Maliyet açısından tasarruf sağlanması	15	70.2	6	29.8
6	Bütün ürün yelpazesini bulabilme	12	56.8	9	43.2
7	İşlemlerin hızlı gerçekleşmesi	8	37.6	13	62.4

4. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Küreselleşen dünyamızda; İnternet ile birlikte mobil teknolojilerin birleşmesiyle yapılmaya başlanılan elektronik ticaret ile firmalar hızlı bir şekilde, çok sayıda insana ulaşılmasını sağlayarak, yeni pazarlama stratejilerinin geliştirilmesi ile ürünlerini dünyanın her yerine en ekonomik ve en kısa sürede pazarlama imkânını bulmuşlardır bununla birlikte bu teknolojileri kullanan firmalar pazar paylarını arttırmıştır. Tüketicilerin ise geniş bir ürün yelpazesinden seçme imkânı ile daha ucuza ürün temin edebilmekte ve ödemelerini yapabilmektedir, almış oldukları hizmet veya ürün kendilerine ulaştırılmakta ve nakliye ücretinden etkilenmemektedir.

Elektronik ticaret sayesinde işletmeler, daha etkin tedarik ve dağıtım zinciri oluşturmakta, işlem maliyetlerini azaltmakta, pazara giriş engellerinin azalması nedeniyle gerek ulusal, gerekse uluslararası piyasalara daha kolay ulaşabilmektedirler. İşlem maliyetlerinin

azalmasının yanında, Elektronik ticaret bazı sektörlerde geleneksel araçları ortadan kaldırarak işletmelere bir takım maliyet avantajları sağlamaktadır.

Elektronik ticaret konusu, dünyada belirlenen genel eğilime paralel olarak, ülkemiz açısından daha büyük önem taşımaktadır. Özellikle kamuda kâğıda dayalı doküman oluşturma, aktarma onaylatma ve arşivleme gibi sistemlerin gözden geçirilerek basitleştirilmesi, standartlaştırılması ve elektronik ortama aktarılarak, işlemlerin çok daha kısa sürede, düşük maliyetle ve etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir. Böylece elektronik ticaretin de ötesinde, “elektronik devlet” kavramı çerçevesinde, devlet-vatandaş ilişkilerinin daha sağlıklı ve etkin bir biçime dönüştürülmesi ve ulusal kaynakların bu yolla verimli olarak kullanılması fırsatı doğmaktadır.

Kaynakça

- Ada,** E. ARACIOĞLU, B. KAZANÇOĞLU, Y. SAVAŞCI, İ. VENTURA, K. (2008). *"KOBİ'lerin Rekabet Gücü ve E - Ticarete Geçiş Süreci : Bir Model Önerisi"*, Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt 8, Sayı.1, 55 - 70.
- Aydın,** M.A., SARISAKAL, A.A. (2003). *"E - Ticaretin Yeni Yüzü Mobil Ticaret"*, Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergileri", Cilt 1, Sayı. 2, 83 - 90.
- Baktır,** E., (2002), Kuruluşlar arası E-Ticaret Modeli Ve Savunma Sanayindeki Uygulamaları, ASELSAN Konferansı, 8 Kasım 2002 - İstanbul.
- Civelek,** M. SÖZER, E, GÜÇLÜ, E., (2003). İnternet Ticareti: Yeni Eko sosyal Sistem ve Ticaret Noktaları, İstanbul : Beta Yayınları.
- Çavuşoğlu,** M. (2010). *"Konaklama İşletmelerinde Elektronik Ticaret Kullanımı: Gökçeada ve Bozcaada' da Bir Araştırma "*, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Cilt 5, Sayı. 2, 111 - 141.
- Doğaner,** M. (2007). Elektronik Ticaret Türkiye' de elektronik Ticaretin Gelişimi ve İşletmeden Tüketicilere Elektronik Ticaret Üzerine Bir Araştırma, Selçuk Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Erden,** M. (2010). E - Ticaretin Uluslararası Pazarlamaya Etkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gibbs,** J. KRAAMER K. DEDRİCK, J. (2003). Environment and Policy Factors Shaping Global E-commerce Diffusion: A Cross-Country Comparison, Information and Management, 199-210.
- Meşhur,** Ö. (2008). İşletmelerden Tüketicilere Elektronik Ticaret ve İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Heizer,** J. RENDER, B. (2005). Operations Management: Seventh Edition, Pearson Education Inc., USA.
- OECD.** (2000). E-Commerce:Impacts and Policy Challenges, Economic Outlook'67, No:67.

Wong, P. K. (2003). “*Global and National Factors Affecting E-Commerce Diffusion in Singapore*”, The Information Society, Vol.19, 19-32

www.interguide.net/yeniinterguide/Hizmetler/e_ticaret.html

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA MUHASEBE VE FİNANSAL TABLOLARDA OLUŞAN DEĞİŞİKLİKLER

CHANGES IN ACCOUNTING AND FINANCE TABLES UNDER NEW TURKISH COMMERCIAL LAW

Abdulkadir BİLEN¹
Hasan SOLMAZ²
Said ÇEVİK³

Öz

Elli yılı aşkın süredir ticari ilişkilerimizi şekillendiren eski Türk Ticaret Kanunu, Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde hazırlanan ve 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde T.C. Resmi Gazete’de yayımlanan yeni Türk Ticaret Kanunu ile yürürlükten kalkmıştır.

Muhasebe ilkeleri ve kayıt düzeni ile finansal raporlama ve bağımsız denetim konusunda yeni düzenlemelere yer verilen Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte, muhasebe mesleği ve işlemlerinde yeni bir dönem başlamıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir. Kanun ile Türkiye’de finansal raporlamada, muhasebe uygulamalarında ve bunlarla ilgili standartlar yayınlamada Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir. Bu çalışmada Muhasebe mesleğine dair Yeni Türk Ticaret Kanununda yapılan düzenlemeler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yeni TTK, Finansal Tablolar, Muhasebe Standartları, Denetim

Abstract

The old Turkish Commercial Law that shape trade relations over the past fifty years was abolished by new Turkish Commercial Law which accepted on 13 January 2011 and published in Official Gazette on 14 February 2011 to be compliant with the laws of the European Union.

A new time would start on accounting profession and transactions with new Turkish Commercial Law including new regulations on accounting policies, financial reporting record layout and auditing.

New Turkish Commercial Law has been determined to be effective on 1 January 2013. By law, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority has been authorized for financial reporting, accounting practices and related standards in Turkey. The regulations of the accounting profession by new Turkish Commercial Law are examined in this study.

Key words: New Turkish Commercial Code, Financial Tables, Accounting Standarts, Audit.

¹Dicle Üniversitesi. İİBF. Doç. Dr. e-mail: abilen@dicle.edu.tr

²Dicle Üniversitesi. İİBF. Yüksek Lisans Öğrencisi. e-mail: hasan_solmaz@hotmail.com

³Dicle Üniversitesi. İİBF. Yüksek Lisans Öğrencisi. e-mail: saidcevik@yahoo.com

GİRİŞ

1956 yılından beri yürürlükte bulunan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu” ile sürdürdüğümüz ticaret hayatımız, küreselleşme ile birlikte ilişkilerimizin yoğunlaştığı gelişmiş ülkelerin ekonomisinde yaşanan değişimler sonucunda karmaşık hale gelmiştir. Bu açıdan daha kullanılabilir ve küresel ekonomi düzeni ile uyumlu yeni bir ticaret kanununun oluşturulması önem kazanmıştır. Türkiye’nin uluslararası düzeyde ticaret, sanayi, hizmet, finans ve sermaye piyasalarında söz sahibi olabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde güncel ve genel kabul görmüş kavramları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olması zorunluluk olarak görülmüştür. 6 yıllık çalışmalar neticesinde 2005 yılında tasarısı hazırlanan yeni kanun “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” adıyla nihayet 13 Ocak 2011 tarihinde birçok düzenlemeden geçirilmiş haliyle TBMM Genel Kurulu’nda görüşülüp kabul edilmiş, 14 Şubat 2011’de 27846 Sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun genel olarak yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak belirlenmiş olup, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Sistemine geçiş işlemlerine ilişkin hükümlerin yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir.

Kanunla birlikte muhasebe mesleğini birebir ilgilendiren yeni ilkeler oluşturulmuş veya ithal edilmiş olmasının yanında bu ilkeler doğrultusunda muhasebe kayıt düzeni, bağımsız denetim ve finansal raporlama konularında da yeni düzenlemeler çerçeve olarak kabul edilmiştir. Söz konusu kanunla halka açık olan veya açık olmayan tüm şirketler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile (UFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) muhasebe ve finansal raporlama konularında uygulamak ile mükellef kılınmıştır. Çalışmamızda yeni TTK’nın muhasebe mesleğini ilgilendiren maddelerindeki önem arz eden hükümlerinden yola çıkılarak; muhasebeleştirme sürecinde izlenen ticari defterlerle ilgili yapılan düzenlemeler, şirket hakkında fikir sahibi olmak üzere dönem araları veya sonlarında çıkarılan finansal raporlar ile finansal raporlara doğruluk kazandıran düzenlemeler ve denetleme görevini yürüten bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler ele alınmıştır.

1. Finansal Tablolar Neye Göre Hazırlanacaktır?

1.1. Yeni TTK'da Finansal Tablolara Dair Düzenlemeler

TTK 68-71 maddeleri arasında tacirlerin açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloları düzenlenmiştir. Bu maddeler aşağıda ele alınmıştır.

68. Maddeye göre “Tacir, ticarî faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilânçosunu ve yıllık bilânçoynu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilânçosunda, yılsonu finansal tablolarının yılsonu bilânçosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Bunun yanında işletme, gelir tablosunu hazırlar. Bilânço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514. madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.” Böylece her tacire açılış bilançosu ile yıllık bilanço ve yıllık gelir tablosunu kapsayan yılsonu finansal tabloların düzenlenmesi yükümlülüğü getirilmektedir. Burada yılsonu finansal tablolardan sadece bilanço ve gelir tablosunun anlaşılması gerekir. Dolayısıyla hüküm, asgarîyi göstermektedir. Tasarının 514 üncü maddesi, nakit akım ve öz sermaye tablolarıyla eklerini de anılan tabloları içine almıştır. Bu açıdan görülebilir ki standartlarda yapılabilecek bir değişim, söz konusu maddeyi de ilgilendirmekte olup bu tabloların sayılarını artırmak yönünde bir eğilim sezilmektedir. Bu nedenle ilgili madde hükümleri ve standartları saklı tutulmuştur.

69. maddeye göre “Yılsonu finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı ve düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.” Bu maddede finansal tabloların çıkarılma süresi ile ilgili kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu durum envanter zamanında olduğu gibi finansal tabloların düzenlenmesinde de subjektif uygulamalar oluşturabilir. (Doysangöl, 2008: 13). Buna rağmen finansal tabloların oluşturulmasında düzenli bir işletme faaliyeti akışı için gerekli sürenin 3 ay olarak belirlenmesi subjektif etkiyi azaltma yönündedir.

Finansal tablo kalemlerine ilişkin ilkeler genel olarak yeni TTK'nin 72 ila 78. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

72. maddede tamlık ve mahsup yasağı düzenlenmiştir. Buna göre; “Aksine kanunî hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticarî işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin

kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehn olunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdi tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır. Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez denmektedir.”

73. maddede bilançonun içeriği ile aktif ve pasif ayırımına çok genel bir ifade ile işaret edilmektedir. Buna göre; “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse; duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar bilançoda ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.”

74. maddede aktifleştirme yasağı düzenlenmiştir. Bu yasak, şirketlerin kuruluş aşamasında yaptığı giderler sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girmediği durumları ilgilendirmekle birlikte finansman giderlerini kapsamaz. Buna göre; “Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun. Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.” denilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar bedel ödenerek başkalarından devralınmışsa yasak söz konusu değildir. Ayrıca dönen varlıklar arasında yer alan elektronik veri tabanları da, duran varlıklara ilişkin olan hükmün dışında kaldığından yasağın kapsamında değildir.

75. maddede karşılıklar konusu düzenlenmiştir. Buna göre; “Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.” Karşılıklar, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Karşılıkların ayrılmasına, şeklen ve esasen Türkiye Muhasebe Standartlarına göre karar verilir.

76. maddede dönem ayırıcı hesaplar konusu ve geçici hesapların genel olarak tanımı düzenlenmiştir. Buna göre; “Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilâtlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.”

77. madde, şeffaflık ilkesinin gereği olarak pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir. Kısacası tüm sorumlulukların kayıt altına alınması ve kayıt dışı sorumluluk bırakmayarak şirketin yüz yüze kalabileceği tüm tehlikelerden haberdar olunması sağlanmaktadır. Buna göre kanun maddesinde; “Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.” denmektedir.

Yukarıda görüldüğü gibi TTK, dönem sonu finansal tabloların nasıl düzenleneceğini ve bu tablolarda nelerin bulunacağını belirlemiştir. Ayrıca, şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için karşılık ayrılmasında olduğu gibi değerlendirme hükümleri konusunda da mevcut vergi düzenlemelerinden ayrılmaktadır.

1.2. Değerleme İlkeleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 78'inci maddesine göre; “Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere, şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.

b) Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilmelidir.

c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar birer birer değerlendirilmelidir.

d) Değerleme ihtiyatla yapılmalı; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınmalı; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılmalıdır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.”

Kanunun gerekçesinde de açıklandığı şekliyle ihtiyat ilkesi, bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısıdır.

Yukarıda a, b ve c bentlerinde yer alan Ticaret Kanunu değerlendirme hükümlerinin vergi mevzuatı ile uyumlu olduğunu söylemek mümkündür. Karşılaştırılabilirlik, süreklilik, sürengenlik, şeffaflık ve mahsup yasağı başlıkları altında uyumlu olan ifadeler içeren ilk üç bentte yer alan değerlendirme ilkeleri birbirleriyle de uyumludur. Fakat ihtiyatlılık ilkesi, vergi mevzuatı aleyhine bir uygulama doğurabilmektedir. Vergisel yaklaşımın başta gelen ilkesi vergi matrahlarının aşındırılmaması ilkesidir. İhtiyatlılık ilkesi yalnızca yasalara tamamıyla uyulması durumunda ve belli başlı hallerle sınırlı olarak uygulanabilir. Örneğin; TTK Madde 75'te "Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır." hükmü bulunmaktadır. Oysa vergi mevzuatında, karşılık ayırabilmek için alacaklarda ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ve dava veya icra safhası şartı aranmakta; stoklarda ise karşılık ayırabilmek için en az %10 değer düşüklüğü ve takdir komisyonu kararı aranmaktadır. Bunun dışında çok fazla uygulama alanı bulamasa da VUK'un 288. maddesine göre; hâsıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar, mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.

e) "Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilât tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınmalıdır." Bu ilkede tahakkuk ilkesi vurgulanmaktadır. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar.

Tahakkuk esas ilkesinin düzenlendiği Türk Ticaret Kanunu'nun yukarıdaki bendi, GVK'nin 39. maddesinde de ifade edildiği haliyle tahakkuk esasının geçerli olduğunu, yani ticari kazancın tespitinde "gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi" anlamını içeren vergisel bir düzenleme olduğunu belirtmektedir. Buna göre ticari kazancın tespitinde, gider ve gelirlerin tahsil edilmiş olması veya ödenmiş olması dikkate alınmamaktadır. Kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hükümleri ve buna bağlı olarak tahakkuk esas geçerli olduğundan bu anlamda TTK ve vergi mevzuatının uyumlu olduğunu söylemek mümkündür.

f) "Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler aynen korunmalıdır."

Kanun gerekçesinde açıklandığı gibi, TTK'nın 78. maddesinin (a) bendi "bilâncoların değersel özdeşliği" veya "karşılaştırılabilirlik (comparability)" diye anılır. Bilâncoların birbirini izlemelerini bir önceki bilâncunun kapanış değerlerinin bir sonraki bilâncunun açılış değerleriyle özdeş olmasını, böylece finansal durum karşılaştırması yapılmasını ifade eder. (b) bendi, işletmenin sürekliliği (going concern)' dir. Finansal tablolar işletmenin faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanır. (c) bendi, bilâncio günü ve teker teker değerlemeyi içermektedir. Değerlemeler bilâncio günü itibarıyla yapılmalı, bu tarihe kadar değerlemeyi etkileyen bütün etkenler dikkate alınmalı, anılan tarihten sonrakiler de hesaba katılmamalıdır. Teker teker değerlendirme ise şeffaflığın vazgeçilmez gereğidir. Aksi halde kalemler toplanır ve mahsuplarla bir değer elde edilmek istenirse finansal durum anlaşılabilir. (d) bendi, ihtiyat ilkesi, bilâncio günü ilkesinin tamamlayıcısıdır. (e) bendi, tahakkuk ilkesi diye adlandırılan muhasebenin temel varsayımlarından birini ifade eder. İlke aynı zamanda faaliyet dönemlerinin bağımsızlığı ilkesini de kapsar. (f) bendi, yöntemlerde kararlılık, karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereğidir.

79. maddede varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri de düzenlenmiş olup buna göre, duran ve dönen varlıklar ile borçlar ve diğer kalemler Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir.

80. maddede iktisap ve üretim değerleri, şekil ve esas itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarına tâbi kılınmakla birlikte, 81. maddede şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanacağı ifade edilmektedir.

Vergi uygulamasında yöntemlerin korunması ilkesi yaygın bir durumdur. Özellikle aktifleştirme veya doğrudan gider yazma konusunda mükelleflerin tercih haklarının bulunduğu durumlarda geçerlidir. Tercih hakkı kullanıldıktan sonra geri dönülerek diğer tercihin kullanılması kabul görmemektedir. Mesela aktifleştirilip amorti edilmek suretiyle giderleştirilme tercihindense sonra geriye dönülerek aktifleştirmeden vazgeçilip bakiyenin gider yazılması veya doğrudan gider kaydedilme sonrası giderlerden çıkarılıp aktifleştirilme yoluna gidilmesi kabul edilmemektedir.

2. Yeni TTK Kapsamında Muhasebe Standartları

Eski Türk Ticaret Kanunu'nun 75. maddesine göre; "Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar itibari miktarlarına göre hesap edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur." Bu maddeye göre TTK'da temel değerlendirme ölçüsü olarak alınan tasarruf değeri, ekonomik bir kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeri ifade etmektedir. Bir diğer değerlendirme ölçüsü olan borsa rayici ise borsaya kote edilen mallar ve kıymetler için ayrıca kullanılabilir. Alacaklar ve borçlar ise itibari değerleri üzerinden kayıtlara geçirilir. Eski TTK'da değerlendirme hükümleri sadece bu madde ile düzenlenmiştir. Anlaşılacağı üzere TTK değerlendirme hükümleri günümüz şartlarına göre yeterli kapsayıcı ve kolay anlaşılır değildir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda ise aşağıda yer verildiği üzere değerlendirme ölçüleri Türkiye Muhasebe Standartlarına dayandırılmakta olup standartların sürekli düzenleme konusunda daha dinamik olacağı düşünülmektedir. Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır (TTK Madde 79). Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir (TTK Madde 80). Muhasebe standartlarının yayınlaması Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiş olup yetkinin kazandırıldığı TTK'nın 88'inci maddesi şöyledir:

Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesi 5 fıkra ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

(1) TTK 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528. maddeler ile kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına

tam uyumlu olacak şekilde, sadece Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnaî standartlar konulabilir. Bu standartları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

Bu fıkralarda anlaşıldığı üzere, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnaî standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklar.

Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar (ör: BDDK, SPK); Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, yukarıdaki paragrafta belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde uluslararası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

3. Tutulması Zorunlu Defterlerde Oluşacak Değişiklikler

Tüm işletmelere TMS'ye göre ticari defter tutma zorunluluğu getirilmiştir.

Tablo 1: Eski ve Yeni TTK'ya Göre Defter Tutma Yükümlülüğünün Karşılaştırılması

	Eski TTK (6762 Sayılı)	Yeni TTK (6102 Sayılı)
Ticari Defterler	<p>Gerçek Kişiler</p> <ul style="list-style-type: none"> — İşletme Defteri veya — Yevmiye Defteri — Defteri Kebir — Envanter Defteri <p>Tüzel Kişiler</p> <ul style="list-style-type: none"> — Yevmiye Defteri — Defteri Kebir — Envanter Defteri — Karar Defteri 	<ul style="list-style-type: none"> — Yevmiye Defteri — Defteri Kebir — Envanter Defteri — Pay Defteri — Yönetim Kurulu Karar Defteri — Genel Kurul Toplantı Defteri — Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenecek diğer defterler
Defter Tasdikleri		
Açılış Onay Makamı	— Noter tarafından veya	— Noter tarafından veya
Açılış Onay Zamanı	— Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından onaylanabilir.	— Şirket kuruluşunda Ticaret Sicili Müdürlükleri tarafından onaylanabilir.
Kapanış Onay Makamı	— Kullanılmaya başlamadan önce — Noter tarafından	— Kullanılmaya başlamadan önce — Noter tarafından
Kapanış Onay Zamanı	— Yevmiye Defteri izleyen dönemin Ocak ayı sonuna kadar — Envanter Defteri izleyen dönemin Mart ayı sonuna kadar	— İzleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar

Yeni TTK ile birlikte gerçek kişi tacirlerin tutabileceği İşletme Defteri kaldırılarak ticari işlemlere detay ve şeffaflık kazandıran önemli bir adım atılmıştır. Bu işletmelerin varlık ve kaynak durumu konusunda ayrıntılı bilgi sağlamayan işletme hesabı esasına göre tutulan defter, bilanço esasına göre tutulan deftere tedavül ederek işletme ile ilgili üçüncü taraflara anlamlı finansal tabloların sunulması sağlanacaktır. Gerçek kişi tacirlerin yabancı kaynak kullanımında ayrıntılı finansal tabloların sunulması hem kaynak sağlayıcı ve hem de kullanıcı taraflar açısından da faydalar sağlayacaktır.

Bir diğer önemli değişiklik de muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin konularda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na önemli yetkiler tanınmış olmasıdır. Aynı konulara ilişkin olan, ancak kanunlarda yer alan veya kurumlar tarafından yapılmış olan farklı düzenlemeler uygulamada karmaşa ve çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bu nedenle yeni TTK' da Türkiye Muhasebe Standartlarının aynen benimsenmiş olması ve birçok konuda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yetkili kılınmış olması uygulamada birliğin sağlanması açısından önemli bir gelişmedir. 6102 sayılı TTK' nın 64-88. madde hükümlerine tabi olan gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

6102 sayılı TTK'nın yasalaşmasına kadarki süreçte Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarında aynı konulara ait farklı düzenlemeler bulunmaktaydı. TTK ile TMS arasında tam bir uyum sağlanmasından sonra farklılık VUK ile TTK arasında kalmıştır. Bundan sonra beklenen bu iki kanun arasındaki uyumun nasıl sağlanacağıdır (Pamukçu, 2011).

3.1. Tutulması Zorunlu Defterler

Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler KGK tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterler de ticari defterlerdir.

• Ticari defterlerin açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanması hükmü bulunmaktadır. TMS'ye göre tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekil ve esasları ve bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir.

Defterler ve gerekli kayıtlar;

- Türkçe tutulur.
- TMS'ye uygun olmak kaydıyla “fiziki dosyalama” ya da “veri taşıyıcıları” (elektronik ortam) aracılığıyla tutulabilir.
- Ticari defter ve belgelerin saklanma süresi 10 yıldır.
- Ticari faaliyetin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, TMS'ye uygun olarak varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini gösteren açılış ve yılsonu bilançosu çıkarmak zorunludur.
- Bilanço ve gelir tablosu yılsonu finansal tabloları oluşturur. Yılsonu finansal tablolar Türkçe ve TL olarak hazırlanır. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.

Yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri tutulması zorunlu defterler olup bunlara yapılacak ilaveler KGK tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterler de ticari defterler olup kanun gerekçesinde de belirtildiği şekliyle bu defterlere de ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kuralları uygulanmak istenmiştir.

TMS'ye göre tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının noter tarafından yapılması hükmedilmiş olup onay şekil ve esasları ve bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. Defterler ve gerekli kayıtlar; Türkçe ve TMS'ye uygun olmak kaydıyla, elektronik ortam aracılığıyla tutulabilir. Ticari defter ve belgelerin saklanma süresi 10 yıl olarak belirlenmiş olup, ticari faaliyetin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, TMS'ye uygun olarak varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini gösteren açılış ve yılsonu bilançosu çıkarmak zorunludur.

