

# İNTERNET TABANLI FİNANSAL RAPORLAMANIN FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ ÜZERİNE ETKİSİ\*

Serap Nur ÖZATA\*\*  
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 01/02/2019 / Kabul Tarihi : 20/04/2019

## ÖZ

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak fiziki sınırların ortadan kalkması, dünya ekonomilerinin bütünleşmesi, yatırım ve yatırımcıların uluslararası nitelik kazanması finansal raporlama sistemlerinde ve finansal raporlama süreçlerinde değişiklikler yaratmıştır. İnternetin finansal raporların bilgi kullanıcılarına iletilmesinde bir araç olarak kullanılmaya başlanması bu değişikliklerden bir tanesidir. Finansal raporlara erişimin artırılması işletmeler ve yatırımcılar açısından önemlidir. Ancak ülkelerin ulusal muhasebe uygulamaları ve standartlarına göre hazırlanan finansal raporlar, beklenen faydayı sağlamamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan finansal raporlar ise dünya genelindeki tüm kullanıcılar için anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olduğundan daha fazla fayda sağlama potansiyeline sahiptir. Uluslararası standartlara göre hazırlanan finansal raporların birincil niteliksel özellikler olan ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunum ile ikincil niteliksel özellikler olan karşılaştırılabilirlik, zamanında sunum, doğrulanabilirlik ve anlaşılabilirlik yönünden daha güçlü olacağı ve finansal raporlama kalitesini arttıracığı literatürde kabul görmüş genel bir olgu haline gelmiştir. Çalışmanın amacı da 2004 ile 2005 ve 2005 ile 2016 yılları arasında internet tabanlı finansal raporlamada ve UFRS setinde meydana gelen değişimi incelemek ve internet tabanlı finansal raporlamanın finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikler üzerine etkilerini ortaya koymaktır. Nitekim mukayese dönemleri itibarıyla internet tabanlı finansal raporlamanın içeriğinde ve finansal bilginin niteliğinde meydana gelen değişimler çalışmanın bulguları olarak sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Finansal Raporlama, İnternet Tabanlı Finansal Raporlama, Finansal Bilgi, Finansal Raporlama Kalitesi, Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.

**JEL Kodları:** M41, M49.

\* Çalışma 18-20 Nisan 2019 tarihlerinde 4. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumunda sözlü olarak sunulmuştur.

\*\* Sorumlu Yazar: Serap Nur ÖZATA, İzmir Demokrasi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD Yüksek Lisans Öğrencisi, ozataserap52@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-4240-5383>

\*\*\* Fevzi Serkan ÖZDEMİR (Doç. Dr.), Türkiye Büyük Millet Meclisi, TBMM Başkan Müşaviri, fsozdemir@gmail.com, [orcid.org/0000-0002-0641-6352](https://orcid.org/0000-0002-0641-6352).

**THE EFFECT OF INTERNET BASIS FINANCIAL REPORTING ON THE QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF FINANCIAL INFORMATION****ABSTRACT**

Due to developments in information technologies and globalization the elimination of physical boundaries, integration of world economies, internationalization of investment and investors have created changes in financial reporting systems and financial reporting processes. One of these changes is that the Internet is being used as a tool for communicating financial reports to information users. Increasing access to financial reports is important for businesses and investors. However, the financial reports prepared according to the national accounting practices and standards of countries do not provide the expected benefit. Financial reports prepared in accordance with the International Financial Reporting Standards published by the International Accounting Standards Board have the potential to provide more benefits as they are understandable and comparable to all users worldwide. It has become a general phenomenon accepted in the literature that financial reports prepared according to international standards will be stronger in terms of primary qualitative characteristics and comparability, timely presentation, verifiability and comprehensibility, which will be the primary qualitative characteristics, and increase the quality of financial reporting. The aim of this study is to examine the changes in internet-based financial reporting and IFRS set between 2004 and 2005 and 2005 and 2016 and to reveal the effects of internet-based financial reporting on the qualitative characteristics that financial information should bear. As a matter of fact, the changes in the nature of financial reporting and the nature of financial information by comparison are presented as the findings of the study.

**Keywords:** Financial Reporting, Internet Basis Financial Reporting, Financial Information, Financial Reporting Quality, Qualitative Characteristics of Financial Information

**JEL Codes:** M41, M49.

**1. GİRİŞ**

**K**üreselleşme, ulusal ekonomilerin ve yerel piyasaların birbirleri ile bütünleşmesini ifade etmekte ve küreselleşen dünyada tüm dünya coğrafyası tek bir pazar olarak görülmektedir. Küreselleşmenin ülkeler arasındaki fiziki sınırları ortadan kaldırarak para ve mal hareketlerinin serbest dolaşımına imkân sağlaması işletmelerin, yatırımcıların ve işletme ile ilgilenen diğer tarafların uluslararası sermaye piyasalarına ilgi duymalarına yol açmıştır. Uluslararası sermaye piyasalarında işlem yapacak kullanıcılar için ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin zamanında, hızlı ve kolay bir şekilde ulaşabilir olması önemlidir. Çünkü sermaye piyasalarının etkin şekilde işlemesi ve güven ortamının sağlanması, gerçeği yansıtan finansal bilgilerin zamanında sunulması ve erişiminin kolay olmasına bağlıdır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sonucunda bilgiyi elde etme, işleme, saklama ve sunma süreçlerinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan bu gelişmelerin işletmeler üzerine etkisi finansal raporlama süreçlerine ve bu süreçlerin çıktısı olan finansal

raporların içeriğine ve niteliğine yönelik olmuştur. Daha fazla ulusal ve uluslararası bilgi kullanıcılarına ulaşarak düşük maliyetli sermaye sağlamak ve rekabet avantajı elde etmek isteyen uluslararası işletmeler finansal raporlarını internet ortamında sunmaya başlamışlardır.

İnternet, işletmelere geleneksel kâğıda basılı raporlama ile sağlanabilecek bilgidен daha fazla bilgiyi, daha az maliyetle, zamanında sunma ve daha fazla kullanıcıya ulaşma fırsatı sağlamaktadır. Ancak işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkelerin finansal raporlama sistemlerine ve muhasebe uygulamalarına göre hazırladıkları finansal tabloların/raporların erişilebilirliği artsa bile, bu finansal tablolardan/raporlardan elde edilen finansal bilgiler evrensel karşılaştırılabilirlikten ve anlaşılabilirlikten uzak olduğu için kullanıcılara beklenen faydayı tam olarak sağlayamamaktadır. O halde uluslararası sermaye piyasalarında işlem yapacak kullanıcılar için daha önemli olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmış finansal tabloların/raporların erişilebilirliğinin artırılmasıdır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın 2005 yılında dünya genelinde kullanılmaya başlanmasının ardından pek çok ülke finansal raporlara erişimi arttırmak için internet ortamında finansal raporlamaya yönelik düzenlemeler yapmaktadır.

