



JOURNAL of SOCIAL and HUMANITIES SCIENCES RESEARCH (JSHSR)

Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma Dergisi

Received/Makale Geliş 08.11.2022
Published /Yayınlanma 30.12.2022
Article Type/Makale Türü Research Article

Citation/Alıntı: Çetintaş, Z. & Elden Ürgüp, S. (2022). Muhasebe meslek mensuplarının covid-19 salgınında e-ticaret ve bağımsız denetim algıları: Sivas ili örneği. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 9(90), 2529-2544.
<http://dx.doi.org/10.26450/jshsr.3379>



Zübeyde ÇETİNTAŞ

<https://orcid.org/0000-0002-8451-9322>

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, SBE, Sivas / TÜRKİYE



Dr. Öğr. Üyesi Seval ELDEN ÜRGÜP

<https://orcid.org/0000-0002-7464-3485>

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Sivas / TÜRKİYE

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ COVID-19 SALGININDA E-TİCARET VE BAĞIMSIZ DENETİM ALGILARI: SİVAS İLİ ÖRNEĞİ¹

E-COMMERCE AND INDEPENDENT AUDIT PERCEPTIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN THE COVID-19 EPISODE: THE CASE OF SİVAS

Issue/Sayı: 90

Volume/Cilt: 9

jshsr.org

ISSN: 2459-1149

ÖZET

Covid-19 salgını her alanda olduğu gibi elektronik ticaret (e-ticaret) ve bağımsız denetim faaliyetlerini de etkilemiştir. Özellikle Covid-19 salgınına bağlı olarak gelişen belirsizlik ve risk durumlarında bağımsız denetçilerin ve e-ticaret faaliyetlerinin olumsuz etkilendiği görülmektedir. Yapılan bu çalışmanın araştırma verileri Sivas ilinde faaliyetlerini sürdüren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip 134 meslek mensupları ile gerçekleştirilen çevrimiçi anket çalışmasıdır. Anket verilerinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS 22.0 istatistiksel program ile analiz edilmiştir. Örneklem metoduyla elde edilen verilerin ana kütle verileri açısından uyumlu olup olmadığı Ki-Kare testiyle ölçülmüştür. Verilerin istatistiksel analizini gösteren bulguların gözlem sıklığı ve yüzdesel dağılımı Frekans analiz tekniği ile ölçülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının algıları doğrultusunda analiz sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde, Covid-19 salgınında e-ticaret sektörünün gelişme gösterdiğinin, bağımsız denetim faaliyetlerinde denetimin çok önemli bir boyut kazanarak dijital denetim kavramı ve gerekliliğinin önemi ortaya çıkmıştır. Covid-19 salgınında bağımsız denetim sürecinde gerçekleşen denetim aşamaları: yeni denetim sözleşmesinin kabulü, denetimin planlanması ve risk değerlendirme süreci, önemlilik, denetim kanıtları, işletmenin sürekliliği, kilit denetim konuları ve denetçi görüşünün oluşturulması kavramlarının önemliliği ortaya çıkmıştır. Genel kabul görmüş denetim standartları ile bilimsel ve teknik bilgilerle denetim standartlarına analitik inceleme metodları uygulayarak Covid-19 salgınında bilgisayar destekli denetim programları ile denetim yapılmasının önemi ortaya çıkmıştır. Ekonomik dijitalleşmeyle birlikte sayısal veri haline dönüştürülmüş ticari işlemler için gerekli olan bilgi ve belgelerin dijital ortama aktarılmasıyla e-ticaret hacmi arttığından muhasebe meslek mensupları e-ticaretin hızlı gelişimini yakalayabilmesi için yazılım ve uygulama alanında yeni web tabanlı muhasebe ve sistem yazılımlarının kullanılmasının önemi ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: E-Ticaret, Bağımsız Denetim, Dijital Denetim, Covid-19 Salgını, Muhasebe Meslek Mensupları

ABSTRACT

The Covid-19 outbreak has also affected electronic commerce (e-commerce) and independent audit activities, as it does in every field. It is observed that independent auditors and e-commerce activities are adversely affected, especially in the uncertainty and risk situations that develop due to the Covid-19 outbreak. The research data of this study is an online survey conducted with 134 professionals with the title of Certified Public Accountant (CPA) operating in the province of Sivas. A 5-point Likert scale was used in the survey data. The data obtained within the scope of the research were analyzed with the SPSS 22.0 statistical program. Whether the data obtained by the sampling method was compatible with the population data was measured with the Chi-Square test. The frequency of observation and the percentage distribution of the findings showing

¹ Bu çalışma Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında yazılan Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

the statistical analysis of the data was measured with the Frequency analysis technique. When the analysis results are evaluated in general in line with the perceptions of professional accountants, the e-commerce sector has developed in the Covid-19 epidemic, and the importance of the concept and necessity of digital auditing has emerged by gaining a very important dimension in independent auditing activities. The stages of audit in the independent audit process in the Covid-19 epidemic: the acceptance of the new audit contract, the planning of the audit and the risk assessment process, the importance of the concepts of materiality, audit evidence, continuity of the business, key audit issues and forming the auditor's opinion. By applying analytical examination methods to generally accepted auditing standards, scientific and technical information and auditing standards, the importance of auditing with computer-assisted audit programs has emerged in the Covid-19 epidemic. Since the volume of e-commerce has increased with the transfer of information and documents required for commercial transactions, which have been transformed into digital data with economic digitalization, the importance of using new web-based accounting and system software in the field of software and application has emerged so that accounting professionals can catch up with the rapid development of e-commerce.

Keywords: E-Commerce, Independent Audit, Digital Audit, Covid-19 Outbreak, Professional Accountants

1. GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak hızla büyüyen bilginin oluşturduğu kümülatif güç ve 1990'lı yılların başında yer alan elektronik yaşam e-ticaret kavramını ortaya çıkarmıştır. Üretilen ürünlerin bilgisayar ağları aracılığıyla satılması, reklamının yapılması, satıştan sonra müşteriye destek verilmesi ürünlerin iade ediminin ve ödemenin yapılması gibi birçok faaliyetler e-ticaret ortamında gerçekleştirilmektedir (Taşlıyan, 2006). E-ticaretin esnek bir yapıya sahip olması ve müşteri istek ve ihtiyaçlarına hızlı cevap verebilmesi gibi birçok özelliklerine sahip olduğundan artık günümüzde geleneksel ticarete nazaran elektronik ticaret tercih edilmektedir. E-ticaret belli bir alanda yapılmayıp coğrafi konumu ve sınırları yoktur. İnternetin hukuki anlamda bir sahibi olmadığından ve belli bir işleticisi, yöneticisi olmadığından da internet kullanımında ortaya çıkabilecek problemleri, usulsüzlükleri, suiistimalleri, aşırılıkları, kural dışı davranışları denetleyip yaptırım uygulayacak merkezi bir denetim yoktur (Canpolat, 2001: 22–23). İnternet alanında faaliyet gösteren e-ticaret işletmelerin denetiminde bağımsız denetim kuruluşlarına büyük görevler düşmektedir. Özellikle bu denetimlerin dijital ortamda yapılmasının önemi günümüzde daha çok artmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM), e-uygulamaları (E-fatura, e-defter, e-beyanname vb.) bünyesinde barındırarak hem bağımsız denetimler ile denetlenmesini kolaylaştırmışlar hem de SMMM çalışanlarının işlerini kolaylaştırma, verimliliği artırma, zamandan tasarruf sağlama ve mükelleflere kaliteli hizmet sunmaya yardımcı olmuşlardır. 1 Aralık 2019 tarihinde Çin'in Hubei Eyaleti'ne bağlı Vuhan kentinde ortaya çıkan ve 11 Mart 2020'de Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından küresel salgın ilan edilen Covid-19 salgını bütün dünyayı etkileyerek ekonomik alanda da büyük olumsuzluklara yol açmaktadır. Covid-19 salgınına bağlı olarak alınan tedbirler eşliğinde ulaşımın yasaklanması ve kapalı ofis gibi kalabalık mekânlarda bulunmanın kısıtlanması gibi alınan önlemlere bağlı olarak bağımsız denetçiler tarafından prosedürlerin uygulanması zorlaşmaktadır. Salgına bağlı belirsizliğin ve risklerin her geçen gün arttığı bu süreçte bağımsız denetçi fiziksel mekânda denetim işlevini yerine getiremediğinden yeterli miktarda ve nitelikte denetim kanıtı toplayamamıştır. Böylelikle yaşadığı bu zorluklar neticesinde bağımsız denetçi oluşturacağı fizibilite çalışmalarının kontrol testlerinin ve detay testlerinin güvenilirliğinin ve kalitesinin düşük olabileceği riski göz önünde bulundurulmalıdır. Buna bağlı olarak, bağımsız denetçi denetim faaliyetleri sonucunda ulaştığı bilgilerini denetim raporunda belirtilmesi gerektiği bulgusuna ulaşılmaktadır (Beşli, 2020). Covid-19 salgınına bağlı olarak bağımsız denetimlerin dijital ortamda bilgisayar destekli denetim faaliyetleriyle denetlenmesinin gereği ortaya çıkmaktadır. Covid-19 salgını sürecinde e-ticaret işletmelerinin muhasebe ve finansal tabloların durumunu, finansal performansını ve nakit akış gibi faaliyetlerinin ve amaçlarının genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde olup olmadığının bağımsız denetçilerle kontrolü sağlanmaya çalışılmaktadır (Demir, 2020: 10). Bağımsız denetçiler, denetimde uyulması gereken unsurları tüm etik ilkelere göre ve mesleki sorumluluk anlayışı içinde genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde denetlenmesinin gereğinin önemi belirlenmiştir. Bağımsız denetçilerin denetimlerini dijital analiz yöntemlerini kullanarak sistem analizi, tasarım ve yazılım danışmanlığı gibi konularda kendini geliştirmenin gereği ortaya çıkmaktadır. Bu yönlü yazılımlara hâkim olarak e-ticaret ve bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeye çalışılmaktadır (Varoğlu Şimşek, 2016: 21-22).

2. ELEKTRONİK TİCARET

Ticaret kavramı her türlü malların veya hizmetlerin alınıp satılması etkinliği olarak açıklanan ticaret faktörü, elektronik platforma taşındığı zaman elektronik ticaret kavramı olarak isimlendirilir (Küçükıymazlar, 2006: 6). İnternet kullanımının yaygınlaşması ve insanların kişisel bilgisayar kullanımının daha aktif hale gelmesi internetin bir ticaret platformu olarak kullanılmasını sağlamıştır.

