

İNTERNETTE FİNANSAL RAPORLAMANIN DIŞ DENETİME ETKİLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Cuma ERCAN*

Öz

Bu çalışmanın amacı, internette finansal raporlamanın dış denetime etkilerini belirlemektir. Bu kapsamda, öncelikle literatür taraması yapılarak, internette finansal raporlamanın dış denetime ve denetçilerin sorumluluklarına etkileri açıklanmıştır. Daha sonra ise, akademisyenler ve denetçiler üzerine bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırmada veriler anket yoluyla elde edilmiş ve ankette 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Ayrıca, varyans analizinden faydalanılarak anket sonuçları karşılaştırılmıştır. Araştırmaya göre katılımcılar, internette finansal raporlamanın denetim uygulamalarını etkileyip etkilemeyeceği konusunda kararsız kalmışlardır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, İnternet Tabanlı Raporlama, Dış Denetim.

A Research Associated with Determining the Effects on External Auditing of Financial Reporting on the Internet

Abstract

The purpose of this study is to determine the effects of financial reporting in the internet on external auditing. In this context the effects on external auditing and responsibilities of auditors of financial reporting on the internet was explained primarily in a literature review which was followed by a research made on auditors and academicians. The data were obtained from a questionnaire in which a five-point Likert scale was used in this research. Moreover, the results of the questionnaire were compared with using variance analyses. According to the research, participants vacillated whether financial reporting on the internet will affect auditing practices or not.

Keywords: Financial Reporting, Internet Based Reporting, External Auditing

* Öğr.Gör. Dr., Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Eskişehir.
(cercan@anadolu.edu.tr)

I. GİRİŞ

İnternetin ticari alanda kullanılmaya başlaması ile birlikte, finansal bilgiler de internet üzerinden sunulmaya başlamıştır. İnternetin bilgiyi hızlı, etkin ve ekonomik olarak sunabilme yeteneği, finansal bilgilerin internetten sunulmasının ana nedenidir. Finansal raporlama için internetin kullanımı yeni olmakla birlikte, çok hızlı gelişen bir olgudur. İnternette Finansal Raporlama (İFR), sermaye piyasası gelişmiş birçok ülkede hızla yaygınlaşmaktadır.

İFR hem işletmelere hem de bilgi kullanıcılarına birçok fayda sağlamaktadır. İFR, geleneksel yöntemlere göre daha az maliyetli, daha kolay ve daha hızlıdır. Ayrıca, gerçek zamanlı, ayrıntılı ve spesifik bilgileri sunma özelliğinin yanında, işletmeler, yatırımcılar, finansal analistler ve diğer ilgili kişiler arasında interaktif iletişime olanak sağlamaktadır. Ancak İFR, sağladığı bu faydalarla birlikte, bazı potansiyel sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunların bir kısmı denetimle ilgilidir. İFR ile ilgili denetim sorunlarının önemine rağmen, bu alanda az sayıda araştırma yapılmıştır. Ayrıca, konuyla ilgili sorunları saptamak için, az sayıda profesyonel muhasebe kurumları girişimde bulunmuşlardır.

Çalışma, literatür taraması, internette finansal raporlama, İFR'nin dış denetime etkileri, İFR'ye ilişkin denetçilerin sorumlulukları, araştırmanın amacı ve yöntemi, araştırma bulguları ve sonuç bölümünden oluşmaktadır.

II. LİTERATÜR

Literatürde İFR'ye ilişkin pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür. Ancak İFR'nin dış denetimi ile ilgili az sayıda çalışma yapılmıştır. Literatürde bu konuyla ilgili dört önemli çalışma bulunmaktadır. Bunlar; Debreceny ve Gray (1999), Lymer ve Debreceny (2003), Jones ve Xiao (2003), Fisher ve diğ. (2004)'dir.

Debreceny ve Gray yaptıkları çalışmada, İFR'nin denetimi ile ilgili bazı konulara dikkat çekmektedirler. Dikkat çektikleri ilk konu, güvenlikle ilgilidir. Denetçi raporu web sitesinde yayınlandığında, müşterinin veya dışarıdan birinin bu raporu değiştirebilme olasılığı vardır. Diğer bir konu, web tabanlı denetçi raporunun, müşterinin mi yoksa denetçinin mi web sitesinde yayınlanacağıdır. Ayrıca denetçi raporuna başka yerlerden bağlantıların (linkler) verilebileceğine dikkat çekmektedirler (Debreceny ve Gray, 1999: 340-343).