İnternette finansal raporlama, çeşitli bilgi teknoloji aracılığıyla finansal raporların ve bilgilerin “World Wide Web (www)” ortamında paylaşılması şeklinde tanımlanabilir (Doymaz, 2011: 72). Finansal raporların/bilgilerin internet ortamında sunulması sunum ve içerik olmak üzere iki farklı boyuttan oluşmaktadır. Sunumda yalnızca ilgili bilgiler açıklanmakta, animasyon, yükleme ve indirme gibi seçeneklere izin verilmemektedir. İçerik boyutunda ise bu seçenekler kullanılabilir (Uyar, 2006: 95).

İşletmelerin finansal raporlamada interneti kullanmalarının arkasında yatan en önemli nedenler; bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ve işletme çevresinden daha bilgi sunulması için gelen talep ile birlikte, internet ortamında bilgi paylaşmanın maliyetinin daha ucuz olması, daha fazla kişiye ulaşması, zamanlı ve erişiminin kolay olmasıdır. İşletmeler 1990'lı yılların ortalarından itibaren finansal raporlarını internet sitelerinde paylaşmaya başlasalar da uluslararası standartların 2005 yılında dünya genelinde kabul görmesinin bu alana yönelik düzenlemelere hız kazandırdığı söylenebilir.

İşletmeler finansal raporlarını ve finansal bilgilerini internet sitelerinde yatırımcı ilişkileri başlığı altında açıklarlar. Yatırımcı ilişkileri, bir işletmenin kendi bünyesinde ve/veya dışarıda bulunan bireysel ya da kurumsal yatırımcılarıyla olan ilişkilerini yönettiği birimdir (Temizel, Çoşkun, 2010: 91). İnternet üzerinden yürütülen yatırımcı ilişkileri faaliyetlerinin geçirdiği gelişim üç aşamada açıklanmaktadır (Ercan, 2007: 68):

- Birinci aşamada işletmeler, interneti sadece basılı raporlarını ilettikleri alternatif bir kanal olarak kullanmışlardır. Bu aşamada yer alan işletmelere göre internet tabanlı finansal raporlama sağlayacağı faydaların farkına varılmadan sadece diğer işletmelerden geri kalmamak için yapılmış bir uygulama olarak görülmüştür.
- Daha sonra, internet tabanlı finansal raporlamanın sağladığı faydaların farkına varan işletmeler için ikinci aşama başlamıştır. İkinci aşamada işletmeler finansal raporlarına ek olarak işletme ile ilgili daha fazla bilgiyi ve haberi internet sitelerine eklemeye başlamışlardır. Ancak işletmelerin interneti tam anlamıyla etkin kullandığını söylemek mümkün olmamıştır.

- Bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler ve kullanıcıların daha fazla bilgi sunulması için yarattıkları baskı sonucu üçüncü aşamaya geçen işletmeler, basılı raporlardan sağlanan standart bilgilerle birlikte ayrıntılı ve ileri düzey bilgileri de paylaşmaya başlamışlar ve online oy verme, genel kurul toplantılarına video konferansı ile katılma gibi seçenekler sunan interaktif iletişim araçlarını da internet sitelerine eklemişlerdir.

Bugün internette finansal raporlama uygulayan birçok işletmenin üçüncüyü aşamaya geçtiğini söylemek mümkündür. O halde günümüzde internette finansal raporlama kavramı internet sitesinde paylaşılan finansal tablolar ile birlikte önemli gelişmelerin, toplantıların, finansal analizlerin ve diğer bilgilerin de kamuya açıklanmasını kapsayacak şekilde daha geniş bir kavramı ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu açıklamalardan yola çıkıldığında, internette finansal raporlamanın zaman içerisinde değiştiği ve geliştiği ifade edilebilir.

Gerek kâğıda basılı olarak, gerekse internet ortamında gerçekleştirilen finansal raporlamanın temel amacı; yatırımcılara karar alırken ihtiyaç duydukları finansal bilgileri sağlamaktır. Bu finansal bilgilerin yatırımcıların kararlarında fayda sağlayabilmesi için belirli niteliksel özelliklere sahip olması gerekmektedir. Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan kavramsal çerçevede birincil ve ikincil olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum birincil niteliksel özellikleri, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik, doğrulanabilirlik ve zamanında sunum ise ikincil niteliksel özellikleri oluşturmaktadır.

İhtiyaca uygunluk, finansal raporlardan elde edilen bilgilerin kullanıcıların kararları ile ilgili ve kullanıma amaçlarına uygun olmasını ifade eder (Demirel, Karğın, 2017: 218). Finansal bilgi; işletmenin geçmişine, mevcut durumuna ve geleceğine yönelik tahminlerin yapılması sırasında veya geçmişteki beklentilerin doğrulanması sırasında kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip ise söz konusu finansal bilginin ihtiyaca uygun olduğu söylenebilir (Özdemir, 2011: 18). Finansal bilginin kullanıcılara fayda sağlaması için sadece ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı tam, tarafsız ve hatasız olarak gerçeğe uygun şekilde sunmalıdır. O halde gerçeğe uygun sunumdan bahsedilebilmesi için finansal bilginin tamlık, tarafsızlık ve hatasızlık koşullarını sağlaması gerekmektedir. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu fikrinde görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelmektedir (TMSK, md. NÖ26). Anlaşılabilirlik, kullanıcıların herhangi bir bilgi setini algılama düzeylerine bağlı olarak değiştiğinden bilgi kullanıcıya özgü bir nitelik olarak kabul edilmektedir. Ancak, bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onun anlaşılabilirliğini/anlaşılma potansiyeli artırır (TMSK, md. NÖ30). Zamanında sunum, finansal bilginin finansal bilgi kullanıcıları açısından kararlarını etkileyeceği zamanda mevcut olması anlamına gelmektedir. Bilgi eskidikçe fayda sağlama potansiyeli azalacaktır (TMSK, md. NÖ29).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun yanı sıra literatürdeki birçok araştırmacı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre yapılan genel amaçlı finansal raporlamanın niteliksel özellikler yönünden daha güçlü olacağı ve finansal raporlama kalitesinin artacağını savunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı 2004 ile 2005 ve 2005 ile 2016 yılları arasında internet tabanlı finansal raporlama ve UFRS setinde meydana gelen değişimi incelemek ve internet tabanlı finansal raporlamanın finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikler üzerine etkilerini ortaya koymaktır. Nitekim mukayese dönemleri itibarıyla internet tabanlı finansal raporlamanın içeriğinde ve finansal bilginin niteliğinde meydana gelen değişimler çalışmanın bulguları olarak sunulmuştur.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Başlangıçta işletmeler tarafından pazarlama ve satış amacına yönelik olarak kullanılan internet siteleri 1990'lı yılların ortalarından itibaren finansal raporların kullanıcılara iletilmesini sağlayan alternatif bir kanal olarak kullanılmaya başlanmıştır. İşletmelerin internette finansal raporlama kullanımını belirlemeye yönelik ilk çalışma 1996 yılında ABD'de Petravick ve Gillet tarafından Fortune dergisinde listelenen en büyük cirolu 150 işletme üzerinde gerçekleştirilmiş ve bunlar içerisinde internet sitesine sahip olan 103 işletmenin %83'ünün finansal raporlarını internet sitesine koydukları belirlenmiştir. Araştırmacılar tarafından işletmelerin internet ortamında yaptıkları finansal raporlamayı analiz etmek için birçok açıklama endeksi geliştirilmiştir. Bu endeksler incelendiğinde, internette finansal raporlamanın çok sayıda ve farklı boyutlar/öğeler kullanılarak değerlendirildiği tespit edilmiştir. Ancak internette finansal raporlama endeksi için kullanılan bu öğeler içerisinde araştırmacılar tarafından düzenli olarak kullanılan 9 ana öğe öne çıkmaktadır.