Günümüzde elektronik ticaretin internet üzerine olan etkisine baktığımızda, e-ticaret kapsamı internet üzerinden yapılan alış-verişle sınırlı kalmayıp her alanda kendini göstermektedir (Özel, 2013: 2). Elektronik ticaret için verilebilecek tek bir tanım yoktur. Bazı görüşlere göre, e-ticaret her türlü malın ve servisin bilgisayar teknolojisi, elektronik iletişim kanalları ve ilgili teknolojiler akıllı kart, elektronik fon transferi, (EFT) point of sales terminal (POS) faks vb. kullanarak satılması ve satın alınmasını kapsayan bir kavramdır (Erbaşlar ve Dokur, 2012: 3).

2.1. Elektronik Ticarete Bağımsız Denetimin Dijital Denetim İle Gerçekleşmesi

Dünya nüfusunun artması ve teknolojinin gelişmesiyle beraber günümüzde erişime açık mevcut veri kaynaklarının ve miktarının artmasıyla birlikte e-ticaret sektöründe rekabet avantajı elde etmek için iş süreçleri veri odaklı ve veri biliminde yaşanan güncellemeye önem vermektedir (Gökalp vd., 2018: 94). Artık günümüzde bağımsız denetçiler denetim işlevlerinde bilgisayarlı denetim uygulamasını kullanmaktadırlar. Genel olarak baktığımızda gelişmiş ülkelerde bilgisayarlı denetim oranı %90'dır. Bilgisayarlı destekli denetim programı olan ile Computerized Audit Programme (CAP), bağımsız denetim programı geliştirilmiştir. Bağımsız denetçiler CAP programı vasıtasıyla gerçekleştirmiş oldukları denetimi 3R risk temelli (Risk değerlendirme, riske karşılık verme ve risk raporlama) sistemini kullanmaktadır. Bağımsız denetçiler, CAP programıyla denetim faaliyetlerinin kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılacağına, sonuçlarının nasıl raporlanacağına genel kabul görmüş denetim standartları ve denetim tekniklerini dikkate alarak bu standartlar çerçevesinde analizlerini gerçekleştirirler (Teraman ve Şenççek Tüfekçi, 2014: 123-124).

Günümüzde artık muhasebe mesleği geleneksel çalışma tarzlarının dışına çıkarak akıllı teknolojiler, yazılım sistemleri ve dış kaynak kullanım hizmetlerine yönelik eğilimini gerçekleştirmektedirler. Buna bağlı olarak e-ticaret sektöründe gerçekleşen faaliyetlerin kayıtlarında bilgisayarlı muhasebe kullanıldığından bağımsız denetçilerde denetimini bilgisayarlı denetim programları vasıtasıyla gerçekleştirirler. Bağımsız denetçiler tüm muhasebe programlarının oluşturdukları verileri kullanarak verilere yüklenen programlar sayesinde bilgi girişinin sağlıklı olması ve zamanında gerçekleşmesi, çıktılarının gözden geçirilip kurumun sunmuş oldukları hizmetlerin amacına uygun olup olmadığını belirtirler (Serçemeli, 2018: 293).

Elektronik Ticarete faaliyet gösteren ya da elektronik işletme olma yolundaki işletmelerde denetimin Denetimde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDDT), ile yapılmaktadır. Denetimin planlanmasından denetim riskinin ve denetim amaçlarının, müşteri faaliyet türünün, organizasyon yapısının, işin niteliğinin üretilen mal ve hizmetlerin denetiminin belirlenmesinde örneklerden, kontrol ve maddilik test tekniklerinden yararlanılır. Uygulanan bu teknikler vasıtasıyla e-ticaret fonksiyonları arasında gerçekleşen bütün işlemlerde denetimin kaliteli, sağlıklı, hızlı ve güvenilir bir şekilde denetimi gerçekleştirilmiş olunur (Bicer ve Aydın, 2015: 218).

Kişisel bilgisayar ve internet kullanımının hızla yaygınlaşmasıyla e-ticaretin pazarlama, insan kaynakları ve lojistik gibi pek çok bölümünde veri ortaya çıkmıştır. E-ticaret sektöründe gerçekleştirilen faaliyetlerin güvenilir bir şekilde yapılabilmesi için bu görevi üstlenen hizmet şirketi konumunda olan bağımsız denetimdir. E-ticaretin kendini sürekli yenilemeye bağlı olarak veri havuzunda işlem hacmi artmıştır. Buna bağlı olarak bağımsız denetimciler büyük veriye ve veri hacmine ulaşmak için farklı bilgisayar destekli yazılımlar kullanmaktadırlar (Yılmaz Soğuksu, 2020: 281).

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili yapılan yasal çerçeve içinde gerçekleştirilen özel düzenlemelerin başında Vergi Usul Kanunu (VUK) gelmektedir. Vergi mevzuatı muhasebe standartlarının ve değerlendirme esaslarının belirlenmesinde düzenleyicidir. Buna bağlı olarak da diğer çalışmalar ise, Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gibi yasal mevzuatlardır. Bu mevzuatlar esas alınıp bağımsız denetim faaliyetleri yürütülerek e-ticaretteki denetimde bu yasal mevzuat kapsamında gerçekleştirilir (Teraman ve Şenççek Tüfekçi, 2014: 123).

Bilgi teknolojisinin ürünü olan bütün iletişim sistemleri uygulama, geliştirme yazılımları, internet ve uydu iletişim sistem yazılımları, paket programları ve özel yazılımlar gibi gelişmiş yazılımlar ve her kurumun çalışma amaçları doğrultusunda geliştirilen yazılımlar sayesinde bağımsız denetim kuruluşunun e-ticaret sektöründe gerçekleştirdikleri denetim işlevini kolaylaştırmaktadır. Bilişim teknolojilerinde gerçekleştirilen her türlü mali olay ve işlemlerin kayıt yapılmasında, sınıflandırılmasında, raporlama ve rapor yorumlanma işlevinde kullanıldığından bağımsız denetim

kuruluşlarınca da denetim işlevlerine yardımcı olmaktadır (Bakan ve Dursun, 2020). Bilgi teknolojilerinin e-ticaret sektörüne giderek daha fazla elektronik veri işlemeye tabi olması e-ticaret sektörünün çeşitli risklerle karşı karşıya kalmasına sebebiyet vermiştir. E-ticaret sektörü web sunucuları, elektronik ticaret sunucu yazılımları, elektronik veri işleme gibi uygulamalara bağlı olarak sürekli gelişim ve değişim göstermektedir. Bu uygulamaların getirmiş olduğu mevcut riskler vardır. Bunlardan en göze çarpanları yetkisiz ticari işlem ve önemli derecede hatalı mali tabloların olmasıdır. Bağımsız denetim kuruluşları denetim işlevlerini gerçekleştirdiklerinde iç denetim etkinliğini arttırarak; finansal ve işletme faaliyetlerine ilişkin oluşabilecek riskleri zamanında tespit ederek denetimde plan stratejisini daha fazla dikkate alıp denetimin planlanmasını gerçekleştirmektedir (Önce ve İşgüden Kılınç, 2012: 17). Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler muhasebenin klasik işleyişi yerini LUCA, ETA, ORKA, NEBİM, NETSİS, AKINSOFT, MİKRO gibi muhasebe programları almıştır. Bağımsız denetim kuruluşları e-ticaret ortamındaki denetim işlevlerini bilgisayar destekli denetim teknikleri Audit Command Language (ACL) ve Integrated Development Environment (IDEA) programları sayesinde gerçekleştirerek üstlerindeki yükü hafifletmişlerdir. Bu bilgilerden hareketle bağımsız denetçiler yukarıda değindiğimiz muhasebe programları vasıtasıyla denetim işlevlerini gerçekleştirdiklerinde e-ticaret denetimi de kolay bir süreç haline gelmektedir (Orhan, 2017: 25).

E-ticaret web tabanlı ağ üzerinden mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım, satış, pazarlanmasına kadar gerçekleşen bir süreç olduğundan e-ticaret sektöründe de işlem yoğunluğunun her geçen gün artması denetim uygulamalarına daha fazla ihtiyaç duyulmasına sebep olmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları “Bağımsız denetim yazılımlar” faaliyetleri sayesinde denetimi ileri bir seviyeye getirip web sunucuları üzerinde gerçekleşen bütün hile işlemlerinin önüne geçilerek zararların önlenmesi ve buna bağlı olarak da müşteri güvenirliliğinin sağlanarak önemli bir rekabet avantajına sahip olmuştur (Kaban ve Coşkun Arslan, 2016: 423). Bağımsız denetçiler e-ticaret ortamındaki denetimlerini bilgisayar destekli denetim teknikleriyle inceleyerek sürekli denetimde uyulması gereken unsurları tüm etik ilkelere göre gerçekleştirmelidir. Mesleki sorumluluk anlayışı içinde denetimini dijital analiz yöntemleri ile gerçekleştirmelidir. Denetimi daha kısa sürede ve verimli bir şekilde gerçekleştirmesi için bilgi ve teknoloji alanında meydana gelen gelişmeleri bünyesinde uyarlamalıdır. Sistem analizi, tasarım konuları, yazılım danışmanlığı gibi konularda kendilerini geliştirerek ve bu yöndeki yazılımlara hâkim olarak denetim işlevini gerçekleştirmelidir (Varoğlu Şimşek, 2016: 21-22).

Bağımsız denetim kuruluşları finansal tablolar üzerinde regresyon analizini yaparak finansal tablo üzerinde yer alan verilerin analizini gerçekleştirerek genel kabul görmüş muhasebe standartları çevresinde analitik incelemelerde bulunmaktadır. Bu tür incelemelerin işletmeye uygunluğunu araştırmaya yönelik denetim işlevlerinin amacı, veriler arasında anlamlı ilişkilerin var olduğunu doğrulamaktır. Bağımsız denetim ekiplerinin tahminleri dışında kalan hesaplara öncelik verilerek bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktadır. Hesapların çalışma prensipleri doğrultusunda gerçekleşip gerçekleşmediğini ayrıntılı bir analizini yapıp e-ticaret sektörünün finansal durumu ve faaliyet sonuçları tespit edilir (Ölekli ve Durmaz, 2016: 52-53).