Lymer ve Debreceny, İFR'nin denetimiyle ilgili uluslararası muhasebe ve denetim standartları kurullarının yaptıkları çalışmaları incelemişlerdir. Bu kurullar tarafından yapılan çalışmalar yetersiz olmasına rağmen, günümüzde ve gelecekte İFR'de karşılaşılan denetim sorunlarının çözümünde denetçilere yol gösterici niteliktedir (Lymer ve Debreceny, 2003 :109).

Jones ve Xiao, İFR ile ilgili mevcut ve geleceğe yönelik eğilimleri belirlemek amacıyla akademisyenler, denetçiler, finansal analistler, işletmeler ve bilgi kullanıcıları üzerine bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmada öne çıkan en önemli konu, internetin finansal raporlamayı gerçek zamanlı kılabileceği, gerçek zamanlı raporlamanın da sürekli denetim gerektireceğidir (Jones ve Xiao, 2003 :134).

Fisher ve diğerleri, öncelikle İFR ile ilgili potansiyel denetim sorunlarını ele almışlar; daha sonra, denetimle ilgili web uygulamalarının yapısını ve derecesini

değerlendirmek için, Yeni Zelanda'daki şirketlerin web sitelerinin içeriğini analiz etmişlerdir. Bu kapsamda web tabanlı bir ortamda denetim raporunun içeriği, konumu ve sunumuyla ilgili konuları ele almışlardır (Fisher ve diğ., 2004:412).

III. İNTERNETTE FİNANSAL RAPORLAMA

Kullanılan iletişim araçları açısından finansal raporlama yöntemlerini ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi geleneksel raporlama yöntemi, ikincisi ise çağdaş raporlama yöntemidir. Geleneksel raporlama yönteminde finansal bilgiler matbu olarak basılıp ilgililere sunulurken, çağdaş raporlama yönteminde internet üzerinden sunulmaktadır (Karasioğlu, 2001)

Geleneksel raporlama yönteminin basılı olmasından kaynaklanan önemli kısıtları vardır. Bu kısıtların başında maliyetlerin yüksek olması gelmektedir. Faaliyet raporlarının basılıp ilgili kişilere gönderilmesi para, zaman ve emek yönünden çok pahalıdır. Diğer yandan bilgi talep eden kullanıcılara ulaştırılması bakımından da sınırlamalar söz konusu olmaktadır. Matbu olarak basılan bu raporlar, zamanında ve yeterli sayıda kullanıcıya ulaştırılmamaktadır (Debrecey ve diğ., 2002:366). Yapılan bir araştırmada, yıllık faaliyet raporlarının okunma oranı yüksek olmasına rağmen, yatırımcıların bu tür raporları doğrudan elde etmelerinin oldukça zor olduğu gözlemlenmiştir. Bu nedenle işletmeler, daha geniş bir aydınlanma mekanizması kullanarak, daha çok yatırımcıya ulaşmalıdırlar. Kamunun aydınlatılması için, şirketlerin canlı ve dinamik yapılarının nasıl bir işleyiş içinde olduğu yatırımcılara sürekli olarak duyurulmalıdır (Taner ve Karesioğlu, 2005). Ancak, geleneksel raporlama yönteminin bu işlevleri tam olarak yerine getirdiğini söylemek mümkün değildir. Bu noktada, çağdaş raporlama yöntemi olarak nitelendirilen İFR, yeni bir araç olarak gündeme gelmektedir.

İFR'yi kısaca, finansal bilgilerin web ortamında sunumu şeklinde tanımlayabiliriz. Finansal bilgilerin internette sunulmasında sunum ve içerik olmak üzere iki farklı model bulunmaktadır. Sunumda yalnız finansal bilgiler açıklanmaktadır. İçerik modelinde ise, animasyon, kopyalama, yükleme ve indirme gibi seçenekler bulunmaktadır. Bu seçeneklere sunumda izin verilmemektedir (Debrecey ve diğ., 2002 :373).