İnternet ortamında finansal raporlamayı analiz etmek için geliştirilen ve internette finansal raporlama endekslerinde kullanılan öğeler Tablo 1'de verilmiştir. İçerik ve sunum internette finansal raporlama endeksinin oluşturulmasında en çok kullanılan öğelerdir ve bunları teknoloji, kullanıcı desteği, zamanlılık ve genel özellikler takip etmektedir.

**Tablo 1: İnternette Finansal Raporlama Endeksi İçin Literatür Taraması**

Sıra	Öğe	Araştırmacı (Yıl)
1	İçerik, Sunum	IASC (1999), Debreceny vd. (2002), Marston and Polei (2004), Trabelsi vd. (2004), Xiao vd. (2004), Bonson ve Escobar (2006), Kelton ve Yang (2008), Ali Khan (2010), Aly vd. (2010), Dolinsek vd. (2014), Güler (2012), Alali ve Romero (2012), Hanafi (2009)
2	İçerik, Zamanlılık, Teknoloji, Kullanıcı Desteği	Pirchegger ve Wagenhofer (1999), Lybaert (2002), Davey ve Homkajohn (2004), Pervan (2006), Chan ve Wickramasinghe (2006)
3	Zamanlılık	Ettredge ve Gerdes (2005), Abdelsalam ve Street (2007), Abdelsalam ve El-Masry (2008), Ezat ve El-Masry (2008)

4	Genel Özellik, Yatırımcı İlişkileri Özelliği, Finansal Bilgiler, Yıllık Rapor Özelliği, Diğer Özellikler	FASB (2000), Khadaroo (2005), Çelik vd. (2006)
5	Yatırımcı İlişkileri	Deller vd. (1999), Abdul Hamid ve MdSalleh (2005)
6	Zorunlu Raporlama, Gönüllü Raporlama	Ettredge vd. (2002), Mendes-da-Silva ve Christensen (2004)
7	Genel Özellikler, Finansal Tablolar, Genel Finansal Bilgiler	Allam ve Lymer (2003), Lodhia vd. (2004), Bozcuk vd. (2011)
8	İçerik, Kullanışlılık	Abdelsalam vd. (2007)
9	Muhasebe Bilgisi, Finansal Bilgi	Ettredge vd. (2001)
10	SPK Şart Koştuğu Finansal Bilgiler, SPK Şart Koşmadığı Finansal Bilgiler, Sunum	Xiao vd. (2004)
11	Genel Özellikler, Finansal Raporlar, Genel Kurul, Kurumsal Yönetim, Sosyal Sorumluluk, Yatırımcı İlişkilerinin Sunumu	Uyar (2011)

İnternette finansal raporlama endeksini belirlemeye yönelik ilk çalışma Pirchegger ve Wagenhofer (1999) tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada internette finansal raporlama endeksi; içerik, zamanlılık, teknoloji ve kullanıcı desteği olmak üzere dört alt başlıkta incelenmiştir. Xiao (2004) ise internette finansal raporlama endeksi Çin Sermaye Piyasası Kurulu'nun firmalara şart koştuğu finansal kriterler ile bu kriterler dışında kalan finansal kriterler ve sunum kriterleri olmak üzere üç alt başlıkta oluşturmuştur. Uyar (2011) çalışmasında internette finansal raporlama endeksini genel özellikler, yatırımcı ilişkileri, finansal raporlar, genel kurul, kurumsal yönetim, sosyal sorumluluk başlıkları olmak üzere 6 alt başlıkta incelemiştir. Hanafi (2009), internette finansal raporlama endeksini içerik ve sunum olmak üzere iki alt başlıkta incelemiştir. Dolinsek vd. (2014) tarafından Sloven şirketlerinin internette finansal raporlama düzeylerini belirlemeye yönelik yapılan çalışmada internette finansal raporlama endeksi sunum ve içerik olmak üzere iki alt başlıkta incelenmiştir.

Bir işletmenin internette finansal raporlama düzeyini değerlendirmek için kullanılan internette finansal raporlama endeksi/ölçeği kapsamlı bir literatür taramasına dayanmalıdır. İçerik ve sunum boyutlarına

göre yapılan internette finansal raporlama düzenleyici kuruluşlar tarafından tavsiye edilen finansal raporlamaya izin verecek niteliktedir. Ayrıca literatürdeki çalışmalar içerik ve sunum boyutlarının internette finansal raporlama ölçeğinin güvenilirliğini arttıracaklarını göstermiş bunun sonucunda da içerik ve sunum internette finansal raporlamayı analiz etmek için kullanılan en yaygın ve popüler boyut olmuştur.

Bu çalışmada da işletmelerin internette finansal raporlama düzeylerini değerlendirmek için kullanılan internette finansal raporlama ölçeği içerik ve sunum boyutlarına göre oluşturulmuştur. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2000 yılında, internette finansal raporlamanın içerik ve sunum terimleri tanımlanmıştır. Yapılan tanıma göre, bir işletmenin web sitesinin finansal içeriği; genellikle borsa kurları/hisse senedi fiyatları, finansal geçmiş, çeyrek dönemlik ve yıllık finansal raporlar, basın bildirimleri ve gönüllü açıklamaları kapsarken, internet sitesindeki sunumların formları basılı yıllık raporların eşdeğer formatından, finansal bilgilerin görüntülenmesini, okunabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak için ses ve video gibi dinamik medya kullanımına kadar değişir. Yani internette finansal raporlamanın içeriği, internet sitesinde sunulan bilgilerin kapsamı ile ilgiliyken; sunum internet sitesinin ve bilgilerin sunulma şekli ile ilgilidir.

Kamunun aydınlatılmasını sağlamak için yapılan genel amaçlı finansal raporlamanın amacı işletmeye yönelik çeşitli ekonomik kararlar alacak kullanıcılara işletmenin finansal durumu ve performansı ile ilgili yüksek kaliteli finansal bilgiler sunmaktır. Finansal bilginin kalitesiyle sağladığı faydanın doğru orantılı olduğu düşünüldüğünde kaliteli finansal raporlamanın ihtiyaca uygun ve gerçeği yansıtan bilgiler sunması beklenmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, kavramsal çerçevesinde de ihtiyaca uygun bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması gerektiğine yönelik açıklamalar bulunmaktadır. Finansal bilginin niteliksel özellikler yönünden güçlü olması finansal raporlamanın kalitesine işaret eder.

