





ARI OKUNABİLİRLİK ENDEKSİNE GÖRE CİNSİYETİN KİLİT DENETİM KONULARININ OKUNABİLİRLİĞİ ÜZERİNE ETKİSİ: SEKTÖREL BİR İNCELEME

THE EFFECT OF GENDER ON THE READABILITY OF KEY AUDIT MATTERS ACCORDING TO ARI READABILITY INDEX: A SECTORAL REVIEW

Duygu Anıl KESKİN* 
Salih TUTAR** 
Buse ÖKTEM*** 
Berika AKÇAY**** 

Öz

Muhasebe ve denetim skandalları ile küresel boyutlarda yaşanan ekonomik krizler, işletmeler tarafından açıklanan finansal raporlara ve bu raporlara ilişkin görüşün belirtildiği denetçi raporlarına olan güveni azaltmıştır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini arttırmak ve kaybedilen güvenin yeniden kazanılması amacıyla uluslararası düzeyde iyileştirme çalışmaları yapılmıştır. Bu doğrultuda bağımsız denetçi raporlarının yeni formatında yer alan kilit denetim konuları, bilgi kullanıcılarıyla olan iletişim gücünü arttırmak amacıyla oluşturulmuştur. Hangi hususların kilit denetime konu edileceği ve bu konulara yönelik açıklamanın kapsamı denetçinin yargısına bırakılmıştır. Ancak ilgili bağımsız denetim standardında, denetimde bu konunun nasıl ele alındığının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımın sunulması gerektiği belirtilmiştir. Bu çalışmanın amacı, cinsiyet farklılığına göre kilit denetim konularının okunabilirliğini ARI okunabilirlik endeksine göre incelemektir. Bankacılık, imalat ve telekomünikasyon sektörlerinde yer alan işletmelerin yayınladıkları 2018 yılı bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları okunabilirlik endeksine göre değerlendirilmiştir. Araştırma sonucunda, kadın sorumlu denetçiler tarafından hazırlanan kilit denetim

* İstanbul Üniversitesi, İşletme Bölümü, E-mail:daniel@istanbul.edu.tr

** Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Hendek Meslek Yüksek Okulu, E-mail:salihtutar@subu.edu.tr

*** İstanbul Üniversitesi, İşletme Bölümü, E-mail:buseoektem@gmail.com

**** İstanbul Üniversitesi, İşletme Bölümü, E-mail:berikaakcay@gmail.com

konularının okunabilirliğinin ve sektörel açıdan bankacılık sektörünün kilit denetim konularının okunabilirlik endeksi ortalamasının diğer sektörlerle göre daha yüksek olduğu yani okunabilirliğinin daha zor olduğu ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetçi Raporu, Okunabilirlik Endeksi

JEL Kodları: M42, M49, Y50

Abstract

Accounting and auditing scandals and global economic crises have diminished confidence both in financial reports published by the enterprises and in the auditor's reports in which they expressed their views. Improvements were made at the international level in order to increase the reliability of independent audit activities and to regain the trust. In this respect, the key audit matters in the new format of the independent auditor reports are aimed to increase the communication power with the information users. The matters to be subject to key audit and the scope of the disclosure regarding these matters are left to the auditor's judgment. However, the relevant independent audit standard states that it is necessary to provide a narrative that will enable the target users to understand how the matter is addressed in the audit. The aim of this study is to investigate the legibility of key audit matters in terms of gender differences according to ARI readability index. We assessed the readability index of the key audit matters section in the 2018 independent auditor reports published by the companies in the banking, manufacturing and telecommunication sectors. As a result of the research, we found that the readability of the key audit matters prepared by the female responsible auditors is more difficult and that the average readability index of the key audit matters of the banking sector is higher than the other sectors, in other words, the readability is more difficult.

Keywords: Key Audit Matters, Independent Auditor Report, Readability Index.