3.2. Ticari Defterler

İlgili yasaya ve yasanın atıf yaptığı Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak ticari defterlerin tutulması, öncelikle kendi yararları açısından tacirlere, tüzel kişi tacirlerde alınacak finansal ve yönetsel kararlarda ortaklara ve yöneticilere, vergi alacağının belirlenmesinde devlete, ticari alacakla ilgili uyuşmazlıklarda alacaklılara, çeşitli hukuk dalları açısından ortaya çıkan uyuşmazlıklarda delil olarak mahkemelere önemli faydalar sağlamaktadır (Bahtiyar, 2009: 120). Eski TTK’ da gerçek ve tüzel kişilerce tutulması zorunlu ticari defter türleri, defterlere kayıt süresi, saklama müddeti, tasdik ve beyanname verme sorumluluğu, teslim ve ibrazı ile ispat kuvveti ayrıntılı olarak açıkça ifade edilmiş iken yeni TTK’da bu konulara öz olarak değinilmiştir (Moroğlu,1999: 68-86). Yeni TTK’nın 64 ila 88. maddeleri arasında ticari defterlerle ilgili kısım defter tutma ve envanter, açılış bilançosu ve yılsonu finansal tabloları, saklama ve ibraz şeklinde üç alt başlık altında düzenlenmiştir.

3.3. Defter Tutma ve Envanter

Yeni kanunun “Defter Tutma Yükümlülüğünü” açıklayan 64.maddesinde “Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları’na ve 88. madde hükümleri basta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir" şeklinde ifade edilmektedir. Burada asıl kasıt, ticari defter tutma yükümlülüğünden bir sistem içerisinde muhasebenin tutulmasının anlaşılmasıdır. Bu ifade muhasebenin tutulmasında TMS’ye uyulma zorunluluğunu ortaya koyan söylemden de anlaşılmaktadır. Defter tutma yükümlüğü; gerçek kişi tacirler ile tüzel kişiler açısından yönetici ve Yönetim Kuruluna aittir (ey.com, 2011).

Ayrıca kanunun ilgili maddesine ilişkin gerekçeli tasarısında muhasebenin sadece Vergi Usul Kanunu’na göre tutulmayacağı, vergi verilerinin TMS’ye göre tutulmuş muhasebe raporlarından çıkarılması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

Kanun maddesinde geçen üçüncü kişi uzmanlar ifadesinden, işletmenin mali durumundan haberdar olması gerekli ve faydalı olan işletme içinden ast ve üst yöneticiler anlaşılmalıdır. İfade, ayrıca özel bir çalışma yapmadan basit düzeyde muhasebe bilgisi ile işletmenin mali durumu hakkında fikir edinebilmek çerçevesinde akılcılık ve sadeliği vurgular.

Yeni TTK'nın 64.maddesinde "ticari defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarda noter tarafından onaylanır" şeklinde ifade edilen hüküm, iki onay makamı ve iki defter kullanımını kaldırmaya yöneliktir.

Yeni kanunun 65.maddesinde "Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir." denmektedir. Yine aynı maddede "...defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır..." ifadesi ile zaman, kronolojik sıra, tarih ve belge numarası gibi ayrıntıları ile birlikte kayıt işleminin gerçeğe uygun ve düzenli olarak yapılmasının önemi vurgulanmaktadır.

Aynı maddede yer alan bir diğer hüküm "...defterler ve gerekli diğer kayıtlar, biçim ve yöntemleri TMS'ye aykırı olmadıkça olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığı ile tutulabilir..." ifadesidir. Muhasebeleştirme sürecinin sonunda yevmiye ve defteri kebir'e yapılan yazımların çıktılarının işlemlerin özelliklerine göre çok geniş kapsamlı olmakta ve yer kaplamaktadır. Bugünkü düzenlemelere göre bu çıktılarının kâğıt kullanılarak alınması, bu kâğıtların pek çoğunun kullanılmadan önce yetkili notere onaylatılması bir dizi külfet ve çaba gerektirmektedir. Çıktılar alındıktan sonra da arşivlere kaldırılmaktadır (Selek, 2000). Gereğesinden de anlaşılacağı üzere yeni kanun, teknolojik gelişmeleri de dikkate almakta ve eski sistemle birlikte teknolojik imkânların da kullanımını teşvik etmektedir.

Yeni kanunun "Envanter" başlığı ile açıklanan 66. maddesinde "Her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır" hükmüyle envanterin tam ve doğru olarak çıkarılması gerektiği ifade edilmiş ve söz konusu hükümden, başlangıçta envanterin tam ve doğru hesaplanmaması halinde izleyen bilançoların hatalı olacağı anlaşılmaktadır.

Varlıkların ve borçların değerlerini teker teker belirtmeyle kastedilen kullanıcıları yanıltmak amacıyla bilançonun örtülmesi, bilançonun değiştirilmesi, bilançonun süslenmesi gibi bilançonun temel ilkelerine aykırı davranılmamasıdır (Yazıcı, 1976: 24-25).

Yeni kanunun dikkat çeken bir başka maddesi "Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler" başlığı ile açıklanan 67. maddedir. Bu maddede "Envanter çıkarılırken malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel, istatistiksel yöntemler yardımı ile

çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem TMS'ye uygun olmalıdır. Bu şekilde düzenlenen envanterin varlığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanter sonuçlarına eş düşmelidir.” ifadesi ile işletmelere güvenle tespit edilmek ve fiziki sayım sonuçları gibi sonuç almak şartıyla TMS'ye uygun kolaylaştırıcı envanter imkanı tanınmış olmakta, işletmeler fiziki envanter yapma külfetinden kurtulmaktadır. Yine ilgili madde içinde bir fıkrada işletme, faaliyet döneminin kapanışından önceki 3 ay ile faaliyet döneminin kapanışından sonraki 2 aylık zaman dilimi aralığında özel bir envanter çıkardı ise ve bu envanterde bulunan varlıklar faaliyet dönemi sonundaki sonucu yansıtarak TMS' ye uygun değerlendirilirse faaliyet dönemi sonunda ayrıca başka bir envanter yapmaya gerek olmadığı ifade edilmiştir.

3.4. Saklama ve İbraz

Eski TTK'nın 68. maddesinde düzenlenmiş olan ticari defter ve belgelerin saklama süresi ile ilgili hüküm yeni kanunla biraz daha genişletilerek düzenlenmiştir. Yeni TTK' nın “Belgelerin Saklanması ve Saklama Süresi” başlıklı 82. maddesinin 1. fıkrasında, her tacirin ticarî defterlerini, envanterleri, açılış ve ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticarî mektupları, gönderilen ticarî mektupların suretlerini ve sayılan tüm bu belgelerin dayanağı olabilecek fatura ve makbuz gibi belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde ve 10 yıl süreyle saklamakla yükümlüdür.

Maddenin sonraki fıkra ve bentlerinde saklama işlemi kolaylaştırılarak, saklama süresi boyunca her an ulaşılabilmesi ve okunur hale getirildiklerinde defter dayanaklarıyla görsel ve içerik olarak örtüşmeleri şartı ile “açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, yukarıda sayılan belgeler TMS' ye uygun olmak kaydı ile görüntü ve veri taşıyıcılarında” saklanabileceği belirtilmiştir.

Yeni TTK artık modern kanunlarda rastlanılmayan ticari defterlerle ispat usulü hakkındaki hükümlere yer vermemiştir (pwc.com, 2011). Yeni TTK' da ticari defterlerin ispat aracı olarak kullanılması konusunda köklü bir değişikliğe gidildiği görülmektedir. Buna göre; eski TTK'nın 82 ila 86.maddelerinde düzenlenmiş ticari defterlerin kesin delil olarak sahibinin lehine, aleyhine veya diğer tarafın aleyhine kullanılması durumu ortadan kaldırılmıştır. Bunun yerine “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticarî işlerde de uygulanır” hükmü getirilmiştir. Hükme göre; ticari uyuşmazlıkların

varlığı halinde hâkim tarafından resen ya da taraflardan birinin istemi üzerine incelenen defterler takdiri delil olarak nitelendirilecektir (ey.com, 2011). Yeni TTK'nın saklanması zorunlu olan belgelerin ibrazını düzenleyen 86. maddesi, görüntü ve veri taşıyıcılarda özellikle elektronik ortamda saklanan kayıtların dayanağını oluşturan ve kanıtlayan muhasebe belgelerinin ibrazı gerektiğinde bunların okunabilirliğini sağlama sorumluluğunu ibraz edene yüklemiştir.

Yeni TTK'nın Ticari Defterler başlıklı 5.kısımının son maddesi olan 88. maddede KGK'nın yetkisi düzenlenmiştir. Bu düzenlemede; gerçek ve tüzel kişilerin ticarî defterlerine, küçük ve orta ölçekli işletmelere, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara, hatta gereğinde esnafa, Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağını hükme bağlamaktadır. Bu anlamda ülke ve dünya genelinde kabul görmüş ilkeler çerçevesinde muhasebe kayıt düzeni ve defterler konularında standartlar geliştirilecektir.

Standartlar çerçevesinde yapılacak muhasebe uygulamalarında birlik sağlamak, özellikle uluslararası piyasalarda Türk işletmelerinin finansal tablolarının yorumlanabilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak düzenlemeleri yayınlamada tek yetkili kurum KGK'dır. KGK çeşitli büyüklükteki işletmeler ve bazı sektörler için özel ve istisnai standartlar koyabilecektir. Nitekim tam set TMS/TFRS'ler KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılamada biraz karmaşık ve zor gelmiştir. Bu nedenle KOBİ'ler için gereksinmelerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan onlara özgün daha basit bir standart yayımlanması gündeme gelmiştir. 01.11.2010 tarihinde KGK tarafından yayımlanan KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardıyla Türkiye'deki KOBİ'lere uluslararası piyasalarda kendilerini gösterme imkânı tanınmış, aynı zamanda büyüyen ve sınıf atlayan KOBİ'lere de tam set TMS/TFRS' ye geçişte kolaylıklar sağlanmıştır (Akdogan, 2010: 2).

4. Denetim

Denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir (Haftacı, 2011:3). Muhasebe ile denetleme, hangi açıdan ele alınırsa alınsın bunların tanımlarının örtüştüğü, belirli dayanaklara göre oluşturulan somut kanıtların her ikisi için de aynı, özdeş olduğu görülür. Muhasebe ile denetim birbiri ile çok yakından ilişkilidir; dahası

muhasebe ile denetleme iç içedir; bunlardan biri öbürünün bütünleyicisi ve devamıdır. Muhasebe denetlemenin temel dayanağı; denetleme, muhasebenin, dayanaklara göre kanıtlara uygunluğunun sağlamasıdır. Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe sağlamasızdır (Yazıcı, 2003: 105).

Yeni TTK'nın muhasebe mesleğini ilgilendiren en önemli yeniliklerinden birisi de bağımsız denetim konusunda olmuştur. Yeni düzenleme ile tüm anonim şirketler bağımsız denetleme kuruluşu veya yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir tarafından uluslararası denetim standartlarına göre yapılacak bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Yeni TTK'ya göre ayrıca AET ve AT yönergelerinde bir sermaye şirketi olarak sayılan limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere de A.Ş.'lerin denetimi ile ilgili düzenlemeler uygulanacaktır (Köksal, 2009: 250). Böylece eski TTK'nın ilgili hükümleri uyarınca tüm A.Ş.'ler için Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nca yapılan genel dış denetim ile kamuoyunu yakından ilgilendiren bazı A.Ş.'ler için Sermaye Piyasası Kanunu gibi özel kanun ve yönetmeliklere dayanılarak yapılan özel dış denetim faaliyetleri saklı kalmak kaydıyla şirket içindeki bir takım kişilerce yapılan eski TTK'nın ilgili maddelerinde şirketin üç kanuni organından biri olan uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplar eliyle yapılan iç denetim tarihe karışmıştır (Bahtiyar, 2005: 146). Sermaye şirketlerinde bağımsız denetleme konusu yeni TTK'daki incelemeler sonucunda sermaye şirketlerinde işlem denetimi ve özel denetim başlıklarında incelenmiştir.

4.1. Yeni TTK ve Bağımsız Denetimin Kapsamı

Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında KGK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır. Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da (risk denetimi) kapsayacaktır.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, yani bu finansal tablolar üzerinden kar

dağıtımını yapılamayacaktır. Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türk işletmelerine uluslararası ve yabancı piyasalarda rekabet gücü sağlayacak ve Türk piyasasına uluslararası nitelik kazandıracaktır.

4.2. Yeni TTK' da Tanımlanan Denetçiler

❖ İşlem Denetçisi

Yeni TTK'nın 554. maddesinde yer alan düzenlemede, işlem denetçileri; şirketin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi konusunda görev alacaklardır. İşlem denetçisi olabilmek için denetçi olma şartlarını taşımak gerekmektedir. Dolayısıyla ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bağımsız bir denetleme kuruluşu olma koşulu işlem denetçileri için de geçerli olacaktır (<http://vergidegundem.com/>, 2013).

İşlem denetçisinin görevleri;

- 1- Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- 2- Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi,
- 3- Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi,
- 4- Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
- 5- Sermaye artırımının ve azaltılmasının denetlenmesi,
- 6- Diğer işlemlerin denetimi.

❖ Bağımsız Denetçi

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesinden itibaren, bugün denetçi olarak bilinen kişilerin artık YMM, SMMM ve bağımsız denetim kurumları adı altında denetim görevlerini icra edecekleri söylenebilir. Belirli bir meslek grubuna kanun tarafından böyle bir görevin verilmesi bağımsız denetçilerin sorumluluk alanını daha da genişletmiştir. Ayrıca, bağımsız denetimin uzman kuruluşlara bırakılması sır saklamadan doğan sorumluluğu arttırmaktadır. Yeni TTK ile beraber denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu konusunda para cezaları öngörüldüğü, sır saklama konusunda öngörülen yükümlülüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına

kadar tazminata hükmedilebileceği düzenlenmiştir. Denetçinin bağımsız bir denetleme kuruluşu olması halinde ise sır saklama yükümlülüğünün Yönetim Kurulu üyelerini ve çalışanlarını da kapsayacağından bahsedilebilir. Dolayısıyla sorumluluk alanı genişlemektedir. Bununla birlikte, bağımsız denetim firmalarının sorumluluk alanlarını sınırlandırmak ya da ortadan kaldırmak için önceden konulacak sorumsuzluk kayıtlarının geçersiz olacağı da yeni TTK'da öngörülmüştür. Bu durum işlemlerin daha kusursuz ve profesyonelce yürütülmesi imkânı getirecektir (<http://vergidegundem.com/>, 2013).

Bağımsız denetçinin görevleri;

1- Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standart'larına, TTK'ya ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,

2- Yönetim Kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,

3- Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesi,

❖ Özel Denetçi

Özel denetçi atanması, hâkim şirket yavru şirket ilişkileri açısından uygulama alanı bulan bir yöntem olup, gerekli görüldüğü hallerde; herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurması sonucu mahkemenin tayin edeceği bir kişinin şirketler topluluğu ile ilgili inceleme yapmasıdır. Her pay sahibi pay sahipliği haklarını kullanabilmek ve belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile Genel Kurul'dan isteyebilir. Genel Kurulun istemi onaylaması halinde, her pay sahibinin otuz gün içinde mahkemeye başvurma hakkı vardır.

Aşağıdaki hallerde özel denetçi atanmasına karar verilebilir;

- Şirketi denetleyen denetçi şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa,
- Yönetim Kurulunun aldığı kararların şirketi zarara uğratması ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığı açıklanmışsa,

özel denetçi atanması için Mahkemeye başvuru yapılabilir (<http://vergidegundem.com/>, 2013).

Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılacaktır. Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dâhil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verecektir. Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak mahkemeye ayrıntılı bir rapor verecektir.

Denetçinin, İşlem Denetçilerinin ve Özel Denetçilerin Sorumlulukları (Madde 554)

• Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi ve bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.

• Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.

• Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler

1. Anonim şirketler
2. Limited şirketler
3. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler

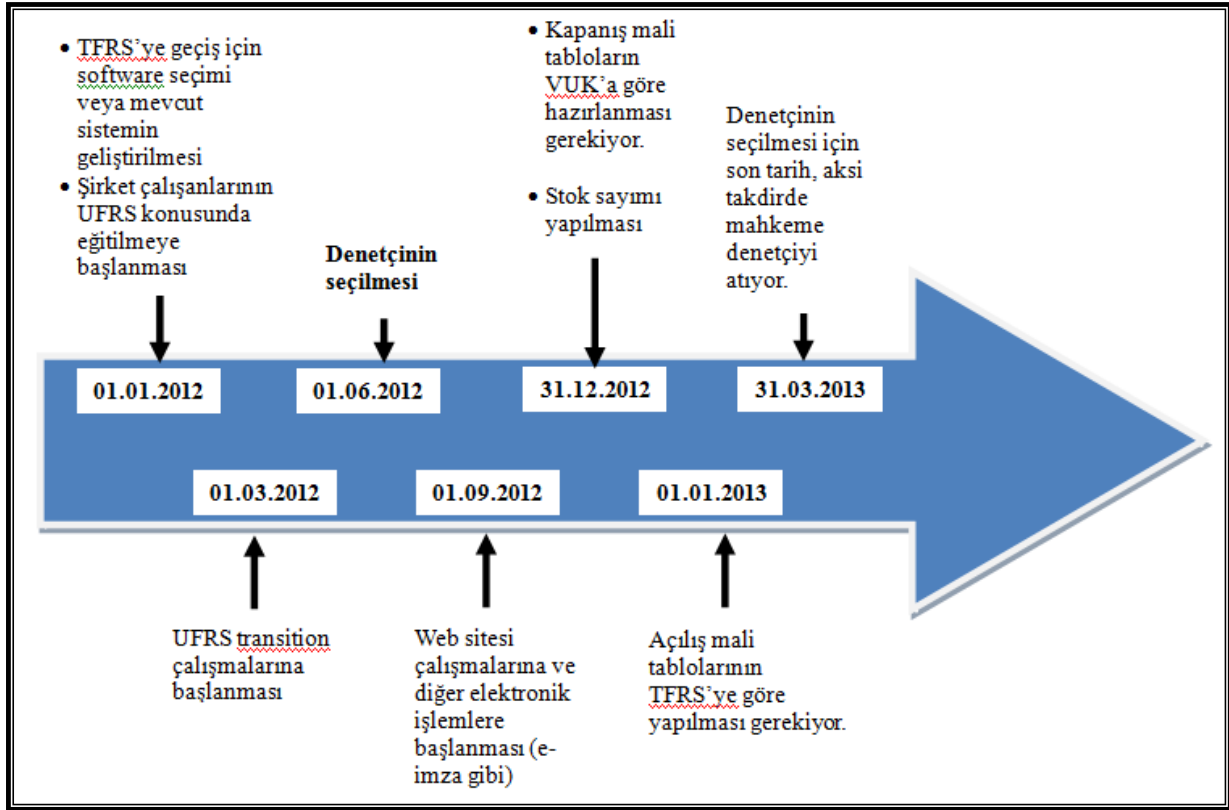
Bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolar;

1. Finansal durum tablosu (bilanço)
2. Kapsamlı gelir tablosu
3. Nakit akış tablosu
4. Öz kaynak değişim tablosu
5. Dipnotlar

4.3. Yeni TTK Zaman Çizelgesi

Yeni TTK'ya göre 31.12.2012 itibariyle finansal tablolar eski kanuna göre hazırlanacak olup, 1.1.2013 tarihli açılış finansal tabloları ise TFRS'ye göre hazırlanmış olacaktır.

Şekil 1: Yeni TTK Zaman Çizelgesi



Kaynak: <https://www.deloitte.com>, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim, 2010.

4.4. Sermaye Şirketlerinde Denetim

Yeni TTK'nın ticari defterle ilgili 64 ila 88 ve Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları ile ilgili düzenlemeleri içeren 514 ila 528. maddeleri hükümleri ile getirilen ilkeleri ve TMS'yi tamamlayan ve gerek içerik gerekse amaç yönünden onlarla uyumlu olan nitelikteki sermaye şirketlerinde denetim hükümlerinin Türkiye'deki şirketlerin finansal sonuçlarını uluslararası pazarlarda ve borsalarda güvenilir konuma getireceği düşünülmüştür. (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 131).

Yeni TTK' da denetimle ilgili düzenlemeler A.Ş'ler ilgili 397 ila 406. maddelerde düzenlenmiştir. Ayrıca limited şirketler ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de A.Ş'ler ile ilgili 397 ila 406. madde hükümlerine göre denetleneceklerdir. Bu maddelerle ilgili olarak genel değerlendirmeler aşağıda özetlenmiştir.

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu da kapsamak kaydı ile A.Ş'nin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı 397. maddede hükme bağlanmıştır. 397. maddenin gerekçesinde denetime büyük, küçük ve orta ölçekli; halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen özel ve kamu sektörüne dâhil tüm A.Ş'lerin dâhil olacağı ifade edilmiştir (TTK Gerekçeli Tasarısı, 2005: 131).

Denetleme faaliyetinin, denetçilik mesleğinin gerekleriyle meslek etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirileceği, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, yansıtılmamışsa sebeplerinin, dürüstçe belirtecek şekilde yapılacağı ve denetim raporunun bu ilkelere göre hazırlanacağı 398. maddede belirtilmiştir. Bu denetlemenin vergi denetimini içermediği ancak vergi denetimine yardımcı ve destekçi olacağı madde gerekçesinde belirtilmiştir. Yeni TTK'nın 399. maddesine göre denetçi, faaliyet dönemi bitmeden ve her faaliyet dönemi için yeniden A.Ş'nin genel kurulunca seçilecektir. Denetimle aslında şirketin yönetim kurulunun faaliyetleri denetlenmekte olup denetçinin seçim görevi de doğal olarak genel kurulun yetkisine bırakılmıştır. 399. maddesindeki istisna hükümler saklı olmak üzere yönetim kurulunun istemediği denetçiyi görevden alma yetkisi yoktur. Yani kural olarak denetçi ile yapılan sözleşme ilgili istisna hükümler saklı kalmak kaydı ile feshedilemez. Ancak istisna hükümlerde belirtildiği şekilde haklı sebeplerin olması halinde bir mahkeme kararı ile görevden alınabilir. Denetçi ise denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz.

Yeni TTK'da işlem denetçileri de dâhil olmak üzere denetçi olabileceklerle ilgili düzenleme 400. maddede yapılmıştır. Buna göre denetçi ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir.

Küçük ve orta ölçekli A.Ş'ler için bir veya birden fazla yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir olabilir.

Bağımsız denetleme kuruluşu ve yukarıdaki unvanlara sahip olanların denetçi olamayacakları durumlar 400. maddede ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme

kapsamında serbest muhasebeci ve mali müşavirlik mesleğini icra edenler de denetçi olabileceklerdir. Bu kapsamda denetçilik mesleğini icra edeceklerin “bağımsız denetim lisans eğitimini başarmış olmaları gerekecektir. Bunun için TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi'nin kurulması, bu merkez tarafından “Bağımsız Denetim Lisans Eğitimi” verilmesine yönelik olarak düzenleme yapılmış ve 01.11.2010 tarihinde Resmi Gazete’de “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. Odalardan gelen görüş ve öneriler doğrultusunda yeni düzenleme yapılacağı gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmış olan bu tebliğ, yeni düzenlemeden sonra tekrar yayınlanacaktır.

Yeni TTK’da denetim raporunun şekli ve içeriği ile ilgili düzenleme 402. maddede yapılmıştır. “Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler” hükmü ile raporun ifade şekli için açıklık ilkesine vurgu yapılmış, raporun geçmiş yıl finansal tablolarıyla karşılaştırılarak ele alınması şart koşulmuştur. Bu rapor dışında ayrıca denetçi, şirketin yıllık faaliyet raporunun içeriğini gerçeğe uygunluk ve finansal tablolarla tutarlı olma açısından incelediğini gösteren ayrı bir rapor da düzenleyecektir.

Yeni TTK’nın 404. maddesindeki sır saklama ile ilgili ihlaller saklı olmak üzere 554. maddesine göre “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi: işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar.” Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete de uygulanır.