İFR'nin geleneksel yöntemle göre birçok üstünlükleri vardır. İFR'nin sağladığı bu üstünlükleri aşağıdaki başlıklar altında sıralayabiliriz (Fisher ve diğ., 2004: 414-415). Bunlar:

- Daha düşük maliyet,
- Daha fazla bilgi sunumu,
- Bilgiye daha kolay erişim,
- Gerçek zamanlı bilgi sağlama olanağı,
- Hissedarlar arasında daha adil bilgi dağıtımı olanağı,
- Kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayacak özel bilgiyi sağlama olanağı,
- Anahtar kelimeleri kullanarak raporun içeriğini araştırma olanağı,
- İnteraktif bir yolla bilgiyi sağlama olanağıdır.

Ancak, İFR sağladığı bu faydalarla birlikte, bazı potansiyel sorunların da ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sorunları aşağıdaki başlıklar altında sıralayabiliriz (Oyelere ve diğ., 2003: 37). Bunlar:

- Yasal düzenlemelerin ve standartların yetersizliği,
- Bilgi güvenliği ve bütünlüğü sorunu,
- Denklik ve erişim etkinliğinin sağlanması sorunu,
- Aşırı bilgi yüklenmesi sorunu,
- Denetimle ilgili sorunlardır.

İFR ile birlikte, bu uygulamanın dış denetimi nasıl etkileyeceği konusu gündeme gelmiştir. Bu konu aşağıda açıklanmıştır.

IV. İNTERNETTE FİNANSAL RAPORLAMANIN DİŞ DENETİME ETKİLERİ

Genel anlamda denetim, sunulan bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini belirlemek amacıyla, sunulan bilgiler hakkında kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgililere raporlanması sürecidir. Bu işlemlerin, işletme dışından bağımsız bir denetçi tarafından yapılmasına dış denetim denilmektedir. Bağımsız denetçiler, denetim işini herhangi bir işletmeye bağlı olmaksızın, bir serbest meslek icrası olarak yerine getiren uzman kişilerdir. Bu kişiler denetim işini, bir denetim firmasına bağlı olarak yapabilecekleri gibi, kendi adlarına da yapabilirler. Bu nedenle, denetlenen işletmeler, bağımsız denetçilerin müşterisi konumundadırlar. Dış denetimin en geniş uygulama alanı finansal tabloların denetimidir (Çömlekçi, 2004: 5-8).

Yatırımcıların büyük bir kısmı, şirketlerin finansal tablolarını anlama ve yorumlama yeteneğinden yoksundurlar. Bir kısım yatırımcılar bu konuda bilgili olsalar da, şirket yöneticileri kasıtlı olarak finansal tablolardaki bilgileri yanlış gösterebilirler. Bu durumda, yatırımcıların yanlış bilgiyi doğru bilgiden ayırmaları zor olduğu için, finansal tabloların bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır (Kepekçi, 1983: 32).

Finansal tabloların internet üzerinden sunulması ile birlikte, bu uygulamanın dış denetimi etkileyip etkilemeyeceği tartışılmaya başlamıştır. Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, İFR denetim uygulamalarını etkilemeyecektir. Çünkü, finansal raporlar internette yayımlanıncaya kadar, denetim süreci tamamlanmış olacaktır. İkinci görüşe göre, bazı uzmanlar internet teknolojisinin her şeyi değiştirdiği, bu yüzden denetim uygulamalarını da etkileyeceği görüşündedirler. Bu uzmanlar, çeşitli nedenlerden dolayı internet tabanlı finansal raporların denetimi konusunda bazı sorunların ortaya çıkabileceğini düşünmektedirler (Xiao ve diğ., 2002: 263). Bu sorunları aşağıdaki başlıklar altında sıralayabiliriz (Fisher ve diğ., 2004: 412);

- Denetçilerin rolü ve sorumlulukları,
- Denetlenmemiş bilgilerin denetim raporuyla ilişkilendirilmesi,
- Gerçek zamanlı raporlamanın sürekli denetim gerektirmesi,

- Denetim raporuna başka yerlerden bağlantı (*link*) verilmesi,
- Denetim raporunun değiştirilmesi veya internette çikartılması.