JEL Codes: M42, M49, Y50

1. GİRİŞ

2000'li yılların başında Enron ve diğer işletme iflasları gibi yaşanan muhasebe skandalları, denetim başarısızlıkları, yönetim yetersizlikleri ve yaşanan ekonomik krizler bağımsız denetime olan güvenin azalmasına sebep olmuştur. IFAC bünyesinde 2016 yılında bu güveni sağlamaya yönelik yapılan çalışmalarda mesleki şüphecilğe daha fazla odaklanmanın yanı sıra; yönetim kadrosu, bilgi kullanıcısı ve denetçi arasındaki iletişim kalitesinin, şeffaflıkla birlikte sunulan bilgilerin ve denetçi raporlarındaki açıklamalara olan dikkatin artırılması amaçlanmıştır. Ayrıca finansal raporlama kalitesinin artırılmasıyla kamu yararının gözetilmesi ve açıklanacak bilgiler sayesinde tarafların ihtiyaçlarındaki boşluğunun karşılanması da beklenmektedir.

Konuyla ilgili IFAC'in bir alt kurulu olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), 701 Numaralı Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda

Bildirilmesi isimli standardı 2015 yılında düzenlemiş, IFAC ise yayınlamıştır. Türkiye’de ise BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Standardın yayınlanmasıyla beraber, bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının açıklanması bir gereklilik halini almıştır. Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlamaktadır. Risk odaklı denetim yaklaşımında, denetçilerin denetim sürecinde karşılaştıkları riskli alanların tespiti ve bunlara karşılık hangi prosedürlerin uygulandığının detaylı olarak ifade edilmesi ise yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda denetçiye sorumluluk yüklemiştir.

Yönetime bildirilecek konular arasından seçilen kilit denetim konuları, finansal tabloların denetimi ve görüş oluşturma sürecinde mesleki şüphecilik yaklaşımını öne çıkararak önemli görülen hususların vurgulandığının ve denetçinin mesleki muhakemesini kullandığının bir göstergesi konumundadır.

BDS 701 (2017) paragraf A34’de “*kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamı denetçinin yargısına bırakılmıştır. Ancak kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebinin ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımın sunulması gerekir. Münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılacak açıklamada denetime özgü terimlerin çok fazla kullanılmaması – denetim hakkında makul ölçüde bilgisi olmayan – hedef kullanıcıların denetçinin denetimde belirli konulara odaklanmasının dayanağını anlamalarına yardımcı olur*” ifadesiyle açıklanan bilgi kadar, bilginin anlaşılabilirliğine de odaklanılmaktadır.

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012)’nin Madde 10’a göre “*bağımsız denetçi raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün sunulması amacıyla hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belge*” olarak tanımlanmaktadır. Denetim sürecinin denetim ekibiyle gerçekleşmiş olmasına rağmen denetim görüşünü, raporun adında da atıf yapıldığı gibi bağımsız denetçi kaleme alır ve bağımsız denetçi raporu adıyla sorumlu denetçi tarafından imzalanır. BDS 700 (2014) paragraf A64’e göre de denetçi imzayı, ilgili ülkenin mevzuatına uygun olmak şartıyla, kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atmaktadır. Bu

sebeple, kilit denetim konularının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak anlatımı sorumlu denetçi yerine getirmektedir.

Bağımsız denetçi raporunu, sorumlu denetçinin kaleme alması, denetçinin ifade yeteneğini de yansıtmaktadır. Bu değerlendirmeler ışığında çalışmanın sorusu, sorumlu denetçinin cinsiyet farklılığının kilit denetim konularının okunabilirliğini etkileyip, etkilemediğidir. Değerlendirme yapmak amacıyla imalat sektöründen 20; bankacılık sektöründen 21 ve telekomünikasyon sektöründen 13 işletmenin 2018 yılı denetçi raporları incelenmiştir. Elde edilen veriler, okunabilirlik endeksine göre yorumlanarak değerlendirilmiştir.

Literatüre bakıldığında, kilit denetim konusuna ve cinsiyet farklılığının çeşitli unsurlar üzerindeki etkisine yönelik yapılmış hem muhasebe, hem denetim hem de diğer disiplinlere ilişkin çok sayıda çalışma yer almaktadır. Ancak kilit denetim konularının anlaşılabilirliğinde sorumlu denetçinin cinsiyet farkının değerlendirilmesine yönelik çalışma literatürde bulunamamıştır. Cinsiyet farklılığının çeşitli faktörler üzerindeki etkisini konu alan çalışmalar son yıllarda merakla incelenmektedir. Bu bakımdan çalışma Türk literatüründe konuya ilişkin öncü bir çalışma olabilir.