4.5. Şeffaflık ve Mali Bilgilerin Açıklanması

Kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflık ilkesi yeni TTK’nın dikkate aldığı ilkelerden biridir. Bu ilke ile, kamunun aydınlatılması, menfaat ve pay sahiplerine düzenli olarak bilgi verilmesi amacıyla şirketlerin bilgilendirme politikaları oluşturmaları, mali rapor ve tablolarla aldıkları kararları ve bunların şirket is sonuçlarına olabilecek muhtemel etkilerini açıklamaları hedeflenmektedir.

Yeni TTK madde 1524 kapsamında; her sermaye şirketi bir web sitesi açmaya ve bu sitenin açıkça belirlenmiş bir bölümünü şeffaflık ilkesi kapsamında gerekli ilan, davet ve açıklamaları yapmaya tahsis etmek zorundadır. Bunlarla sınırlı olmamak üzere, web sitesinde yayınlanacak başlıca bildirimler; finansal tablolar ve dipnotları, denetçi raporları, yönetim kurulu faaliyet raporları, kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporudur. Finansal tablolar ile her türlü raporlar en az 3 yıl web sitesinde yayınlanmak zorundadır. Diğer bildirimlerin de en az 6 ay sitede kalması gerekmekte olup, aksi takdirde yayınlanmamış hükmünde olacağı belirtilmektedir. Şirket verilerine kolaylıkla ve ucuz yoldan ulaşılması şeffaflığın etkin bir yönetim ilkesi olarak kullanılması açısından önem arz etmektedir.

5. Sonuç, Değerlendirme ve Öneriler

Yeni TTK yasalaşana kadar Türkiye’de muhasebe uygulamaları Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi kanun ve diğer yönetmeliklerin gölgesinde kalmıştır. Bu çok başlı yapı akademik dünyada ve muhasebecilik mesleğinde öğretici ve uygulayıcılar açısından çeşitli zorlukların yaşanmasına neden olmuştur. Yeni TTK ile birlikte Türkiye’de finansal raporlamada, muhasebe uygulamalarında ve bunlarla ilgili standartlar yayınlamada tek söz sahibi kurum olarak KGK yetkilendirilmiştir. Yeni TTK’nın KGK’yi tek yetkili kılma amacı, TMS’ye göre hazırlanmış finansal tabloların UFRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolarla karşılaştırılabilmesini ve TMS’ye göre hazırlanmış finansal bilgilerin uluslar arası pazarlarda kabulünü sağlamaktır. Bu amaçla kanunda muhasebe mesleği açısından muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ile birlikte bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Kanunla halka açık olsun veya olmasın tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nı (TMS) uygulama zorunluluğu getirilmiş, özellikle Türkiye’deki sermaye şirketlerinin finansal tablolarının uluslararası alanda güvenilir olarak karşılaştırılabilmesi için uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi hükümlerine yer verilmiştir.

Sonuç olarak, yasalaşan yeni TTK’nın muhasebe alanındaki düzenlemeleri ile öğretici ve uygulayıcılar açısından muhasebe mesleği uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak yürütülecek, Türkiye’nin kendi muhasebe mevzuatı UFRS’ye uyumlu hale getirilmiş olacak, Türk işletmelerinin finansal sonuçları TMS’ye göre yayımlanacak ve Türkiye’deki

işletmeler açısından bunun yararları ile birlikte söz konusu olabilecek sakıncaları orta ve uzun vadede ortaya çıkacaktır.

Kanun finansal tabloların düzenlenmesi konusunda Türkiye Muhasebe Standartları'na uyulması gerektiğini belirtmekte olup, finansal tablo düzenleyicilerinin finansal tablo düzenlemesinde uyacakları esasları ilkesel bazda ortaya koymaktadır. Kanun, içerdiği ilkesel bazlı düzenlemelerin önemli bir bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları'nın ayrı bir düzenleme yapma hakkını saklı tutmakta, bu yönüyle finansal tabloların düzenlenmesindeki ana normun Türkiye Muhasebe Standartları olduğunu defaatle belirtmektedir.

Ayrıca, Yeni TTK'da aşağıdaki önemli konular yer almaktadır;

(1) TMS setinin bir diğer parçası olan ve KOBİ'ler tarafından kullanılması öngörülen KOBİ-TFRS seti kanunda yer almıştır.

(2) Kanunun Geçici 1. maddesinde de belirtildiği üzere, Türkiye Muhasebe Standartları'ndan anlaşılması gereken Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumları ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerdir (KOBİ-TFRS gibi). Bu konuda diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.

(3) Borçlar Kanunu'nun 12. maddesi dolayısıyla kural olarak güvenli elektronik imza da geçerlidir.

(4) Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır. Bu konuda ayrıntılı düzenlemelere "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" standardında yer verilmektedir.

(5) Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

(6) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 516. maddesinin son fıkrasında yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriğinin ayrıntılı olarak düzenlenmesi yetkisi bu konuda bir yönetmelik yayımlamak üzere Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na verilmiştir. Bu hüküm aracılığıyla bankaların, diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama, factoring gibi şirketlerin tablolarına ilişkin özel hükümler saklı tutulmaktadır.

Şu anki TTK 65. maddesindeki (26 Haziran 2012 değişikliği) yasal defterlerin vergi yasalarına göre tutulacağı hükmü ile TTK'nın birçok maddesi çelişmektedir. TTK'ya göre TMS/TFRS'ye göre ara dönem ve dönem sonu finansal tablo tutulması ve envanter

çıkartılması zorunludur. Yukarıda sıralanan çerçevede mevcut duruma ait çözüm alternatifleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1-Sadece dönem sonu finansal tabloları TMS/TFRS'ye göre düzenlenir ve dönüşüm ve çevirim farkları vergi kanunlarına göre çıkarılan kesin mizandan sonra mevcut defterler üzerinde yapılarak TMS/TFRS'ye uygun finansal tablolar düzenlenir. Vergi yasalarına göre düzenlenen finansal tablolar vergi idaresine, TMS/TFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolar şirket genel kurullarına sunulur.

2-TMS/TFRS'ye göre kayıtlar ikinci bir yevmiye defterinde yasal defterlere paralel olarak tutularak TMS/TFRS'ye ait finansal tablo buradan üretilir.

3-Bir düzenle yapılarak mevcut defterlerde kayıtlar yapılır ve TMS/TFRS' ye göre ara dönem ve dönem sonu finansal tablolar ayrı bir yerde düzenlenir. Bu durumda dönüşüm ve çevirim farklarının bir envanter dosyasında saklanması gerekir.

4-TTK değiştirilerek TMS/TFRS tam olarak uygulanır; dönem içinde vergi yasaları TMS/TFRS değerlendirme farkları nazım hesaplarda izlenir ve TMS/TFRS vergi yasaları farkları beyannameye ek bir dönüşüm tablosunda gösterilir. Yani muhasebe karından vergi matrahına geçilir.

5-Yasal değişiklik yapılarak 2013 yılında bağımsız denetime tabi şirketler TMS/TFRS'ye göre finansal raporlar düzenlerler, geri kalanlar bilanço usulüne tabi işletmeler için 2017 yılına kadar kademeli bir geçiş yapılabilir.

6-Son olarak; TTK değiştirilerek TMS/TFRS uygulaması kaldırılır ve eski düzene dönülür.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türk hukukunda ticari ve mali bilanço birbirinden tamamen ayrılmış, mali bilanço diye tanımlanan ve matrah bildirimine esas teşkil eden mali tabloların oluşturulması gereği ortadan kalkmıştır. Defterlerin tutulması ve her türlü muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre değil, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkiye Muhasebe Standartları olarak Türkçeye çevirisi yapılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre yapılacaktır. Finansal tablolar da yine Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenecek, muhasebenin ve finansal tabloların denetimi Uluslararası Denetim Standartları ile sağlanacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan**, Nalân (2010), “*KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı*”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 30, s.1-26.
- Alsan**, Murat (2012), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar*”, KPMG, <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/YTTK/Documents/Yeni-TTK-ve-Isletmelere-Getirdigi-Sorumluluklar.pdf>, 18.02.2013.
- Badem**, A.Cemkut ve H.VASFİ (2011), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler*”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2011, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/491/1.pdf>, 13.02.2013.
- Bahtiyar**, Mehmet (2009), *Ticari İşletme Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Çil R. Gökhan** (2012), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler*”, <http://www.makalemarketi.com/tag/yeni-ticaret-kanunu.html>, 29.02.2012.
- Demir**, Şerif (2011), “*Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi*”, Mali Çözüm, Mart, Nisan 2011, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/3%20seref%20demir.pdf>, 01.03.2013.
- Doyrangöl**, Nuran Cömert (2008), “*Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla Muhasebeye Getirilen Yenilikler*”, Ankara SMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, s.1-21.
- Gürsoy**, Öztürk Belma (2011), “*Yeni Türk Ticaret Kanununa Finansal Bakış*”, Mazars, 16 Mart 2011, <http://www.mazarsdenge.com.tr/publishDocument.php?id=3419>, 22.02.2013.
- Haftacı**, Vasfi (2011), Muhasebe Denetimi, Umuttepe Yayınları 2. Baskı, Kocaeli.
- Köksal**, Aytaç (2009), Bağımsız Denetim Sözleşmesi, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Moroğlu**, Erdoğan (1999), Notlu İçtihatlı TTK ve İlgili Mevzuat, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Netek**, Okan, Vergi Müfettişi (2013), “*6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları*”, <http://www.siyamiozkan.org/tag/anonim-sirketlerin-finansal-tablolari/>, 22.02.2013.
- Pamukçu**, Fatma (2011), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler*”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2011, Sayı 220.
- Sağlam**, Necdet (2012), “*Yeni TTK’ya Göre Kayıt Düzeni Ve Düzenlenmesi Zorunlu Bulunan Ara Ve Dönem Sonu Finansal Tablolar*”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/necdetsaglam/002/>, 18.02.2013
- Selek**, Seha (2000), “*Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Türk Muhasebe ve Kayıt Sisteminin Değerlemesi*”, İzmir YMM Odası Bülteni, Sayı 8.
- Uzelli**, Cem (2012), “*Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Defterler*”, Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Müşavirlik A.Ş., http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/yeni%20turk%20ticaret%20kanunu%20acisindan%20defterler_cenk%20uzelli.pdf.
- Yazıcı**, Mehmet (1976), Bilanço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İİTA. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:263, İstanbul.

<https://www.deloitte.com> (2010), “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim”, (15.02.2013).

<http://www.ey.com> (2011), 100 Soruda Yeni TTK, Ernst&Young, (14.01.2013).

<http://www.pwc.com> (2011), TTK Tasarısı Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme, PwC Türkiye (16.01.2013).

BİLİŞİM SİSTEMLERİ UYGULAMALARININ İŞLETME PERFORMANSINA ETKİLERİ ¹

THE EFFECTS OF INFORMATION SYSTEMS APPLICATIONS ON BUSINESS PERFORMANCE

Şenol ŞAHİN²

Öz

Günümüzde işletmelerin faaliyet gösterdikleri alanlarda başarılı olmaları ve yeni pazarlara ulaşmaları büyük ölçüde; bilişim sistemleri (BS) ve teknolojilerini etkili ve verimli bir şekilde kullanmalarına bağlıdır. İşletmelerin BS kullanmalarının temel nedenleri; işletme performansı için en önemli ölçütlerinden biri olan verimlilikte artış sağlamak, müşterilere daha kaliteli mal ve hizmet sunmak, maliyetleri en aza indirmek, yeni teknolojik ürünler geliştirmek ve işletmenin rekabet gücünü artırmaktır. Bu çalışmada küresel rekabet ortamında; işletmelerin vazgeçilmez bir unsuru haline gelen BS ve teknolojilerinin tanımı ve kapsamı üzerinde durulmuş, BS uygulamalarının işletme performansı üzerindeki etkileri incelenerek, bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bilişim Sistemleri (BS), Bilişim Teknolojileri (BT), İşletme Performansı.

Abstract

At the present time the success of operations in the branches in which they operate and their chances to reach new markets depend, to a large extent, on their using information systems (IS) and technologies effectively. The main reasons for the operations' using IS are to increase productivity which is one of the most important criteria for business performance, to offer customers goods and services of better quality, to minimize costs, to develop new technological products and to increase the competitive capacity of the operation. This study introduces the definitions and content of IS and technologies that are the indispensable components of operations in a global competition environment. Also, the present study examines and provides information about the effects of IS applications on business performance.

Keywords: Information Systems (IS), Information Technology (IT), Business Performance

¹Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bilim Dalı'nda Doç. Dr. Muammer ZERENLER danışmanlığında 2007 yılında tamamlanan "Bilişim Sistemleri Uygulamalarının İşletme Performansına Etkileri" adlı yüksek lisans tezinin özetinden gerekli güncellemeler yapılmak suretiyle hazırlanmıştır.

²Selçuk Üniversitesi Sarayönü Meslek Yüksekokulu. Öğr. Gör.

1. GİRİŞ

Küresellik ve rekabetin kaçınılmaz olduğu günümüzde; değişiklik ve yeniliklere uyum sağlamak ve bu yenilikleri sürdürmek için işletmeler gelişmeleri yakından takip etmek zorundadır. Bunu yakalamanın en iyi yollarından biri de BS ve teknolojileridir. BS teknolojileri günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası olarak hayatımıza girmiştir. İnsanlar, BS sayesinde istediği bilgiye kolayca ulaşabilmekte, depolayabilmekte ve dünya üzerindeki farklı yerlere gönderebilmektedir. İşletmelerin BS kullanmaları; yönetim, hizmet ve üretim faktörlerine katkı sağlamış, verimliliklerini artırmada belirleyici bir unsur olmuştur. BS'ne işletmeler tarafından yapılan yatırımların maliyeti, BS'nin kullanılmasına bağlı olarak zaman içinde işletmenin performansına yansıyor, geri dönmektedir. Bu bağlamda, BS ve teknolojilerinin işletme performansını etkilediği ortaya çıkmış ve işletmelerin bu sistemleri kullanması kaçınılmaz olmuştur (Dulkadir B ve Akkoyun B.,2013:73).

Dünyada yaşanan hızlı değişim ve küreselleşme sürecinde işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için; rekabet, pazar ve değişen müşteri beklentilerini karşılama zorunlulukları vardır. Bu durum işletmeler üzerinde; maliyet, üretim süreleri, stoklar, ürün yelpazesi, teslimat tarihleri, müşteri hizmetleri, kalite, talep, tedarik ve etkin üretim konularında baskı unsuru oluşturmaktadır. İşletmeler yukarıda sıralanan bu baskı unsurlarına karşı koyabilmek için, iş süreçlerinde bazı değişimlere ve iyileştirmelere gitmek zorunda kalmaktadırlar. İşletmeler etkinliklerinin iyileştirilmesi ve değiştirilmesi sürecinde, BS teknolojilerini kullanmak zorundadırlar (Dönmez, 2007: 80).

BS ve teknolojileri; işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgilerin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, bir yerden başka bir yere iletilip kullanıcıların hizmetine sunulmasında işletmeye önemli avantajlar sağlamaktadır. Ayrıca BS işletmeye; verimlilik, etkinlik ve kârlılık gibi maddi performans ölçütlerinin yanında, müşteri memnuniyeti gibi maddi olmayan, işletme performans ölçütlerinin de olumlu yönde gelişmesine katkı sağlamaktadır. İşletmeler, BS kullanarak hem işletme içinde hem de işletme dışında etkin bir iletişim ortamı sağlamakta bu da işletme faaliyetlerini ve performansını olumlu yönde etkilemektedir.

İşletmelerde önemli değişimlere yol açan BS, sunduğu yeni teknolojik imkânlar ile işletmelerin gelişim süreçlerinde önemli bir rol oynamaktadır. BS teknolojilerinin; işletmelerin yapı, yönetim, insan kaynakları, iş alanları gibi temel dinamiklerinde oluşturduğu pozitif etkiler, işletmelerin performanslarında olumlu gelişmelerin yaşanmasına yol açmıştır (Turunç, 2006:118).

BS'deki yeni gelişmeler; maliyet, zaman, kalite ve hizmet açısından işletme faaliyetlerini sürekli etkileyerek değişime zorlamaktadır. Özellikle BS teknolojilerindeki yenilikler, işletme yapısında köklü değişikliklere neden olmakta ve işletmelere; ürünlerini ve hizmetlerini sunmada, yeni pazarlar ve müşteriler bulmada ve verimliliği artırmada çeşitli fırsatlar sunmaktadır (Elibol, 2005: 157).

Bu çalışmanın amacı, işletme performansını artırmada önemli bir etkiye sahip BS uygulamalarını ve önemini incelemektir. Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. İkinci bölümde; ilgili Literatür taraması yapılmış, üçüncü bölümde; işletme performansı kavramı, dördüncü bölümde ise; BS'nin tanımı ve kapsamı üzerinde durulmuştur. Beşinci bölümde; BS'nin işletme performansına etkileri incelenmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatürde, BS ile işletme performansı arasındaki ilişkilerin incelendiği farklı çalışmalar bulunmaktadır. BS kullanımı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen Gray ve arkadaşları, işletme özellikleri ile performansı ve yeni bilgi teknolojisi kullanımı arasında yüksek düzeyli bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Buna göre; işletmeler pazar odaklı hale geldikçe, çabalarını müşteri isteklerini geliştirmeye yöneltmektedirler. Yaratıcılığı, yenilikçiliği ve gelişimi benimseyen bir örgüt kültürüne sahip olmak, işletme performansında; yüksek pazar payı, kârlılık ve satışlar üzerinde pozitif etki yaratmaktadır. Hizmet işletmelerinde; pazar odaklı, yenilikçi, kültür ve biçimsel yaratıcılık prosedürleri ile pazarlama performansı (gelişmiş marka bilinci, müşteri tatmini ve sadakat) yakından ilişkili olmaktadır (Gray ve diğerleri 2000).

Hitt ve Brynjolfsson (1996) çalışmalarında, bir BS teknolojisi yatırımının; verimlilik, işletme kârlılığı ve müşteri değeri ile ilişkili olması gerektiğini göstermişlerdir. BS'nin verimliliği artırdığını ancak sağlanan ek fayda ve yüksek işletme kârları arasında bir bağlantının olmadığını belirtmişlerdir.

BS teknolojisi yatırımının örgütsel çıktı üzerinde belirgin bir etkisinin olduğuna ilişkin olarak Lubbe (1994), Abdul – Gader ve Kozar (1995) da çalışmalarında benzer sonuçlara ulaşmışlardır. BS teknolojisi ile performans ölçütleri arasında güçlü bağlantıları gösteren az sayıdaki araştırma dışında yeterli araştırma bulunmamaktadır. BS teknolojisi ile performans ölçütleri arasındaki bağlantıyı ortaya koymada yaygın olarak “verimlilik paradoksu” olarak bilinen yetersizlik; bilgi teknolojisinin bir işletmenin performansında gerçekten belli bir farklılık yaratıp yaratmadığı sorusunun asıl problem olarak kalmasına neden olmaktadır.

BS teknolojisi ile performans ölçütleri arasındaki ilişkiyi inceleyen modellerin çoğunluğu teknoloji ile bazı performans ölçütleri arasında doğrudan bir bağlantı olduğunu varsaymaktadır (Silva 2001). Literatür incelemesi sonucunda BS teknolojilerinin, işletme performansına etkilerinin doğrudan ölçülemediği, BS teknolojilerinin işletmelerde farklı unsurları etkileyerek performans üzerinde dolaylı bir etkiye sahip olduğu söylenebilir.

3. İŞLETME PERFORMANSI

Performans, bir işletmenin amaçlarına ulaşma düzeyini tanımlayan çok boyutlu bir kavramdır. Sözlük anlamıyla başarı ve kapasite kullanım derecesi olarak tanımlanan performansla ilgili olarak, bilimsel kaynaklarda birbirlerine benzer anlamlar taşıyan birçok tanım yapılmış olduğu görülmektedir. Genel bir tanımla performans; bir kuruluştan, bir işletmeden, işletmenin bir bölümünden, bir çalışma yerinden, ya da bir iş sisteminden belli bir planlama ve etkinlik sonucunda elde edilen çıktının nitel veya nicel olarak değeridir. Performans; bir işi yapan kişinin, grubun ya da işletmenin amaçlanan hedeflerde ne kadar başarılı olabildiğinin anlatımıdır. Bu anlamda başka bir tanımlama da, “görevlerin önceden belirlenen ölçütlere uygun olarak yerine getirilme derecesi, yani amacın gerçekleştirilme oranı” biçimindedir (Gülcü ve diğerleri, 2004: 90).

Bir sistemin performansı, belirli bir zaman sonundaki çıktısının veya çalışmasının sonucudur. Bu sonuç, işletme amacının veya görevinin yerine getirilme derecesi olarak anlaşılmalıdır. Bu durumda performans; işletme amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için yapılan tüm çalışmaların değerlendirilmesi olarak da açıklanabilir. İşletmelerin performans konusuna bakış açıları, günümüze kadar sürekli gelişip, değişmiştir. Bu süreçte; önemini yitiren, yeni ortaya çıkan veya daha fazla önem kazanan performans yönetimi anlayışları gündeme gelmiştir. Bu gelişme kısaca; en düşük maliyette, en çok üretim ve yüksek kârı hedefleyen geleneksel yönetim anlayışından, günümüzün rekabetçi anlayışının gereği olan; müşteri doyumu, kalite, yenilik gibi çok farklı ölçütlere ağırlık vererek, geleceğin örgütünü hedefleyen yönetim anlayışına geçiş olarak açıklanabilir (Akal, 1998:1-5).

İşletme performansını açıklamak için işletmeyi sistem yaklaşımı ile ele almak gerekir. Açık bir sistem olarak işletme, çevreden bilgi, malzeme, iş gücü, enerji vb. alır ve bunları üretim sürecinde ihtiyaç duyulan mal ve hizmetlere dönüştürerek topluma sunar. İşletmenin; girdiler, dönüşüm süreci, çıktılar, geri besleme ve kontrol sürecinden oluşan sistem yapısı işletme performans düzeyinin belirleyicisidir (Özden, 2006: 11).

Serbest piyasa ekonomilerinde, başarılı işletmelerle başarısız işletmeleri birbirinden ayıran en önemli ölçüt; bu işletmelerin genel işletme ve bilgi teknolojilerinden elde ettikleri performans farklılıklarıdır. İşletmeler örgütsel, beşeri ve teknolojik kaynaklarını ve yeteneklerini özgün, etkin ve verimli kullanabilme derecelerine göre başarılı veya başarısız olarak sınıflandırılmaktadırlar (Akdede ve Turan:2008:1)

4. BİLİŞİM SİSTEMLERİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Yeni ekonomik gelişmelerde ve toplumun refah seviyesinin yükselmesinde, bilginin itici bir güç olmasının temel nedenlerinden biri; sayısal bilişim ve haberleşme teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmelerdir. Bilgi ve iletişim sözcüklerinin birleştirilmesi ile ortaya çıkan bilişim sözcüğü; bilginin anlamlı bir biçimde dolaşımını ve paylaşımını ifade etmektedir. BS, günümüz rekabet ortamında hem işletme içi hem de işletmeler arası iletişimde, büyük değişikliklerin yaşanmasına neden olmuştur. Bugün çoğu işletme ağ bağlantısız bilgisayar kullanımı yerine, bilgisayarlarını değişik ağ bağlantı sistemleri ile birleştirerek ağ teknolojilerinden yararlanmaktadır. Günümüzde BS kullanan işletme yöneticileri, coğrafi olarak buldukları yerin bir önemi olmadan, bilgisayar ağları üzerinden birbirine bağlı ve farklı yerlerde bulunan proje ekipleri ile sorunsuz bir şekilde çalışabilmektedirler.

BS farklı şekillerde tanımlanabilir. Genel bir ifadeyle; işletmelerdeki karar verme süreci için gerekli olan bilginin toplanmasını, işlenmesini, saklanmasını ve ihtiyaç duyulduğunda herhangi bir yere iletilmesini ya da bilgiye erişilmesini değişik tekniklerle sağlayan sistemler bütünüdür (Ceyhun ve Çağlayan, 1997: 12; Sarıhan, 1999: 9). BS yöneticilerin karar vermesi için gerekli bilgiyi değişik kaynaklardan toplayıp işleyen, saklayan, ileten ve bu verileri raporlayan bir bilgi sistemidir (Güleş, 2000:3).