3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

Denetim, ekonomik olarak gerçekleştirilen faaliyet ve olaylara dönük iddia edilen bulgulara yönelik önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde uygunluğu araştırılarak bunu ilgili taraflara beyan etmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve toplanan bu kanıtların değerlendirmesini gerçekleştiren sistematik bir süreçtir (Özyürek, 2012: 98). Bağımsız denetim, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının araştırmasını yapan ve muhasebe meslek elemanlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre, mali tablolara tutulan hesap ve kayıt düzeninin uygunluğun belirlenmesi amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. Bağımsız denetim serbest meslek erbabı olarak faaliyetlerini gerçekleştiren veya faaliyet gösteren bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından yapılmasıdır (Kepekçi, 2000).

3.1. COVID-19 Salgınında Yürütülen Bağımsız Denetim Süreci

Covid-19 salgınıyla birlikte hükümetlerin salgını kontrol altına alabilmek için uyguladıkları tedbirlerin başında sosyal mesafeyi koruma yer almaktadır. Böylelikle halka açık ve kapalı mekânlarda bulunma kısıtlamalarının getirilmesiyle esnek çalışmaya geçilmesinden dolayı uzaktan ve evden çalışmaya bağlı olarak bağımsız denetçiler de saha ziyaretleri üzerinde planlanan yüz yüze etkileşimde bulunamadıkları görülmektedir (Göze Kaya, 2020: 233). Covid-19 salgınıyla beraber dünyada ve ülkemizde yaşanan salgın sürecinde “evde kal” çağrısı ve karantina süreçleri uygulanmasına bağlı

olarak insanların evde kalması ve zorunlu olarak dışarıya çıkmaması evde çok zaman geçirmelerine neden olmuştur. Böylelikle insanların genel yaşamı değiştiği için alışveriş alışkanlıkları da değişmiştir. Evden çıkmadan çevrimiçi alışveriş artık tercih edilen bir yöntem olmuştur. Covid-19 salgını sürecinde e-ticaret artık hayatımızda kalıcı bir etki bırakıp gündün güne gelişim göstererek büyümekte ve insanlara arasında benimsenen bir alışveriş sitesi haline gelmektedir (Demirdöğmez, Gültekin ve Taş, 2020: 138- 139). Covid-19 salgınına bağımsız denetçilerin e-ticaret sektörlerinin denetiminde, denetim başlangıcından bitimine kadar olan süreçte denetleyeceği işletmeyi, işletmenin çevresini ve iç kontrol sistemini ayrıntılı bir şekilde denetlemesi gerekmektedir. E-ticaret işletmenin Covid-19 salgınına maruz kaldığı riskleri tespit ederek e-ticaretin Covid-19 salgınıyla beraber ne tür baskılar altında faaliyetlerini yürüttüğü bilgisine ulaşmalıdır. Bağımsız denetçi finansal tablolar üzerinde yer alan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili bağımsız denetim görüş tarihlerinde bir değişiklik yapmaları gerekebileceği bilgisine de sahip olmalıdır (Kaval, 2008: 84).

Tablo 1. Covid-19 Salgını Döneminde Denetim Planlamasına İlişkin Zorluklar ve Pratik Hususlar

YENİ ÇALIŞMA ŞEKİLLERİ	
ZORLUKLAR	PRATİK HUSUSLAR ÖNERİLER
Covid-19 salgını denetim takımı ve denetim müşterileri için denetim faaliyetlerinde uzaktan erişime hızlı geçişe yol açtı. Denetim kanıtı ve bilgi edinme lojistiği değişti.	Denetim faaliyetlerinin düzgün bir şekilde planlanmasının önemi daha da artarak özellikle işletmenin faaliyet süreçlerini önceki yıldan bu yana değişimi önemli ölçüde olabileceğinden denetim planlanması daha önemli hale gelmiştir. Planlama sürecinin bir unsuru olan denetim kanıtı elde etmenin farklı yollarını bulma eğilimine gittiler. Böylece belgelemede bir artış olma olasılığı yüksektir. Örneğin, önemli yargı alanları konusu içinde daha fazla belgeleme daha çok sayıda kanıt ihtiyacı duyulabilmektedir. Örneğin, ekran görüntüleri vb. gibi elektronik kanıtlar daha çok doğrulama işleminde veya doğrulayıcı kanıt olmada yetersiz olabilir. Alıcı tarafından ihtiyaç duyulan bilgi ve belge çeşitleri konusunda denetçilerden kılavuzluk istenilebilmektedir.
Risk değerlendirme faaliyeti daha sık olmalıdır.	Sürekli ve hızlı değişen karmaşık bir ortamda risk tespit edilerek değerlendirme faaliyetleri yapılarak yenilenmelidir. Böyle bir süreçte risk tespiti ve değerlendirme işlevinin hayati önem taşıdığı unutulmamalıdır. Yönetim ve denetim komitesiyle erken ve sık iletişimin sağlanması açısından çok önemlidir. Denetim faaliyetleri ne kadar uzun sürerse yeni risklerin ortaya çıkma olasılığı o kadar yükselir. Bilinmelidir ki gerçek ve koşullar bir değişim süreci olduğundan ek denetim çalışmasına ihtiyaç duyulur. Yer kuruluşların veya grupların denetiminin aynı zamanda planlanmasını sağlamak daha verimli olacaktır.
Denetim yönetiminin sürekliliğine ilişkin değerlendirmeler Covid-19 salgınına bağlı belirsizlik alanları nedeniyle daha zor olabilir.	Denetçilerin süreklilik analizini çözümlerken bütüncül bir yaklaşım sergileyerek farklı metodlar hakkında düşünme eylemi sergilemelidir. Yönetimce kullanılan yargılara ve varsayımlara mesleki şüphecilik anlayışıyla yaklaşılmalıdır. Diğer taraftan denetçi, yönetimin ilgili sonuca dayanak sağlamak adına yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinin önemli olduğu bilincinde olmalıdır.
ÖNEMLİLİK	
ZORLUKLAR	PRATİK HUSUSLAR VE ÖNERİLER
Önemlilik düzeyini belirlemek için kullanılan önceki kıyaslamalar özellikle operasyonların veya gelirlerin Covid-19 salgınının öncesi ve sonrasında önemli bir değişime uğradığı durumlarda uygun olmayabilir.	Covid-19 salgınına bağlı olarak herhangi bir değişikliğin önemlilik düzeyi üzerindeki etkisini Bağımsız Denetim Standartları (BDS), 320 Bir Denetim Planlanmasında ve Gerçekleştirilmesinde Önemlilik Standartına göre önemlilik düzeyinin belirlenmesi hususu dikkate alınması gerekebilir. Önemlilik düzeyinin değerlendirilmesinde denetim işlevi ilerledikçe tekrardan düzeltmek gerekebilir. Yalnızca planlama evresinde değil önemlilik düzeyinin belirlenmesine ilişkin esaslar şunları içerebilir: <ul style="list-style-type: none"> • Asıl işin aynı şekilde kalıp kalmadığı, önemli bir şekilde yeniden yapılanma, ofisin kapanması veya iş kollarının sonu gibi durumların var olup olmadığının tetkik edilmesidir. • Tarihsel ölçütleri veya geriye dönük faaliyetlerin uygun olup olmadığı tetkik edilir. • Gelir-karlık-varlık mukayese etmek. Karşılaştırmalı ölçüdeki gerçekleşen bir değişiklik daha yüksek bir önemlilikle neticelenirse bu durum ekonomik gerileme döneminde bu durumun uygun olup olmadığını dikkate almak gerekir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi, profesyonel muhakeme gerektirir, iyi bir şekilde gerekçenin belgelendirilmesi önem teşkil etmektedir.
ETİK VE BAĞIMSIZLIK	
ZORLUKLAR	PRATİK HUSUSLAR VE ÖNERİLER
Evden veya işyeri dışında uzaktan çalışan takımlarla gizliliği korumak.	Denetimciler müşteri sitelerinde çalışmamasından dolayı çoğu kez e-posta ile evden çalışmalarını denetçilere gönderirler. Uygulayıcılar, uzaktan denetim faaliyetleri esnasında gizliliğin korunmasına ilişkin bir rehber yayınlamayı düşünmelidir.
Parasal baskı altında olan, indirimli ücret talep eden veya denetim ücreti ödemeyen müşteriler.	Denetimciler denetim bahsinde geçen müşteriler tarafından zorlu görüşmeler gerçekleştirmek zorunda kalabilir. Denetim ücretlerinde muhtemelen yaşanması beklenen düşüş, Covid-19 salgını esnasında denetim kalitesine büyük oranda etki edeceği beklenmektedir.
Müşteriler kılavuzluk için denetim ekipmanlarına baktıkça kendi kendine yönelik teftiş tehdidi.	Bağımsızlığa yönelik tehditlerin daimi olarak tekrardan değerlendirme işlevine tabi tutulması gerekir. Bağımsızlığın tehlikeye düştüğünü veya düşebileceğine dair kaygı varsa öteki işletme şirketleri ortaklarıyla ortaya çıkan etik ikilemler üzerinden konuşulması açısından fayda sağlayabilir.

Kaynak: (Selimoğlu Kardeş, Yeşilçelebi ve Altunel, 2021: 790).

Tablo 1’de gösterildiği gibi denetim planlanması evresinde kanıt toplamak için farklı yöntemlerin dikkate alınması, risk değerlendirme, mesleki şüphecilik, hata ve hile olma durumuna yönelik farkındalık düzeyinin artırılması gerektiği unsurlar uygulanarak denetimin önemi daha artmıştır. İşletmenin sürekliliğine bağlı değerlendirmeler, önemlilik seviyesinde de değişen süreçle birlikte değişikliklerin yapılmasının gerekli olduğu, aynı zamanda denetçilerin etik ilkeler ve bağımsızlık gibi konuların dikkate almalarının gereğinin önemi daha iyi anlaşılmıştır (Selimoğlu Kardeş, Yeşilçelebi ve Altunel, 2021: 790).

Covid-19 salgınının gündeme gelmesiyle birlikte denetim aktiviteleri gerçekleştirilirken birçok zorluk yaşanmaktadır. Özellikle veri döküm temininde yaşanan zorluklar, denetim sürecinde izlenilecek

yolun tam bilinmemesi, bulgulara yönelik risklerin fazla olması ve denetim boyunca süreçlere ilişkin sistemlere erişimlerde zorluk yaşanması gibidir (Beşli, 2020: 21).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Covid-19 salgınında yürütülen bağımsız denetime ilişkin yapılan bazı akademik çalışmalar şöyledir. Adana ve Özbirecikli (2020), yaptıkları çalışmada BDS, gereklilikleri çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutarak bağımsız denetime bağlı şirketlerin web sitelerindeki www.kap.org.tr yer alan Covid-19 salgınının bağımsız denetçi raporları üzerinde önemli etkisi olduğunu gözlemlemişlerdir. Covid-19 salgınının bağımsız denetim sürecinde önemli potansiyel bir etkiye sahip olduğu ve bağımsız denetçilerin gerçekleştirdikleri denetim sürecinde planlama ve denetçi raporu hazırlanmasında bu etkilerin göz önünde tutulması gerektiğini öngörmüşlerdir.