Yukarıdaki sorunların farkına varan bazı ülkelerdeki muhasebe ve denetim standartları kurulları, denetçilere rehberlik sağlamak amacıyla çeşitli çalışmalar yapmışlardır. Bunların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standart Committee – IASC), ABD Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standarts Boards – AASB), Avustralya Denetim Standartları Kurulu (Auditing and Assurance Standarts Board – AASB) ve İngiliz Denetim Uygulamaları Kurulu (UK Auditing Practices Board – APB) gelmektedir (Lymer ve Debreceny, 2003: 109). İFR ile ilgili denetim sorunlarının en önemlisini, denetçilerin rolü ve sorumlulukları oluşturmaktadır. Bu konu aşağıda açıklanmıştır.

V. İNTERNETTE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI

Finansal raporlamada internetin kullanımı, denetçilerin rolleri ve sorumlulukları ile ilgili sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Bu kapsamda, işletmenin web sitesinde bulunan yıllık raporları izlemeden ve incelemeyen, denetçilerin sorumlu olup olmayacağı tartışılmaktadır. Eğer böyle bir sorumluluğun olabileceği kabul edilirse, bu durumda web sitesinde bulunan denetlenmemiş finansal ve finansal olmayan bilgilere ilişkin denetçilerin sorumluluklarının nasıl olacağı konusu gündeme gelmektedir (Fisher ve diğ., 2004: 416).

Birçok yazar, geleneksel raporlamadan internet tabanlı raporlamaya geçişte, dış denetçilerin sorumluluklarında değişikliğin olabileceğine dikkat çekmektedir. Finansal tablolar şirket web sitesinde yayımlandığında, denetçilerin sorumlu olduğu finansal bilgilerle birlikte, yanıtıcı bilgiler de sunulabilir. Bu yüzden dış denetçilerin sorumluluklarının sınırlarını belirlemek zordur (Lymer ve Debreceny, 2003: 108).

Denetçiler, kâğıt tabanlı finansal tabloların denetlenmiş versiyonu ile, müşteri web sitesinde yayımlanan finansal tabloların benzerliğini teyit etmelidirler. Şirketin web sitesinde yer alan yıllık raporlar ve diğer bilgiler multimedya özellikler içerir. Geleneksel raporlamada olmayan bu özellikler, kullanıcılara daha gelişmiş iletişim biçimi sağlarken, onların farklı yapısı, web sitesi ziyaretçilerini yanlış yönlendirebilir. Bu durumda denetçiler, multimedya teknolojisi içeren bilgilerin, denetlenmiş finansal tablolarla uygunluğunu düşünmek zorundadırlar (Fisher ve diğ., 2004: 420).

Denetçilerin, işletmeye ait web sitesinde yayımlanan denetlenmiş finansal tabloları inceleme sorumlulukları tartışma konusudur. Amerika'daki muhasebe uzmanları bu konuda farklı bir görüş benimsemişlerdir. Bu görüşe göre, web sitesindeki finansal bilgiler asla yayımlanmış bilgiler olarak dikkate alınmaz. Bu yüzden, denetçilerin, web sitesinde yer alan finansal bilgileri inceleme zorunluluğu yoktur (Fisher ve diğ., 2004: 417).

Ancak, finansal tablolara ilişkin denetçilerin sorumluluklarının, iletişim araçları dikkate alınmaksızın benzerliği varsayımı kabul edilirse, denetçiler web tabanlı denetlenmiş finansal tablolar ile web sitesinde bulunan diğer bilgiler arasındaki uygunluğu sağlamada sorumlu tutulabilirler (Fisher ve diğ., 2004: 417).

Bu durumda denetçilerin, web sitesindeki finansal olmayan bilgilerin denetiminden de sorumlu olma durumları ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, internet tabanlı raporlamada denetçilerin sorumluluklarının genişlemesi beklenmektedir (Xiao ve diğ., 2002: 263).