BS; bilginin toplanması, saklanması, işlenmesi, erişilmesi ve dağıtılmasını sağlayan teknolojilerin bir bütünüdür. Bu sistemin iki önemli unsuru; teknik cihazlardan oluşan bir donanım ile bu donanımda kullanılmak üzere özel olarak geliştirilmiş yazılımlardır. Bu bakımdan, BS teknolojileri sadece bir uygulamayı, bir donanımı ya da yazılımı kapsamaz. Bunları birbiri ile uyumlu bir şekilde ve ihtiyaçlara göre birleştirerek, etkin iş görme fırsatları sunar (Yahyagil, 2001: 26).

BS; verilerin toplanması, işlenmesi, depolanması ve verileri bilgisayar ağ sistemleri üzerinden istenen bir yere güvenli bir şekilde iletilerek, kullanıcıların hizmetine sunulmasını sağlayan teknolojilerden oluşur. Bilgisayar donanımının tasarlanması, geliştirilmesi, işletimi, yönetimi ve yazılım uygulamaları desteğini içeren bu sistemler; donanım, yazılım ve iletişim

teknolojilerini bütünleştirir. BS bilginin işlendiği ve paylaşıldığı her yerde kullanılmaktadır. Bilgisayar kullanıcıları, bilişim sistemlerini kendi ihtiyaçları doğrultusunda yapılandırır. Bilginin işlendiği bilgisayar sistemleri genel olarak birbirleri ile benzerlik göstermekle birlikte, kullanılan programlar her alanda farklılıklar gösterir. Benzer şekilde her iş kolunda bilgiyi toplamak ve bilgiye erişmek için; farklı bilgisayarlar, ağ sistemleri, bilgisayar çevre birimleri ve yöntemler kullanılır (Ertek ve Aba, 2012:11).

BS 1980'li yıllarda genel olarak veri işleme sistemleri veya yönetim bilişim sistemleri olarak sınıflandırılmıştır. 1990'lı yılların başlarında ise PC devrimi olarak da bilinen bilgisayar kullanımının artması ve bilgisayar endüstrisinin gelişmesi ile birlikte bilginin işleme hızı, kullanılabilirliği, kullanım alanları ve veri hacmi artmış, gelişen teknoloji bilişim sistemlerinde farklı uygulamalara ve teknolojilere imkân sağlamıştır. Bu teknolojik gelişmelere bağlı olarak BS; yönetsel ve fonksiyonel olmak üzere iki gruba ayrılabilir (Tekin vd., 2003:184).

İşletme yöneticileri karar alırken, kararlarını destekleyecek ve karar almalarını hızlandıracak bilgilere ihtiyaç duyarlar. Yönetsel bilişim sistemleri; bir işletmede bölümler arası iletişimin sağlanmasını amaçlayan alt, orta ve üst düzey yönetime, örgütsel karar verme ve yönetsel sorun çözme süreçlerinde operasyonel, taktik ve stratejik bilgi desteği sağlayan bilişim sistemleridir. Yönetsel bilişim sistemleri; veri işleme sistemleri, ofis otomasyonu sistemleri, yönetim bilişim sistemleri, yönetici bilişim sistemleri, karar destek sistemleri ve uzman bilgi sistemleri biçiminde sınıflandırılabilir.

İşletme fonksiyonlarının işleyişini, kendilerine en uygun seviyede yerine getirebilen işletmeler hedeflerine daha kolay ulaşabilmektedirler. Bu fonksiyonların etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesinde BS'nin olumlu katkıları olmaktadır. İşletmelerde kullanılan fonksiyonel bilişim sistemleri olarak; üretim bilişim sistemleri, pazarlama bilişim sistemleri, insan kaynakları bilişim sistemleri, tedarik ve lojistik bilişim sistemleri, muhasebe ve finansman bilişim sistemleri gibi sistemler sayılabilir (Elibol, 2005: 158).

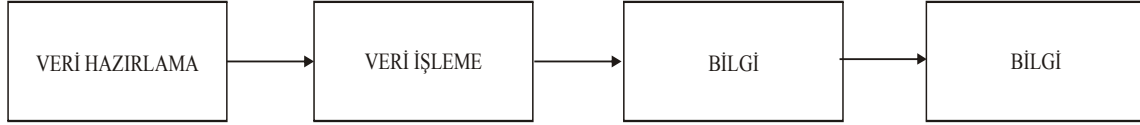
4.1. Bilişim Sistemlerinin İşlevleri

BS; verileri yöneticiler için anlamlı bilgilere çeviren insan gücü, programlar ve yönetsel süreçlerin birleşiminden oluşur. BS; işletmelerde bilgi toplama, dönüştürme ve dağıtım işlevlerini yerine getiren insan kaynakları, bilgisayarlar ve süreçlerden oluşan bir sistemdir. BS'nin işleyişinde teknoloji ve insan birlikte çalışır.

BS'nin birinci işlevi; veri hazırlama ya da veri oluşturma olarak ifade edilebilir. Veri

hazırlaması; işletmenin stok akış işlemleri, iş akış sistemleri ve para akış sistemleri gibi faaliyet sistemlerinin gerek kendi içlerinde, gerekse birbirleri arasındaki etkileşimlerden ve işletme ile çevresi arasındaki ilişkilerden doğan olayların gözlenmesi ve kaydedilmesi işlemlerini kapsar.

Şekil 1. Bilişim Sistemlerinin İşlevleri



Kaynak: Ata Atabey N. ve Parlakkaya, (2004).

Şekil 1’de görüldüğü gibi hazırlanan verilerin bilgiye dönüştürülebilmesi için verilerin işlenmesi gerekir. Veri işleme, sisteme girilen verilerin anlamlı sonuçlara dönüşümünü sağlayacak; özetleme, çoğaltma, gruptama, sıralama, hesaplama ve karşılaştırma gibi işlemleri kapsar. Bilgi işleme aşamasının sonucunda ortaya çıkan bilgi, kullanıcılara iletilir. Bilgi sisteminin bu işlevi; raporlama ve dağıtım olmak üzere iki aşamada yerine getirilir. Raporlar; üretilmiş bilgilerden oluşan metin, grafik ya da bunların bileşiminden oluşur. Dağıtım ise hazırlanan raporların çeşitli biçimlerde bilgi kullanıcılarına iletilmesidir (Atabey vd. 2004 :8).

5. BİLİŞİM SİSTEMLERİNİN İŞLETME PERFORMANSINA ETKİLERİ

Günümüzde işletmeler, uluslararası piyasalarda artarak devam eden rekabet koşulları nedeniyle, faaliyet gösterdikleri alanlarda değişik fırsat ya da tehditlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Küreselleşme sürecinde; BS teknolojilerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmelerinin en önemli şartlarından biri de sürekli değişen pazar koşullarında, rekabet edebilir durumda olmaktır. Bunun için işletmenin her birimi faaliyetleriyle ilgili iyi bir performans göstermelidir. Ayrıca işletmelerin kriz ve normal dönemlerde örgüt yapılarını da sağlamlaştırması gerekmektedir (Özevren, 1997: 2).

Bilgi toplumu öncesi dönem olan sanayi toplumunda; bilim ve teknoloji önemli hale gelip, temel faktör olarak işletme kârı ön plana çıkarken, insanlar daha çok üretmenin, daha çok para kazanmanın yollarını aramaya başlamışlardır. Günümüz bilgi toplumunda ise; temel üretim ve güç faktörü bilgi olmuş, hayatta kalabilmek, en iyi olmak ve uluslararası bir işletme olmak amaç haline gelmiştir. İşletmeler bu amaçlarına varabilmek için birçok stratejiyi bir arada uygulamak zorunda kalmaktadır. Bu stratejilerden biri de bilim ve teknolojilerde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan BS’ni işletme faaliyetlerinde etkili bir şekilde kullanabilmektir.

İşletmeler bir yandan piyasalarda acımasız bir rekabetle uğraşırken, diğer yandan iş dünyasındaki koşullar da hızla değişmektedir. Bir işletmenin varlığını sürdürebilmesi ve işletme faaliyetlerini yeniden düzenlemesi, büyük ölçüde BS teknolojilerini verimli kullanmasına bağlıdır. BS' nin tüm işletme süreçlerinde artan kullanımı, bu teknolojilerin verimliliğe olan etkilerinin değerlendirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. BS teknolojilerinin performans üzerindeki etkisi; işletmelerde, endüstride ve bilişim sektöründe sürekli incelenen bir konudur. Verimlilik başlığı altında yapılan bazı araştırmalar sonucunda, bilişim teknolojilerine yapılan yatırımlar ile işletme performansı arasında olumlu ilişkiler bulunmuştur. Endüstriyel düzeyde yapılan bazı araştırmalarda ise farklı sonuçlar elde edilmiştir. Bunun başlıca nedenlerinden biri BS teknolojilerinin işletme performansına dolaylı olarak bağlı olmasıdır (Chen ve Zhu, 2004: 9).

BS kullanımı ile işletme performansı arasındaki ilişkilerle ilgili bazı yazarlar ve araştırmacılar; bilişim teknolojisinin işletme performansı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğunu savunurken bazıları bu görüşe katılmamışlardır. BS'nin işletme performansını olumlu etkilediği görüşünü savunanlar; bilişim teknolojisi kullanımının maliyetleri düşürdüğünü, müşteri memnuniyetini arttırdığını ve daha birçok yönden olumlu etkilerinin olduğunu savunurken, diğerleri ise; BS'nin maliyetleri tam olarak düşürmediğini hatta artırabildiği görüşünü savunmaktadırlar. Bunun başlıca nedenlerinden birinin, BS teknolojilerinin işletmede etkin olarak kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili olduğu söylenebilir. Bütün bu görüşler; bir işletmede BS kullanımı ile bunun işletme performansı üzerindeki etkisi arasında karmaşık ve dolaylı bir ilişki olduğunu göstermektedir (Çılan, 2006: 80).

BS teknolojilerinin hızlı bir şekilde gelişmesi ile dünyanın herhangi bir yerinde gerçekleşen; sosyal, kültürel, ekonomik ve teknolojik gelişmeler, dünyanın başka bir yerindeki insanları ve işletmeleri hemen etkilemektedir. BS teknolojilerinin müşteriler, üreticiler ve tüketiciler tarafından etkin bir şekilde kullanılması; mal ve hizmet üretimini, bunların tüketicilere ulaştırma sürecini ve pazar koşullarını etkilemiştir. İşletmeler pazar koşullarının ve artan rekabetin neden olduğu hızlı değişime ve sürekli iyileşmeye uyum sağlamak zorundadır. Gelecekte ayakta kalacak işletmeler, tüketicilerinin bireysel taleplerine hızlı cevap verebilen işletmeler olacaktır (Ventura, 2003:78). Bunları sağlayabilmenin en önemli şartlarından biri; BS teknolojilerini işletmenin tüm faaliyetlerinde etkin bir şekilde kullanarak, işletme faaliyetlerinde yeni bir süreç başlatmaktır. Bilişim sistemlerinin işletme performansına etkileri şu dört başlık altında incelenecektir: BS'nin işletme yapıları ve iş

süreçlerine etkileri, BS'nin işletme stratejileri üzerine etkileri, BS'nin pazarlamaya etkileri ve BS'nin toplam kalite yönetimi üzerine etkileri.

5.1. Bilişim Sistemlerinin İşletme Yapıları ve İş Süreçlerine Etkileri

İşletmeler; maliyetleri düşürmek, itibar kazanmak, pazar payını, kâr payını ve performansını arttırmak için yeniden yapılanma uygulamalarına karar vermektedirler. Bunun için de işletme yapısı ve iş süreçlerinin yeniden yapılandırılmasında önemli bir etkisi olan BS teknolojilerini kullanmaktadırlar. İşletmelerdeki önemli iş süreçleri; üretim faaliyetleri, pazarlama ve satış, siparişlerin işlenmesi, mal ve hizmetlerin tüketiciye ulaştırılması, satış sonrası hizmetler ve müşteri ilişkileri olarak sıralanabilir. BS teknolojilerinin genel amacı; sistem verimliliğinin artırılması, müşteri tatmininin sağlanması, maliyetlerin azaltılması, bilgi kaynaklı yeni ürünlerin ortaya çıkarılması ve rekabet gücünün artırılmasıdır. BS'nin etkin kullanımı, birimler arasındaki verimliliği artırır ve istikrarla kurum içinde işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için yapılan faaliyetlere yardımcı olur (Dönmez, 2007: 96).

5.2. Bilişim Sistemlerinin İşletme Stratejileri Üzerine Etkileri

İşletme içinde ve işletme dışında oluşturulan stratejilerin önemli bir kısmını BS teknolojileri oluşturmaktadır. Bilgi işlem, iletişim ve otomasyon alanlarında yaşanan gelişmeler işletmeler arası bilişim faaliyetlerinde ve iş yapma süreçlerinde yeni dönüşümlere sebep olmaktadır. Bunun yanında; bilgisayar donanım özelliklerinin her geçen gün daha da gelişmesi, maliyetlerin azalması ve grafik programlama teknikleriyle hazırlanan yazılımların kullanıcılar tarafından kolayca kullanılabilir hale gelmesi BS teknolojilerinin stratejik kullanımında etkili olmuştur (Akın,1998:244).

BS teknolojileri; işletmelerde stratejik olarak rekabet avantajı sağlamak, verimliliği ve performansı artırmak, yönetim ve organizasyonda yeni yöntemler geliştirmek ve yeni iş alanları yaratmak üzere kullanılabilir. Ancak geçmişte pek çok örgüt bilişim teknolojilerinin, stratejik amaçlar için kullanımının önemini yeterince kavrayamamışlardır. Bu konunun önemini kavrayan az sayıda işletme ise bilişim teknolojilerinin stratejik kullanımı sayesinde rakiplerinin önüne geçmeyi başarmıştır. Günümüzde bilişim teknolojilerinin stratejik amaçlı kullanımının önemi, işletmeler tarafından daha iyi kavranmıştır (Demirhan, 2014:115).

BS teknolojilerinin işletmenin bünyesinde kilit rollerden birini üstlenmesi, bu teknolojilerin yalnızca basit ofis otomasyonu sistemleri olarak görülmeleri yerine, genel stratejinin bütünleyici bir unsuru olarak algılanmasıyla mümkün olmaktadır (Akın, 1998: 249).

5.3. Bilişim Sistemlerinin Pazarlamaya Etkileri

İşletmelerin BS'ni uygulamalarında elde ettiği kritik başarı faktörü, işletme fonksiyonlarının bu sistemlerle bütünleşebilme yeterliliğini gösterir. Pazarlama; BS'nin işletmeyle bütünleşmesinde, işletmenin etkinliğini ve verimliliğini artırmasında rekabet avantajı sağlar. Esnek bilgi akışı ile siparişlerin, ürünlerin, süreçlerin ve donanımların doğruluğu ve erişilebilirliği sağlanmaktadır. Bu sayede işletmenin ve müşterilerin ihtiyaçlarına daha hızlı bir şekilde cevap verilebilmektedir (Bhatt, 2000: 1331-1359).

Teknolojinin pazarlama için sağladığı imkânlar arttıkça, BS teknolojilerinin; üretim, hizmet ve kurumsal iş akışının, pazarlama stratejilerine olan etkileri de artacaktır. BS kullanımının son zamanlarda hızla artması, bu sistemlerin pazarlama stratejilerindeki önemini daha da artırmıştır. Bu nedenle; strateji biçimlendirme, oluşturma ve geliştirme süreçleri kısaltılmıştır. Yeni bilişim teknolojilerinin artan kullanımı ve her yere kolaylıkla ulaşabilme imkânı sağlaması, pazarlama uygulamalarını hızlandırıp, uygulama sürelerini kısaltmıştır. Buna göre; günümüz BS teknolojilerinin stratejik pazarlamada kullanılması temel bir gereksinim olmaktadır. Stratejik pazarlamada, işletmelerde bir zorunluluk haline gelen bilişim teknolojilerinin ihtiyaçlara göre işletmelere uyarlanması gerekmektedir. Bu sayede, rakiplere karşı avantaj sağlanması, rakiplerden üstün hale gelmesi ve diğer stratejik amaçlara hizmet edilmesi hedeflenmektedir (Ranchhod ve Gurau, 2004: 250-256).

İşletmeler için önemli bir bilgi teknoloji sistemi olan BS, müşteri ilişkileri yönetimini, en yüksek seviyede gerçekleştirebilir. Sistemin bu tür iş birliğini mümkün kılması ileri görüşlü ve geleceğe yatırım yapan pazarlama yöneticileri için BS'ni öncelikli konular arasına sokmaktadır (Gök, 2005: 400-401).

5.4. Bilişim Sistemlerinin Toplam Kalite Yönetimi Üzerine Etkileri

Küresel rekabet ortamında işletmelerin başarısı; mal ve hizmet kalitesi, güvenilirliği, ürün çeşidi, müşteri hizmeti gibi konularda giderek artan müşteri beklentilerini karşılama yeteneklerine ve bu yeteneklerini artırmalarına bağlıdır. Bu nedenle işletmeler mevcut üretim sistemlerinde, uygun bir maliyetle kaliteli ve esnek bir üretim yapacak şekilde düzenleme yapmak zorunda kalmaktadırlar.

Küresel rekabetin artmasıyla, müşteriler dünyanın herhangi bir ülkesinde üretilmiş ürünler arasından kolayca seçim yapabildiklerinden dolayı kalite konusunda müşteri beklentileri her geçen gün daha da artmaktadır. Değişen pazar koşullarıyla kaliteye verilen önemin artması, kalitenin işletmelerde bir yönetim gibi algılanıp uygulanmasına zemin

hazırlayarak, “Toplam Kalite Yönetimi”nin modern bir yönetim modeli olmasını sağlamıştır (Güleş, 2000: 103).

6. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Bilişim sistemlerinin etkin kullanımı, işletmeler açısından her geçen gün daha da önemli hale gelmektedir. Sürekli değişen iş ve rekabet ortamında, varlıklarını sürdürmek zorunda olan işletmeler, bunu ancak olası yeniliklere hazırlıklı olarak başarabilirler. Son yıllarda yaşanan gelişmelerle, karmaşık bir hale gelen iş dünyasında yaşanan sorunlara çözüm olarak; BS ve teknolojileri, yeterliliği ve etkin kullanımı ön plana çıkmıştır. BS'nin işletme performansı üzerindeki etkisi, sürekli incelenen ve güncel bir konudur. Son on yılda BS kullanan işletme sayısı önemli ölçüde artmış, ancak bu sistemlerin ne kadar verimli kullanıldıkları konusu daha da önemli hale gelmiştir.

Bilişim sistemlerinin işletme performansına etkileri, çalışmada şu dört ana başlık altında incelenmiştir: BS'nin işletme yapıları ve iş süreçlerine etkileri, BS'nin işletme stratejileri üzerine etkileri, BS'nin pazarlamaya etkileri ve BS'nin toplam kalite yönetimi üzerine etkileri. Bu çalışma sonunda elde edilen bilgiler ışığında, bilişim sistemlerinin işletme performansına etkileri aşağıda maddeler halinde verilmiş ve işletmelere; BS'nin daha verimli kullanılabilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

BS sistemlerinin işletme performansına etkileri

- BS'nin getirdiği hız, yeni iş ilişkileri ve kolaylıklar, işletmeler açısından göz ardı edilemeyecek kadar önemlidir.
- BS; işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgilerin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, bir yerden başka bir yere iletilip, kullanıcıların hizmetine sunulmasında, işletmeye yeni imkânlar ve önemli avantajlar sağlamaktadır.
- BS teknolojilerindeki gelişmeler işletmelere; yeni pazarlara girmede, ürünlerini ve hizmetlerini sunmada, verimliliği artırmada, müşteri kazanımında ve müşteri sadakatinin sağlanmasında yeni fırsatlar sunmaktadır.
- BS işletmede; verimlilik, etkinlik ve kârlılık gibi maddi performans ölçütlerinin yanında, müşteri memnuniyeti gibi maddi olmayan performans ölçütlerini de olumlu yönde geliştirmektedir.
- Günümüzde BS kullanan işletme yöneticileri; coğrafi olarak buldukları yerin bir önemi olmadan, bilgisayar ağları üzerinden, birbirine bağlı ve farklı yerlerde bulunan proje ekipleri ve iş grupları ile sorunsuz bir şekilde çalışabilmektedirler.

- BS teknolojilerinin; işletmelerin yapı, yönetim, insan kaynakları, iş alanları gibi temel dinamiklerinde oluşturduğu pozitif etkiler, işletmelerin performanslarına olumlu yararlar sağlamaktadır.
- BS'ne işletmeler tarafından yapılan yatırımların maliyeti; BS'nin kullanımına bağlı olarak zaman içinde işletmenin performansına yansiyarak geri dönmektedir.

BS ile ilgili işletmeye öneriler

- Günümüzde birçok işletme yoğun olarak bilişim teknolojilerine yatırım yapmaktadır. Ancak BS'nin başarı ile uygulanmasında önemli olan; işletmelerin BS'ni işletme kaynakları ve çeşitli teknoloji uygulamalarıyla beraber kullanıp, performans artışı sağlayabilmeleridir.
- Küreselleşen dünyada işletmeler ayakta kalabilmek ve daha başarılı olabilmek için; BS ve teknolojilerini işletmenin tüm faaliyetlerinde etkin bir şekilde kullanarak, işletmede yeni bir açılım yaratmalıdırlar.
- Modern işletmeler, farklı amaçlar için farklı bilişim teknolojilerinden gerekli şekilde faydalanmaktadır.
- Rekabet ortamında; varlıklarına son veren işletmelerin en önemli başarısızlık sebeplerinden birinin de yeni teknolojileri etkin olarak kullanamamalarının olduğu unutulmamalıdır.
- İşletmeler, etkinliklerinin iyileştirilmesi ve değiştirilmesi sürecinde, BS teknolojilerini kullanmak zorundadırlar.

Kaynakça

- Abdul** Gader, A. H., and Kozar, K. A. (1995). "The Impact of Computer Alienation on Information Technology Investment Decisions: An Exploratory Cross-National Analysis," MIS Quarterly, December, pp. 535-559.
- Akal**, Z. (1998). *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 473, Baskı: 3, 1-368.
- Akdede**, S.H.ve Turan, Aykut H. (2008)."*Bilişim Sistemlerinin KOBİ'lerin Performansına Etkileri: Kaynak Temelli Yaklaşım İle Denizli İlinde Ampirik Bir Değerlendirme*". AÜ SBF Dergisi, Cilt. 634, pp. 1 - 28, ISSN: ,DOI:10.
- Akın**, H. B. (1998). *Bilişim Teknolojilerinin Evrimi ve Bilişim Teknolojilerinin Çağdaş İşletmelerde Stratejik Yönetim Üzerindeki Etkileri*. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, (8), 239-253.
- Akolaş**, D. A. (2004). "Bilişim Sistemleri ve Bilişim Teknolojisinin Küreselleşme Olgusu ve Girişimcilik Üzerine Yansımaları".Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.12 (2004): 29-43.
- Ata**, N. A. ve Parlakkaya R. (2004). *Genel Muhasebe-Dönem Sonu İşlemleri*. Atlas Kitabevi. Konya, s.8

- Bharadwaj, A.**(2000). “*A Resource Based Perspective on Information Technology Capability and Firm Performance: An Empirical Investigation*”. MIS Quarterly, 24/1: 169-196.
- Demir, V. ve Bahadır, O.** (2006). “*Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemlerinin Maliyetlere ve İşletme Performansına Etkileri*”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV). Cilt: 8, Sayı: 3, 57-70
- Demirel, Y.**(2007). *Bilgi ve Bilgi Paylaşımının İşletme Performansına Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. Yönetim Bilimleri Dergisi (5: 2). Journal of Administrative Sciences. Aksaray Üniversitesi 100.
- Demirhan, D.** (2014). *İşletmelerde Stratejik Bilgi Sistemleri Yönetimi ve Rekabet Üstünlüğü Elde Edilmesindeki Rolü*.
http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyaları/51/PDF2002_2_11.pdf, E.T:2014
- Dönmez, M. ve Bişkek K.** (2007). *İşletmelerde Bilişim Teknolojileri ve İşletme Performansı Üzerine Etkileri: Bişkek'te Seyahat Acenteleri Üzerine Bir Uygulama*, Kırgızistan – Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bişkek.
- Dulkadir, B ve Akkoyun B.**(2013). *Bilişim Teknolojilerinin İşletme Performansı Üzerine Etkileri ve Gaziantep İlinde Tekstil Sektöründe Bir Araştırma*. Gümüşhane Üniversitesi SB Elektronik Dergisi Sayı 7 Ocak
- Elibol, H.** (2005). “*Bilişim Teknolojileri Kullanımının İşletmelerin Organizasyon Yapıları Üzerindeki Etkileri*”, Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi, 13, ss. 155 - 162.
- Ertek, G. Aba, B.** (2012). “*Lojistik Bilişim Sistemleri (Logistics Information Systems)*”, Uluslararası Lojistik, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1593. Eds. Bülent Çatay and Gürkan Öztürk.
- Ganesh D Bhatt.** (2000). “*An Empirical Examination of the Effects of Information Systems Integration on Business Process Improvement*”. International Journal of Operations & Production Management, vol. 20, no.11, pp. 1331-1359.
- Gök, M.Ş.** (2005). “*ERP Sistemlerinin Firma Performansına Etkileri Üzerine Bir Saha Araştırması*”, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu. İstanbul; İstanbul Ticaret Üniversitesi, 25-27 Kasım.
- Gray, J. B., Matear, S.M. ve Matheson, P.K.** (2000). *Improving the Performance of Hospitality Firms*. International Journal of Contemporary Hospitality Management, 12/3, s.149 – 155.
- Gülcü, Aslan vd.** (2004). *Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi'nin Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Göreceli Etkinlik Analizi*. Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 5 (2), 87-104.
- Güleş, H. K.** (2000). “*Bilişim Sistemlerinin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri ve Önemi*”. Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Sayı:1.
- Hitt, L. and Brynjolfsson, E.** (1996). *Productivity, Business Profitability and Consumer Welfare: Three Different Measures of Information Technology Value*. Management Information Systems Quarterly, Vol. 20 No. 2, s. 121-42.
- Lubbe S.I.** (1994). *The impact of Information Technology (IT) on the financial performance of organizations in a developing country*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, UCT, Cape Town.