Karakaya (2020), yaptığı çalışmada Covid-19 salgınının işletme sürekliliğini olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymuştur. Nitel yöntemler kullanılarak BDS 570 kapsamında düzenlenen işletme sürekliliği ve bağımsız denetim arasında karşılıklı bir ilişkinin olduğunu belirtmiştir. Demir (2020), yaptığı çalışmada Covid-19 salgını ekonomik anlamda yeterli donanımına sahip olmayan işletmelerin ekonomilerini olumsuz etkileyerek işletmelerin nakit akışlarını bozduğunu dile getirmiştir. Salgının getirdiği belirsizlik ortamı finansal raporlama üzerindeki etkileri geçmiş yıllarda olduğundan daha fazla olduğunu ve böylece bağımsız denetçi açısından işletmenin sürekliliği, önemlilik unsuru ve işletmenin çevresel yönlü riskleri geçmiş yıllara göre daha önemli bir hâl aldığı yönde ilişkiye ulaşılmıştır.

Bircan (2020), yapmış olduğu çalışmada Covid-19 salgınına bağlı olarak gerçekleşen kriz ve belirsizlik durumları gibi yaşanan ortamlarda denetim mesleği en çok etkilenen meslek grupları arasında yer aldığını belirtmiştir. Cavlak (2020), yaptığı çalışmada Covid-19 salgınına bağlı olarak yaşanan belirsizlik ortamı işletmenin hissedarları açısından önemli bir bildirişim aracı olan finansal raporlar üzerinde denetleyici/düzenleyici kurum ve kuruluşlar, danışmanlık şirketi ve akademisyenler tarafından birçok düzenlemeler yapılarak çalışma raporları yayımlandığını belirtmiştir. Yapılan analiz sonucunda, finansal raporlarda salgın ile ilgili işletmelerin çoğunun en az bir başlık altında değerlendirmeye tabi tutulduğu fakat bu faaliyetin finansal raporların önem arz eden işletmenin sürekliliği varsayımı, muhasebe tahmin varsayımları ile muhasebe politikaları başlıklarında yer verilme oranlarının çok az olduğunu gözlemlemiştir. Salgın ile ilgili yapılan açıklamalarda en çok değinilen bölümün raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotunda yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır. Köse ve Ağdeniz (2020), yaptıkları çalışmada faaliyetlerini Borsa İstanbul'da sürdüren işletmelerin Covid-19 salgınının işletmelerin sürekliliğine bağımsız denetim raporlarında yer verilip verilmediğini içerik analizi yöntemi ile tespit etmeye çalışmışlardır. Yapılan çalışma sonucunda işletmelerin denetim raporlarında salgın ile ilgili herhangi bir bilgilendirmeye yer verilmediğini tespit etmişlerdir. Söz konusu olan Covid-19 etkilerinin işletmelerin finansal tablolarında raporlanmadığından bahsetmişlerdir.

Parlak (2021), yapmış olduğu çalışmada www.kap.org.tr web sitesinden alınan 2017–2020 yılları arasında Borsa İstanbul (BİST) Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar sektöründe faaliyetlerini sürdüren 31 şirketin denetim raporlarını incelemiştir. İncelemeler neticesinde, denetim raporlarında denetçinin Covid-19 salgınına dair değerlendirmelerde buldukları ve değerlendirme raporlarında yer alan dikkat çeken husus ve diğer hususlar paragraf standartlarında açıklamalarına yer verdiği görülmüştür.

Selimoğlu Kardeş, Yeşilçelebi ve Altunel (2021), yaptıkları derleme makalesi çalışmalarında ulaşılan sonuçlarla ilgili literatür taraması yapılarak gerçekleştirmişlerdir. Analiz sonucunda, Covid-19 salgınına bağlı olarak bağımsız denetim bünyesinde dikkat edilmesi gereken konuların hangilerinden oluştuğu ve teknolojik alanda fırsatların ve Bağımsız Denetim Standardı alanlarında hangi yönden denetime tabi tutulduğu hususunda bir bakış açısı geliştirmişlerdir. Aynı zamanda, Covid-19 salgını döneminde BDS 315, 330, 540, 560, 570, 600, 700, 720 bünyesinde çeşitli düzenlemeler gerçekleştirildiği gözlemlenmiştir.

Deniz (2021), yaptığı çalışmada bankaların sınırlı bağımsız denetim raporlarında Covid-19 salgınının ne ölçüde yer aldığı ve BİST 100'de mevcut olan mevduat bankalarının 2020 senesinde yayınladıkları ara dönem finansal bilgilerini sınırlı denetimde yayınladıkları raporlarını incelemiştir. Analizini ikili lojistik regresyon ve içerik analiz yöntemlerini kullanarak yapmıştır. Ulaşılan sonuçta, incelenen mevduat bankalarının sermaye yapısının denetçinin sınırlı denetim raporunda yer bulan bağımsız

denetçinin ifade ettiği sonucu etkilediği, salgın ile yapılan açıklamaların sınırlı denetim raporunda yer verildiği ve ilgili raporun yayımlandığı dönemin ise denetçi aracılığıyla beyan edilen sonuç üzerinde etkili olmadığını saptamıştır.

Şıta ve Yardımcıoğlu (2022), Adana ilinde muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları çalışmada, Covid-19 salgını tüm kesimleri etkilediği gibi muhasebe meslek mensuplarını da etkilediğini ve salgında muhasebe meslek mensuplarının dijitalleşmeye önem verdikleri, gerçekleşen dijital gelişmelere uyum sağlayarak kendilerini yenilemeye çalıştıkları bilgisine ulaşılmıştır. Kılınc ve Akın (2021), yaptıkları çalışmada Covid-19 salgınına bağlı olarak insanların yaşam şekillerinde değişimler meydana geldiğinden insanlar ihtiyaçlarını e-ticaret siteleri üzerinden gerçekleştirdiklerinden e-ticaret hacminin arttığını tespit etmişlerdir. Salgına bağlı olarak, e-ticarette en çok artan ve en az azalan sektörlerin neler olduğu bilgisine ulaşılmıştır.

Bağımsız denetçilerin salgın sürecinde denetleme işlevlerini Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ISMMMO), BDS 705, BDS 701, BDS 540 standartlarındaki bilgilerden yararlanarak gerçekleştirmeye çalışmışlardır. Bulgular sonucunda ve literatürde ilgili hususlar doğrultusunda yapılan çalışmalar genel olarak değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının algıları çevresinde Covid-19 salgınında bağımsız denetim ve e-ticaret faaliyetlerin etkilendiğini ve dijitalleşmenin salgın sürecinde önemli bir konu olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda bundan sonraki çalışmalar da yeni ölçekler geliştirilerek uygulanan anket çalışmasına farklı veri toplama yöntemleri kullanılarak yeni önermeler katarak farklı sektör, il, meslek mensupları üzerinde daha kapsamlı bir şekilde uygulanarak bu çalışma neticelerin literatüre kazandırılması da önerilmektedir. Daha sonraki süreçlerde yaşanacak veya yaşanması muhtemel Covid-19 salgınına benzer veya daha farklı salgınlarda e-ticaret faaliyetlerinin ve bağımsız denetim çalışmalarına dayalı olarak SMMM çalışanları üzerine çalışma gerçekleştirmek isteyen araştırmacılara rehber olacağından literatüre özgü bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

5. UYGULAMA

5.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma, SMMM çalışanlarının algıları çerçevesinde Covid-19 salgınında e-ticaret ve bağımsız denetim faaliyetlerinin durumları ve Covid-19 salgınının e-ticaret ve bağımsız denetim faaliyetleri üzerine olan etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada, Covid-19 salgınına bağlı olarak gelişen süreçte e-ticaret işletmelerinin ve bağımsız denetim faaliyetlerinin durumu ve salgın sürecinde e-ticaret ve bağımsız denetim faaliyetlerinin önemi anlatılmak istenmiştir. Aynı zamanda, Covid-19 salgınında e-ticaret, bağımsız denetim ve muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde dijitalleşmenin önemi belirlenmek istenmiştir. SMMM çalışanlarının algıları doğrultusunda Covid-19 salgınında e-ticaret faaliyetleri ve bağımsız denetim süreçleri etkilendiğinden Covid-19 salgınına bağlı olarak gelişen belirsizlik ve risk durumlarında bağımsız denetçilerin genel kabul görmüş denetim standartları ile bilimsel ve teknik bilgilerle denetim standartlarına analitik inceleme metotları uygulayarak dijital denetleme yapılmasının önemi belirlenmiştir. E-ticarette dijital denetimin gerekliliğinin ve e-ticaret işletmelerinin, bilgi işlem sistemlerindeki süreçleri, e-ticaret mevzuatında gerçekleşecek bilgileri yakından takip etmesinin gerekliliğinin önemi açıklanmıştır.

5.2. Evren ve Örneklem

11 Mart 2020 tarihinde WHO tarafından pandemi ilan edilmiştir. Covid-19 salgını tüm dünyada etkili olduğu gibi, ülkemizde de etkili olmuştur. Hükümet, salgının önlenmesi ve yayılım hızını azaltmak, sosyal mesafeyi korumak amacıyla sokağa çıkma yasakları, fiziksel kapalı alanlarda bulunmama, zorunlu olmadıkça evden dışarı çıkılmaması gibi kısıtlamalar getirmiştir. Covid-19 salgını ve alınan kısıtlamalar (sokağa çıkma yasakları, fiziksel ve kapalı mekânlarda bulunmama gibi) SMMM çalışanlarını da etkilediğinden muhasebe meslek mensupları faaliyetlerini bürolarında değil de esnek çalışmaya bağlı olarak evden veya uzaktan çalışmalarını sürdürmüşlerdir. Salgın Serbest Muhasebeci Mali Müşavir meslek mensuplarını da etkilediğinden faal çalışan meslek mensupları oranında yüzde elli azalma yaşanmıştır. Salgına bağlı olarak SMMM meslek mensupları ile çevrimiçi anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Çevrimiçi anket uygulanmasında geri dönüşlerde tam anlamıyla yeterli sayıya ulaşılmada zorluk yaşandığından örneklem hesaplanmasında evren büyüklüğü 200 alındığında uygulanacak anketin en az 132 katılımcıya uygulanmasının yeterli olunacağından anket çalışması 134 katılımcıda gerçekleştirilmesiyle yeterli sayıya ulaşılmıştır.