Muhasebe ve denetim disipliniyle ilgili cinsiyet farklılığını konu alan çalışmalar incelendiğinde; Lv ve Huang (2012), “Muhasebe Meslek Mensubunun İşyeri Deneyimi ve Toplumsal Cinsiyet Etik Yargılamayı Nasıl Etkiler? “ adlı çalışmalarında, bireylerin etik niyetlerinin ve ahlaki yargılarının, çalıştıkları veya uyguladıkları disiplinden ve cinsiyetlerinden nasıl etkilendiğini araştırmışlardır. Araştırma sonuçları, erkeklerle karşılaştırıldığında kadınların şüpheli eylemleri etik açıdan daha az tehdit olarak gördüğünü ve bu eylemleri gerçekleştirme ihtimalinin daha düşük olduğunu göstermektedir. Ittonen, Vahamaa ve Vahamaa (2013, ss.205-228), bilişsel bilgi işleme, çalışkanlıkta, muhafazakârlıkta, aşırı güvende ve risk toleransında cinsiyete dayalı farklılıklar, denetçi kararlarını ve dolayısıyla denetim hizmetlerinin nihai kalitesini etkileyebileceği değerlendirmesinde bulunmaktadırlar. Bu çalışmada denetçinin cinsiyeti ile müşterilerin finansal raporlarının kalitesi arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır ve sorumlu denetçinin kadın olduğu şirketlerin daha yüksek finansal raporlama kalitesine sahip olduğu sonucuna varmışlardır. Blandona, Argiles-Bosch ve Ravenda (2019, s.246) yaptığı bir diğer çalışmada ise kadınlar, sadece muhasebe mesleğinde, denetim firmalarında değil, aynı zamanda yönetimin diğer alanlarında üst yönetimde yeterince temsil edilmediğini ifade etmişler, bu durumun nedenleri ve olası sonuçlarını araştırmışlardır. Bu çalışmada İspanya’daki, kadınların imzaladığı denetçi raporlarının sekiz yıllık araştırma döneminde üç katına çıkmasına rağmen, 2015 yılı sonunda toplam raporların %20’sinden daha az olduğu gözlenmiştir. Bu durum şaşırtıcı olmamakla birlikte, denetim mesleğinde istenmeyen bir durumdur. Çünkü davranışsal ekonomi literatürü, kadınların denetim mesleği için en önemli kabul edilen becerilerin bazılarında güçlü avantajlara sahip olduğunu göstermektedir. Elde edilen sonuçlar, kadın denetçilerin, önemli ölçüde daha yüksek finansal

raporlama kalitesi ile ilişkilendirilmesi denetim hizmetlerinin kalitesi üzerindeki cinsiyet etkisinin varlığını göstermektedir.

Bu çalışmada bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının anlaşılabilirliği ve okunabilirliğinin sorumlu denetçinin cinsiyetine ve sektöre göre farklılık gösterip göstermediği ARI okunabilirlik endeksi bağlamında incelenmiştir. Bu amaçla çalışmada sektör farklılığını da değerlendirebilmek için imalat, bankacılık ve telekomünikasyon olmak üzere üç farklı yapıda sektör belirlenmiştir. Kilit denetim konularına ilişkin açıklama yapma sorumluluğu bağımsız denetime tabi tüm işletmeler için 2018 yılından itibaren zorunlu hale geldiği için üç sektördeki 2018 yılında yayımlanan bağımsız denetçi raporları incelemeye dahil edilmiştir. Konuyu ele alırken öncelikle kilit denetim konuları ele alınmış, izleyen bölümde okunabilirlik endeksinin ne olduğu ve literatürde kullanılan okunabilirlik endeksleri hakkında bilgi verilmiştir. Kavramsal açıklamalardan sonra çalışmanın sorusuna yönelik yöntem ve analizler gerçekleştirilmiş ve gerekli yorumlamalar yapılarak çalışma sonuçlandırılmıştır.