- Öncer, M.** (2000) "İşyeri Ortamında Çalışanların Performansını Etkileyen Fiziksel Çevre Koşulları". Verimlilik Dergisi, 2000/3:133-152; s.134.
- Özden, K.** (2006). *Kriz Ortamında Sürdürülebilir Performans İçin Nakit Yönetimi ve Bir Model Önerisi*. Kırgızistan Türkiye Manas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası Girişimcilik Kongresi, KTMÜ yayınları. No: 86, 527-543.
- Papazoglou, M. and Tsalgatidou, A.** (2000). "Business-to-Business Electronic Commerce Issues and Solutions", Decision Support Systems, Vol 29, s.74.
- Ranchhod, A. and C. Gurau.** (2004). *Qualitative Issues in IT and Organizational Processes in Implementing Marketing Strategies*. Qualitative Market Research, 7 (4), 250-256.
- Sarıhan, H. İ.** (1998). *Teknoloji Yönetimi*. İstanbul: Desnet Yayınları
- Sarıkaya, N.** (2003). *Toplam Kalite Yönetimi*. Sakarya: Sakarya Kitabevi,1-217.
- Silva, E.M.** (2001). *On Information Technology Investment. External Report, Kungäln Tekniska Högskolan (KTH)*. Department of Industrial Information and Control Systems, Royal Institute of Technology, Stockholm, Sweden.
- Tekin, M., Güleş H.K ve Ögüt A.** (2003). *Değişim Çağında Teknoloji Yönetimi*. Ankara:2. Basım, Nobel Yayınları.
- Turunç, Ö.**(2006). *Bilgi Teknolojileri Kullanımının İşletmelerin Örgütsel Performansına Etkisi Hizmet Sektöründe Bir Araştırma*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE.118
- Yahyagil, M.** (2001). "KOBİ'lerde Bilgisayar Teknolojileri Uygulamaları". İstanbul Ticaret Odası Yayını, Yayın No:2001-26.
- Yurdakul, C. ve Çağlayan U.** (1997). "Bilgi Teknolojileri Türkiye İçin Nasıl Bir Gelecek Hazırlamakta". Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Genel Yayın No: 361, Ticaret Basım Sanayi.

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK VE ETİKLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

ETHICS IN THE ACCOUNTING PROFESSION AND STUDIES ON ETHICS

Abdulkadir BİLEN¹
Yunus YILMAZ²

ÖZ

Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu nedenle mesleğin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının öneminin bilincinde olunması çok önemlidir. Muhasebe mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli değildir. Bu bağlamda meslek mensuplarının etik kurallarını içselleştirmesi, muhasebe etik çerçevesinde mesleğin yeniden tanımlanması ve kuralların geliştirilmesi gerekir. Bilindiği gibi son yıllarda bütün dünyada yaşanan olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Bu noktadan hareketle bu çalışmada muhasebe mesleğinde etik çalışmaları na yönelik yapılan düzenlemeler incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Muhasebe Mesleği, Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiği

ABSTRACT

The quality of the services provided in the accounting profession, the profession of financial data is accurate and reliable members of impartiality, confidentiality, honesty, integrity and accountability to comply with the rules of professional ethics depends. Therefore, in the conduct of professional codes of ethics of profession is very important to be aware of the importance. Of the accounting profession in carrying out effective legislation alone is not enough. In this context establishes to embody the ethics of profession, the accounting profession's ethical framework and identification of new rules need to be developed. As is known all over the world in recent years, the negative developments in all areas of society as well as ethical and confidence in the accounting profession has brought the debate. From this point, the study of ethics in the accounting profession in the arrangements made for the work were examined.

Key Words: Ethics, Ethical Behavior, Profession Ethics, the Ethics of Accounting Profession.

¹ Dicle Üniversitesi. İİBF. Doç.Dr. e-mail: abilen@dicle.edu.tr

² Dicle Üniversitesi. İİBF. Öğr.Gör. e-mail: yunus.yilmaz@dicle.edu.tr

1. ETİK KAVRAMI

Etik sözcüğü, Yunancada gelenek görenek anlamına gelen “Ethos” sözcüğünden gelmektedir. Genel olarak etik, doğruyu yanlıştan, iyiyi kötüden ve yararlıyı zararlıdan ayıran uyulması gereken ilke ve kurallardır. Etik “insan eylemlerini ahlaki bakımından değerli veya değersiz kılan”ın ne olduğunu araştıran felsefi bir disiplin olarak kabul edilmiştir (Gözener, 2008:4). Kısa bir ifade ile etik, doğruyu yanlıştan ayırtetme yeteneği ve doğru olanı yapma sorumluluğu anlamına gelmektedir.

Bireyler ya da gruplar görevlerini yerine getirirken, çeşitli nedenlerle sık sık ikilemlerle karşılaşır. Bu açıdan etik, ikilem ve açmazlarda bireyin ya da grubun davranışlarında neyin doğru neyin yanlış olduğunu gösteren moral, ilke ve değerlerin bütünüdür.

“Bir insanı ahlaki değerlerden yoksun olarak eğitmek, toplum için tehdit yetiştirmektir” bu yargı bir asır önce Theodore Roosevelt tarafından ifade edilmiştir(M. Low ve Diğ, 2008: 223).

Toplum tarafından uyulması zorunlu olan kuralların yasalara bağlanması gerekir. Ancak etik değerlere ilişkin kuralların yasalara bağlanması oldukça zordur. Çünkü aldatma, çalma ve dolandırma gibi kurallar yasaya bağlanabilirken nitelikleri itibariyle doğruluk, fazilet ve fedakârlık gibi değerlerin yasalara bağlanması neredeyse imkânsızdır.

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Muhasebede etik, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğüünün simgesidir. Diğer bir ifadeyle muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarını da dikkate alarak güvenilir bilgilerin sunulması için uyulması gereken kurallar bütünü şeklinde ifade edilebilir (Daştan, 2009:285) . Muhasebe mesleği sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için mesleğin etik kuralları çerçevesinde yürütülmesi gerekir.

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebe mesleğinde, kamusal sorumlulukların tam olarak yerine getirilmesinde mesleki bilgi ve tecrübe yeterli değildir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi; bilgi, deneyim ve mesleki etik kurallarına uyuma bağlıdır. Diğer bir ifade ile finansal verilerin doğru ve güvenilir olup olmaması meslek

mensuplarının etik kurallarından sapmamalarına bağlıdır. Yapılan bir araştırmada meslek mensuplarının etikten saptmaya zorlayan en önemli baskı grubu mükellefler olduğu saptanmıştır.

Muhasebe meslek mensupları, muhasebe eğitimi ile birlikte etik eğitimini de alması gerekir. Muhasebe mensuplarının etik davranışları üzerine pek çok çalışma yapılmıştır. Ancak yapılan çalışmaların sonuçlarının eğitim programlarına yeterince yansımadağını göstermektedir.

Son yıllarda yaşanan olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Herhangi bir mesleğin ifasında meslek elemanları mesleki etiğe ne kadar bağlı kalırlarsa o mesleğe olan güven ve saygınlık o kadar artacaktır. Muhasebe bir bilgi sistemidir. Sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması olumlu kararların alınmasına yardımcı olacak bu da kaynakların verimli ve adil kullanımını sağlayacaktır. Meslek mensubu, devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir alanda sorumlulukları olan kişidir. Edindiği bilgi ve deneyimini, bunu talep edenlere muhasebe mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar ve açıklamalar çerçevesinde sunmalıdır. Meslek mensubu bu görevi yerine getirirken zaman zaman ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir. Bu problemleri gidermede mesleğin gerektirdiği meslek etiği önemli bir rol oynar.

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları vergi gelirlerinin toplanması, mesleki bilgi ve tecrübenin işletme yönetimlerine sunulması ve kayıt dışının önlenmesi gibi konularda çok önemli bir role sahiptirler. Muhasebecilerin topluma karşı olan sorumlulukları diğer mesleklere oranla daha fazladır.

Muhasebe meslek mensuplarının davranışlarını şekillendiren temel faktörler yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik kurallarıdır. Muhasebe meslek mensupları mesleği icra ederken genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve temel kavramları çerçevesinde yürütür. Temel kavramlardan biri olan “*sosyal sorumluluk kavramı*” diğer kavramlar içinde etik ile bire bir ilişkili bir kavram olup, etik kurallarına uyumu zorunlu kılmaktadır.

Dünyadaki en eski meslek mensuplarından biri olan muhasebe meslek mensupları, kamusal hizmeti yerine getirirken olaylara hem mükellef hem de hazine açısından bakarlar. Bu nedenle meslek mensubu mükellefin yanında devlete, topluma ve meslek kuruluşlarına karşı hem sorumluluk taşır hem de bunlarla sorunları vardır.

Yapılan araştırmalar muhasebe meslek mensuplarının tamamına yakını etik konusunu önemsemekte ve bu konuda eğitimin gerekliliğine inanmaktadırlar. Araştırmaya göre muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiştir (Yıldız, 2010 :177).

Muhasebe mesleğinde neden etik olmalı? (<http://www.yyu.edu.tr/abis/admin/dosya/4558>).

- Muhasebe meslek mensupları açasından etik, moral ilkeler sisteminin çalıştırılması, müşteriler, toplum ve diğer muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi için,
- Muhasebe mesleğinin öneminin toplumun refahı açasından diğer mesleklerin taşıdığı önemden daha çok olduğu için,
- Doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak ve tutarlı-doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını belirlemek için,
- Değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemleri çözmek için,
- Mesleki etik kuralları geçerliliği ayrıca toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı güveninin ve saygınlığının artması için,
- Mesleği toplumun gözünde küçük düşmeye karşı korumak ve yüceltmek için gereklidir.

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili daha fazla bilgiye duyulan ihtiyaç muhasebe mesleğinin önemini gün geçtikçe artırmaktadır. Muhasebeden alınan bilgilerin doğru, tarafsız ve güvenilir olarak hazırlanması hem işletmeler hem de devlet açasından son derece önemlidir. Muhasebe, finansal raporlama ve denetim, işletmelerin ve doğal olarak ülke ekonomilerinin gelişiminde önemli fonksiyonlar üstlenmektedir. Sağlıklı ve güvenilir finansal raporlama, sağlıklı bir ekonominin temel taşlarından biridir.

Muhasebe mesleği, bu mesleğe gönül verenler tarafından mesleğın doğasından kaynaklanan pek çok soruna rağmen özveriyle sürdürölmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının meslektaşlar arasındaki yoğun rekabet, ücret yetersizliği, tahsilat, mevzuatın sürekli değişmesi, kalifiye eleman bulamama, korsan muhasebecilik ve iş yoğunluğu gibi onlarca sorunu bulunmaktadır.

3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Muhasebe meslek etiği, muhasebecilerin iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kuralların bütünüdür. Muhasebe etik kurallarla ilgili ulusal ve uluslararası birçok düzenleme yapılmıştır. Muhasebe etiği ile ilgili ilk çalışma 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından başlatılmıştır. 1998 yılında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) “Muhasebe Mesleği için Meslek Yasası”nı çıkarmıştır. Türkiye de ise etik ile ilgili düzenlemeler, Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim tüm dünya ülkeleri gibi ülkemizin de sosyal, ekonomik ve hukuksal yapıyı derinden etkilemiştir. Bu suretçe küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları muhasebe ve denetim mesleğinde etik düzenlemelerini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda Avrupa Birliği bünyesinde hukuki düzenleme ve yasal uyumlaştırmada özellikle muhasebe ve denetim en öncelikli gündem konuları olarak göze çarpmaktadır (Aksoy, 2005:17). Küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları finansal bilgilere ve bağımsız denetim şirketlerine olan güveni sarsmıştır. Kaybedilen güvenini tekrar sağlamak üzere 2002 yılında ABD’de 11 ana başlıktan oluşan SOX Yasası çıkarılmıştır (U:S:SEC, The Sarbanes-Oxley Act of 2002). SOX Yasası, ABD’de muhasebe ve denetim anlamında dünyadaki en önemli yasalardan birsidir. SOX Yasası uygulamada etkisini hemen göstermiş muhasebe ve denetimde etik çalışmaları dahil tüm yasal düzenlemelerde dikkate alınan küresel bir dönüm noktası haline gelmiştir (Aksoy, 2006:10).

ABD’de Aralık 2001’de enerji piyasasının en büyük şirketi olan Enron ile başlayan ve dünyadaki diğer gelişmiş ülkelerdeki şirketlerle devam eden küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları muhasebe mesleğinde etik konusunun değer kazanmasına yol açmıştır. Etik olmayan muhasebe uygulamalarının önlenmesine yönelik olarak uluslararası kuruluşlar tarafından bir takım önlemlerin alınması yoluna gidildiği görülmektedir. Bu konuda ABD’de Sarbanes-Oxley kanunu başta olmak üzere birçok yasal düzenleme yürürlüğe konulmuştur.

3.1. Uluslararası Alandaki Düzenlemeler

Muhasebe meslek birliklerinin yayınlarında yoğun bir şekilde etik kavramı üzerinde durulmaktadır. Başta ABD olmak üzere uluslararası alanda muhasebe mesleğinde etikle ilgili çalışmalar üç başlık altında toplanabilir.

- Şirketlere etik memurlarının atanması,
- Etik konusunda muhasebe meslek birliklerinin yayınları,
- Şirket yıllık genel kurullarında gündeme etiğin dahil edilmesi.

3.1.1. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Amerika’da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur.

Mesleki Davranış Yasası’nda 6 prensip ve 11 tane de kural vardır. Bunlar:

Sorumluluk: Meslek mensupları mesleklerini icra ederken mesleki duyarlılık ve moral değerleri göz önünde bulundurmalıdırlar.

Kamu Yararı: Üyeler kamu yararına hizmet etmek zorundadırlar ve kamu güvenini sarsacak davranış içinde bulunamazlar.

Dürüstlük: Kamu yararını sağlamaya yönelik olarak meslek mensupları mesleki sorumluluklarını dürüst bir şekilde yerine getirmek zorundadırlar.

Tarafsız ve Bağımsız Olma: Meslek mensubu müşterilerine hizmet sunarken tarafsız olmalı ve hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içinde olmamalıdır.

Özenli Çalışma: Meslek mensubu görevini özenle yerine getirebilmek için teknik ve ahlaki meslek standartlarını incelemeli, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeye çalışmalıdır. Ayrıca mesleki sorumluluklarını disiplinli ve düzenli bir çalışma içerisinde yerine getirmelidir.

Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği: Meslek mensubunun sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği Mesleki Davranış Yasası'nın prensipler bölümünde açıklanmıştır. Bu nedenle meslek mensubu sunulan hizmetin kapsamı ve niteliğini belirlemek için bunları incelemek durumundadır.

Bağımsızlık: Meslek mensubu mesleğini icra ederken ilgili firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı bulunduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içerisinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığına bulunması ve hukuki bir ihtilaf olması bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya muhasebeci denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır.

Dürüst ve Tarafsız Olma: Meslek mensubu işleri yaparken dürüst ve tarafsız olmalıdır.

Genel Standartlar: Tüm üyelerin uyması gereken 4 tane genel standart vardır. Bu standartlar; mesleki yeterlilik standardı, mesleki özen standardı, planlama ve denetleme standardı ve yeterli ve geçerli veri standardıdır.

Standartlara Uyuma: Üyeler mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadır.

Muhasebe Prensipleri: Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve tüm üyeler için geçerlidir.

Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği: Muhasebeci edindiği bilgileri müşterinin izni olmadan açıklayamaz. Mahkeme çağrısı olması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

Şarta Bağlı Ücret: Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik olarak ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.

Uygunsuz Davranışlar: Uygunsuz davranışlar meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlardır. Bu davranışlar şunlardır;

Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri: Meslek mensubu yanlış ve aldatıcı reklam ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş yapmak kesinlikle yasaktır.

Komisyon ve Danışma Ücretleri: Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için veya başka bir meslektaşına tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

Mesleği İcra Biçimi ve İsim: Bu kurala göre meslek mensubu mesleğini icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.

3.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından “*Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları*” yayımlanmıştır. 18 bölümden oluşan bu kuralların 7 bölümü bütün muhasebecilere, 7 bölümü serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere, 4 bölümü de bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanabilir.

Bütün muhasebecilere uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır;

- Doğruluk ve tarafsızlık,
- Ahlak çatışmalarının çözümlenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi uygulaması,
- Sınır ötesi faaliyetler, yani bölgesel teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği,
- Tanıtım.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır;

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar,
- Ücretler ve komisyonlar,
- Serbest muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar,
- Diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler,

- Kamu yararına uygulamalar,
- Reklam ve teşvik.

Bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise şunlardır;

- Sadakat çatışması,
- Meslektaşlara destek,
- Mesleki yeterlilik ve bilginin sunuluşu.

3.1.3. İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) iç denetim hizmetinin gelişmesi için çeşitli standartları uygulamaya koymuştur. Bu standartlar; bağımsızlık, mesleki yeterlilik, denetim faaliyetinin kapsamı, denetimin gerçekleştirilmesi ve iç denetim departmanı yönetimidir. Bu standartların tamamı Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği tarafından Türkçe'ye çevrilip yayınlanmıştır.

4. TÜRK MUHASEBE UYGULAMALARINDA ETİK ÇALIŞMALARI

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetleri yürütürken diğer meslek mensupları, mükellefler ve kamu kesimi ile ilişkilerini etik kurallarına bağlanması mesleki faaliyetlerin kalitesini artıracaktır. Kamu hizmeti niteliğini taşıyan muhasebe mesleğinin etik değerlere bağlı olmamaları düşünülemez. Çünkü etik değerler meslekleri meslek yapan, mesleklere kişilik kazandıran mesleği belli normlara kavuşturan değerlerdir. Bu bağlamda muhasebede oluşturulan etik değerler meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade eder.

4.1. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Yayınlarda Etik

1992 tarihinde Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan yayında 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'de (MSUGT) 12 temel muhasebe kavramları açıklanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı ve tam açıklama kavramı, özün önceliği kavramı MSUGT göre muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdendir (Ünsal, 2008:6).

Birinci kavram olan “sosyal sorumluluk kavramı” diğer kavramlara göre etik ile bire bir ilişkili bir kavram olup, etik kurallarına uyumu zorunlu kılmaktadır. Bu kavramı diğer tüm

kavram ve ilkelerin uygulamışlarındaki etkinliği doğrudan etkilemektedir sosyal sorumluluk kavramı meslek mensubunun üstlendiği sorumluluğu yerine getirmesini, muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını ifade etmektedir (Selimoğlu, 2006:444).

4.2. 3568 Sayılı Meslek Kanununda Etik

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda meslek etiği ve meslek ahlâkı olarak ayrıca düzenlenmiş bir kavram olmayıp, uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yer almıştır. Genel anlamda etikle ilgili mesleki düzenlemeler; bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklam yasağı, sır saklama vb. unsurları içermektedir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu;

Madde 1. Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak.

Madde 2. Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar

Madde 3. Unvanların haksız kullanılmaması

Madde 4. Genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar)

Madde 11 Yemin

Madde 12 Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar

Madde 13 Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve işbirliği dahi yapılamayacağı

Madde 29 Mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumak

Madde 43 Meslek sırları

Madde 44 Reklam Yasağı

Madde 45 Yasaklar (ticaret yasağı, hizmet akdi vb.)

Madde 46 Ücret

Madde 48 Disiplin suçları

4.2. TÜRMOB Tarafından Çıkarılan Yönetmenliklerde Etik

TÜRMOB, 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmenlik yayınlamıştır. Bu yönetmelikte etik ile ilgili bazı hükümlere yer verilmiştir. Ancak etikle ilgili özel düzenleme TÜRMOB tarafından 2001 yılında Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı olarak yayımlanmıştır. TÜRMOB bu yönetmenlikle mecburi meslek kararlarını yayımlayarak etik kurallarının oluşturmasından öncülük yapmıştır. Bu yönetmenliğin ikinci bölümünde “*Genel Mesleki Standartlar*” başlığı altında etik kurallarını belirtmiştir. Bu kurallar:

- ✓ Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi
- ✓ Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık
- ✓ Sır Saklama
- ✓ Mesleki Özen ve Titizlik
- ✓ Sorumluluk
- ✓ Bağımsızlık
- ✓ Haksız Rekabet

Söz konusu yönetmelik yayımlanan yönetmenlikle değiştirilmiştir. 09.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de *SM, SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmenlik* çıkarılmıştır. Bu yönetmenliğin birinci maddesinde yönetmenliğin amacı “tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerde uymaları gereken asgari etik ilkelerini belirlemektir” şeklinde belirtilmiştir.

Bu yönetmenlikte etik ilkeleri üç bölümde ele alınmıştır.

Birinci bölümde tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gerekli kavramsal çerçeve sunulmaktadır.

İkinci bölümde bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir.

Üçüncü bölümde ise bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir. Tablo 1’de yönetmenlikte bildirilen üç bölümdeki ilkeler verilmiştir.

Tablo 1: Temel Etik İlkeleri, Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeleri

Temel Etik İlkeleri	Bağımsız Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları	Bağımlı Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları
Dürüstlük	Mesleki Atamalar	Potansiyel Çıkarlar
Tarafsızlık	Çıkar Çatışmaları	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
Mesleki Yeterlilik	İkincil Görüşler	Teşvikler
Özen	Ücretler ve Diğer Gelirler	Finansal Çıkarlar
Gizlilik	Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme
Mesleki Dayanışma	Hediyeler ve Ağırılama	
	Müşteri Varlıklarının Muhafazası	
	Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık	
	Bağımsızlık	

Muhasebe meslek mensuplarının etik eğitimi çok önemli mesleki konulardan biridir. Bu amaçla TÜRMOB tarafından Mart 2014 te “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bu Tebliğin amacı; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir.

4.3. Sermaye Piyasası Kanunu’nda Etik

Meslek etiği ile ilgili diğer önemli düzenlemede Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nin etik ile ilgili tebliğleridir. SPK, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. Kurul'un temel görevi;

- ✓ Sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını,
- ✓ Tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun da kamuoyunu aydınlatma çerçevesinde 1 nolu ve 16 nolu tebliğleri yayımlanmıştır. Bu tebliğlerde *meslek etiği* ile ilgili konular şunlardır:

- ✓ Mesleki Yeterlilik İlkesi
- ✓ Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması
- ✓ Mesleki Deneyim
- ✓ Bağımsızlık
- ✓ Sır Saklama
- ✓ Rekabet Yasağı
- ✓ Görev Değişiminde ve Kabulünde Sorumluluk
- ✓ Unvan Kullanımı

5. ETİK OLMAYAN MUHASEBE UYGULAMALARININ ETKİSİ

Muhasebe mesleğinin uygulanmasında çoğu meslek grubunda olduğu gibi ahlaki uygulamanın dışına çıkılarak meslek onuru ile bağdaşmayacak, kişisel çıkar amacı güdülen gerçekleştirilen bazı uygulamalar gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Çıkar amaçlı geliştirilen ve işletmenin mali tablolarının sonuçlarında istenilen yönde değişiklikler yapılması olarak tanımlanabilecek bu uygulamalar, etik olmayan muhasebe uygulamaları “creative accounting” olarak adlandırılmaktadır.