Örneklem hesaplama formülü aşağıda yer almaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının Covid-19 salgınında e-ticaret ve bağımsız denetim algılarının incelendiği çalışmanın evrenini; Sivas ilinde faaliyetlerini sürdüren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip meslek mensupları ile gerçekleştirilmiştir. Sivas Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı aktif olarak mesleğini yürüttüğü 319 üyenin 134 tanesine yapılmıştır. Anket çalışması Covid-19 salgınına bağlı olarak çevrimiçi anket çalışması yapılmıştır. Muhasebesini tuttıkları işletme şirketlerinin e-ticaret işlevi yapıp yapmadıkları sorulmuş ve alınan cevaba göre de e-ticaret yapan işletme şirketleri ile cevaplanmaları istenmiştir.

Örneklem hesaplama formülü

n: Örneklem (?)

N: Evren büyüklüğü (200)

t: t tablosu sabit değer (1.96)

p: incelenen olayın gerçekleşme olasılığı (0.5)

q: incelenen olayın görülme olasılığı (0.5)

d: hata yapısı (0.05)

$$n = \frac{Nt^2 pq}{d^2 (N-1) + t^2 pq}$$

değerler formüle yerleştirildiğinde;

$$n = \frac{200 \cdot 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot 0,5}{0,05^2 (200-1) + 1,96^2 \cdot 0,5 \cdot 0,5} = 132$$

%95 güven aralığında %5 yanılma düzeyinde uygulanacak anketin en az 132 kişiye uygulanması gerekmektedir.

5.3. Veri Toplama Araçları

Çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma verileri, Sivas ilinde SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının Covid-19 salgınında e-ticaret faaliyetleri ve bağımsız denetim çalışmaları üzerine olan algıları çevrimiçi anket çalışması ile belirlenmeye çalışılmıştır. Anket verilerinde 5'li likert Ölçeği kullanılmıştır. Deneklerden her bir ifadeye ait katılım düzeylerinin nitelikleri *Kesinlikle Katılmıyorum (1)*, *Katılmıyorum (2)*, *Kararsızım (3)*, *Katılıyorum (4)*, *Kesinlikle Katılıyorum (5)* şeklinde işaretlenmeleri istenmiştir.

Anket formu oluşturulurken konuyla ilgili çalışmalardan yararlanılan kaynaklar: (BDS 570, 2017), (BDS 705, 2017), (Aydın ve Dündar, 2018), (BDS 701, 2019), (Adana ve Özbirecikli, 2020), (Beşli 2020), (ISMOMO, 2020), (Eryüzlü, 2020), (Uğurlu Acar ve Sarısoy, 2021) ve (Akkaş, 2021), bilgilerinden yararlanılarak anket formu oluşturulmuştur.

5.4. Verilerin Analizi

Ankette yer alan ifadelerin olduğu bölümlere verilen cevaplar en olumsuz olan 1 den başlamak üzere en olumlu olan 5 olacak şekilde kodlanmıştır. Dolayısıyla ifadelerin cevap seçeneğinde yer alan kesinlikle katılmıyorum 1, katılmıyorum 2, kararsızım 3, katılıyorum 4 ve kesinlikle katılıyorum cevapları 5 puan olarak kodlanmıştır. Bu durumda katılımcıların bir ifadeden alabilecekleri puan ortalamasının 5'e yakın olması katılım düzeyini gösterirken, 1'e yakın olması katılmama düzeyini göstermektedir. Programa kodlanan puanların cevapların ifade karşılığının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmıştır.

$$\text{Değer Aralığı} = \frac{\text{En Yüksek Değer} - \text{En Düşük Değer}}{\text{Seçenek Sayısı}}$$

Alınan puanların değer aralığının tespit edilmesi için kullanılan formülde değerlerin yerine yerleştirilmiş hali şu şekildedir:

Değer aralığı = da

Alınacak en yüksek değer = 5

Alınacak en düşük değer = 1

Seçenek sayısı= 5

$$da = \frac{5-1}{5} = da = 0.80 \text{ olarak hesaplanır.}$$

Bu hesaplama sonucunda anket formundaki rakamla ölçülen ifadelerin sözel karşılıkları aşağıda sunulmuştur.

Niteliği	Puan Aralığı	Değer aralığı
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1-1.79
Katılmıyorum	2	1.80-2.59
Kararsızım	3	2.60-3.39
Katılıyorum	4	3.40-4.19
Kesinlikle Katılıyorum	5	4.20-5.00

5.5. Bulgular ve Yorumlar

Çalışmanın bu bölümünde araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS 22.0 istatistiksel programı ile analiz edilmiştir. Örnekleme yöntemiyle elde edilen verilerin ana kütle verileri açısından uyumlu olup olmadığı Ki-Kare testiyle ölçülmüştür. Sunulan verilerin beklenen değerleri ile gözlenen değerleri karşılaştırılarak uygunluk gösterip gösterilmediği bilgisinin sonucuna Ki-Kare testiyle ulaşılmıştır. Verilerin istatistiksel analizini gösteren bulguların gözlem sıklığı ve yüzdesel dağılımlarında Frekans analiz tekniği uygulanmıştır.

Tablo 2. Katılımcıların Demografik Bilgileri

		SAYI (N)	YÜZDE (%)
CİNSİYET	Erkek	64	47,8
	Kadın	70	52,2
	Toplam	134	100,0
YAŞ GURUPLARI	18-34 yaş	54	40,3
	35-65	69	51,5
	65 ve üzeri	11	8,2
	Toplam	134	100,0
EĞİTİM	Lise	3	2,2
	Ön lisans	14	10,6
	Lisans	69	51,5
	Lisansüstü	44	32,8
	Doktora	4	3,8
	Toplam	134	100,0
MESLEKİ DENEYİMLERİ	5 yıl ve altı	54	40,3
	6-10 yıl	33	24,6
	11-15 yıl	41	30,6
	16 yıl ve üzeri	6	4,5
	Toplam	134	100,0

Tablo 2'deki bulgulara göre katılımcıların %47,8'i erkeklerden, %52,2'si ise kadınlardan oluşmaktadır. Katılımcıların meslek mensuplarının cinsiyetleri değerlendirildiğinde sayıca fazlasının kadın meslek mensuplarından olduğu gözlemlenmiştir. Buradan da çıkaracağımız sonuç ise kadın meslek mensuplarının ankete katılımlarında daha istekli olup anketörlere yardımcı olmaya çalışmaları ve iş hayatında daha aktif rol aldıklarıdır. Katılımcıların %40,3'ünün 18-34 yaş arasında, %51,5'inin 35-65 yaş arasında olduğu ve %8,2'sinin 65 ve üzeri yaşında olduğu görülmüştür.

Katılımcıların yaşları incelendiğinde, 35-65 yaşta olan meslek mensuplarının çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. Katılımcılardan %2,2'sinin lise mezunu, %10,4'ünün ön lisans mezunu, %51,5'inin lisans mezunu, %32,8'inin lisansüstü eğitiminin olduğu ve %3,0'ünün doktora düzeyinde eğitimi olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların eğitim durumları açısından değerlendirildiğinde, lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarının çoğunlukta yer aldığı görülmektedir. Katılımcıların %40,3'ünün 5 yıl ve altında, %24,6'sının 6 ila 10 yıl arasında, %30,6'sının 11 ila 15 yıl arasında ve %4,5'inin ise 16 yıl üzeri mesleki deneyimlerinin olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların mesleki deneyim süreleri açısından değerlendirildiğinde, 5 yıl ve altı arası bulunan muhasebe meslek mensuplarının çoğunlukta yer aldığı görülmektedir.

Tablo 3. Ölçekteki İfadelere Verilen Cevaplara Dair Bulgular (n/%)