2. KİLİT DENETİM KONULARI

Finansal raporlamanın genel amacı, işletme içi ve dışı kullanıcılar için ihtiyaca ve gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, güvenilir ve şeffaf bilgiler sunmaktır. Bağımsız denetimin amacı ise, hata ve hile nedeniyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence verecek şekilde yeterli ve uygun kanıt elde ederek görüş oluşturmaktır (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 200, 2014 md.5, s.4). Kilit denetim konuları aynı zamanda bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güvenin artırılmasını amaçlamaktadır. Yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, finansal raporlama ve bağımsız denetim kavramlarının yeniden gözden geçirilmesi ve düzenlenmesi konusunu gündeme getirmiştir. Bağımsız Denetim Standartları, denetim sürecinde bağımsız denetçinin sorumluluklarını belirlemede ve günün koşullarına uygun ve sürekli gelişime ayak uyduracak şekilde güncellenmektedir (Uzay & Köylü, 2018, s.48).

Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlamak ve denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması amacıyla BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. İlk yıl KAYİK denetimleri için 2018 yılından itibaren ise tüm bağımsız denetime tabi işletmeler için yürürlüğe girmiştir. Standartta yer alan tanımda kilit denetim konuları “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır” olarak belirtilmiştir.

Üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçi tarafından yönlendirilen konular vardır. Denetçi, bu konular içerisinde denetim esnasında en çok önem verdiği konuları belirler. Bu

konuların seçiminde denetçinin bazı noktalara özen göstermesi gerekir. Bu hususlar BDS 701'de şu şekilde ifade edilmiştir (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, A10):

a) Bağımsız Denetim Standardı 315 kapsamında belirtilen ciddi riskli olan alanlar veya değerlendirilmiş daha da yüksek “önemli yanlışlık” riskine sahip alanlar.

b) Yönetimin önemli yargılarını, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri içeren finansal tablolaradaki alanlara ilişkin denetçinin önemli muhakemeleri.

c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Standartlarda ifade edilen ciddi risk ile denetçinin yargısına bağlı olarak belirlenen, denetim sırasında özellikle dikkat edilmesi gereken önemli yanlışlık riski şeklinde ifade edilen risklerdir. Üst yönetimin önemli yargılarda bulunduğu konular ve olağan dışı faaliyetler ciddi risk kapsamında değerlendirilebilecek alanlardır (Karacan & Uygun, 2018, s.636).

Mesleki muhakeme kavramı, kilit denetim konularının belirlenmesinde bilinmesi gereken temel bir kavramdır. Denetimin yürütülmesi konusunda gerekli olan somut adımların atılmasında bilgiye dayalı kararların alınması muhakeme için önem arz ederken; ilgili mevzuat, Bağımsız Denetim Standartları, muhasebe standartları ve etik standartlar kapsamında sahip olunan eğitim ve deneyimin kullanılması da yine muhakeme için önemlidir (BDS 200, A13/f).

BDS 701'de, ilkesel bağlamda muhakemeye dayalı karar alma konusunda denetçiye yol gösterebilecek unsurlar belirtilmiştir ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular içerisinde kilit denetim konularının belirlenmesi sırasında denetçiye yardımcı olunmasını hedeflemiştir (KGGK, Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, 2017, A39). Denetçilerin, mesleki muhakeme temelli karar alma esasının iki aşamalı boyutu vardır. İlk aşama, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından denetim sırasında azami düzeyde dikkat etmesi gereken konuların belirlenmesi, ikinci aşama ise cari döneme ait finansal tabloların denetimindeki en çok öneme sahip konuların belirlenmesidir. İkinci aşamadan sonra belirlenen konular kilit denetim konularını oluşturmaktadır (Doğan, 2018, ss.70-71).

2.1. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Farklı amaçlar için başvuru alan finansal ve finansal olmayan bilgilerin şeffaflık ve ihtiyaca uygunluk özelliğini koruması son derece önemlidir (Kavut & Güngör, 2018, s.60). Bu açıdan kilit denetim konularının denetçi raporlarında bildirilme ihtiyacı ve bu bölümün kullanıcılar açısından öneminin anlaşılması gerekmektedir. Kilit denetim konularına ayrı bir bölümde ve konum olarak denetçi görüşüne yakın bir yerde olması, denetçi raporunda bu tür bilgilerin öne çıkartılmasına olanak sağlamaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, A17).