Son yıllarda mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmasının yanı sıra, etik değerleri taşımayan meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda ürettikleri bilgiler, kendilerinde var olan tecrübe ve bilginin kötü niyetli olarak kullanıldığını göstermektedir. Mesleki bilgi ve tecrübe ile işin gerektirdiği kuralları iyi bilen meslek elemanları bu kuralların uygulanmasında yer alan boşlukları ve açıkları da çok iyi bileceklerinden geliştirecekleri farklı uygulamalar sonucu üretilen muhasebe bilgileri yanıltıcı ve yanlış sonuçları içerecektir.

Etik olmayan muhasebe kavramını kısaca, finansal tablolara yapılan makyaj olarak tanımlamak mümkündür. Başka bir ifadeyle etik olmayan muhasebe, finansal tabloların işletmelerin durumunu olduğundan daha iyi gösterilmesi çabasına hizmet eden muhasebe uygulamalarıdır. Söz konusu uygulamalar, gerek muhasebe standartları, gerek Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri gerekse de yasal düzenlemelerdeki esnekliklerden faydalanmak suretiyle kazançlarını olması gerekenden fazla göstererek karar alıcılara firmaların finansal

tabloları aracılığıyla yanlış bilgi sunulmasına neden olmaktadır. Böylece şirketler etik olmayan muhasebe tekniklerini kullanmak suretiyle sürekli büyüyormuş gibi bir görünüş arz etmektedirler.

Etik olmayan muhasebe uygulamalarına başvuran şirketlerde gerçekleşmemiş gelirlerin kaydedilmesi, kar ya da zarar rakamlarının şişirilmesi, aktiflerin gerçek olmayan rakamlar ile gösterilmesi, borçların gizlenmesi, özel amaçlı şirketler kurulması ve bunlara ait hesapların bilanço dışında takip edilmesi ve benzeri uygulamalar yoluyla yatırımcılar ve diğer menfaat sahiplerinin aleyhine, hakim ortak ya da ilgili çıkar gruplarına menfaat sağlanabilir.

Hileli mali tablolar, firma bilgilerinde manipülasyon yapılması sonucunda söz konusu olmaktadır. Şirketlerin finansal tablolarının sonuçlarını olduğundan farklı göstermek amacıyla başvurdukları etik olmayan muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde genel olarak dört ana neden söz konusudur:

- Fiktif kar yaratılması
- Gelirlerin ayarlanması
- Vergiden kaçınma
- Borcu saklama.

Etik olmayan muhasebe teknikleri genel olarak iki ana başlık altında açıklanmaktadır.

- Dönem Karını Azaltıcı Nitelikteki Etik olmayan Muhasebe Uygulamaları
- Dönem Karını Artırıcı Nitelikteki Etik olmayan Muhasebe Uygulamaları

6. SONUÇ

Muhasebe mesleği sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için mesleğin etik kuralları çerçevesinde yürütülmesi gerekir. *En genel anlamıyla etik* doğruyu yanlıştan, iyiyi kötüden yararlıyı zararlıdan ayırma ölçütüdür. *Meslek etiği*, bir meslek grubunu oluşturan bireylerin arasındaki ve toplum ile olan ilişkilerini düzenleyen ilkler ve kuralların bütünüdür.

Muhasebe etiği ise muhasebe meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkilerini, mükellefle olan ilişkilerini ve devlet ile olan ilişkilerini düzenleyen ilkler ve kuralların bütünüdür.

Muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktır. Sunulan finansal bilgiler doğru ve güvenilir değilse bu bilgileri kullananlar sağlıklı kararlar alamazlar ve muhasebe sisteminden beklenen fayda sağlanamaz. Muhasebenin bilgi sunma işlevi göz önüne alındığında muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır.

Muhasebecilerin topluma karşı olan sorumlulukları diğer mesleklere oranla daha fazladır. Dolayısıyla, muhasebe mesleği açısından toplumun güvenini sağlamak önde gelen koşullardan biridir. Muhasebeciler de her meslek grubunda olduğu gibi, çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Çünkü muhasebe mesleği yürütülürken ele alınan konular, muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek mensuplarının yaşadıkları sorunlardan birini oluşturmaktadır. Bu olumsuzluklar karşısında muhasebe meslek örgütleri, meslek etiği kurallarını oluşturma ihtiyacı duymuşlardır. Bu amaçla muhasebe mesleğinde, oluşturulan etik kurallar ile ahlak dışı davranışlara bir sınır getirilmeye çalışılmış ve böylelikle belirsiz durumlara yol göstermesi amaçlanmıştır.

Etik olmayan muhasebe uygulamaları dönem karını azaltıcı veya artırıcı nitelikteki fiktif kar yaratılması, gelirlerin ayarlanması, vergiden kaçınma, borcu saklama gibi etik olmayan muhasebe uygulamaları ile yapılmaktadır.

Meslek etiği, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesidir. Meslek etiği kuralları, bu mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korur.

Mesleki etik kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasında yargıların temelini oluşturur.

Son yıllarda yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları etik ve güven problemini ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinde etikle ilgili olarak Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Bağımsızlık, sosyal sorumluluk, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, meslek unvanı ve yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler, ticari faaliyette bulunmama, hizmet akdi ile çalışmama, şarta bağlı ücret, reklam yasağı ve en az ücretin karşısında iş kabul etmeme gibi düzenlemeler hem ulusal hem de uluslararası alanda muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdir.

Kaynakça

- Aksoy** Tamer, AB Muhasebe Düzenlemeleri Dördüncü Direktifi, ASMMO Bülten, Temmuz-Ağustos 2005, S. 161, s. 17.
- Aksoy** Tamer, Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler, ASMMMO, BÜLTEN, Mart-Nisan 2006, S. 165, s. 10.
- Daştan**, Abdulkerim (2009) "Etik Eğitiminin Muhasebedeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlemesi" Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi CİLT XXCVI Sayı: 1.
- Evrin**, Gözener "Etik ve İşletme Etiği Üzerine" Eğitim Dergisi E-Eğitim, Bilim ve Sanat Dergisi, Mayıs Sayı:19Issn 1037-1785. 2008
- Yıldız**, Gülsevil, Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 156 Sayı: 36, Ağustos-Aralık 2010
- M. Low ve Diğ.**, "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 19, 2008,
- Selimoğlu**, Seval K, "Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik", Mali Çözüm Özel Sayı, 437-456. 2006
- TÜRMOB**, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ", 27 Mart 2014 PERŞEMBE, Resmî Gazete Sayı: 28954.
- U.S.SEC**, The Sarbanes-Oxley Act of 2002, (www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm).
- Ünsal**, Ahmet(2008), "İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci", KMU İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:14.
- http://www.yyu.edu.tr/abis/admin/dosya/4558/dosyalar/4558_24042013100008_81404.pdf, 23.04.2013,erişim:05.05.2014.

KARADENİZ GÜVENLİĞİ VE BUNUN AB GÜVENLİĞİNE ETKİLERİ

SECURITY OF THE BLACK SEA AND ITS EFFECTS OF THE EU SECURITY

Emre TÜYSÜZ*

ÖZ

Dünya, 21. yüzyıla girilmesiyle birlikte giderek hızlanan bir değişim geçirmektedir. Değişimin tek gerçek olduğu bu çağda yaşanan sürekli dönüşüm, özellikle güvenlik tehditlerinin ve tedbirlerinin değişmesine neden olmuştur. Bu bağlamda Soğuk Savaş döneminde bir barış denizi olarak kalan Karadeniz, uluslararası arenada iki kutuplu düzenin son bulmasıyla farklı bir anlam kazanmıştır. Yani uluslararası konjonktürde yaşanan değişim, Karadeniz bölgesine mücadele alanı olma özelliğini tekrar kazanmıştır. Bu noktadan hareketle Karadeniz güvenliği ve istikrarı, salt bölge ülkeleri için değil başta AB olmak üzere bütün dünya açısından büyük öneme sahiptir. Karadeniz'in değişen jeopolitiğine ilişkin farkındalıkla hareket etmeye çalışan Avrupa Birliği, son genişleme kuşağından sonra bölgede aktif biçimde hareket eden önemli küresel aktörlerden birisi hâline gelmiştir. Bu çerçevede Romanya ve Bulgaristan'ın Avrupa Birliği'ne katılmasıyla birlik sınırları Karadeniz'e ulaşmıştır. Bu çalışmanın amacı, Karadeniz güvenliği ve bunun AB güvenliğine etkilerini farklı açılardan analiz etmektir. Böyle bir analiz için, Karadeniz'e yönelecek tehditlerinin birliği nasıl etkileyeceğini de değerlendirmek gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Karadeniz, Güvenlik, Avrupa Birliği, İstikrar, Rusya

ABSTRACT

With entering 21th century, world is having an increasingly change. In this century where change is the only truth, the transformation cause especially changing of security threats and measures. In this point, at the time of Cold War, the Black Sea, which as the sea of peace, with ending bipolar system in international area, has gained a different meaning. So, with the change in international conjuncture, the Black Sea region has gained the feature of being the area of struggle again. From this point the Black Sea's security and stability, just not the region's country, in particular the EU, is very important for all the world. The EU, which is trying to move from awareness related to the Black Sea's changing geopolitics, became one of the moving actively important global actor in the region after recent enlargement. In this context European Union's borders has reached to the Black Sea with Romania and Bulgaria's accession of the EU. This study's purpose is to analyze in different sides the Black Sea's security and its effects of the EU security. For the analysis like that, the various threats which come from the Black Sea should evaluate how will effect the Union.

Key Words: Black Sea, Security, European Union, Stability, Russia

* Kocaeli Üniversitesi, Avrupa Birliği Siyaseti ve Uluslararası İlişkiler Programı Yüksek Lisans Öğrencisi,
e-posta: emre.t86@gmail.com

GİRİŞ

Avrupa'da barış ve istikrarı sürdürme amacıyla ekonomik temelli kurulan Avrupa Birliği (AB), 1990ların başında dünyada meydana gelen değişimlerden sonra gerçekleştirdiği genişlemelerle küresel güç olma iddiasını güçlendirmiştir. Bu genişlemelerden en önemlisi ve aynı zamanda en sorunlusu Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri ile Baltık ülkelerinden bir kaçını kapsayan beşinci genişlemedir. Ardından 2007 yılında Romanya ve Bulgaristan'ın katılımıyla AB'nin sınırları Karadeniz'e uzanmıştır. Şüphesiz bu genişlemelerin gerçekleşmesini sağlayan ve güvenlik açısından zorunlu kılan olay SSCB'nin dağılması olmuştur.

Soğuk Savaş dönemi boyunca bahsi geçen ülkeler Sovyetlerin baskısına maruz kalırken, bu baskının Avrupa sınırlarına dayanması komünizm korkusunu ensesinde hissedilen bir güvensizlik travması yaşatmıştır. AB hem bu ülkelerin isteğiyle hem de Rusya'nın tekrar güçlenerek aynı travmayı yaşatmasına engel olmak adına bu ülkeleri bütünleşmeye dahil etmiştir. Ancak yine Sovyetlerin dağılmasıyla ortaya çıkan nispi güç boşluğundan kaynaklanan gelişmeler, sınırları Karadeniz'e dayanan AB'nin güvenliğini de etkileme potansiyelini taşımaktadır.

Başka bir perspektiften Karadeniz sunduğu ekonomik fırsatların yanı sıra enerji arz güvenliğinin sağlanması için mevcut nakil hatları ile yeni projelere ev sahipliği yapacak olan önemli bir geçiş noktasıdır. Bu nedenle bölge Avrupa Birliği de dahil olmak üzere küresel ve bölgesel güçlerin rekabetine sahne olmakta ve gelecekte bu konumunun daha da önem kazanacağı öngörülmektedir. Ayrıca Karadeniz'in sorunlu bölgeler olarak bilinen Balkanlar ve Kafkasya ile iç içe olması ve buralarda ortaya çıkan istikrarsızlıklar bölgenin güvenliğini dolayısıyla AB'nin güvenliğini doğrudan etkileyecektir. Özellikle etnik çatışmalar ve sınır problemlerinden kaynaklanan güvenlik sorunları küresel güçlerin rekabetinden kaynaklanan güvenlik problemlerine dönüşmektedir. Nitekim yakın geçmişte yaşanan Güney Osetya Krizi bunun en somut örneğidir.

Son yıllarda Karadeniz'in gerek ekonomik gerek enerji bakımından gerekse de güvenlik ve mücadele açısından anlam kazanması bu çalışmanın önemini ortaya koymaktadır. Literatür taraması yönteminin kullanıldığı çalışmada, Karadeniz güvenliği ve bunun AB güvenliğine etkileri; Karadeniz'de küresel aktörlerin mücadelesi, enerji arz güvenliği ve AB'nin Karadeniz politikası ekseninde analiz edilmiştir.

1. Karadeniz Güvenliği ve Bunun AB Güvenliğine Etkileri

1.1. Karadeniz Jeopolitiği

Karadeniz, Avrupa'nın doğusu ile Balkanlardan Kafkaslara ve Orta Asya'ya uzanan ekseninde Türk Boğazları ile Ege ve Akdeniz'den ayrılan kapalı bir denizdir. Rusların tarih boyunca açık denizlere açılmak için mücadele yürüttüğü Karadeniz, stratejik ve jeopolitik anlamda çok büyük öneme sahiptir. Zira Main-Tuna Kanalıyla Kuzey Denizi'ne, Dinyeper ve Dinyester Nehirleri ile Baltık içlerine kadar uzanan Karadeniz, Don ve Volga Nehirleri'nin birleştirilmesi ile Hazar Denizi'ne kadar uzanmaktadır. Bu bağlamda Karadeniz Romanya, Bulgaristan, Moldova, Gürcistan, Azerbaycan, Kazakistan ve Türkmenistan için tek denize açılış kapısı iken, Dinyeper ve Dinyester Nehirleri Beyaz Rusya, Moldova ve Polonya'nın Karadeniz'e ulaşımını sağlamakta, Ren-Main-Tuna Nehirleri'nin birleştirilmesi Hollanda, Almanya, Avusturya, Slovakya, Macaristan, Hırvatistan ve Sırbistan'ın Karadeniz'e ulaşımına imkân vermektedir. (Duran, 2001 :38-49) Böylece kıyıdaş devletlere olduğu kadar kıyıdaş olmayan devletlere de hareket kabiliyeti sağlamaktadır. Ancak kıyı devletleri olan Rusya, Ukrayna, Türkiye, Romanya, Bulgaristan ve Gürcistan arasında bir denge kurularak diğer ülkelerin bu dengeyi bozacak hareketleri kısıtlanmıştır. Buna ilave olarak İkinci Dünya Savaşı sonrasında Sovyetler, Orta ve Doğu Avrupa ile Kafkaslarda elde ettiği nüfuz sayesinde Karadeniz'de statükoyu değiştirmeye çalışsa da başarılı olamamıştır. Bunun aksine Soğuk Savaş dönemi boyunca sürecek olan denge ve istikrar korunmuştur.

Başka bir perspektiften Karadeniz'in Avrupa'nın alt bölgelerinden Balkanlar ve Orta Asya'nın alt bölgelerinden Kafkaslarla iç içe olması ve anılan bu bölgelerin etnik, din farklılıkları nedeniyle çatışma alanları olması veya çatışma potansiyeli taşıması ile başta bölgesel aktörler olmak üzere, AB güvenliğini de doğrudan etkileme kapasitesine sahip olduğu düşünülmektedir. Ayrıca Sovyetlerin yıkılmasıyla Karadeniz'de ortaya çıkan güç boşluğu beraberinde uyuşturucu, silah kaçakçılığı ve yasadışı göç gibi yasadışı faaliyetlerin artmasıyla AB'nin istikrarını sarsabilecek potansiyel güvenlik tehditlerini taşımaktadır (Kempe and Klotzle, 2006: 4-6). Bu nedenlerden ötürü bu bölgenin istikrarı AB için hayati öneme sahiptir.

1.2. Karadeniz'de Küresel Aktörlerin Mücadelesi

Soğuk Savaş döneminde Doğu ile Batı Blokları arasındaki sınırlardan biri olan Karadeniz, uluslararası arenada iki kutuplu düzenin son bulmasıyla farklı bir anlam kazanmıştır. Uluslararası konjonktürde yaşanan değişim, tarihsel sürecin çeşitli aşamalarında olduğu gibi Karadeniz bölgesine mücadele alanı olma özelliğini tekrar kazanmıştır. Bununla birlikte böl-

genin bu özelliği kazanmasında birçok faktör etkilidir. Bu faktörlerin ilki küresel güvenlik algılamalarındaki değişime koşut olarak “*güvenliğin bölgeselleşmesi*” dir. Başka bir deyişle dünyanın bakiye kalan bölgelerinde olduğu gibi Karadeniz bölgesinin yeni tehdit öğelerini barındıran bir bölge olduğu düşünülmektedir. İkinci faktör Avrupa- Hazar Havzası- Orta Asya ekseninde enerji kaynaklarının arzı için transit geçiş bölgesi olması nedeniyle giderek artan ölçüde önem kazanmasıdır. Bu bağlamda ortaya çıkan üçüncü etken ise bölge üzerinde yaşanan paylaşım/hegemonya kurma mücadelesi veya rekabetidir. Son faktör ise Rusya Federasyonu’nun (RF) geri çekilmesi üzerine diğer küresel veya bölgesel aktörlerin oluşan boşluğu doldurma gayretidir. Özellikle ABD, Geniş/Büyük Ortadoğu Projesinin bir parçası olarak bu coğrafyada nüfuz elde etmek için SSCB ardılı devletleri Batı çizgisine yaklaştırmak ve Karadeniz’in en güçlü devleti olan Rusya Federasyonu’nu çembere almak gayretindedir. Bu çerçevede bölge dışı devletlerin önünde en büyük olan Türk Boğazlarının rejimi, ABD ve liderlik ettiği NATO tarafından değiştirilmek isteniyor. Bölgede ABD ile çıkarları büyük oranda örtüşen AB bu çabaları desteklemekle kalmayıp zaman zaman inisiyatif almaya çalışmaktadır.

Öte yandan Soğuk Savaşın sona ermesiyle Karadeniz’de konjonktürün Batı lehine değişmesi, 11 Eylül sonrası bölgedeki mücadeleyi şiddetlendirmiştir. Bu ortamı fırsat bilen ABD Karadeniz’de etki alanı elde etmek için 2001den beri Akdeniz’de yer alan NATO’nun Aktif Çaba Harekâtı’nı terörle mücadele gerekçesi ile Karadeniz’e doğru genişletmeye çalışmıştır. Türkiye ve Rusya bu girişime birlikte muhalefet etmiş, Türk yetkililer böyle bir adımın Karadeniz’de gereksiz yere gerilim doğurabileceğine işaret etmiştir. Ayrıca Türkiye, Karadeniz’de terör tehdidine karşı mevcut oluşumların mücadele edebileceğini savunmuştur. Bu oluşumlar 2001’de teşkil edilen Karadeniz İşbirliği Görev Grubu (BLACK SEA FOR) ve 2004’te faaliyete geçen Karadeniz Uyum Harekâtı (BLACK SEA HARMONY)’dir. (Karaağaçlı, 2011: 2) Bu durumda, Karadeniz Havzasına hükmetme veya tek bir gücün hükmetmesini engelleme adına küresel ve bölgesel aktörlerin sürdürdüğü rekabeti uluslararası örgütler aracılığıyla yürüttükleri şeklinde çıkarsama yapmak mümkündür.

Belirtildiği üzere bölge devletlerinin çoğunun Batılı demokratik sistemlere yönelerek ekonomik ve siyasi istikrar araması ve bölgedeki jeopolitik güç boşluğu, AB ve ABD’ye bölgede etki sahası yaratma fırsatını vermiştir. Ayrıca bu güçler, SSCB’nin Rusya’nın eski gücüne kavuşmasını engellemek ve enerjideki monopolü kırmak dolayısıyla Rusya’nın bölge devletleri üzerindeki kontrolünü zayıflatmak için çaba sarf etmektedir. ABD’nin “*Yeni Dünya Düzeninde*” Rusya’yı çembere alma gayretinin amacı budur. Bu açıdan AB’nin de desteğiyle Karadeniz sahilleri boyunca yaşanan reformlar, Gürcistan’daki Güller Devrimi ve ardından

Ukrayna'daki Turuncu Devrim ABD'nin stratejik hesapları ile uyuşmaktadır (Jackson, 2005: 3).

Öte yandan Bulgaristan ve Romanya'nın 2004'de NATO'ya üye olması ile ABD'nin Karadeniz havzasında nüfuz elde etme uğraşı giderek artan ölçüde hızlanmıştır. 2006 yılında Bulgaristan'la bir savunma işbirliği antlaşması imzalayan ABD, Romanya ile de balistik füzelerle karşı konuşlandırılacak bir savunma kalkanı üzerinde işbirliğine varmışlardır. Bu işbirliği doğrultusunda Romanya'ya 2015 yılında kıyı konuşlu radar sistemi ve kara konuşlu füze bataryaları yerleştirilecektir. Son olarak ABD'nin her iki ülkede de askeri üs bulundurduğu unutulmamalıdır (Karaağaçlı, 2011: 2).

Bulgaristan ve Romanya'nın AB ve NATO'ya üye olmaları, Gürcistan ve Ukrayna'da yaşanan devrimlerin ardından her iki ülkenin AB ile işbirliğinin giderek artması ve NATO'ya katılmaları ile Rusya kuşatılmışlık duygusunu iyiden iyiye hissetmiştir (Çelikkpala, 2010: 5-7). Ancak aynı dönemde V. Putin'in Rusya'da iktidara gelmesiyle yaşanan iç politik reformların ve dış politikada enerji fiyatlarını muazzam şekilde artırarak ekonomisinin güçlenmesi ve yine enerjiyi nüfuz aracı olarak kullanması sayesinde Rusya'nın bu atmosfere tepkisi oldukça sert olmuştur. Nitekim 2008 yılında Kafkasların Karadeniz'e çıkış noktası olan Gürcistan'a askeri müdahalesi, Rusya'nın uluslararası sistemde bölgesel ve küresel bir güç olduğunun ispatı olarak kabul edilmektedir. Bu tarihten sonra Rusya, arka bahçesi ve hayati çıkar sahası olarak addettiği Post-Sovyet bölgesinde gerçekleştirilecek her türlü dış müdahaleye karşı askeri kuvvete başvurmaktan çekinmeyeceğini ilan etmiştir (Karabağ, 2009: 4).

1.2.1. Güney Osetya Krizi

1998 yılında Rusya'da meydana gelen ekonomik kriz nedeniyle uluslararası politikada büyük güç kaybına uğramış ve yakın coğrafyasındaki gelişmeleri izlemekle yetinmiştir. Ancak Vladimir Putin'in iktidara gelişiyle her şey değişti. Zira Putin'in iktidara gelmesiyle birlikte Post-Sovyet bölgesi devletleri ile olan ilişkiler Rusya Federasyonu'nun dış politika öncelikleri arasında birincil konuma getirildi (Karabağ, 2009: 3). Rusya'nın Post-Sovyet bölgesinde nüfuz elde etme çabası ise Alexander Dugin'in (2003) katkılarıyla şekillenen Neo-Avrasyacılığa dayanmaktadır. Bu bağlamda Rusya Post-Sovyet bölgesindeki nüfuzunu geri kazanmak için stratejik hesaplar yapıyordu. İşte tam bu sırada Rusya'nın istediğini Gürcü lider M. Saakaşvili gerçekleştirdi. Saakaşvili 2008 tarihinde Güney Osetya ve Abhazya üzerinden Rusya'ya adeta meydan okudu. Bunun üzerine Rusya Gürcistan'da anılan bölgelere askeri müdahalede bulundu. *“Saakaşvili'nin bu hareketine hiçbir mantık veremeyen siyaset*

bilimciler onun aslında ABD ve AB'ye aşırı güvenin kurbanı olduğu şeklinde açıklamaya çalıştılar. Gürcistan'ın Moskova ile yaşadığı her problemden sonra ABD'ye güvenmenin büyük hata olduğu Rusya'nın bu bölgede daimi olacağı ve bundan dolayı iyi geçinilmesi gerekenin ABD ve AB değil Rusya'nın olması türünden yazılar sıkça yazılıyordu. Saakaşvili'nin savaş boyunca Batılı dostlarının kendisini askeri yardım açısından hayal kırıklığına uğratmasına ve yalnız bırakmasına yönelik serzenişleri bu harekatı onlara güvenerek yaptığının delili olarak gösterilmektedir”.