Finansal raporlama kalitesi çok yönlü geniş bir kavramdır. Literatür incelendiğinde finansal raporlama kalitesinin farklı boyutlardan ele alındığı ve finansal raporlama kalitesi için ortak bir tanım yapılmadığı görülmektedir. Bu çalışmada finansal raporlama kalitesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bakış açısına uygun olarak ekonomik kararlarda fayda sağlayacak finansal bilgiyi ifade etmektedir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve birçok araştırmacı tarafından finansal raporlamada uluslararası standartların kullanılmasının finansal raporlama kalitesini artıracak kabul edilmektedir. Ancak finansal raporlama kalitesinin nasıl değerlendirileceği bir tartışma konusudur ve finansal raporlama kalitesini değerlendirmek için en uygun yöntemlerin sağlanması için küresel bir talep vardır. Finansal raporlama kalitesini farklı açılardan inceleyen çok sayıda çalışma mevcuttur. Bu çalışmalarda tahakkuk modelleri, değer ilişkisi modelleri, yıllık raporlar üzerinde zamanlılık gibi belirli özelliklere odaklanan modeller ve niteliksel özelliklere işlevsellik kazandıran modeller finansal raporlama kalitesinin ölçülmesinde sıklıkla kullanılan yöntemler arasındadır. Bizim çalışmamızda finansal raporlama kalitesi Beest, Braam ve Boelens tarafından 2009 yılında geliştirilen ölçek kullanılarak faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri üzerinden değerlendirilmiştir.

Çalışmanın literatüre iki açıdan katkı sağlaması beklenmektedir. Birincisi; finansal raporlama kalitesini zamanlılık ya da kazanç yönetimi gibi belirli özelliklere odaklanarak dolaylı olarak ölçmek yerine, finansal raporlama kalitesi kavramsal çerçevede açıklanan faydalı finansal bilginin temel niteliksel

özellikleri üzerinden ölçülmüştür. Başka bir ifadeyle bu çalışmada finansal raporlama kalitesi, finansal raporlarda yer alan bilgilerin ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygun şekilde sunum özellikleri değerlendirilerek doğrudan ölçülmüştür. Çalışmanın literatüre ikinci katkısı ise kapsadığı dönem açısından Türkiye’de internet tabanlı finansal raporlamanın geçirdiği gelişim sürecini ortaya koymasındadır. Çalışmadan elde edilen bulgular internette finansal raporlamanın, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın kullanılması ile ilgili düzenlemelere verdiği tepkinin ve değişimin izlenmesini sağlayacak niteliktedir.

### **3. ARAŞTIRMANIN TASARIMI VE YÖNTEMİ**

#### **3.1. Araştırmanın Türü**

Araştırma, internette finansal raporlama endeksinde kullanılacak öğelerin tespit edilmesine, finansal raporlama kalitesinin niteliksel özellikler üzerinden değerlendirilmesine ve internette finansal raporlamanın, finansal tabloların taşınması gereken temel niteliksel özellikler üzerine etkilerini ortaya koymaya dönük ampirik bir inceleme çalışmasıdır.

#### **3.2. Araştırmanın Problemi**

Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın zorunlu olarak kullanılmasından hemen önce (2004 yılı) ve sonrası (2005 yılı) ile araştırmaya başlanılan an itibariyle erişilebilir son yıl olan 2016 yılında, firmaların internet tabanlı finansal raporlamalarındaki değişimin belirlenmesi ve bu değişimin finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler üzerine etkisinin incelendiği çalışmada araştırmanın temel problemleri aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır:

- i. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti zorunlu olmadan önce (2004) ve sonrasında ilk yıl (2005) ve araştırmanın yapıldığı zaman itibariyle son döneme (2016) ilişkin finansal raporlardan hareketle, işletmelerin internette finansal raporlama düzeylerindeki değişimler nasıldır? İnternette finansal raporlama düzeylerinde meydana gelen değişim ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın zaman içindeki değişimi arasındaki ilişki nasıldır?
- ii. Standart seti zorunlu olmadan önce (2004) ve sonrasında ilk yıl (2005) ve son döneme (2016) ilişkin finansal raporlardan hareketle finansal bilginin birincil niteliksel özellikleri olan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygun şekilde sunum açısından bir iyileşme yaşanmış mıdır?

#### **3.3. Ana kütle ve Örneklem**

Araştırmanın evreni Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın gönüllü olarak uygulandığı 2004 yılından son döneme kadar internette finansal raporlama yapan tüm halka açık işletmelerden oluşmaktadır. Araştırma evreninde yer alan tüm işletmelere ulaşmak zaman ve emek ve maliyet yönünden mümkün olmadığından örneklem seçimine gidilmiştir. Örneklem seçiminde amaçlı örnekleme yöntemlerinden benzeşik örnekleme yöntemi kullanılmış ve araştırma örneklemini BİST YILDIZ Endeksinde yer alan işletmelerden banka ve sigorta kuruluşları ile holding işletmeler hariç olmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na göre hazırladıkları finansal raporlarını 2004, 2005 ve 2016 yıllarında internet sitelerinde paylaşan işletmeler olarak belirlenmiştir.



### 3.4. Veri toplama Yöntemi

Çalışmada kullanılan veriler işletmelerin internet sitelerinden elde edilmiştir. Her işletmelerin internet sitesi internette finansal raporlama ölçeğine göre, internet sitesinde paylaşılan finansal raporlar ise kalite değerlendirme ölçeğine göre değerlendirilmiştir.

### 3.5. Veri Analiz Tekniği

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kullanımına bağlı olarak işletmelerin internette finansal raporlama düzeylerinde meydana gelen değişim ile bu değişimin finansal bilginin niteliğinde veya finansal raporlama kalitesinde meydana gelen değişim üzerine etkisini belirlemek için araştırmamızın örneklemini oluşturan 26 işletmenin internet sitesi, internette finansal raporlama ölçeğine göre değerlendirilmiştir. İnternette finansal raporlama düzeyini belirlemek için kullanılan bu ölçek Dolinšek vd. (2014) temel alınarak oluşturulmuştur.

### 3.6. Araştırmanın Bulguları

İnternette finansal raporlama ölçeği; 39 tane içerikle ilgili, 11 tane sunumla ilgili olmak üzere toplamda 50 maddelik değerlendirme ögesinden oluşmaktadır. İnternette finansal raporlama ölçeğinde yer alan içerik ve sunum öğeleri Tablo 2'de verilmiştir.