Kilit denetim konularının belirlenmesinde temel amaç, denetim süreci ile ilgili önceki rapor formatına göre ilave bilgiler sağlanmak, raporun bilgi kullanıcılarıyla arasındaki iletişim değerini arttırmaktır. Aynı zamanda, finansal tablo kullanıcılarının işletmeyi ve denetlenen finansal tablolarındaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olması hedeflenmektedir. (Can, 2017, ss.80-81)

Denetçi raporunda sunulan kilit denetim konularının bildirim, finansal raporların genelinde dayandırılarak oluşturulan denetçi görüşü kapsamındadır. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirim hususunda (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, s.4);

- Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, söz konusu finansal rapora kapsamında yönetimin finansal tablolarda yapması gereken açıklamaların ve gerçeğe uygun sunum için yapılması gerekli açıklamaların yerine geçmemektedir.
- Denetimde özel koşulların gerekliliği durumunda, Bağımsız Denetim Standardı 705 kapsamında, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi denetçinin olumsuz görüş vermesi veya şartlı görüş bildirmesinin yerine geçmemektedir.
- İşletmenin sürekliliği hakkındaki belirsizlik durumunda, Bağımsız Denetim Standardı 570 kapsamında, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi yapılacak raporlamanın yerine geçmemektedir.
- Kilit denetim konusu olarak belirlenen konular ayrı bir görüş bildirimidir. Denetçi böyle durumları ifade eden bir açıklamaya raporunun kilit denetim konuları bölümü ana başlığı altında yer verir.

Kilit denetim konularının bildirilmesi sırasında, kilit denetim konularının bazı özelliklere sahip olması denetim süreci için önem arz eder. Kilit denetim konularının, işletmeye özgü olması (IAASB, 2017, s.2), genel ve standartlaştırılmış ifadelerin yer almaması, kilit denetim konularına ilişkin uygulanan prosedürlerin detaylı açıklanması gibi durumlara dikkat edilmelidir. Ayrıca kilit denetim konuları hakkında çözüm bulunamadığı, şartlı görüş bildirim yapıldığı algısı çıkarılmamalıdır (Can, 2017, ss.82-83).

2.2. Kilit Denetim Konularının Raporlanması

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından sunulan denetçi raporları, denetim süreci sonucunda ortaya çıkan ve finansal tablo kullanıcılarına ulaşan tek belgedir. BDS 701 paragraf A34'de "*kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamı denetçinin yargısına bırakılmıştır. Ancak kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebinin ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımın sunulması gerekir*" ifadesi yer almaktadır. "*Münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılacak açıklamada denetime özgü terimlerin çok fazla kullanılmaması – denetim*

hakkında makul ölçüde bilgisi olmayan – hedef kullanıcıların denetçinin denetimde belirli konulara odaklanmasının dayanağını anlamalarına yardımcı olur” ifadesiyle raporda açıklanan bilgi kadar, bilginin anlaşılabilirliğine de odaklanılmaktadır. Bu yaklaşım raporun iletişim değerinin artırılmasını sağlamak amacıyla.

Denetçi raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi, kullanıcıların aynı zamanda işletmenin ekonomik durumunu değerlendirmesindeki güvenini de arttıracaktır (Cordos & Fülöp, 2015, s.128).

Kilit denetim konularının bildirilmesi için denetçi raporunda ayrı bir bölüme yer verilmiştir. Kilit denetim konularına denetçi raporunda ayrı bir bölümde ve denetçi görüşüne olabildiğince yakın bir şekilde yer verilmesiyle beraber bilgilerin önemi vurgulanmakta, ön plana çıkmakta ve böylece denetime has bilgilerin kullanıcılar tarafından algılanan değerini ifade etmektedir (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, A31).

Denetçi görüşünü sunarken cari döneme ait önemli konuları dikkate aldığını ve bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini açık olarak ifade eder. Kamu Gözetim Kurumu'nun ifade ettiği açıklamalarda ve örneklerde ilgili bölümde mevzuatta bir farklılık yer almadıkça aşağıdaki giriş cümlesine yer verilmesi önerilmektedir (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, s.11):

“Kilit Denetim Konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.”

Kilit denetim konularının her biri, bir alt başlık halinde açıklanmalıdır (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, s.11). Konuların hangi sırayla sunulacağı ise mesleki muhakemeye ait bir konudur. Mesela, nispi öneme bağlı olarak ya da finansal tablolarda açıklanma durumlarına göre sıralama yapılabilir (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, A32).