Gürcistan'ın bu stratejik hatası Karadeniz ve Kafkaslardaki küresel ve bölgesel politikaların değişmesine neden oldu. *“Zira Rusya Gürcistan'a karşı bu keskin çıkışıyla kendisinin kesinlikle dikkate alınması gereken bir dev olarak tekrar geri döndüğünü dünyaya ilan etmiş durumda. NATO üyeliğine soyunan Ukrayna'nın elini de zayıflatan Gürcistan'ın bu fiyaskosu Rusya'da ayrıca ABD'ye karşı da bir zafer olarak yorumlanmaktadır.”* (Karabağ, 2008: 2).

Hülasa, ABD ve AB Soğuk Savaş sonrası dönemde Karadeniz'de bir etki alanı meydana getirmeye çalışmaktadırlar. Bu çabaların 11 Eylül sonrası giderek yoğunluk kazandığı nihayetinde somut girişimlere dönüştüğü görülmektedir. Özellikle NATO'nun imkan kabiliyetleriyle bölgeye girmeyi düşünen ABD'nin girişimlerine karşın, bölgede Türkiye ve Rusya mevcut dengeyi sağlayan statükoyu korumak için ortak tutum sergilemektedirler. Karadeniz'deki mevcut dengenin değişmesi için yaşanan küresel mücadele, özellikle Ortadoğu'da olduğu gibi Karadeniz ve Kafkasya'da donmuş çatışma alanlarını harekete geçirecek bir kaos ortamına dönüştürebilecektir. Bu rekabette AB ve ABD aynı safta bulunurken karşı tarafta ise RF yer almaktadır. Nitekim Rusya'nın hayati çıkarları olarak gördüğü, arka bahçesi olarak addettiği bu coğrafyada inisiyatif dışında gelişen olaylara tahammülü olmadığını Gürcistan örneğinde görüldüğü üzere askeri müdahaleden kaçınmaması açıkça göstermektedir. ABD ise Karadeniz'deki jeopolitik güç boşluğunun Avrupa-Atlantik mimarisi ile doldurulmasını çıkarlarına uygun bulmakta ve AB'yi bu bölgede kendisine en büyük müttefik olarak görmektedir (Cohen ve Irgin, 2006). Ancak AB için aynı şeyi söylemek gerçekçi olmayacaktır. Bütünleşmenin gelecek vizyonunda Orta Asya'nın zengin yeraltı kaynaklarının, diğer güçlerin özellikle ABD'nin inisiyatifine bırakılması, Avrupalı devletler için ciddi sorunlar doğurabileceği öngörülmektedir. Bu bağlamda AB'nin bölgeye tek giriş kapısı olan Karadeniz, gerek jeopolitik gerekse jeostratejik bakımdan AB için son derece önemlidir. Kısaca AB ve ABD arasında gerçekleşecek olası zımni ittifaklar uzun vadeli görünmemektedir. Bu minvalde unutulmaması gereken diğer husus ABD ve AB'nin önündeki tek engelin Rusya olmadığıdır. Bahsi geçen bu

küresel güçlerin karşısındaki ikinci büyük engel Karadeniz güvenliğinde kıyıdaş devletlerin haricinde askeri güç girişini engelleyen Türk Boğazlarının rejimidir.

1.2.2. Boğazların Güvenliği

Karadeniz'e stratejik özellik kazandıran unsurlardan biri olan ve kıyıdaş devletlerin dünyaya açılmasını sağlayan Türk Boğazlarıdır. Bununla birlikte Boğazlarda bugün geçerli olan statüko, 1936 yılında imzalanan *Montreux (Montrö) Boğazlar Sözleşmesi*'ne (Tam metin için bkz. http://sam.baskent.edu.tr/belge/Montreux_ENG.pdf) dayanmaktadır. Montrö Sözleşmesi ile Türkiye'nin İstanbul ve Çanakkale Boğazlarında kesif hakimiyeti onaylanmış hem Türkiye'nin hem de Karadeniz'e kıyıdaş devletlerin güvenliği korunmuştur. Bölgede 1936'dan beri kalıcı bir denge yaratan Sözleşme; geçiş rejiminde serbestlik ilkesini benimsemiştir. Türkiye'nin tarafsız olduğu barış ve savaş zamanında ticaret gemileri tam serbest geçiş hakkına sahiptirler. Diğer durumlarda geçiş Türkiye lehine bazı kısıtlamalar getirilmiştir. Bu bağlamda Türkiye kısa ve uzun vadede bölgesel dengeleri değiştirecek politikalar izlemekten kaçınmaktadır.

Diğer taraftan Boğazlar, uluslararası ve bölgesel dengelerin değiştiği her dönüm noktasında gündeme gelmekte ve sadece Boğazlardaki statüden etkilenenlerin değil, birçok farklı aktörün de aynı anda devreye girmesine neden olmaktadır. (Davutoğlu, 2004: 167) 11 Eylül saldırılarının dünyada tüm dengeleri değiştirmesiyle Boğazlar üzerindeki baskının artması bu argümanı desteklemektedir. Bu noktada enerji alanlarına ve geçiş güzergahlarına hakim olmak amacıyla Karadeniz'e deniz kuvvetlerini sokmak isteyen ABD'nin en önemli engeli Montrö Sözleşmesi'dir. Sözleşme ile ticaret gemilerine Boğazlardan geçiş ve Karadeniz'de seyrüsefer serbestliği tanınırken kıyıdaş olmayan ülkelerin savaş gemilerine ciddi sınırlamalar getirilmektedir. Bu sınırlamalara bakıldığında savaş gemilerinin tipi, tonajı ve kalacağı süre bakımından kotalar mevcuttur. Özetle Karadeniz'de ABD gemilerinin konuşlandırılması, gemilerin küçük çaplı toplara sahip olması ve toplam tonajlarının 30.000 tonu geçmemesi ve her bir geminin Karadeniz'de kalacağı sürenin ise 21 günü aşmaması halinde mümkün olabilir. Bu durumda konuşlandırılan gemilerin üç haftada bir değiştirilmesi gerekmektedir ki bunun maliyeti düşünüldüğünde rasyonel bir seçim olmayacaktır. Ancak bundan daha önemlisi 15. maddede düzenlenen uçak taşıyan harp gemilerinin (uçak gemileri) geçişinin koşulsuz olarak yasaklanmasıdır. (Montreux Convention Regarding the Regime of the Straits, Article 15,18; s.5) ABD'nin deniz üstünlüğünün bu gemilere dayandığı düşünülürse sözleşmeyi aşındırmak için çabalaması tabii görünmektedir.

Görüldüğü üzere Montrö Boğazlar Sözleşmesi, özellikle savaş gemileri açısından, Karadeniz'e kıyısı olan devletlerle bu denize kıyısı olmayan devletler arasında hassas bir denge kurmuştur. Bu denge kuşkusuz daha çok kıyıdaş devletlerin lehinedir. Buna karşılık Karadeniz'e sahildar devletlerin dışındaki savaş gemilerine geçişi sınırlayan Sözleşme'nin değişmesini AB desteklemektedir. Bu duruma istinaden diyebiliriz ki AB'nin sınırlarının Karadeniz'e kadar ulaşması, Boğazlar üzerindeki baskının artmasına yol açtığı gibi Türkiye açısından bazı hakların kaybı ile de sonuçlanma riskini de beraberinde getirmektedir. Netice olarak Boğazların statüsü, kıyıdaş ülkeler için olduğu kadar AB ve diğer bölge dışı aktörler için de önem arz etmektedir.

2. Karadeniz'de Enerji Arzı Güvenliğinin AB'ye Yansımaları

Enerji, günlük hayatın idame ettirebilmesinin yanında sürdürülebilir ekonominin en temel gereksinimidir. Bu yüzden gücünü korumak yahut daha güçlü olmak isteyen devletler, enerji kaynaklarını ve ulaşım güzergahlarını kontrol etmek için uğraşmaktadır. Günümüzde çatışmaların temel nedeni olan bu durum, küreselleşmenin katkılarıyla uluslararası sistemde rekabeti arttırmakta ve sistemin temel öğelerinden biri haline gelmektedir. Bununla birlikte yeterli enerji kaynaklarına sahip olamayan/hükmedemeyen ülkeler için enerji ihtiyaçlarını zamanında, makul fiyata kesintisiz ve en güvenli yoldan elde etmek çok önemlidir. Bu bağlamda enerji arz güvenliği en kısa tanımla ithal edilen enerjinin her hangi bir nedenle kesintiye uğramadan elde edilmesi demektir.

AB Komisyonu (2010) tarafından hazırlanan “*Enerji Arz Güvenliği İçin Bir Avrupa Stratejisine Doğru*” başlıklı Yeşil Kitap'ta enerji arz güvenliği şu şekilde tanımlanmaktadır: “*Toplumun tümünün iyiliği ve iyi işleyen bir ekonomi için sürdürülebilir gelişme hedefi çerçevesinde bütün tüketiciler için her fiyatta enerji ürünleri pazarına kesintisiz fiziki erişim sağlamak.*” (European Commission, EC, 2010) Görüldüğü üzere AB enerji arz güvenliğinde fiyat unsuruna, kesintisizliğe ve fiziki erişime vurgu yapmaktadır. Kişi başına enerji tüketimi çok yüksek olan AB'nin bahsi geçen etkenlere vurgu yapması en fazla bu faktörlerden etkilenmesinden kaynaklanmaktadır.

Öte yandan AB üyesi ülkeler enerji ulaşım yollarının istikrarını ve güvenliğini sağlamayı gözetmektedirler. Karadeniz'in jeopolitik önemini yanında ekonomik fırsatlar sunması ve Avrupa'nın istikrarını sarsabilecek potansiyel güvenlik tehditleri taşıması Karadeniz'i AB'de değerlendirmeye alınması gereken bir coğrafi alan haline getirmiştir. Ancak bu nokta-

da AB'nin Karadeniz'de etkili olma çabasının önünde en büyük engel, enerji ithalatında bağımlı olduğu Rusya'dır.

Rusya, AB'nin doğal gaz ihtiyacının %50'sinden fazlasını tedarik etmektedir. (<http://www.eia.gov/countries/cab.cfm?fips=RS>) Bu bağlamda AB'nin Rusya'ya bağımlı olması, enerji piyasasında Karadeniz'e atfedilen jeopolitik ve jeostratejik önemi arttırmaktadır. Bununla birlikte Rusya'dan ithal edilen enerjinin büyük bölümü Ukrayna üzerinden taşınmaktadır. Bu ise enerji arz güvenliğini tehdit eden gelişmelere neden olmaktadır. Çünkü Rusya ile Ukrayna arasında yaşanan anlaşmazlıklar, Birliği doğrudan etkilemektedir. Nitekim bunun son örneği 2007 yılında ortaya çıkan doğal gaz krizinde yaşanmıştır. Bu çerçevede salt doğal gaz anlaşmazlığı değil AB'nin Ukrayna üzerinde nüfuz elde etmeye çalıştığı ve bu yönde Batılı demokratik yönetimleri desteklediği ve Rusya'nın ise bunun aksine bu ülke üzerinde nüfuzunu kaybetmeme ya da tekrar etkili olma gayreti beraber düşünüldüğünde; Rusya'nın Ukrayna'yı tehdit aracı olarak kullanmaya devam edebileceğini söyleyebiliriz.

Diğer taraftan Rusya sadece doğal gaz üreten ve ihraç eden bir ülke değil; aynı zamanda Hazar Havzası'nda bulunan doğal gazı Avrupa'ya ulaştıran transit bir geçiş ülkesidir. Bunun yanı sıra Rusya, Orta Asya'daki enerji kaynaklarını Avrupa'ya ulaştıran nakil hatlarını da kontrol etmektedir. Rusya'nın enerji arzında tekel olmasını sağlayan bu durum SSCB'nin mirasıdır. Zira Orta Asya'dan Avrupa'ya uzanan mevcut boru hatları, Sovyetler Birliği döneminde inşa edilmiştir. Kantörün (2010), *Rusya'nın Bölgesel Enerji Politikaları* başlıklı çalışmasında bu argümanı desteklemektedir: "*Sovyetler Birliği'nin dağılmasına rağmen Rus devletinin kontrolündeki Gazprom enerji şirketi, eski Sovyet Cumhuriyetleri topraklarından geçen boru hatlarının önemli bir bölümünü kontrolünde tutmaktadır. Söz konusu bölgelerden çıkarılan doğalgazın Rusya'nın kontrolündeki boru hatları kullanılmadan Avrupa pazarlarına ulaştırılması oldukça güçtür.*" (Kantörün, 2010: 2). Bu ise AB'nin Rusya'ya olan enerji bağımlılığının kurtulmasını zorlaştırmakta hatta bu bağımlılığı daha da arttırmaktadır.

AB açısından diğer bir sorun, bölge ülkeleri üzerinden Avrupa'ya ulaşan enerji nakil hatlarının güvenliğinin tehlikede olmasıdır. Bölgede yaşanan etnik çatışmalar ve ülkeler arası rekabet enerji güvenliğini tehdit eden öğelerin ilk akla gelenleridir (Oğan, 2006: 12).

Bu açıdan Avrupa'nın enerji ihtiyacı düşünüldüğünde Hazar ve Orta Asya enerji kaynaklarının Avrupa'ya ulaşımı konusunda köprü konumunda olan Karadeniz, vazgeçilmez öneme sahiptir. AB'nin Karadeniz'e genişlemesi uzun bir zaman diliminde gerçekleşmesi

kaçınılmaz bir realitedir, çünkü tıpkı ABD gibi AB kendisine enerji sağlayan bölgelerde güvensizliği ve istikrarsızlığı kabul edemez.

Karadeniz bölgesi üzerinden Avrupa'ya taşınan Orta Asya ve Hazar Havzası enerji arzı güvenliğinde yaşanan problemler, AB güvenliğini doğrudan etkilemektedir. Bunun nedenlerini kısaca Rusya'nın bölgedeki monopol konumu ve bunu devam ettirecek araçlara sahip olması, AB'nin Rusya'ya olan yüksek enerji bağımlılığı, etnik çatışmalar ve rekabet nedeniyle enerji nakil hatlarının güvenliğinin tehdit altında olması, ithal edilen enerjinin %80'inin Ukrayna üzerinden taşınması nedeniyle Rusya-Ukrayna anlaşmazlıklarının sebep olduğu kesintiler olarak özetleyebiliriz. Netice olarak enerji arzında sorun yaşamak istemeyen AB yeni arayışlara yönelmiştir. AB'nin alternatif projelere yönelmesini engellemek isteyen ise yine Rusya'dır. Bunun nedeni ise tıpkı AB gibi Rusya'nın da ekonomik bağımlılığı nedeniyle AB'ye muhtaç olmasıdır.

Görüldüğü üzere Rusya Sovyetlerden kalan mirası iyi değerlendirmektedir. Bu miras, Rusya'ya dış politikasında enerjiyi baskı aracı olarak kullanmasını ve buna bağlı olarak Hazar Havzasında nüfuzunu idame ettirmesini ve enerji piyasasında fiyat belirleme ve kontrol yetkisini sağlamaktadır. Tüm bunların merkezinde ise Rusya'da faaliyetlerini sürdüren GAZPROM şirketi bulunmaktadır. Bu açıdan GAZPROM özelleştirilmiş bir şirket olarak görünse de devlet kontrolündedir.

Öte yandan AB, enerjinin kesintisiz aktarımı için bölgeye yönelik bazı programlar geliştirmiştir. Bunlardan ilki 1993'te Orta Asya ve Kafkasya'daki sekiz eski Sovyet ülkesini Avrupa'ya bağlamak amacıyla oluşturulan Avrupa-Kafkasya-Asya Ulaşım Koridoru (*TRACECA*) 'dur. (Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.traceca.org.tr>) Doğu batı ekseninde alternatif ulaşım olarak düşünülen TRACECA'nın amacı, büyük ulaşım altyapı projeleriyle uluslararası yatırımı bölgeye çekmektir. İkinci program ise 1995 yılında başlatılan ve Karadeniz'de hidrokarbon altyapısı için teknik yardım ile bazı yatırım desteklerine odaklanan Avrupa'ya Devletler Arası Gaz ve Petrol Taşımacılığı (*INOGATE*) programıdır. (Ayrıntılı bilgi için bkz. <http://www.inogate.org>)

Birliğin enerji arzının güvenliği için son olarak 1995 Şubatında *SYNERGY* programını geliştirmiştir. Buna göre AB Komisyonu enerji alanında işbirliğinin artırılmasını hedefleyen Karadeniz Bölgesi Enerji Merkezi'nin kurulması için de bu programa bağlı girişimde bulunmuştur. Söz konusu merkeze AB Komisyonu'nun yanı sıra Türkiye, Azerbaycan, Arnavutluk,

Bulgaristan, Gürcistan, Makedonya, Moldova, Romanya, RF, Sırbistan, Karadağ, Yunanistan ve Ukrayna üyedir(Aydın, 2004: 27).

2.1. Karadeniz'den AB'ye Uzanan Enerji Nakil Hatları

AB'nin temel enerji politikasının birinci önceliği enerji arz güvenliği ve çeşitliliğinin sağlanması olduğundan mevcut boru hatlarının yanı sıra ortaya konan büyük ve orta ölçekli projelere eş zamanlı destek vermektedir. Bu bağlamda Karadeniz bölgesinin potansiyeli Avrupalı devletler ve şirketler tarafından yeni keşfedilmeye başlanmıştır. Enerji açığının kapatılmasında ve arz çeşitliliğinin artırılmasında gittikçe önem kazanan Karadeniz'den AB'ye uzanan enerji nakil hatları ve yapılması planlanan projeler konusu, bütünleşmenin Karadeniz gündeminde devamlı yer almaktadır.

2.1.1. Güney Akım (South Stream): Güney Akım Doğal Gaz Hattı Projesi, Rusya'yı Avrupa'ya Karadeniz'in altından geçecek 900 km'lik bir boru hattıyla bağlamayı hedeflemektedir. 23 Haziran 2007 tarihinde ortaya atılan projenin ilk finansmanları İtalyan ENI ve Rus *GAZPROM* şirketleriydi. Son olarak 2009 yılında Fransız EDF Şirketinin Projeye dahil edilmesiyle Güney Akım, AB tarafından desteklendiği netlik kazanmıştır. Yılda 63 milyar metreküp doğal gaz taşıma kapasitesine sahip olacak boru hattının 2015 yılında faaliyete geçeceği öngörülmektedir (<http://south-stream.info/index.php?id=3&L=1>).

Güney Akım Projesi, Karadeniz'den AB'ye uzanan enerji nakil hatlarından en önemlisi olarak değerlendirilmektedir. Başlangıçta Rusya'ya olan enerji bağımlılığını artıracak şekilde değerlendirilse de sunduğu fırsatlar sayesinde AB için oldukça cazip bir projeye dönüşmüştür. Güney Akım'ın cazip bir proje olmasını sağlayan ilk neden, aynı kaynaktan olsa da güzergah çeşitlendirilmesi yoluyla doğalgaz arz güvenliğini garanti etmesidir. Böylelikle AB hem Ukrayna'nın transit geçişteki tekeli kırarak hem de Rusya'dan yeni bir yolla doğal gaz elde etmiş olacaktır. Projeyi makul kılan ikinci neden finansman ve tedarikçi ülke sıkıntısının olmayışdır. Bu açıdan AB'nin doğalgaz arzı güvenliği için geliştirdiği Nabucco Projesiyle kıyaslandığında Güney Akım Projesinin finansman ve tedarikçi ülke sorunu bulunmamaktadır. Zaten Güney Akım, Rusya'nın boru hatları üzerindeki tekeli kırarak ve arz çeşitliliği oluşturarak Rusya'ya bağımlılığı azaltmayı hedefleyen Nabucco Projesine karşılık Rusya'nın alternatifi olarak bilinmektedir. Bunun tersi olan Nabucco Projesinin Rusya'nın Güney Akım Projesine rakip olduğu önermesi de doğrudur. Son olarak Avrupa şirketlerinin Nabucco projesinden vazgeçmesi üzerine Nabucco, bu rekabeti kaybetmiştir.

2.1.2. Mavi Akım II (Blue Stream-II): Mevcut Mavi Akım hattına paralel inşa edilecek bir boru hattıyla Rus doğal gazını Türkiye üzerinden İsrail, Suriye, Lübnan'ın yanı sıra Kıbrıs'a taşımayı öngören ve 2009 yılında üzerinde anlaşma sağlanan projedir. Mavi Akım II, inşası ve işletmesi siyasi anlamda zorluklar taşısa da bölgede uzun dönemli istikrar sağlanması açısından umut vaat eden bir projedir (Uluatam, 2010: 63-64).

2.1.3. Ukrayna üzerinden geçen boru hatları: Rusya'dan Ukrayna'ya giden 7 boru hattına üç güzergâhtan doğal gaz gelmektedir. AB'nin Rusya'dan ithal ettiği doğal gazın yüzde 80'i bu boru hatlarından tedarik etmektedir ve Rusya, Avrupa Birliği'ne bu hatlardan yılda yaklaşık 130 milyar metreküp doğal gaz aktarmaktadır. Bu güzergâhlar; Soyuz, Brotherhood ve Northern Lights'tan oluşmakta ve hepsi Slovakya'daki Transgas boru hattına bağlanmaktadır. Gaz buradan çeşitli Avrupa ülkelerine aktarılmaktadır. Ukrayna bahsi geçen boru hatları sayesinde Avrupa'nın doğal gaz dağıtım merkezi konumunda bulunmakta ve zaman zaman bu durumu Rus politikalarına karşı mukavemet göstermek için kullanmaktadır (Uluatam, 2010: 66).

Beyaz Akım: Ukrayna başbakanı tarafından ortaya atılan bu proje, Gürcistan'ı Karadeniz'in altından geçecek bir doğal gaz boru hattıyla Ukrayna'ya bağlamayı hedefliyor. Orta Asya gazını Karadeniz üzerinden Ukrayna'ya oradan da AB'ye ulaştırmayı hedefleyen projenin amacı Ukrayna'nın Rusya'ya olan bağımlılığını azaltmaktır. 32 milyar metreküp kapasiteye sahip olacağı öngörülen düşünce aşamasındaki Beyaz Akım, aynı zamanda AB'nin de Rusya'ya bağımlılığını azaltacağından AB tarafından da destek görebilir. Ön çalışma aşamasında olan projenin en büyük sorunu ise tıpkı Nabucco Projesi gibi finansman ve tedarikçi olacak ülkelerin belirsiz olmasıdır (Uluatam, 2010: 65-66).

3. AB'nin Karadeniz Politikası

AB Karadeniz'e yönelik bölgesel bir politika geliştirememektedir. Bu nedenle AB'nin Karadeniz'e ilişkin izlediği politika, güvenlik, genişleme ve komşuluk stratejileri ekseninde gelişmiştir. Karadeniz politikasının bileşenleri sayılabilecek anılan stratejilerin hayata geçirilmesinde iki küresel olayın rolü büyüktür. İlk olay Soğuk Savaş'ın sona ermesi ile bölge devletlerinin bağımsızlıklarını kazanarak Sovyet baskılarından kurtulmalarıdır. Demokrasi ve serbest piyasa ekonomisine geçiş eğiliminin görüldüğü bu ülkelerden Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin 2004 yılında bütünleşmeye dahil edilmesi, AB güvenliği için öncelik verilen husustur. (Asmus ve Jackson, 2004: 4) Bu dönemde AB için güvenlik ve genişleme politikaları birbirini tamamlayan unsurları içermektedir. Bu nedenle 1990'lı yıllarda Avrupa için Karade-

niz ikinci planda kalmıştır. Ancak 11 Eylül 2001'deki saldırıdan sonra güvensizlik küreselleşmiş ve transatlantik güvenlik merkezi Orta ve Doğu Avrupa'dan "Büyük Orta Doğu (BOP)" ve "Geniş Karadeniz" bölgelerine geçmiştir. (Turan, 2010: 1) Bu çerçevede Karadeniz, AB için de önem kazanmış ve kıyıdaş ülkelerden Romanya ve Bulgaristan'ın 2007'de entegrasyona üye olmasıyla AB sınırları Karadeniz'e ulaşmıştır. Son genişleme dalgası ile AB ekonomik fırsatların yanı sıra aynı zamanda Karadeniz'in sorunları ve gerçekleri ile de yüzleşmek durumunda kalmıştır.