**Tablo 2: İnternette Finansal Raporlama Ölçeği**

Sıra	İFR ölçeği	Sunum / İçerik
	Raporlama Formatı: PDF	Sunum
	Raporlama Formatı: XML, XLS, XBRL,	Sunum
	Raporların İndirilebilmesi	Sunum
	Raporların Yazdırılabilmesi	Sunum
	Word-Excel İşlenebilir Formatta Bilgi Sağlanması	Sunum
	Grafik, Ses, Multimedya Vb.	Sunum
	Sunum Özetleri	Sunum
	Diğer Dillere Çevrilebilen İnternet Sitesi	Sunum
	Web Sitesi Arama Motoru	Sunum
	Sık Sorulan Sorular	Sunum
	Site Haritası	Sunum
	Son Yıl Faaliyet Raporu	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Faaliyet Raporu	İçerik
	Son Yıl Yıllık Mali Tablolar	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Yıllık Mali Tablolar	İçerik

	Son Yıl Dönemlik (3-6-9) Tablolar	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Dönemlik Tablolar	İçerik
	Son Yıl Finansal Durum Tablosu	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Finansal Durum Tablosu	İçerik
	Son Yıl Kapsamlı Gelir Tablosu	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Kapsamlı Gelir Tablosu	İçerik
	Son Yıl Dipnotlar	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Dipnotlar	İçerik
	Son Yıl Nakit Akış Tablosu	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Nakit Akış Tablosu	İçerik
	Son Yıl Öz Sermaye Değişim Tablosu	İçerik
	Son Yılın Özet Bilgileri (Varlıklar-FVÖK-Kâr)	İçerik
	Geçmiş Yıla/Yıllara Ait Özet Bilgiler	İçerik
	Finansal Oranlar	İçerik
	Son Yılın Denetim Raporu	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Denetim Raporu	İçerik
	Sektör İstatistikleri/Verileri/Bilgileri	İçerik
	Son Yıl Önemli Olaylar/Haberler/Açıklamalar	İçerik
	Geçmiş Yıla Ait Önemli Olaylar/Haberler/Açıklamalar	İçerik
	Güncel Hisse Senedi Fiyat Bilgileri	İçerik
	Geçmiş Yönelik Hisse Senedi Fiyat Bilgileri	İçerik
	Hisse Senedi Borsa Endeksine Göre Performansı	İçerik
	Sahiplik Yapısı	İçerik
	Yönetim Kurulu Üyeleri	İçerik
	Son Yıl Genel Kurul Toplantı Tutanağı	İçerik
	Geçmiş Yıl Genel Kurul Toplantı Tutanağı	İçerik
	Genel Kurul Toplantı Çağrısı	İçerik
	Yabancı Dilde Finansal Bilgi	İçerik
	Kurumsal Yönetim Raporları	İçerik
	Sürdürülebilirlik Raporları	İçerik

	Denetçi Bilgileri	İçerik
	Finansal Takvim	İçerik
	Yatırımcı İlişkileri İletişim	İçerik
	Bilgilerin Web Sayfasından Elde Edilmesi	İçerik
	Bilgilerin KAP' tan Elde Edilmesi	İçerik

İnternette finansal raporlama ölçeğinde yer alan öğeler işletmelerin internet sitesinde bulunuyorsa 1 puan, bulunmuyorsa 0 puan verilerek 2004, 2005 ve 2016 yılları için toplam internette finansal raporlama puanları hesaplanmıştır. Örneğin herhangi bir işletmenin internet sitesinde; 50 öğeden 30 tanesi bulunuyorsa o işletmenin internette finansal raporlama puanı 30 olarak kabul edilmiştir.

Sonuç olarak, 26 işletmenin 3 dönemine (2004,2005 ve 2016) ilişkin olarak toplamda 78 adet internette finansal raporlama puanı elde edilmiştir.

Literatürde internette finansal raporlama ölçeği puanlanması içerik ve sunum öğeleri bakımından ağırlıklandırılmış ya da ağırlıklandırılmamış olarak 2 farklı şekilde hesaplanmaktadır.

Çalışmada internette finansal raporlama ölçeği içerik ve sunum öğeleri yönünden aynı değerde kabul edilerek ağırlıklandırılmamış puanlama yöntemi kullanılmıştır.

İnternette finansal raporlama düzeylerine ilişkin elde edilen sonuçlar, Tablo 3'te detaylı olarak gösterilmektedir.

**Tablo 3: Yıllara Göre İşletmelerin İnternette Finansal Raporlama Puanları**

İşletmeler	İFR <sub>2004</sub>	İFR <sub>2005</sub>	İFR <sub>2016</sub>	İFR <sub>2005</sub> - İFR <sub>2004</sub>	İFR <sub>2016</sub> - İFR <sub>2005</sub>
1	23	26	34	3	8
2	21	21	42	0	21
3	26	28	31	2	3
4	25	25	41	0	16
5	19	22	42	3	20
6	25	25	40	0	15
7	29	33	34	4	1
8	21	30	38	9	8
9	21	24	44	3	20
10	23	22	29	-1	7
11	24	29	42	5	13
12	28	30	43	2	13

13	20	28	41	8	13
14	27	30	40	3	10
15	29	32	41	3	9
16	25	31	33	6	2
17	23	22	36	-1	14
18	31	32	39	1	7
19	19	24	37	5	13
20	28	30	39	2	9
21	21	27	41	6	14
22	29	31	39	2	8
23	31	31	46	0	15
24	32	35	43	3	8
25	28	30	39	2	9
26	15	23	42	8	19
TOPLAM				78	295
ORTALAMA				3,00	11,35
STANDART SAPMA				2,76	5,44

Değerlendirme sonucunda 2004, 2005 ve 2016 yıllarına ilişkin hesaplanan internette finansal raporlama puanları karşılaştırıldığında, işletmelerin internette finansal raporlama düzeylerinin zaman içinde arttığı gözlenmektedir. Nitekim;

- i) Tüm gözlemler için gerçekleşen iyileşme ilk geçiş döneminde 78 puan olurken, 2005 yılından 2016 yılına kadar geçen süreçte 295 puan olmuştur.
- ii) Ortalamalar üzerinden değerlendirildiğinde ise, her bir gözlem başına 3 puanlık bir iyileşme gözlenen ilk geçişin ardından, 2005-20116 dönemindeki gözlem başına ortalama iyileşme 11,35 puan olarak belirlenmiştir.
- iii) Ayrıca standart sapma değeri, ilk geçiş döneminde gözlem birimleri arasındaki iyileşmenin, 2005-2016 dönemindeki iyileşmeye kıyasla daha yakın puanlar şeklinde olduğunu göstermiş, 2005-2006 dönemindeki iyileşmede gözlemlerin birbirleri ile olan farklılıkları daha belirgin seyretilmiştir.

Araştırmanın bir diğer bulgusu da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan finansal tabloların/raporların birincil niteliksel özellikler olan bilginin ihtiyaca uygunluğunu ve gerçeğe uygun sunum özellikleri, yani kalitesini değerlendirmeye yöneliktir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kullanımına bağlı olarak finansal bilginin niteliğinde meydana gelen değişimi değerlendirmek için Beest, Braam ve Boelens'in 2009 yılında geliştirdikleri ölçek kullanılmıştır. Bu ölçek, finansal raporlarda yer alan bilgilerin temel niteliksel özellikleri karşılama yönünden ayrı ayrı ve birlikte ne kadar güçlü olduğunun anlaşılmasına yardımcı olacak niteliktedir.