Denetçi bazı durumlarda, bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularını açıklamaktan kaçınır. Kilit denetim konularının kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından yasaklanması ve denetçinin kamu yararı/zararı açısından söz konusu bildirim olumsuz sonuçlar doğurabileceğini öngörmesi durumunda raporda bildirilmeyebilir (Kamu Gözetim Kurumu, BDS 701, 2017, A52-54).

3. OKUNABİLİRLİK ENDEKSİ

Okunabilirlik kavramı, kutsal metinlerdeki önem arz eden kelimeleri önemsiz kelimelerden ayırt etmek ve dini metinlerin daha anlaşılır olması amacıyla 9. yüzyılda din adamları tarafından araştırılmaya başlanmıştır. Sonraları kurumlar arasındaki yazışmalarda, okul

ders kitaplarında, çocuk kitaplarında, sağlık işletmelerinde ve askeri teşkilatlar arasında kullanılmıştır (Goldbort, 2001, s.40).

Okunabilirliğin araştırılmasında temel amaç kullanılan dilin daha anlaşılır olmasını sağlamaktır (Chall, 1988, s.3). Türkiye’de okunabilirlik çalışmalarının öncüsü olan Ateşman (1997, s.71)’a göre okunabilirliğin amacı, okuyucunun metinleri kolay veya zor anlaşılır olmasını araştırmaktır.

Metinlerin okunabilirliğini ölçmek amacıyla genellikle hece sayısı, kelime sayısı ve cümle sayısı olmak üzere üç farklı değişken ve farklı formüller kullanılarak ortaya çıkan değerler doğrultusunda yorumlamalar yapılmıştır (Goldbort 2001, s. 41). Yukarıda belirtilen üç değişkene ek olarak sözcükler, somut ve soyut olmaları, bileşik ve basit olmaları gibi farklı özellikleri ile değerlendirilmiştir.

Okunabilirliği ölçmek amacıyla özellikle Avrupa’da 200’den fazla formül bulunmakta ve çok sayıda araştırma gerçekleştirilmiştir (Dubay, 2004). Okunabilirliği ölçmek amacıyla en çok kullanılan analiz yöntemleri aşağıda sıralanmıştır.

3.1. DaleCale Endeksi

Metinlerin okuma güçlüğü belirlenmek için, yazılı metinlerin ilk yüz kelime içerisinden cümle sayısı ve az kullanılan kelime sayısı belirlenir. Analiz esnasında cümle uzunluğunu belirlemek için kelime sayısı cümle sayısına bölünür. Zor kelimelerin oranı ise, zor kelime sayısı, diğer kelime sayısına bölünerek 100 ile çarpılması sonucunda bulunur (Güneş, 2000, s.340). Elde edilen oranlar sonucunda okuyucuların yaşlarına göre sınıflandırma yapılır. Elde edilen değer 5’ten küçükse 4 yaş ve altı düzeyindekiler için uygun, 10 ve üzerinde ise 16 yaşından büyük okuyucular için uygun olduğu şeklinde yorumlanmaktadır.

$$\text{Cümle uzunluğu} = \frac{\text{Kelime sayısı}}{\text{Cümle sayısı}}$$

$$\text{Zor kelime oranı} = \frac{\text{Zor kelime sayısı}}{\text{Kolay kelime sayısı}} \times 100$$

3.2. GunningFog Endeksi

Bu endekste ikiden fazla heceli kelimeler ve cümlelerde kullanılan kelime sayılarının ortalaması olmak üzere iki temel öğe vardır. Üç heceli kelime oranını bulmak için ikiden fazla heceli kelimeler diğer kelimelere bölünerek 100 ile çarpılır. Kelime ortalamasını bulmak için ise, kelime sayısı cümle sayısına bölünür. Bulunan bu iki oran toplanarak 0,4 ile çarpılarak GunningFog Endeksi elde edilir ve endeks 8-10 arasında çıkarsa kolay, 11’den yukarı çıkarsa zor olarak nitelendirilir (Güneş, 2000, s.340).