	İfadeler	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam
1	İnternetin gelişmesiyle e-ticaret olgusu ortaya çıkmıştır.	8 6,0	4 3,0	1 0,7	29 21,6	92 68,7	134 100
2	E-ticaret yeni iş modellerini ortaya çıkarmıştır.	5 3,7	4 3,0	4 3,0	30 22,4	91 67,9	134 100
3	E-ticaret hacminin büyük bir kısmını oluşturan kaynak mobil cihazlardır.	5 3,7	4 3,0	11 8,2	65 48,5	49 36,6	134 100
4	Sosyal medya kullanıcıların sayısının artmasıyla e-ticaret sektörü gelişmiştir.	4 3,0	6 4,5	3 2,2	58 43,3	63 47,0	134 100
5	E-ticarette çevrimiçi alışverişlerde kredi kartı en çok kullanılan ödeme tipidir.	5 3,7	4 3,0	4 3,0	46 3,0	75 56,0	134 100
6	E-ticaret faaliyetlerinde çevrimiçi ödemede güvenlik sorunu yaşanmaktadır.	6 4,5	12 9,0	62 46,3	43 32,1	11 8,2	134 100
7	E-ticaretin gelişebilmesi için yazılım ve uygulama alanında yeni muhasebe ilkeleri benimsenmelidir.	7 5,2	3 2,2	20 14,9	64 47,8	40 29,9	134 100
8	E-ticaretin muhasebeleştirilmesinde zorluk yaşanmaktadır.	6 4,5	18 13,4	41 30,6	59 44,0	10 7,5	134 100
9	E-ticaretin vergilendirilmesinde zorluk yaşanmaktadır.	7 5,2	19 14,2	43 32,1	53 39,6	12 9,0	134 100
10	E-ticaret faaliyetlerinde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma oranı yüksektir.	7 5,2	18 13,4	44 32,8	47 35,1	18 13,4	134 100
11	E-ticarette iade sorunları çok yaşanmaktadır.	15 11,2	10 7,5	11 8,2	68 50,7	30 22,4	134 100
12	E-ticaretin benimsenen bir sektör olmasının en büyük nedeni zahmetsiz alışveriş olmasıdır.	7 5,2	5 3,7	9 6,7	38 28,4	75 56,0	134 100
13	Covid-19 salgınıyla e-ticaret hacmi gelişmiştir.	9 6,7	3 2,2	8 6,0	43 32,1	71 53,0	134 100
14	Covid-19 salgınıyla e-ticarette en fazla talep gıda ve süper market sektöründe gerçekleşmiştir.	4 3,0	7 5,2	9 6,7	31 23,1	83 61,9	134 100
15	Covid-19 salgınıyla ticaret işletmeleri e-ticarete geçiş yapmışlardır.	4 3,0	4 3,0	7 5,2	44 32,8	75 56,0	134 100
16	Ticaret işletmeleri salgın sonrasında da e-ticarete devam edeceklerdir.	6 4,5	3 2,2	20 14,9	43 32,1	62 46,3	134 100
17	E-ticaret Covid-19 salgını öncesi ve sonrası olarak yeniden şekillenmiştir.	5 3,7	4 3,0	16 11,9	48 35,8	61 45,5	134 100
18	Covid-19 salgınında e-ticaret sektörü ürün tedarik ve iade süreçlerinde sorun yaşamıştır.	12 9,0	18 13,4	39 29,1	41 30,6	24 17,9	134 100
19	Covid-19 salgınında e-ticaret sektörü kurye ve kargo faaliyetlerinde yetersiz kalmıştır.	39 29,1	24 17,9	25 18,7	39 29,1	7 5,2	134 100
20	Covid-19 salgınıyla e-ticaret sektörü depolamada sorun yaşamış ve sipariş yetiştirmede yetersiz kalmıştır.	52 38,8	31 23,1	17 12,7	25 18,7	9 6,7	134 100
21	Covid-19 salgınıyla e-ticareti doğru ve verimli kullanan ticari işletmeler kazançlı çıkmıştır.	7 5,2	5 3,7	8 6,0	41 30,6	73 54,5	134 100
22	Covid-19 salgınında e-ticaret faaliyetleriyle uğraşan bir işletmede hata ve hile riski oldukça yüksektir.	5 3,7	19 14,2	55 41,0	38 28,4	17 12,7	134 100
23	Covid-19 salgının getirdiği davranış değişiklikleriyle e-ticaret, hayatımızda kalıcı bir etkiye sahip olmuştur.	6 4,5	7 5,2	10 7,5	48 35,8	63 47,0	134 100
24	Covid-19 salgınında e-ticaret sektöründe denetim çalışmalarında önemli gecikmeler yaşanmıştır.	5 3,7	27 20,1	35 26,1	42 31,3	25 18,7	134 100
25	Covid-19 salgınına bağlı denetim kuruluşları fiziki ortamda denetim işlevlerini gerçekleştirememişlerdir.	6 4,5	28 20,9	28 20,9	45 33,6	27 20,1	134 100
26	Covid-19 salgınıyla denetimlerin dijital yolla denetlenmesinin gereği ortaya çıkmıştır.	5 3,7	19 14,2	32 23,9	43 32,1	35 26,1	134 100
27	Covid-19 salgınına bağlı yaşanan risk ve belirsizlik sürecinde denetçi fizibilite çalışmalarının kontrol testlerinin kalitesinin düşük olabileceği riski göz önünde bulundurulmalıdır.	4 3,0	8 6,0	35 26,1	60 44,8	27 20,1	134 100
28	Denetçi Covid-19 salgınına bağlı yaşanan olağanüstü durumu kilit denetim konusu olarak ele alabilir.	5 3,7	7 5,2	34 25,4	60 44,8	28 20,9	134 100
29	Bağımsız denetçi Covid-19 salgınında önemli risk oluşturabilecek faktörleri belirlemelidir.	4 3,0	8 6,0	22 16,4	58 43,3	42 31,3	134 100
30	Covid-19 salgının işletmelerin sürekliliği üzerindeki olumsuz etkileri denetçi tarafından belirtilmelidir.	5 3,7	6 4,5	26 19,4	58 43,3	39 29,1	134 100
31	Bağımsız denetçi denetlediği ticari işletmenin Covid-19 salgınından ne şekilde etkilendiğini finansal tablolarda yetersiz dipnot açıklamasıyla görüşlerinde belirtmelidir.	4 3,0	6 4,5	31 23,1	50 37,3	43 32,1	134 100
32	Covid-19 salgının etkisi şirketin raporlama dönemi içerisinde başlamış ise ilgili dönemin finansal tablolarına yansıtılmalıdır.	6 4,5	5 3,7	25 18,7	56 41,8	42 31,3	134 100
33	Covid-19 salgınının etkisi yakın zamanda ortaya çıkmış ise denetçi bilanço tarihinden sonraki gelişmelerin hesap dönemine ait finansal tablolarında yansıtılmalıdır.	4 3,0	6 4,5	36 26,9	49 36,6	39 29,1	134 100

Tablo 3'teki ölçekte verilen cevaplara dair ifadelerin sayı ve yüzdeleri (n/%) yer almaktadır. Tablo 3'teki bulgulara göre katılımcıların 1, 2, 4, 5, 12, 13, 14, 15, 21 numaralı ifadelerle kesinlikle katıldıklarını beyan etmişlerdir. Aslında bu ifadelerle katılımcıların kesinlikle katılmaları beklenen bir durumdur. Çünkü e-ticarette gerçekleştirilen bütün faaliyetler birbirleriyle bağlantılı ve etkileşim içindedir. Teknolojik özelliklerin ticarete kattığı sınırsız bilgi vasıtasıyla ekonomi yapısı ve fonksiyonlarında değişim ve gelişim göstermiştir. Özellikle Covid-19 salgınıyla da e-ticaretin yapısı ve fonksiyonları da büyük değişim ve gelişim göstermiştir. Salgında e-ticaretin müşteri istek ve

beklentileri tespit edilerek, istek ve beklentilere hızlı bir şekilde cevap verebilme özelliğine sahip olduğu görülmüştür. Tablo 3'te yer alan 20 numaralı ifadeye katılımcılar, katılmıyorum yönünde yer verdiklerini beyan etmişlerdir. E-ticaret üzerinde gerçekleştirilen faaliyetlerde müşterinin ürün teslimat süresinin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi Covid-19 salgınında büyük bir öneme sahip olmuştur. Salgına bağlı olarak artan talepten dolayı kargo şirketlerin lojistik faaliyetlerinde yoğunluk yaşanmıştır. Donanımlı bir altyapıya sahip olan kargo şirketleri depolama faaliyetlerinde bu sorunun görülmediği ve kurye hizmetlerinde sipariş yetiştirmede sorun yaşamadığı görülmüştür. Tablo 3'te yer alan 6,8,9,10,18,19,22 numaralı ifadeler katılımcıların kararsız oldukları yönünde yer verdikleri belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensupları e-ticaret faaliyetlerin vergilendirilmesinde kapsamlı bir vergileme metodunun henüz geliştirilmemiş olduğunu, dijital vergilemede zorluk yaşandığını belirtmişlerdir. Aynı zamanda, e-ticarete malların üreticiden tüketicilere ulaşma sürecinde gerçekleşen faaliyetlerinde maliyenin somut delilleri tam olarak belirleyemediğinden vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konularında katılımcıların kararsız oldukları tespit edilmiştir.

Tüketicilerin çevrimiçi ödemede kredi kartlarıyla yapılan alışverişlerde güvenlik düzeylerinin düşük olduğu, e-ticaretin muhasebe düzenine getirdiği yeniliklerin çok yönlü olduğu fakat güncel muhasebe yazılım ve uygulama program sistemine sahip olanların zorlanmadıkları tespit edilmiştir. Covid-19 salgınıyla ürün artışı ve tüketici istekleri arttığından dolayı e-ticaret işletmeleri üzerinde bir yoğunluk yaşanmıştır. Fakat donanımlı bir altyapısı ve güçlü bir lojistik ağına sahip kurye ve kargo faaliyetleri bu süreçte en az etkilenmiştir. Covid-19 salgınının getirdiği belirsizlikler karşısında e-ticaret işletmelerin finansal yapılarında ve iş yapış şekillerinde değişimler meydana geldiğinden katılımcıların yukarıda belirtilen numaralı ifadelerle kararsız oldukları yönde yer verdikleri tespit edilmiştir.

Tablo 3'te yer alan 3,7,11,16,17,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33 numaralı ifadelerine katılımcıların katılıyorum şeklinde yer verdikleri belirlenmiştir. E-ticaret sektörü tarafından kullanılan yeni yazılım ve muhasebe ilkeleri sayesinde finansal bilgilere ulaşmada yaşanan zorluklar ortadan kalkmasıyla istenilen bilgilere daha kolay ve hızlı bir şekilde ulaşılmaktadır. E-ticaret üzerinden yapılan alışverişlerde ürünün müşteri istek ve ihtiyaçlarını karşılamada bazen yetersiz kalındığından üründe iade sorunları yaşandığı belirlenmiştir. Covid 19 salgınında E-ticaretin gelişmesiyle birlikte ticaret işletmelerinin salgından sonra da E-ticarete devam edecekleri bilgisine ulaşılmıştır. Covid-19 salgınına bağlı bağımsız denetim kuruluşları fiziki ortamda denetim faaliyetlerini gerçekleştiremediklerinden dijital yollarla denetlenmenin önemi belirlenmiştir. Aynı zamanda, salgına bağlı yaşanan belirsizlik ve risk sürecinde e-ticaret ve bağımsız denetim çalışmalarının etkilendiği tespit edilmiştir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak internet kullanımının yaygınlaşması ve insanların kişisel bilgisayar kullanımının daha aktif hale gelmesi internetin bir ticaret platformu olarak kullanılmasından elektronik ticaret sektörü ortaya çıkmıştır. İnternet kullanım alanının gelişmesi ve işletmelerin üretim ve tüketim faaliyetlerini ağ üzerinden oluşturdukları web siteleri sayesinde yapılan faaliyetler ticari bir boyut kazanmıştır. 1 Aralık 20019 tarihinde Çin'in Hubei Eyaleti'ne bağlı Vuhan kentinde ortaya çıkan ve 11 Mart 2020'de WHO- tarafından küresel salgın ilan edilen Covid-19 salgını bütün dünyayı etkilemiştir. Salgın küresel bir afete dönüştüğünden dolayı hayatın birçok alanını derinden etkilemiştir. Ekonomik alanda da büyük olumsuzluklara yol açmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının algıları doğrultusunda Covid-19 salgınında e-ticaret faaliyetlerinin ve bağımsız denetim çalışmaları etkilendiğinden salgın sürecinde e-ticaret ve bağımsız denetim faaliyetlerinin yapısında ve çalışma alanlarında değişimler meydana gelmiştir. Covid-19 salgınında e-ticaret, bağımsız denetim ve muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde dijitalleşmenin önemi ortaya çıkmıştır. Salgına bağlı olarak, e-ticaret işletmelerinin denetimlerinin bağımsız denetçilerle denetlenmesi fiziki alanda gerçekleştirilemediğinden dijital yollarla denetlenmesinin gereği ortaya çıkmıştır. Böylelikle denetimin dijital yollarla, bilim ve teknik bilgilerle denetim standartlarının veri analiz konsepti ile analitik inceleme teknikleri uygulayarak ve genel kabul görmüş denetim standartlarıyla nasıl yapılacağıyla ilgili önemli yenilikler getirilmiştir. Artık denetimin dijital ortamda yapılmasıyla denetim farklı bir boyut kazanarak yeni bir sürece doğru geçiş sağlanmıştır.