Finansal bilginin niteliğinde veya finansal raporlamanın kalitesinde meydana gelen değişim, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olarak açıklanan temel niteliksel özellikler üzerinden ölçülmüştür. Kalite değerlendirme ölçeğinde; finansal bilginin ihtiyaca uygunluğuna atıfta bulunan 4 öge, finansal bilginin gerçeğe uygun sunumuna atıfta bulunan 5 öge kullanılmıştır. Finansal raporlama kalitesini değerlendirirken ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum aynı önemde kabul edilerek, her iki temel niteliksel özellik eşit olarak ağırlıklandırılmıştır. Her bir ögenin puanını hesaplamak için 5 puanlık ölçek kullanılmış ve puanlama da 1 zayıf puanı gösterirken 5 mükemmelliği ifade etmiştir.

Temel niteliksel özellikleri ölçmek için kullanılan 9 ölçüm ögesi genel bir değerlendirme sağlar ve her bir ögenin değerini belirlemek için kullanılan ölçekler Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4: Kalite Değerlendirme Ölçeği ve Ölçüm Puanları**

<p><b>İhtiyaca uygunluk;</b> Tahminlerde kullanılabilme ve Teyit etme</p> <p><b>İhtiyaca Uygunluk 1:</b> İşletmenin geleceğe dönük açıklamalarının düzeyi, geleceğe dair beklenti ve tahminler yapılandırılmaya ne ölçüde yardımcı olur?</p> <p>1= Geleceğe yönelik bilgi bulunmamaktadır</p> <p>2= Geleceğe yönelik bilgi vardır fakat ayrı bir başlık olarak sunulmamıştır</p> <p>3= Geleceğe yönelik bilgi vardır ve ayrı bir başlık olarak sunulmuştur</p> <p>4= Geleceğe yönelik kapsamlı tahminlere yer verilmiştir</p> <p>5= Geleceğe yönelik kapsamlı tahminler yardımıyla oluşturulan beklentilere de yer verilmiştir</p> <p><i>(Tahminlerde Kullanılabilmeye Atıfta Bulunur)</i></p>
<p><b>İhtiyaca Uygunluk 2:</b> İşletmeye dair fırsatlar ve risklerle ilgili finansal olmayan bilginin varlığı finansal bilgiyi ne ölçüde tamamlar?</p> <p>1= Finansal olmayan bilgi mevcut değil</p> <p>2= Finansal olmayan bilgi mevcut ama beklentileri oluşturmaya hiç elverişli değil</p> <p>3= Finansal olmayan bilgi mevcut ama beklentileri oluşturmaya yeterli düzeyde elverişli değil</p> <p>4= Finansal olmayan bilgi mevcut ve beklentileri oluşturmaya elverişli</p> <p>5= Finansal olmayan bilgi mevcut ve beklentiler oluşturmaya çok elverişli ölçüde</p> <p><i>(Tahminlerde Kullanılabilmeye Atıfta Bulunur)</i></p>
<p><b>İhtiyaca Uygunluk 3:</b> İşletme gerçeğe uygun değeri, tarihi maliyet değeri yerine ne ölçüde kullanmaktadır?</p> <p>1= İşletmede sadece tarihi maliyet kullanılır</p> <p>2= İşletmede çoğunlukla tarihi maliyet kullanılır</p> <p>3= İşletmede tarihi maliyet kullanım düzeyi ile gerçeğe uygun değer kullanım düzeyi aynıdır</p> <p>4= İşletmede çoğunlukla gerçeğe uygun değer kullanılır</p> <p>5= İşletmede sadece gerçeğe uygun değer kullanılır</p> <p><i>(Tahminlerde Kullanılabilmeye Atıfta Bulunur)</i></p>

**İhtiyaca Uygunluk 4:** Raporlanan sonuçlar, yıllık finansal tablo kullanıcılarına, çeşitli piyasa olayları ve önemli işlemlerin işletmeyi nasıl etkilediği hakkında ne ölçüde geribildirim sağlar?

1= Geçmişe dair hiç geri bildirim sağlamaz

2= Geçmişe dair yeterli geri bildirim sağlamaz

3= Geçmişe dair geri bildirim sağlar ama işletmeyi etkileyen çeşitli piyasa olaylarını ve önemli işlemleri anlamaya yardım edecek ölçüde değil

4= Geçmişe dair geri bildirim sağlar ve işletmeyi etkileyen çeşitli piyasa olaylarını ve önemli işlemleri anlamaya yardım edecek ölçüde

5= Geçmişe dair kapsamlı düzeyde geri bildirim sağlar

*(Teyit Edebilme Özelliğine Atıfta Bulunur)*

**Gerçeğe Uygun Sunum;** Tamlik, Tarafsızlık ve Hatasızlık

**Gerçeğe Uygun Sunum 1:** Yıllık finansal raporlardaki belirli varsayım ve tahminlere yönelik kararları desteklemek için ne ölçüde geçerli argüman bulunmaktadır?

1= Sadece tahminleri betimleyecek ölçüde

2= Tahminlere yönelik genel açıklamalar bulunmaktadır.

3= Tahminlere yönelik özel açıklamalar bulunmaktadır.

4= Tahminlere yönelik özel açıklamaların yanı sıra hesaplamalar da bulunmaktadır.

5= Tahminlere yönelik argümanlar geniş kapsamlıdır.

*(Tamlik Özelliğine Atıfta Bulunur)*

**Gerçeğe Uygun Sunum 2:** İşletmenin tercih ettiği muhasebe politikaları ne ölçüde geçerli argümanlara dayandırılmaktadır?

1= Tercih edilen muhasebe politikası açıklanmamıştır

2= Tercih edilen muhasebe politikası yeterli düzeyde açıklanmamıştır

3= Neden tercih edildiği açıklanmıştır

4= Neden tercih edildiği ve tercihin sonuçları birlikte açıklanmıştır

5= Tercih farklılığının neden olduğu bir değişim olmadığı veya ayrıntılı açıklama yapılmıştır

*(Tamlik Özelliğine Atıfta Bulunur)*

**Gerçeğe Uygun Sunum 3:** İşletme yıllık sonuçların tartışıldığı kısımda, pozitif olayların yanı sıra negatif olayları da ne ölçüde vurgulamaktadır?