AB'nin Karadeniz'de çabaları değerlendirildiğinde bölgede üç tür politika izlenmektedir:

1. Güney-Doğu Avrupa ve Türkiye'ye yönelik genişleme süreci
2. Avrupa Komşuluk Politikası (ENP)
3. Ukrayna, Moldova ve üç Güney Kafkas ülkesini ve AB-Rusya ilişkilerini içeren stratejik ortaklık (Tassinari, 2006: 2).

AB'nin Karadeniz'e ilişkin genişleme stratejisine bakıldığında nihai hedefi Karadeniz'i kapsayacak şekilde Güney Kafkasya'yı da içine alarak genişlemeyi tamamlamak ve doğal sınırını Hazar Denizi kıyıları olarak belirlemek gibi görünmektedir. Nitekim söz konusu strateji çerçevesinde AB, gerek Karadeniz'i gerek Kafkasya'yı Avrupa sınırları içinde görmektedir. (Kanbolat, 2008) Buna karşılık AB gelecek 20 yıl içerisinde Ukrayna, Gürcistan ve Kafkas ülkelerine üyelik vermeyi düşünmemektedir. Bunun nedeni AB'nin üyeliğe yeni kabul edilen devletlerle birlikte birçok problemle karşı karşıya kalmış olmasıdır.

Genişleme perspektifinden Karadeniz'in yarısından fazlasını AB etki alanı içine girmesini sağlayacak diğer husus, Türkiye ile 3 Ekim 2005'ten beri yürütülen katılım müzakereleridir. AB'nin Karadeniz politikasında uzun bir kıyı şeridine sahip olan Türkiye'nin jeopolitik konumu ve bölgedeki etkin rolü nedeniyle Türkiye'nin üyeliği çok önemlidir. Bölgede Türkiye, Hazar bölgesi ve Ortadoğu ile Avrupa arasında enerji koridoru, güçlü ordusu ile AB'nin güvenliğine ve sınır ötesi operasyonlara katkı sağlayacak potansiyel bir askeri kuvvet (Tarakçı, 2006: 14), Boğazlardaki hakimiyeti ile dengeleri belirleme ve değiştirme yetkisine sahip yegane ülkedir. Bunun yanı sıra Türkiye, AB'nin de istediği gibi bölgesel işbirliğinde oynadığı istikrarı amaçlayan barışçı rolüyle etkili bir bölgesel aktördür.

AB'nin Karadeniz'deki rolünü sınırlayan güç ise Rusya'dır. Bununla birlikte ne AB Rusya'yı almak ne de Rusya AB'ye katılmak istiyor. Zira AB Rusya'yı Avrupa kıtasında görmemekte -ki bunda Almanya'nın AB hegemonyasını Rusya ile paylaşmak istememesi

etkilidir- Rusya ise sahip olduğu enerji üstünlüğü ile Avrupa kıtasında elde ettiği üstünlüğü bozmak ve bu kaynakların aracılığı ile ABD ve diğer küresel güçlere karşı ele geçirdiği üstünlüğü kaybetmek istememektedir. AB, Rusya'ya olan petrol ve doğalgaz bağımlılığı dolayısıyla, Karadeniz bölgesinde Moskova'nın kurduğu ve genişletmeye çalıştığı üstünlüğünü yıkamayacaktır. Bu da AB'nin Karadeniz politikasının Rusya'dan bağımsız olarak geliştirilemeyeceğinin göstergesidir. (Turan, 2010: 3) Bu nedenle her iki taraf için de belirleyici ve geçerli olan *Avrupa Komşuluk Politikası (ENP)* dahilinde imzaladıkları ortaklık antlaşmasıdır.

AB'nin Karadeniz'e komşu olmasıyla bölge Avrupa Komşuluk Politikası kapsamına alınmıştır. AB'nin daha çok doğuya genişlemesi sonucunda ortaya çıkacak komşuluk ilişkilerini olumlu biçimde yönlendirmek için 2004 yılında başlatılan Avrupa Komşuluk Politikası, AB ile komşuları arasında bölünmeye sebep olacak etkenleri ortadan kaldırmaya ve refahı, istikrarı, güvenliği güçlendirmeye yönelmiştir. Komşuluk Politikasıyla AB komşularına ayrıcalıklı bir ilişki sunmaktadır. Bu ilişkide temel amaç karşılıklı olarak demokrasi, insan hakları, iyi yönetim, pazar ekonomisi prensipleri, sürdürülebilir kalkınma gibi ortak değerlerin korunmasıdır. (Turan, 2010: 3) Burada bölge ülkelerinin de yüzünü Batıya dönmesi etkili olmuştur. Ancak bu ülkelerin AB'nin istediği reformları yapması gerekmektedir.

İlgili ülkelerin gereken reformları gerçekleştirebilmeleri için hem teknik hem de mali destek AB tarafından sağlanmaktadır. 31 Aralık 2006 tarihine kadar muhattap ülkelere AB tarafından yapılan yardımlar, TACIS veya EIDHR gibi yardım programlarıyla yürütülmektedir. TACIS doğu komşuları ve Rusya'ya yönelik bir yardım programyken, EIDHR ise AB'nin demokrasi ve insan hakları gelişimi için oluşturduğu bir yardım programıdır. (Turan, 2010: 2)

Hukuki çerçevesinde “*ortaklıktan ziyade, üyelikten daha az bir dizi hakları*” içeren Avrupa Komşuluk Politikası, Kopenhag Kriterleri benzeri şartların yerine getirilmesi karşılığında adeta “*AB'ye üyelik dışında hemen her şeyin teklif edildiği uzun bir süreç*” olarak aktarılmaktadır (Ataç, 2007: 5). Bu bağlamda AB, RF ile 1997'de, Ukrayna ile 1998'de, Azerbaycan, Ermenistan, Gürcistan ve Moldova ile 1999'da Ortaklık İşbirliği Anlaşmaları da imzalamıştır. Birliğe üye olmak için müzakereler yürüten Türkiye ve ileride üyelikleri mümkün olan Batı Balkan ülkeleri bu listenin dışında tutulmuştur.

Somut bir üyelik perspektifinden yok olmasına nedeniyle tartışılan bu strateji ve proaktif diplomasi ile AB çatışma çözümü sürecinde önemli bir aktör konumuna gelmiştir. Ne var ki çatışma durumlarına karşı ortak anlayış ve çözüm eksikliğine bağlı olarak bu politikalar

etkisiz kalmaktadır (Fisher, 2010: 2). Bu bağlamda bu politikanın amacı ekonomik, güvenlik ve enerji odaklı etkili olma çabası olarak görülebilir. Ayrıca bu politikanın bir diğer amacı Avrupa Güvenlik Stratejisi'yle de paralel biçimde komşu ülkelerle kalkınma, çevre, silahsızlanma ve terörizm konularında ortak çalışmalar yürütülmesi yoluyla istikrar ve güvenliğin artırılmasıdır (Akçadağ, 2009: 2; Ayrıca bkz. Emerson: 2004).

Bilindiği üzere kendi coğrafyası üzerinde özgürlük, güvenlik ve adalet alanı tesis etmek isteyen bütünleşme için, kendi coğrafyasına yönelik yasadışı göç, artan sığınma talepleri, kadın-çocuk ticareti ve uyuşturucu trafiği en büyük sorunlardır. Karadeniz bölgesinden gelen bu türden sorunlara karşın ekonomik ve sosyal ilerlemesini sürdürebilmesi açısından AB'nin çözüm arayışı içinde olduğu enerji sorununa çözüm sağlayacak potansiyeli de içinde barındırması, Avrupa Komşuluk Politikasının Karadeniz'i kapsayacak şekilde yürürlüğe konmasında bir diğer önemli etkidir.

Ancak bütün bu çabalara rağmen AB'nin Karadeniz'e yönelik bölgesel bir yaklaşımdan ziyade bölge ülkeleri ile ayrı ayrı karşılıklı ilişkiler geliştirmek durumunda kaldığını söylemeliyiz. KEİT üyelerinden Yunanistan, Bulgaristan ve Romanya'nın üyesi olduğu AB, Güney Doğu Avrupa'da yer alan ülkeler ve Türkiye ile üyelik görüşmeleri sürdürürken, Güney Kafkasya 2003'te yayınlanan Avrupa Güvenlik Stratejisine uygun olarak 14 Haziran 2004'te *Daha Geniş Avrupa-Komşuluk Politikaları* programına Güney Kafkasya ülkeleri de dahil edilmiştir ve diğer BDT ülkeleri ile Avrupa Komşuluk Politikası çerçevesinde görüşmeler yapmakta Rusya Federasyonu ile ise stratejik işbirliği altında ilişki kurmaktadır (European Commission, EC, 2004, 10).

Komşuluk politikasında Rusya kilit ortak olarak değerlendirilmektedir. Mayıs 2003'de St. Petersburg Zirvesi'nde belirlenen dört ortak alanın oluşturularak daha gelişmiş bir stratejik ortaklık sağlanması kararına varılmıştır. Bu ortak alanlar; özgürlük, güvenlik ve adalette ortak alan, dış güvenlikte işbirliği, kültürel konuları kapsayan araştırma ve eğitim ve hepsinden daha da önemlisi enerji diyalogudur (EC, 2004, 6). Bu doğrultuda bir taraftan Rusya'nın eski imparatorluğunu kurma niyetlerinden kaygı duyulurken diğer taraftan yeni Avrupa güvenlik mimarisinin temel taşlarından biri olarak Rusya ile Avrupa arasında stratejik ilişkilerin geliştirilmesi ve Rusya'nın NATO ile kurucu senet imzalaması ile Barış İçin Ortaklık (BİO) Programına katılması gibi gelişmelerin yaşanması Avrupa adına olumlu ilerlemelerdir.

3.1) Karadeniz Sinerjisi

Komasyon tarafından 2007 yılında ortaya konulan Karadeniz Sinerjisi başlıklı belge ile belirlenen yeni Karadeniz stratejisi, AB'nin bölgeye yönelik gelecek tasarımı ortaya koyan somut bir girişimdir. Sinerjinin amacı bölgesel siyasi ve ekonomik işbirliğinin artırılması için fırsatlar sunmaktır. Bu bağlamda AB ile bölge arasındaki işbirliğini artması için KEİT, Rusya ve Türkiye'nin katkıları önemli görülmektedir (EC, 2010).

Belgenin giriş bölümünde *Daha Geniş Karadeniz Bölgesi* kavramının benimsendiği açıkça görülmektedir. Tarihsel bağları ve bölgeye yakınlıkları sebebiyle Azerbaycan, Ermenistan, Moldova ve Yunanistan sürecin canlı parçaları olarak sürece dahil edilmişlerdir. Bu karar Avrupa Komşuluk politikası ve Rusya ile Stratejik Ortaklığa yer açacak daha geniş bir çerçeve hedefliyordu (Berindan, 2010: 7).

Karadeniz Sinerjisi ile AB, bölge devletlerinin birlikte gerçekleştirmek istedikleri projelere destek vermeyi taahhüt etmiştir. Bu açıdan bölge devletleri arasındaki veya bölge ile AB arasındaki ortaklık, sektörel işbirliğine dayanacak ve ortaklığa katılmak isteyen tüm bölge devletlerine açık olacaktır. Ayrıca ortaklıkların düzenlenmesi konusunda yardımda bulunacak ülkeler önceden belirlenmiştir. Buna göre Sinerjinin öncelikli verdiği alanlardan Yunanistan ulaşım konusunda, Romanya çevre konusunda, Bulgaristan ise enerji ortaklığı alanlarında rehberlik edecek ülkelerdir (EC, 2010).

Öte yandan bölgede işbirliği alanları enerji, ulaşım ve çevre ile sınırlı tutulmamıştır; bunun aksine tüm bölgeyi ve çevresini etkileyebilecek çok daha geniş çaplı problemler için de tarafları buluşturmayı amaçlanmıştır. Bu çerçevede demokrasi, insan haklarına saygı ve iyi yönetim bu politikanın temel işbirliği alanlarından öncelikli olanlarıdır. Bu alanlar için AB, tüm ortakların Avrupa Konseyi ve AGİT tarafından oluşturulan insan haklarına ve demokrasi standartlarına uymalarını sağlamaya çalışmaktadır. Buna ilaveten AB bölgesel anlamda sivil toplum diyalogunu geliştirmek suretiyle desteklemektedir (Turan, 2010: 4).

Sinerjiyle belirlenen bir diğer işbirliği alanı AB için hayati öneme sahip bütünleşmenin sınırlarına mücavir bölgelerden maruz kaldığı yasadışı göç olayıdır. Sınır bölgelerinde güvenliğin artırılması ve bu kapsamda öne çıkan sınır ötesi organize suçlarla mücadele ve düzensiz göçün önlenmesiyle sınır yönetimine yardımcı olunması hedeflenmektedir. Ayrıca dondurulmuş çatışma alanlarının çözümüne yönelik tarafları bir araya getirmek, bölgede güvenliğin teşvik edilmesinde önemli rol oynamaktadır (Turan, 2010: 4).

Netice itibarıyla gelinen noktada çevre, bilim ve bazı umut verici beklentilerle enerji alanında ilerleme sağlanmıştır. Yine de AB'nin bölgede etkinliğinin veya katkısının gerçek

anlamda ne kadar olduğunu saptamak zor. Başka bir taraftan Karadeniz Sinerji Planında listelenen konuların çoğu halihazırda Kafkaslarda bir dizi AB politikası olarak mevcuttu ve Türkiye, Ukrayna, Rusya ve Moldova arasında ikili görüşmeler yoluyla müzakere edilmekteydi. Ancak bazı alanlardaki ilerlemeler AB'nin diğer politik enstrümanları ile yapılmamıştı ve muhtemelen hiç kimse Karadeniz Sinerjisiyle bir atılım olacağını ummuyordu. (Berindan, 2010: 8). Bu alanlar arasında özellikle demokrasi, insan hakları ve güvenlik sorunu bulunmaktadır. Bu çerçevede Karadeniz Sinerjisi girişimi önceki stratejilere göre kapsamı geniş olmasına nazaran daha başarılı ve tüm taraflar için tatmin edici bir girişim olarak değerlendirilebilir.

SONUÇ

Avrupa Birliği son genişleme ile birlikte Karadeniz'e kıyıdaş konuma gelmiştir. Yeni ekonomik fırsatların yanı sıra enerji konusunda jeostratejik ve jeopolitik önemi olan bölge yine bu özelliğine bağlı olarak güvenlik tehditlerini bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle Karadeniz'in güvenliğinden kaynaklanacak her türlü sorun AB güvenliğini doğrudan etkileyecektir. Özellikle Sovyetlerin dağılmasının ardından bölgede ortaya çıkan güç boşluğunun AB, Rusya Federasyonu ve ABD tarafından doldurulmak istenmesinin yarattığı mücadele ortamı bölgenin istikrarını tehdit etmektedir. Bununla birlikte 11 Eylül saldırılarının ardından güvenlik anlayışında yaşanan değişim, taraflar arasında anlaşmazlığa neden olmuştur. Nitekim bu mücadelenin yansıması olarak 2008'de yaşanan Rusya-Gürcistan Savaşı buna en güzel örnektir. Bu bağlamda Rusya, arka bahçesi olarak gördüğü bu bölgede yaşanan değişimlere askeri müdahaleden çekinmeyeceğini göstermiştir. ABD'nin Rusya'yı çevreleme politikasına cevap niteliğinde olan bu durum, Rusya'nın bölgesel ve küresel güç olduğunu ilan etmesi ve AB'nin güvenilirliğinin sarsılmasıyla sonuçlanmıştır.

Karadeniz'de AB için belki de en önemli sorun enerji arz güvenliğine ilişkin problemidir. Bu açıdan Karadeniz bölgesi üzerinden Avrupa'ya taşınan Orta Asya ve Hazar Havzası enerji arzı güvenliğinde yaşanan problemler, AB güvenliğini doğrudan etkilemektedir. Bunun nedenlerini kısaca Rusya'nın bölgedeki monopol konumu ve bunu devam ettirecek araçlara sahip olması, AB'nin Rusya'ya olan yüksek enerji bağımlılığı, etnik çatışmalar ve rekabet nedeniyle enerji nakil hatlarının güvenliğinin tehdit altında olması, ithal edilen enerjinin büyük kısmının Ukrayna üzerinden taşınması nedeniyle Rusya-Ukrayna anlaşmazlıklarının sebep olduğu kesintiler olarak özetleyebiliriz.

Netice olarak Karadeniz güvenliğinin AB güvenliğini doğrudan etkilemesi AB'nin bölgeye yönelik stratejiler geliştirmesini zorunlu kılmıştır. Ancak AB'nin diğer bölgelere kıyasla Karadeniz'e ilişkin bölgesel bir politika geliştiremediği yahut geliştirmek de zorlandığı

görülmektedir. Bu olumsuz tablo karşısında Avrupa Komşuluk Politikasının bir parçası olan Karadeniz Sinerjisi girişimi nispeten ayakları yere daha sağlam basan bir girişim olarak değerlendirilebilir.

Kaynakça

- Akçadağ** Emine (2009, 26 Aralık), “Avrupa Komşuluk Politikası”, Bilgesam, http://www.bilgesam.org/tr/index.php?option=com_content&view=article&id=536:avrupa-komuluk-politikas&catid=70:ab-analizler&Itemid=134 Erişim 15 Aralık 2013
- Asmus** Ronald D., B. P. JACKSON (2004), “*The Black Sea and Frontiers of Freedom*”, Policy Review, No:125 June/July 2004. pp. 1-14
- Ataç** Akça (2007), “*AB’den Yeni Yaklaşım: Birliğin Etkinliğinde Yeni Araç: Komşuluk Politikası*”, Cumhuriyet Strateji, S.139, 26 Şubat 2007.
- Aydın** Mustafa (2004), “*Europe’s Next Shore: the Black Sea Region after EU Enlargement*”, ISS Occasional Paper, The European Union Institute for Security Studies No:53. pp.1-37
- Berindan** Ion (2010), “*Black Sea Synergy: looking at the sea...from the shore. An appraisal of the EU policy towards the Black Sea Region three years after.*”, SGIR 2010. Stockholm Slot 102. R11, Romania pp. 1-3
- Cohen** Ariel, C. IRGIN (2006, 13 Aralık), “*U.S Strategy in the Black Sea Region*”, The Heritage Foundation Homepage, <http://www.heritage.org/research/reports/2006/12/us-strategy-in-the-black-sea-region> Erişim 25 Ekim 2013.
- Çelikpala** Mithat (2010), “*Security in the Black Sea Region Policy Report II*, Commission on the Black Sea”, Bertelsmann Shiftung Germany. pp. 4-23
- Davutoğlu** Ahmet (2004), “*Stratejik Derinlik*”, Küre Yayınları, İstanbul,17.Baskı
- Dugin** Alexander (2003), “*Rus Jeopolitiği: Avrasyacı Yaklaşım*”, (Çev. Vügar İmanov), Küre Yayınları, İstanbul.
- Duran** Faik Sabri (2001), “*Büyük Atlas*”, Kanaat Yayınları, İstanbul.
- Emerson** Michael (2004), “*European Neighbourhood Policy: Strategy or Placebo?*”, CEPS Working Document No.215 November 2004. pp. 1-20
- European Commission** (2004), “*European Neighbourhood Policy Strategy Paper*” COM(2004) 373 final, Brussels. pp. 1-35
- European Commission** (2010), “*Black Sea Synergy*”, MEMEO/10/78, Brussels. pp. 1-13
- European Commission** (2010) , “*Energy 2020 A Strategy for Competitive, Sustainable and Secure Energy*”, COM(2010) 639 final, Brussels. pp. 1-28
- Fischer** Sabine (2010), “*European Foreign Policy and The Black Sea Region*”, EU Institute For Security Studies Seminar Reports, Paris, 16 April 2010. pp. 1-2
- Jackson** Bruce (2005, 15 Mart), “*The Future of Democracy in the Black Sea Region*”, http://esiweb.org/pdf/esi_turkey_tpq_id_27.pdf Erişim 05 Kasım 2013.
- Kanbolat** Hasan (2007) “*Almanya AB’yi Karadeniz’e ve Kafkasya’ya Odakladı*”, Stratejik Analiz Aylık Uluslararası İlişkiler Dergisi, S: 84, Nisan 2007.

- Kantörün** Ufuk (2010, 22 Nisan), “Rusya’nın Bölgesel Enerji Politikaları”, Bilgesam, www.bilgesam.org/tr/index.php?option=com_content&view=article&id=652:rusyann-boelgesel-enerji-politikalar&catid=131:enerji&Itemid=146 Erişim 29 Kasım 2013
- Karaağaçlı** Abbas (2011, 30 Kasım), “ABD’nin Karadeniz’de Nüfuz Tesis Etme Girişimi”, Bilgesam, http://www.bilgesam.org/tr/index.php?option=com_content&view=article&id=1236:abdinin-karadenizde-nuefuz-tesis-etme-giriimi&catid=122:analizler-guvenlik&Itemid=147 Erişim 30 Kasım 2013
- Karabağ** Mehmet, (2008, 14 Ağustos) “Rusya Cephesinden Güney Osetya Krizi”, Bilgesam, http://www.bilgesam.org/tr/index.php?option=com_content&view=article&id=186:rusya-cephesinden-gueney-osetya-krizi&catid=104:analizler-rusya&Itemid=136 Erişim 17 Eylül 2013
- Karabağ** Mehmet (2009, 29 Mayıs) “Rusya Federasyonu’nun Post-Sovyet Bölgelerine Yönelik Politikaları ve Bugün İtibariyle Geline Nokta”, Bilgesam, http://www.bilgesam.org/tr/index.php?option=com_content&view=article&id=368:rusya-federasyonunun-post-sovyet-bolgelerine-yonelik-politikalari-ve-bugun-itibariyle-gelinen-nokta&catid=104:analizler-rusya&Itemid=136 Erişim 14 Aralık 2013
- Kempe** Iris, K. KLOTZLE (2006), “The Balkans and The Black Sea Region: Problems, Potentials and Policy Options”, Bertelsmann Group For Policy Research C.A.P Policy Analysis No:2 April 2006 pp.4-19
- Oğan** Sinan (28 Mayıs 2006), “The Black Sea: New Arena for Global Competition”, <http://www.turkishpolicy.com/dosyalar/files/sinan%20ogan.pdf>, Erişim 13 Aralık 2013, ss. 1-14
- Özbay** Fatih (2009, 14 Temmuz) “Nabucconun Fendi Güney Akımı Yendi mi?”, Bilgesam, http://www.bilgesam.org/tr/index.php?option=com_content&view=article&id=1974:nabucconun-fendi-guney-akimi-yendi-mi&catid=183:enerji Erişim 13 Aralık 2013
- Tarakçı** Nejat (2006), “AB Jeopolitik Mücadeleyi Yitiriyor”, Cumhuriyet Strateji, Sayı:116, Eylül 2006
- Tassinari** Fabrizio (2006), “A Synergy For Black Sea Regional Cooperation: Guidelines For An EU Initiative”, Centre For European Studies Policy Brief, No.105 June 2006 pp. 1-16
- Turan** Aslıhan P. (2010), “AB ve Karadeniz Sinerjisi”, Bilgesam web sitesi, http://www.bilgesam.org/tr/index.php?option=com_content&view=article&id=778:ab-ve-qkaradeniz-sinerjisiq&catid=70:ab-analizler&Itemid=134 Erişim 11 Ekim 2013
- Uluatam** Ela (2010), “Avrupa Doğalgaz Piyasasında Yeni Dengeler”, TOBB Ekonomik Forum, Ağustos 2010. ss.62-67
- Montreux** Convention Regarding the Regime of the Straits (1936), http://sam.baskent.edu.tr/belge/Montreux_ENG.pdf E.T 30.11.2013
- <http://www.eia.gov/countries/cab.cfm?fips=RS> E.T 13.11.2013
- http://www.inogate.org/index.php?option=com_content&view=article&id=46&Itemid=72&lang=en
- <http://south-stream.info/index.php?id=3&L=1> E.T 15.12.2009
- <http://www.traceca.org.tr>