Uygulanan anket çalışmasının Sivas ilinde faaliyet gösteren SMMM unvanına sahip meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilen Covid-19 salgınının e-ticarete ve bağımsız denetime etkileri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin algıları çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Araştırma bulgularına göre çıkan sonuçlar şu şekildedir:

- Sivas ilinde faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının dijital muhasebe programlarını muhasebe kayıt işlevlerine uyguladıklarını böylelikle web tabanlı muhasebe kullanım oranlarının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- E-ticaretin gelişiminin internetin gelişimiyle doğrudan ilgili olduğundan ve internet üzerinden malların satışının yapılmasıyla e-ticaret olgusu ortaya çıktığının sonucuna ulaşılmıştır.
- E-ticaret sektöründe üretim, tüketim, pazarlama, insan kaynakları, lojistik gibi pek çok bölümler ortaya çıktığından internet üzerinden ticaret alanları genişlemesine bağlı olarak e-ticaret sektörüyle yeni iş modellerin ortaya çıktığı sonucuna ulaşılmıştır. Sosyal medya kullanım sayısının artması ile e-ticarette mobil cihazlar üzerinden yapılan alışveriş arttığından sosyal medya kullanıcılarına bağlı olarak e-ticaret sektörü geliştiği sonucuna ulaşılmıştır.
- Araştırma bulgularında dikkat çeken hususlar içerisinde katılımcıların e-ticaret faaliyetlerinde çevrimiçi ödemede güvenlik sorunu yaşandığının, e-ticaretin muhasebeleştirilmesinde ve vergilendirilmesinde zorluk yaşandığının ve e-ticaret faaliyetlerinde vergiden kaçınma ve vergi kaçırma oranının yüksek olduğu ifadelerine katılımcıların “kararsız” oldukları yönde cevaplar verdikleri gözlemlenmiştir.
- Ekonomik dijitalleşmeyle birlikte sayısal veri haline dönüştürülmüş ticari işlemler için gerekli olan bilgi ve belgelerin dijital ortama aktarılmasıyla e-ticaret hacmi genişlediği sonucuna ulaşılmıştır.
- Aydın ve Dündar (2018), elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi konusunda yapmış oldukları çalışmalarında yetişen muhasebe meslek elemanlarının elektronik ticaretin vergisi ve muhasebesi konusunda bilgi düzeyi yeterli ifadesine katılımcıların %29,76 oranıyla kararsız oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmada ise e-ticaretin muhasebeleştirilmesinde zorluk yaşandığı ifadesine katılımcıların %30,6 oranıyla kararsız oldukları sonucuna ulaşıldığından Aydın ve Dündar’ın (2018) yaptıkları çalışmaları ile benzer sonuca ulaşılmıştır. Diğer bir sonuç ise Aydın ve Dündar’ın (2018) yaptıkları çalışmada e-ticaret faaliyetlerinde olan boşluklar nedeniyle vergi kaçırma ve vergiden kaçınmanın arttığı ifadesine katılımcıların %34,52 oranıyla katılmıyorum şeklinde cevap verdikleri gözlemlenmiştir. Bu çalışmada ise e-ticaret faaliyetlerinde vergiden kaçınmanın ve vergi kaçırma oranının yüksek olabileceği ifadesine katılımcıların %32,8 oranıyla kararsız oldukları sonucuna ulaşıldığından bu iki çalışma arasında farklılıklar görülmüştür.
- E-ticaretin kesin bir sınırı olmayıp çok yönlü geniş bir faaliyet alanına sahip olduğundan muhasebe düzenine getirdiği yeniliklerde çok yönlü oluşundan muhasebe meslek mensupları e-ticaretin muhasebeleştirilmesinde ve vergilendirmesinde zorluk yaşadığı bilgisine ulaşılmıştır. Aynı zamanda, e-ticaret mallarının üreticiden tüketiciye ulaşması sürecinde ticari işlemlerde sipariş, teslimat, ödeme ve dağıtım kadar yürütülen süreçte birçok aracı devre dışı kalındığından maliyenin müracaat edeceği somut delillere tam olarak ulaşmada zorluk yaşandığı bilgisine ulaşılmıştır.
- Covid-19 salgınıyla beraber dünyada ve ülkemizde yaşanan süreçte sokağa çıkma yasakları, seyahat kısıtlamaları ve karantina gibi uygulamalara bağlı olarak bağımsız denetçiler fiziksel mekânda yüz yüze denetim faaliyetlerinde bulunamadıklarından bağımsız denetçilerin denetimlerini dijital yollarla denetlenmesinin gerekli olduğu bilgisine ulaşılmıştır.
- Covid-19 salgınıyla getirilen kısıtlamalar ve yaşanan belirsizlik nedeniyle bağımsız denetçiler, denetim aktivitelerini gerçekleştirirken birçok zorluk yaşamaktadırlar. Özellikle veri döküm temininde, denetim sürecinde izlenilecek yolun tam bilinmemesi, bulgulara yönelik risklerin fazla olması ve denetim boyunca süreçlere ilişkin sistemlere erişimlerde zorluk yaşandığı bilgisine ulaşılmıştır.
- Covid-19 salgınına bağlı yaşanan risk ve belirsizlik sürecinde denetçi fizibilite çalışmalarının kontrol testlerinin kalitesinin düşük olabileceği riski göz önünde bulundurmasının gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetçiler ve e-ticaret işletmelerinin salgın sürecinde nasıl etkilendiğini, salgında maruz kaldığı riskleri belirleyip bu riskler çerçevesinde hangi tür baskılar altında faaliyetlerini sürdürdükleri tespit edilmiştir. Böylelikle bağımsız denetçiler denetim raporlarında salgına bağlı olarak finansal tablolarda yetersiz dipnot açıklamasıyla görüşlerinde belirtmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

- Bağımsız denetçiler, Covid-19 salgını neticesinde e-ticaret işletmelerine yönelik faaliyetlerinde ciddi şüphe oluşturabilecek unsurları belirleyip bu unsurlarla ilgili önemli bir belirsizliğin olup olmadığını değerlendirmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Böylelikle bağımsız denetçi bu unsurlar neticesinde alınması gereken önlemleri belirtmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.
- Covid-19 salgınına bağlı olarak yaşanan belirsizlik kavramı dikkat çekilen konu olarak işletmenin sürekliliği üzerindeki olumsuz etkileri tam olarak belirlenememesi ve bu hususun denetçi tarafından işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlik paragraflarına eklenmesinin gerekli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Salgının, işletmelerin hali hazırda kullanımına sunulan nakit kaynaklarını, kısa vadeli nakit ya da likidite elde etme hareketlerini işletmelerin nakit çıkışlarını ve harcamaları gibi birçok alanı etkilediğinden bağımsız denetçi salgının getirdiği olumsuzluklar karşısında finansal tabloların analizini doğru bir şekilde gerçekleştirmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Böylelikle finansal ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanmış olduğunun kontrol etmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.
- Salgın, şirketlerin raporlama dönemi içerisinde ise dönemin finansal tablolarında belirtilmesi gereğinin ve denetçi finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmış olmasının kontrolünü sağlayıp denetçi görüşüne yer vermesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Böylelikle Covid-19 salgınının etkisi şirketlerin raporlama dönemi içerisinde başlamış ise, ilgili dönemin finansal tablolarına yansıtılması gerektiğinin sonucuna ulaşılmıştır.
- Covid-19 salgınının düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirme hususunun 31 Aralık 2019 tarihinde sona eren raporlama dönemi için geçerlidir. Buna bağlı olarak finansal tabloların işletmede kıymet hareketleri doğuran varlık ve yükümlülüklerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesine yönelik herhangi bir etkisi olmadığını; böylelikle denetim raporu yıllık faaliyet raporu kapsamında işletmenin finansal tabloları Covid-19 salgınının etkisi şirketin raporlama dönemi içerisinde başlamış ise ilgili dönemin finansal tablolarına yansıtılması gerektiğinin sonucuna ulaşılmıştır. Ancak Covid-19 salgınının etkisi yakın zamanda ortaya çıkmış ise bilanço tarihinden sonraki gelişmelerin ilgili hesap dönemine ait finansal tablolarda tüm yönleriyle genel bir değerlendirme yapılarak yansıtılması gerektiğinin sonucuna ulaşılmıştır. Böylelikle Covid-19 salgınının etkisi yakın zamanda ortaya çıkmış ise denetçi bilanço tarihinden sonraki gelişmelerin hesap dönemine ait finansal tablolarına yansıtılması gerektiğinin sonucuna ulaşılmıştır.
- E-ticaretin gelişiminin internetin gelişimi ile paralel olması ve internet kullanım alanlarının daha yaygın olması ile doğrudan ilgili olduğundan internet üzerinden malların satışının yapılması ile e-ticaretin gelişimi çok yükselmiştir. Böylelikle geleneksel ticaretle uğraşan işletmelerde e-ticaret sektörüne geçiş yapması ile kazancı artacağından işletmelere bu yönde fayda sağlayacaktır.
- Dijitalleşmeye bağlı olarak bilgi ve iletişimin alt yapısı güçlendiğinden dijital dönüşümde sanayi, imalat, hizmet ve tarım sektörlerinde yeni bilimsel modeller ortaya çıktığından yeni iş modellerini çıkarması yönünde e-ticaret, ekonomi sektörüne katkı sağlayacaktır.
- Günümüzde internetin yaygınlaşması bilişim ve teknolojinin gelişmesi ile hayat tarzlarımız ve tüketim alışkanlıklarımızda bu gelişmelerden etkilenmiştir. Bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler vasıtası ile e-ticaret sektörü hızlı büyüyüp gelişen bir yapıya sahiptir. Böylelikle muhasebe meslek mensupları e-ticaretin hızlı gelişimini yakalayabilmesi için yazılım ve uygulama alanında yeni web tabanlı muhasebe ve sistem yazılımları, paket programları, özel yazılım gibi gelişmiş yazılım ilkelerini benimsediği takdirde muhasebe meslek mensuplarına mesleki alanda kendini geliştirmesi yönünde fayda sağlayacaktır.
- E-ticaretin kesin bir sınırı olmayıp çok yönlü geniş bir alana sahip olduğundan muhasebe düzenine getirdiği yeniliklerde çok yönlü olduğundan muhasebe meslek mensuplarına mesleki eğitiminde katkı sağlayacaktır.
- Ekonomik globalleşmeyle birlikte sayısal veri haline dönüştürülmüş ticari işlemler için gerekli olan bilgi ve belgelerin dijital ortama aktarılmasıyla e-ticaret hacmi arttığından sayısal veri haline dönüştürülen ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi yönünde muhasebe meslek mensuplarının mesleki eğitimlerine katkı sağlayacaktır.