1= Pozitif olay vurgulanırken negatif olaylardan hiç bahsedilmez

2= Pozitif olay vurgulanırken negatif olaydan biraz söz edilir

3= Pozitif olay vurgulanırken negatif olaydan bahsedilir veya bulunmadığı ifade edilir

4= Pozitif olay vurgulanırken negatif olay da vurgulanır

5= Pozitif olay da negatif olay da etkileri ile birlikte açıklanır

*(Tarafsızlık Özelliğine Atıfta Bulunur)*

**Gerçeğe Uygun Sunum 4: Yıllık raporda hangi denetim raporu türü yer almaktadır?**

- 1= Olumsuz görüş bildiren rapor  
 2= Görüş bildirmekten kaçınma  
 3= Şartlı rapor  
 4= Olumlu rapor: Finansal tablo kalemlerine dair  
 5= Olumlu rapor: Finansal tablo kalemleri + iç kontrol sistemine dair

(Tamlık, Tarafsızlık Ve Hatasızlık Özelliklerine Atıfta Bulunur)

**Gerçeğe Uygun Sunum 5: İşletme kurumsal yönetim konusunda ne ölçüde bilgi sağlamaktadır?**

- 1= Kurumsal yönetim konusunda bilgi sağlamamaktadır  
 2= Kurumsal yönetim konusunda sınırlı bilgi sağlamaktadır fakat ayrı bir bölüm olarak değil  
 3= Kurumsal yönetim konusunda bilgi sağlamaktadır ve ayrı bir bölümde  
 4= Kurumsal yönetime dair bilgi sağlama hususuna önem vermektedir  
 5= Kurumsal yönetim kapsamlı şekilde tanımlanmaktadır

(Tamlık, Tarafsızlık Ve Hatasızlık Özelliklerine Atıfta Bulunur)

Finansal raporlama kalitesine ilişkin elde edilen sonuçlar Tablo 5'te verilmiştir. Değerlendirme sonucunda 2004, 2005 ve 2016 yıllarına ait kalite değerlendirme ölçeği puanlarını karşılaştırdığımızda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kullanımına bağlı olarak zaman içerisinde finansal raporlama kalitesinde beklenen artışın gerçekleştiği görülmektedir.

**Tablo 5: Yıllar İtibariyle İşletmelerin Kalite Değerlendirme Puanları**

İşletmeler	KDÖ <sub>2004</sub>	KDÖ <sub>2005</sub>	KDÖ <sub>2016</sub>	KDÖ <sub>2005</sub> -KDÖ <sub>2004</sub>	KDÖ <sub>2016</sub> -KDÖ <sub>2005</sub>
1	24	24	25	0	1
2	22	22	27	0	5
3	20	23	23	3	0
4	22	22	26	0	4
5	21	21	25	0	4
6	22	22	25	0	3
7	23	23	25	0	2
8	23	23	26	0	3
9	22	22	28	0	6
10	24	24	23	0	-1
11	23	23	25	0	2

12	23	24	27	1	3
13	22	23	23	1	0
14	24	24	28	0	4
15	24	24	25	0	1
16	22	21	26	1	5
17	24	24	24	0	0
18	24	24	26	0	2
19	24	24	25	0	1
20	22	22	24	0	2
21	22	22	26	0	4
22	23	24	26	1	2
23	23	23	27	0	4
24	25	25	27	0	2
25	24	24	26	0	2
26	22	25	28	3	3
TOPLAM				10	64
ORTALAMA				0,38	2,46
STANDART SAPMA				0,85	1,75

Ayrıca 2004, 2005 ve 2016 yıllarında finansal bilginin ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygun sunum ortalamaları da Tablo 6'daalmaktadır.

**Tablo 6: Temel Niteliksel Özellikler ve Yıllar İtibariyle Ortalamaları**

Dönem	Bilginin İhtiyaca Uygunluğu (ort)	Gerçeğe Uygun Sunum (ort)	Her İki Özelliğin Toplamı(ort)
2004	10,00	12,85	22,85
2005	10,15	13,00	23,15
2016	11,65	13,88	25,62

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda; 2004, 2005 ve 2016 yıllarına ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan bilginin birinci niteliksel özellikler olan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygun sunum bakımından belirlenen puanları karşılaştırıldığında, bilgi bu kalite özellikleri bakımından iyileştiği gözlenmektedir. Nitekim;



- i) Tüm gözlemler için gerçekleşen iyileşme ilk geçiş döneminde 10 puan olurken, 2005 yılından 2016 yılına kadar geçen süreçte 64 puan olmuştur.
- ii) Ortalamalar üzerinden değerlendirildiğinde ise, her bir gözlem başına 0,38 puanlık bir iyileşme gözlenen ilk geçişin ardından, 2005-20116 dönemindeki gözlem başına ortalama iyileşme 2,46 puan olarak belirlenmiştir.
- iii) Ayrıca standart sapma değeri, ilk geçiş döneminde gözlem birimleri arasındaki iyileşmenin, 2005-2016 dönemindeki iyileşmeye kıyasla daha yakın puanlar şeklinde olduğunu göstermiş, 2005-2006 dönemindeki iyileşmede gözlemlerin birbirleri ile olan farklılıkları daha belirgin seyretmiştir.

### 3. SONUÇ

Küreselleşme ve bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler internette finansal raporlama için talep yaratmış ve internette finansal raporlama konusu araştırmacılar için ilgi duyulan bir alan haline gelmiştir. Sürekli gelişen bilgi ve iletişim teknolojisinin kullanımına bağlı olarak internette finansal raporlamanın içeriğinde çeşitli değişimler yaşanmıştır. Başlangıçta sadece finansal raporların internet sitesinde paylaşılması olarak tanımlanan internette finansal raporlama; bugün ise internet sitesinde paylaşılan yıllık finansal raporlara ek olarak dönemlik finansal raporlar, işletmeye ait özet bilgiler, kurumsal yönetim raporları, sürdürülebilirlik raporları, analist raporları, güncel hisse senedi fiyat bilgileri ve diğer finansal ve finansal olmayan bilgiler ile çeşitli multimedya teknolojisi ve interaktif iletişim araçlarını da bünyesinde barındıran daha geniş bir kavramı ifade etmek için kullanılmaktadır.

İşletmeler internet ortamında finansal raporlarını paylaşmaya 1990'lı yılların ortalarında başlamışlardır. 2005 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın dünyanın birçok ülkesinde zorunlu olarak uygulanmaya başlaması ile internet ortamında sunulan finansal raporların da iyileşmeye başladığı ifade edilebilir. Şöyle ki, hem bu raporlarda sunulan bilginin muhteviyatı artmıştır, hem de bu raporlarda sunulan bilgi kalite özellikleri bakımından güçlenmiştir.

Öte yandan, bilhassa sermaye piyasası gelişmiş birçok ülkede, işletmelerin finansal raporlarını internet sitelerinde sunmaları ayrı bir düzenleme olarak da yer almaktadır.