Diğer yandan, geleneksel raporlama yaklaşımında, yıllık raporlardaki bilgilerin, yayımlandıktan sonra değiştirilmesi zordur. Ancak web tabanlı belgeler, yayımlandıktan sonra kolay ve hızlı bir şekilde değiştirilebilir; yeniden düzenlenebilir veya iptal edilebilir. Bir anlamda, ortaklığa ait web sitesi canlı belgeler içerir. Bu durumda, denetçilerin web tabanlı finansal tablolarla, web sitesinde yer alan diğer bilgilerin tutarlılığını sağlamak için, sürekli bir sorumluluk aldıkları tartışılmaktadır. Bu durum şunu göstermektedir ki; denetçiler zaman içerisinde web sitesi içeriğindeki tüm değişikliklerden dolayı bilgilendirilmeli ve denetçiler web sitesini sürekli olarak kontrol etmelidirler. Açıkçası, bu sorumluluk, denetçiler için zor olacaktır. Ancak bu sorumluluk, geleneksel finansal tabloların denetim alanı dışında olmalıdır (Fisher ve diğ., 2004: 417-420).

VI. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

Çalışmanın amacı, internette finansal raporlamanın dış denetime etkilerini belirlemektir. Bu amaçla çalışmanın ana kitlesini Türkiye'deki üniversitelerin muhasebe-finance anabilim dalındaki akademisyenler (Prof.Dr., Doç.Dr., Yrd.Doç.Dr.) ile, borsada denetime yetkili denetim şirketlerinde çalışan denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmada, örneklem tespitinde basit seçkisiz (tesadüfi) yöntem uygulanmış olup, örneklem kapsamına 200 akademisyen ve 91 denetçi dahil edilmiştir.

Araştırma kapsamında veriler anket yoluyla elde edilmiştir. Anket uygulaması, anket sunucu yazılımı kullanılarak internet üzerinden gerçekleştirilmiştir. Ankette 5'li likert tipi ölçek kullanılmıştır. Anket soruları, Michael J. Jones ve Jason J. Xiao tarafından gerçekleştirilen "Internet Reporting: Current Trends and Trends by 2010" adlı çalışma temel alınarak hazırlanmıştır. Anket sorularında yer alan görüşler Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Ankette Yeralan Görüşler

No	G Ö R Ü Ş L E R
1	İFR mevcut denetim uygulamalarını etkilemeyecektir.
2	Denetim raporunun denetlenmemiş bilgilerle birlikte yayımı, denetim raporunun web ortamında yayımını engelleyecektir.
3	Denetim raporunun değiştirilme tehlikesi, web ortamında yayımını engelleyecektir.
4	İnternetin gelişimi devam ettikçe güvenlik önemli bir sorun olmaktan çıkacaktır.
5	Denetim dönersellikten sürekliliğe doğru kayacaktır.
6	Denetçilerin sorumlulukları internette sunulan raporları incelemeye kadar uzanacaktır.
7	Finansal raporlar hakkındaki denetçi görüşü kamu için güvence olmaya devam edecektir.
8	Denetim internet tabanlı olacak ve denetçilerin daha fazla internet ve sistem becerilerine sahip olması gerekecektir

Anketlerden elde edilen veriler, SPSS istatistik paket programı kullanılarak, istatistiksel analizler yapılmaya uygun duruma getirilmiştir. Bu bağlamda, verilerin analizi için frekans dağılım tablolarından yararlanmanın yanında, varyans analizi yardımıyla da gruplar karşılaştırılmıştır. Her bir soru için varyans analizi yapıldığında, p değerinin 0,10'dan küçük çıktığı durumlarda, 0,90 düzeyinde iki grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu kabul edilmiştir.

VII. ARAŞTIRMA BULGULARI VE YORUMLARI

Araştırma kapsamında toplam 291 kişiye ikişer defa e-posta gönderilmiştir. E-posta gönderilen 200 akademisyenden 64'ü ankete katılmış olup, yanıtlanan anket oranı %32 olarak gerçekleşmiştir. E-posta gönderilen 91 denetçiden 48'i ankete katılmış olup, yanıtlanan anket oranı %52,74 olarak gerçekleşmiştir.

Akademisyenlerin ve denetçilerin anketlere verdikleri yanıtlar Tablo 2'de karşılaştırılmıştır.