- E-ticaret siteleri, ürünün tanıtımını yapma müşteri istek ve beklentilerini karşılayabilme yönünden avantajlı bir yapıya sahip olduğundan müşterileri ürün hakkında bilgilendirmede fayda sağlayacaktır.
- Covid-19 salgını nedeniyle insanların yaşam şekillerinde değişimler meydana gelmiştir. Salgın sebebi ile kalabalık ortama girememeye, fiziksel temastan kaçınma, sokağa çıkma yasakları neticesinde insanlar, ihtiyaçlarını e-ticaret siteleri üzerinden karşıladıkları için e-ticaret işletmeleri kazançlı çıkmıştır. Böylelikle geleneksel ekonomik sektörlerde e-ticaret sektörü alanına kaydığından toptan ve perakende sektörlerinde bu alana kaymasına olanak sağlamıştır. Böylelikle toptan ve perakende sektörüne bu yönde fayda sağlayacaktır.
- Dijital teknolojiyi kullanamayan e-ticaret işletmeleri hakkında bilgi ve eğitimi olmayan bağımsız denetçiler e-ticaret işletmelerin denetiminde yetersiz kalacaklarından dolayı bu yönde gerekli eğitim almalıdırlar.
- Salgın sürecinde yapılan denetim çalışmalarında bağımsız denetçi, denetimi sağlıklı bir şekilde gerçekleştirebilmek için öncelikli amacını çok iyi belirlemelidir. Salgının getirdiği risk unsurlarını tespit ederek finansal tablo üzerindeki etkisi tam olarak bilinmediğinden denetçi bu yönde açıklama yapmalıdır. Bağımsız denetçi salgın sürecinde e-ticaret işletmelerin organizasyon yapısını inceleyerek içerik bilgisine tam hakim olmalıdır. E-ticaret işletmelerin veri tabanı, depolama, geri erişim, kayıt işleme, ağ iletişim gibi karmaşık organizasyon yapısını anlayıp bilgi ve işlem sürecinde karşılaşılan problemleri çözmede yeterli bilgiye sahip olmalıdır.
- Bağımsız denetçi veri analiz araçlarını etkin bir şekilde kullanımını gerçekleştirerek dijital denetleme yapmalıdır. E-ticaret işletmelerin bilgi işlem sistemlerinde gerçekleşen süreçleri kontrol edip e-ticaret mevzuatının güncel tutularak e-ticareti destekleyecek biçimde düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bilimsel ve teknik bilgilerle denetim standartlarını veri analiz konsepti ile denetim standartlarına analitik inceleme teknikleri uygulanarak genel kabul görmüş denetim standartlarıyla denetim faaliyetleri gerçekleştirilmelidir.
- Covid-19 salgını sürecinde bağımsız denetçiler, hissedarların doğru karar verebilmesi için finansal durum raporlamasını iyi bir şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir.
- Hükümetin, salgını kontrol altına alabilmek için getirilen kısıtlamalara (sokağa çıkma yasakları, ulaşım kısıtlamaları, karantina uygulamaları vb.) bağlı olarak bağımsız denetçiler esnek çalışmaya bağlı olarak uzaktan çalışmışlardır. Böylelikle saha ziyaretleri üzerinden denetim çalışması yapamadığından denetçiler, denetim görüşünü oluşturmak için yeterli denetim kanıtı elde edememişlerdir. Buna bağlı olarak da denetçilerin denetim görüşü oluşturabilmeleri adına farklı denetim kanıtı toplama tekniklerini uygulamaları gerekmektedir. Salgına bağlı yaşanan belirsizlik sürecinde finansal raporların düzenlenmesi aşamasında belirsizliklerin yaratacağı olası etkilerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Adana, B. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.
- Akkaş, İ. (2021). Çevrim İçi (Online) Alışveriş Bağımlılığı Üzerine Araştırma: Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Örneği. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 8(4), 236-256.
- Aydın, Y. ve Dündar, H. (2018). Elektronik Ticaretin Muhasebeleştirilmesi Ve Vergilendirilmesi Konusunda SMMM'lerin Görüşleri: Sivas İlinde Araştırma. *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokul Dergisi*, 21(1), 51-77.
- Bakan, S. ve Dursun, A. (2020). Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Denetim Riskine Etkileri: İstanbul'da Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20(61), 55-82.
- Beşli, E. (2020). Küresel Salgın İç Denetimi Nasıl Değiştirdi? COVID-19'un İç Denetim Fonksiyonu Üzerine Etkileri Araştırma Sonuçları. https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr_tr/pdf/2020/08/ey-turkiye-ic-denetim-covid-19-anket-raporu. (Erişim Tarihi:31.12.2020).

- Bicer, A. ve Aydın, O. (2015). Denetimde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Kullanımı ve Bu Yöntem İle Bir Suistimal Vakasının Tespiti. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (28), 213- 229.
- Bircan, G. (2020). Belirsizlik ve Kriz Durumlarında Çevik Denetim Anlayışı ve Denetim Mesleği Üzerine Etkileri: Covid-19 Vakası Üzerine Bir Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 245-258.
- Canpolat, Ö. (2001). *E-ticaret ve Türkiye'deki Gelişmeler*. Ankara: Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- Cavlak, H. (2020). Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Olası Etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki İşletmelerin Ara Dönem Finansal Raporlarının İncelenmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(COVID-19 Special Issue), 143-168.
- Demir, İ. (2020). Kovid-19 (Koronavirüs) Salgınının Ekonomik Etkileri. Kovid19 Salgınının Seyri ve Türkiye Ekonomisi. *Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Uluslararası İlişkiler ve Stratejik Araştırmalar (ULISA) Enstitüsü Dergisi*, (1), 7-15.
- Demir, Z. (2020). Covid-19'un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri Ve TMS Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 21(61), 255-278.
- Demirdöğmez, M., Gültekin, N. ve Taş, H. (2018). Türkiye'de E-Ticaret Sektörünün Yıllara Göre Gelişimi. *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 8(15), 2216-2236.
- Deniz, F. (2021). Covid-19 Pandemisinin Sınırlı Bağımsız Denetim Raporları Üzerine Etkisi: Türk Bankacılık Sektörü Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 114, 220-240.
- Erbaşlar, G. ve Dokur, Ş. (2012). *Elektronik Ticaret: e-ticaret*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Eryüzlü, H. (2020). Covid-19 Ekonomik Etkileri Ve Tedbirler: Türkiye'de "Helikopter Para" Uygulaması. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 3(1), 10-19.
- Gökalp, M. Kayabay K., Çoban S. ve Eren, P.E. (2018). Büyük Veri Çağında İşletmelerde Veri Bilimi'. *5th International Management Information Systems Conference*, 94-97.
- Göze Kaya, D. (2020). Koronavirüs Pandemisinin Küresel Ekonomideki İzleri: Kamu Finansal Dengesi, Ticaret Hacmi Enflasyon, İşsizlik ve Ekonomik Büyüme. *Avrasya Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(5), 221-237.
- Kaban, İ. ve Coşkun Arslan, M. (2016). Bilgi Teknolojileri Destekli Denetim Uygulamaları Kapsamında Zimmet Hilelerinin Ortaya çıkarılması: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Ege Akademik Bakış*, 16(3), 415-424.
- Karakaya, G. (2020). Covid-19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29.
- Kaval, H. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kılınc, B. ve Akın, F. (2021). Pandeminin Türkiye'de E-Ticaret Sektörüne Etkileri. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(20). Bölge Bilimi ve Planlama Kongresi Özel Sayısı, 87-97.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 Salgınının BDS 570 İşlemenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 69-94.
- Küçükyılmazlar, A. (2006). *Elektronik Ticaret Rehberi*. İTO Yayınları: İstanbul.
- Orhan, B. (2017). *Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Meslek Mensuplarının Verimliliğine Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Çorum.
- Ölekli, H. ve Durmaz, E. (2016). Veri Analizi Denetimin Kalitesini ve Değerini Artırır. *KPMG Gündem*, Kış, 50-53.

- Önce, S. ve İşgüden Kılıç, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen Ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB-100 Örneği. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 17, 38-70.
- Özel, H. A. (2013). E-Ticaret ve Türkiye'nin Bilgi Toplumdaki Yeri. *Akademik Bakış Dergisi*, 38,1-17.
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 95-105.
- Parlak, N. (2021). Covid-19'un bağımsız denetim raporuna ve denetçinin görüşüne etkisi: BİST'te Bir Araştırma. *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 34-41.
- Selimoğlu Kardeş, S., Yeşilçelebi, G. ve Altunel, M. (2021). Pandemi Krizi Döneminde Bağımsız Denetim İçin Yeni Bir Anlayış. *Business ve Management Studies: An International Journal*, 9(2), 778-793.
- Serçemeli, M. (2018). Muhasebe ve Denetim Mesleklerinin Dijital Dönüşümünde Yapay Zeka. *Electronic Turkish Studies*, 13(30), 369-386.
- Şıta, B. ve Yardımcıoğlu, M. (2022). Covid-19 Salgın Hastalığı Sürecinde Muhasebe Mesleğine Dijitalleşme Açısından Bir Bakış: Adana İli Örneği. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 5 (1),15-38.
- Taşlıyan, M. (2006). *Elektronik Ticaret Kavramlar ve Uygulamalar*. Kahramanmaraş: Sakarya Kitabevi.
- Teraman, Ö. ve Şençicek Tektüfekçi F. (2014). Elektronik Ortamda Denetim Ve Yazılımların Kullanımına Yönelik Bir Uygulama. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*,6(2),117-136.
- Uğurlu Acar, Y. ve Sarısoy, Ö. (2021). COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 65, 39-58.
- Varoğlu Şimşek, D. (2016). *E-Ticaret İşletmelerinin Denetimi*. Yüksek lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Ve Denetim Ana Bilim Dalı, İstanbul.
- Yılmaz Soğuksu, Z. (2020). Muhasebe Denetiminde Dijital Dönüşüm: Denetim Yazılımları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 281-308.