Çalışmada internette finansal raporlamada meydana gelen değişimin etkileri ele alınmıştır. Buna göre;

BİST YILDIZ endeksinde yer alan ve 2004,2005 ve 2016 yıllarında internette finansal raporlama yapan işletmelerin internet siteleri 39 içerik ve 11 sunum ögesinden oluşan 50 maddelik internette finansal raporlama ölçeği ile değerlendirilmiştir. Sunum ve içerik bakımından internette finansal raporlamanın hem 2005 yılında 2004 yılına göre hem de 2016 yılında 2005 yılına göre gelişim gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca literatürdeki çalışmalar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak yapılan genel amaçlı finansal raporlamanın ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum özellikleri açısından daha güçlü olduğunu ve buna bağlı olarak da finansal raporlamanın kalitesinde bir artış meydana geldiğini ortaya koymaktadır. Çalışmada,Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Setine uygun olarak hazırlanan ve sunulan finansal raporların niteliksel özellikler yönünden güçlenip

güçlenmediği de sorgulanmıştır. Buna göre, BİST YILDIZ endeksinde yer alan ve 2004,2005 ve 2016 yıllarında internet ortamında finansal raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin kalitesinde artış olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**KAYNAKÇA**

- Abdelsalam, O.H., and El-Masry, A. (2008). "The Impact Of Board Independence And Ownership Structure On The Timeliness Of Corporate Internet Reporting Of Irish-Listed Companies", *Managerial Finance*, 34(12), 907-918.
- Abdelsalam, O.H., and Street, D.L. (2007). "Corporate Governance And The Timeliness Of Corporate Internet Reporting By U.K. Listed Companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 111-130.
- Abdelsalam, O.H., Bryant, S.M., and Street, D.L. (2007). "An Examination of Comprehensiveness of Corporate Internet Reporting Provided by London-Listed Companies", *Journal of International Accounting Research*, 6(2), 1-33.
- Abdul Hamid, F.Z., and MdSalleh, M.S. (2005). "The Determinants of the Investor Relations Information in The Malaysian Companies' Website", *Corporate Ownership&Control*, 3(1), 173-185.
- Allam, A. and Lymer, A. (2003). "Development in Internet Financial Reporting: Review and Analysis Across Five Developed Countries", *The International Journal of Digital Accounting Research*, 3(6), 165-199.
- Aly, D., Simon, J. and Hussainey, K. (2010). "Determinants of Corporate Internet Reporting: Evidence From Egypt", *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 182-202.
- Beest V.F., Braam G. and Boelens S. (2009). "Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics", Working Paper, 9(108), 1-41.
- Bonson, E. and Escobar, T. (2006). "Digital Reporting In Eastern European: An Empirical Study" *International Journal of Accounting Information System*, 7, 299-318.
- Celik, O., Ecer, A. and Karabacak, H. (2006). "Impact of Firm Specific Characteristics on the Web Based Business Reporting: Evidence from the Companies Listed in Turkey", *Problems and Perspectives in Management*, 4(3), 100-133.
- Chan, W.K. and Wickramasinghe, N. (2006). "Using the Internet for Financial Disclosure: The Australian Experience", *International Journal Electronic Finance*, 2(1), 118-150.
- Davey, H. and Homkajohn, K. (2004). "Corporate Internet Reporting: An Asian Example", *Problems and Perspectives in Management*, 2, 211-227.
- Debreceeny, R., Gray, G.L. and Rahman, A. (2002). "The Determinants Of Internet Financial Reporting", *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(4-5), 371-394.
- Deller, D., Stubenrath, M. and Weber, C. (1999). "A Survey on the Use of the Internet For Investor Relations in The USA, The UK and Germany", *The European Accounting Review*, 8(2), 351-364.
- Dolinšek, T., Tominc, P. and Skerbinjek, A.L. (2014). "The Determinants Of Internet Financial Reporting In Slovenia", *Online Information Review*, 38(7), 842-860.
- Doymaz, M. (2011). *Finansal Raporlamada Şeffaflığın Önemi ve XBRL Uygulamalarının Şeffaflığa Etkisi: ABD Örneği ve Türkiye Kıyaslaması*, Basılmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Ercan, C. (2007). *İnternette Finansal Raporlama ve Geleceğe İlişkin Yönelimler*, Basılmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Ettredge, M., and Gerdes, J. (2005). "Timeliness of Investor Relations Data at Corporate Websites", *Communications of the ACM*, 48(1), 95-100.
- Ettredge, M., Richardson, V.J. and Scholz, S. (2001a). "The Presentation of Financial Information at Corporate Websites", *International Journal of Accounting Information Systems*, 2, 149-168.

- Ettredge, M., Richardson, V.J. and Scholz, S. (2001b). "A Web Site Design Model for Financial Information", *Communications of the ACM*, 44(11), 51-55.
- Ettredge, M., Richardson, V.J. and Scholz, S. (2002). "Dissemination of Information for Investors At Corporate Websites", *Journal of Accounting and Public Policy*, 21, 357-369.
- Ezat, A., and El-Masry, A. (2008). "The Impact of Corporate Governance on the Timeliness of Corporate Internet Reporting By Egyptian Listed Companies", *Managerial Finance*, 34(12), 848-867.
- FASB. (2000). *Business Reporting Research Project: Electronic Distribution Of Business Reporting Information. Steering Committee Report Series*. Financial Accounting Standards Board.
- IASC. (1999). *IASC Publishers Study of Business Reporting on the Internet*. Press Release: International Accounting Standards Committee, 15 November 1999.
- Kelton, A.S., and Yang, Y. (2008). "The Impact Of Corporate Governance on Internet Financial Reporting", *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(1), 62-87.
- Khadaroo, M.I. (2005). "Business Reporting on the Internet in Malaysia and Singapore: A Comparative Study", *Corporate Communications An International Journal*, 10(1), 58-68.
- Lodhia, S.K., Allam, A. and Lymer, A. (2004). "Corporate Reporting on the Internet in Australia: An Exploratory Study", *Australian Accounting Review*, 14(3), 64-71.
- Marston, C. and Polei, A. (2004). "Corporate Reporting on the Internet By German Companies" *International Journal of Accounting Information System*, 5, 285-311.
- Özdemir, F.S. (2001). *Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.*
- Pervan, I. (2006). "Voluntary Financial Reporting on the Internet- Analysis of the Practice of Stock-Market Listed Croatian and Slovene Joint Stock Companies", *Financial Theory and Practice*, 30(1), 1-27.
- Petravick, S. and Gillett, J. (1996, July). "Financial Reporting on the World Wide Web", *Management Accounting*, 26-29.
- Pirchegger, B. and Wagenhofer, A. (1999). "Financial Information on the Internet: A Survey Of The Homepages of Austrian Companies", *The European Accounting Review*, 8(2), 383-395.
- Temizel, F. ve Çoşkun, O. (2010). "Finansal Piyasalar İle Etkin Bir İletişim Ve Geliştirilmiş Şeffaflık Aracı Olarak Yatırımcı İlişkileri", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(2), 81-102.
- TMSK, Kavramsal Çerçeve
- Trabelsi, S., Labelle, R. and Laurin, C. (2004). "CAP Forum on E-Business: The Management of Financial Disclosure on Corporate Websites: A Conceptual Model", *Canada Accounting Perspectives*, 3(2), 235- 259.
- Uyar, S ve Çelik, M. (2006) "Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller", *Ege Academic Review*, 6(2), 93-103.
- Xiao, J.Z., Yang, H. and Chow, C.W. (2004). "The Determinants and Characteristics of Voluntary Internet-Based Disclosures By Listed Chinese Companies", *Journal of Accounting and Public Policy*, 23, 191- 225.