Tablo 2: İkili Karşılaştırmalar

Görüşler	Genel		Akademisyenler (Ort.)	Denetçiler (Ort.)	P
	Ort.	S.S			
1	3,25	1,25	3,19	3,33	,543
2	3,10	1,10	3,16	3,02	,521
3	3,02	1,15	3,13	2,88	,259
4	3,10	1,15	3,14	3,04	,653
5	3,70	1,12	3,63	3,79	,439
6	3,32	1,18	3,67	2,85	,000
7	4,15	,73	4,00	4,35	,010
8	3,99	1,03	3,95	4,04	,654

Tablo 2'de görüldüğü gibi, “İFR, mevcut denetim uygulamalarını etkilemeyecektir” görüşüne ilişkin genel ortalama 3,25 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüş karşısında genel olarak kararsız kaldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında, 3,33 ortalama ile en çok, denetçilerin, 3,19 ortalama ile en az, akademisyenlerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“Denetim raporunun denetlenmemiş bilgilerle birlikte yayımı, denetim raporunun web ortamında yayımlanmasını engelleyecektir” görüşüne ilişkin genel ortalama 3,10 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüş karşısında genel olarak kararsız kaldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında, 3,16 ortalama ile en çok, akademisyenlerin, 3,02 ortalama ile en az, denetçilerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“Denetim raporunun değiştirilme tehlikesi, denetim raporunun web ortamında yayımlanmasını engelleyecektir” görüşüne ilişkin genel ortalama 3,02 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüş karşısında genel olarak kararsız kaldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında 3,13 ortalama ile en çok, akademisyenlerin; 2,88 ortalama ile en az, denetçilerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“İnternetin gelişimi devam ettikçe güvenlik önemli bir sorun olmaktan çıkacaktır” görüşüne ilişkin genel ortalama 3,10 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüş karşısında genel olarak kararsız kaldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında, 3,14 ortalama ile en çok, akademisyenlerin, 3,04 ortalama ile en az, denetçilerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“İFR, gerçek zamanlıya doğru kaydıkça, denetim de dönemsellikten sürekliliğe doğru kayacaktır” görüşüne ilişkin genel ortalama 3,70 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüşe genel olarak katıldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında, 3,79 ortalama ile en çok, denetçilerin, 3,63 ortalama ile en az, akademisyenlerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“Denetçilerin sorumlulukları, internette sunulan finansal raporları incelemeye kadar uzanacaktır” görüşüne ilişkin genel ortalama 3,32 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüş karşısında genel olarak kararsız kaldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında, 3,67 ortalama ile en çok, akademisyenlerin, 2,85 ortalama ile en az, denetçilerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“Finansal raporlar hakkındaki denetçi görüşü, kamu için güvence olmaya devam edecektir” görüşüne ilişkin genel ortalama 4,15 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüşe genel olarak katıldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında, 4,35 ortalama ile en çok, denetçilerin, 4,00 ortalama ile en az, akademisyenlerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“Denetim internet tabanlı olacak ve denetçilerin daha fazla internet ve sistem becerilerine sahip olması gerekecektir” görüşüne ilişkin genel ortalama 3,99 çıkmıştır. Katılımcıların bu görüşe genel olarak katıldıklarını söyleyebiliriz. İki grup arasındaki ortalamalara bakıldığında, 4,04 ortalama ile en çok, denetçilerin, 3,95 ortalama ile en az, akademisyenlerin bu görüşü destekledikleri görülmektedir.

“Denetçilerin sorumlulukları internette sunulan raporları incelemeye kadar uzanacaktır” ve “Finansal raporlar hakkındaki denetçi görüşü, kamu için güvence olmaya devam edecektir” görüşlerine ilişkin akademisyenlerin ve denetçilerin görüşleri arasında anlamlı fark olduğu görülmüştür.

VIII. SONUÇ

Bu çalışmada, İFR'nin dış denetime etkilerini belirlemek amacıyla, akademisyenler ve denetçiler üzerine bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada ortaya çıkan en önemli sonuç, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünün, kamu için çok önemli olmasıdır. Diğer konularda katılımcıların genel olarak kararsız kaldıkları görülmektedir. İFR'nin dış denetimi ile ilgili önerileri şöyle sıralayabiliriz:

1- Web sitesinde, denetlenmiş finansal tablolarla birlikte denetim raporuna yer verilmelidir. Ancak, denetim raporunun, işletme tarafından değiştirilmesi veya web sitesinden çıkartılması gibi birçok güvenlik sorununu ortadan kaldırmak için, denetim raporu, denetim firmasının web sitesinde yayımlanabilir. Bu durumda, işletmelerin web sitesinde yer alan denetlenmiş finansal tablolardan, denetçinin web sitesinde yer alan denetim raporuna bağlantı (link) sağlanmalıdır.

2- İFR ile ilgili denetçilerin sorumlulukları, web sitesinde açıkça belirtilmelidir. Finansal raporların internette yayımlanması durumunda, denetçiler bu dönüşüm sürecini kontrol etmelidirler. Denetçiler, kâğıt tabanlı denetlenmiş

finansal tablolar ile, müşteri web sitesinde yayımlanan finansal tabloların benzerliğini teyit etmelidirler. Ayrıca denetçiler, kullanıcılara güvence vermek için, web tabanlı denetlenmiş finansal tablolar ile web sitesinde yayımlanmış diğer bilgiler arasındaki uygunluğu sağlamada sorumlu tutulabilirler. Bu konu, geleneksel finansal tabloların denetim alanı dışında olmalıdır. Diğer bilgilerle ilgili güven sağlamak, ayrı bir hizmet olarak önerilebilir. Denetçiler, şirketin web sitesinde yer alan bilgilerdeki önemli değişiklikleri dönemsel olarak izlemeli ve denetim raporunun geçerliliğine etki edebilecek bütün değişiklikleri, denetim raporunu değiştirerek not etmelidirler.

3- Web sitesinde, denetlenmiş bilgilerle birlikte, denetlenmemiş bilgiler de bulunmaktadır. Bu durum, kullanıcıların denetlenmiş bilgileri, denetlenmemiş bilgilerden ayırt etmesini zorlaştıracaktır. Bu ayrımı yapmayı kolaylaştırmak için, web sitesinde görsel işaretler (etiketleme, filigran vb) veya uyarı mesajları kullanılabilir.

İşletmeler yukarıda açıklanan öneriler çerçevesinde finansal raporlamada interneti kullanırlarsa, denetimle ilgili sorunları asgari düzeye indirebilirler. Böylece, güven ve açıklık ilkesi daha yaygın ve etkin uygulanma olanağı bulacaktır. Yatırımcıların güven duygusu arttıkça, daha fazla yatırımcı interneti kullanacak ve İFR yaygınlaşacaktır. Bu sayede, bilginin daha yaygın ve adil olarak finansal piyasalara hızla iletimi yoluyla sermaye piyasasının etkinliği artacaktır..

KAYNAKÇA

- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh. (2004), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1585, Eskişehir.
- DEBRECENY, Rogar and GRAY, Glen, L. (1999), "Financial Reporting on the Internet and the External Audit", *The European Accounting Review*, Vol. 8, No. 2, pp. 335-350.
- DEBRECENY, Roger; GRAY, Glen. L. and RAHMAN, Asheq. (2002), "The Determinants of Internet Financial Reporting", *Journal of Accounting and Public Policy*, No. 21, pp. 371-394.
- FISHER, Richard; OYELERE, Peter and LASWAD, Fawzi. (2004), "Corporate Reporting on the Internet: Audit Issue and Content Analysis of Practices", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 3, pp. 412-439.
- JONES, Michael J. and XIAO, Jason J. (2003), "Internet Reporting: Current Trends and Trends by 2010", *Accounting Forum*, Vol. 27, No.2 (June), pp. 132-165.
- KARASİOĞLU, Fehmi. (2001), *İnternet Tabanlı Finansal Raporlama*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- KEPEKÇİ, Celal. (1983), *Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü*, Eskişehir.
- LYMER, Andrew and DEBRECENY, Roger. (2003), "The Auditor and Corporate Reporting on the Internet: Challenges and Institutions Responses", *International Journal of Auditing*, Vol. 7, pp. 103-120
- OYELERE, Peter; LASWAD, Fawzi and FISHER, Richard. (2003), "Determinants of Internet Financial Reporting by New Zealand Companies", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 14, No.1, pp. 26-63.
- TANER, Tuna ve KARASİOĞLU, Fehmi. (2008), "Kamunun Aydınlanması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Denetim Fonksiyonu", (erişim adresi: <http://www.stratejyonetim.net/fehmi1.htm>), (erişim tarihi:10 Temmuz 2008).
- XIAO, Jason Z; JONES, Michael J. and LYMER, Andrew. (2002), "Immediate Trends in Internet Reporting", *The European Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, pp. 245-275.