$$\text{Üç heceli kelime oranı} = \frac{\text{ikiden fazla heceli kelimeler}}{\text{bir ve iki heceli kelimeler}} \times 100$$

$$\text{Kelime ortalaması} = \frac{\text{Kelime sayısı}}{\text{Cümle sayısı}}$$

$$\text{Gunning Fog Endeksi} = (\text{üç heceli kelime oranı} + \text{kelime ortalaması}) \times 0,4$$

3.3. Flesch Endeksi

Flesch endeksinde metin içinden rastgele seçilen 100 kelimelik bölümde, kelime ve cümlelerin uzunluğu belirlenir. Kelime uzunluğunu tespit etmek amacıyla hece sayısı kelime sayısına bölünür ve cümlelerin uzunluğunu tespit etmek için ise kelime sayısı cümle sayısına bölünür. Oranlar sonucunda kelime başına düşen hece sayısının ve cümle başına düşen kelime sayısı 1'e yakın olması metnin kolay olduğunu; 10'a yakınsa zor olduğunu göstermektedir (Davis, Crouch, Wills, Miller & Abdehou, 1990, ss.533-538).

$$\text{Kelime uzunluğu} = \frac{\text{Hece sayısı}}{\text{Kelime sayısı}} \quad \text{Cümle uzunluğu} = \frac{\text{Kelime sayısı}}{\text{Cümle sayısı}}$$

Tablo 1: Flesch-Kincaid Endeksi Okunabilirlik Düzeyleri

Metnin Düzeyi	Cümle Uzunluğu	Hece Sayısı	Metnin Düzeyi	Tahmini Yaş Seviyesi
Çok kolay	<8	<123	9-100	5
Kolay	11	131	80-90	6
Standart	17	147	50-80	7-12
Zor	25	167	30-50	13-16
Çok zor	>29	>192	0-30	>16

3.4. Ateşman Okunabilirlik Formülü

Ateşman, Flesch Okunabilirlik Endeksinin Türkçe metinlere uyarlamıştır. Ateşman öncelikle Türkçe'deki ortalama cümle uzunluğu 9 kelime, ortalama kelime uzunluğu ise 2,6 hece olarak belirlemiştir (Ateşman, 1997). Ateşman'a göre okunabilirlik endeksi şu şekilde formüle edilmiştir ve Ateşman endeksi sonucunda okunabilirlik düzeyi 0'dan 100'e yaklaştıkça kolay olarak nitelenmektedir.

$$\text{Ateşman} = 8,825 - 40,175 \times \frac{\text{Hece Sayısı}}{\text{Kelime Sayısı}} - 2,610 \times \frac{\text{Kelime Sayısı}}{\text{Cümle Sayısı}}$$

Tablo 2: Ateşman Okunabilirlik Düzeyi

Düzy	Ateşman Endeksi
Çok kolay	90-100
Kolay	70-89
Orta	50-69
Zor	30-49
Çok zor	1-29

3.5. ARI-Otomatik Okunabilirlik İndeksi

Senter ve Smith tarafından 1967 yılında özellikle Amerika'da ordu tarafından kullanılan dokümanlara bir standardize getirmek amacıyla oluşturulmuştur. ARI, kelime zorluğunu (kelime başına düşen harf sayısı) ve cümle zorluğunu (cümle başına düşen kelime sayısı) temsil eden oranlardan türetilmiştir. Okunabilirlik puanlarının çoğu cümle yapısı ile ilgilidir ve cümle başına düşen ortalama kelime sayısını ölçer. ARI endeksi diğer endekslerden farklı olarak metinde kullanılan harf sayısını da dikkate almıştır. Oluşturulan formül sonucunda elde edilen değer 1'e yakınsa kolay, 17'ye yakın ise okunması zor bir metin olarak nitelendirilmektedir (Senter & Smith, 1967).

$$ARI = 4,71 \times \frac{Harf Sayısı}{Kelime Sayısı} + 0,6 \times \frac{Kelime Sayısı}{Cümle Sayısı} - 21,43$$

3.6. Flesch-Kincaid Endeksi

Kincaid tarafından tanımlanan okunabilirlik endeksi Flesch tarafından oluşturulan okunabilirlik endeksinden yola çıkarak hazırlanmıştır. Flesch-Kincaid endeksi yazılı metinlerin eğitim seviyesine paralel olarak hangi yaş grubuna uygun olduğunu belirtir ve aşağıdaki şekilde formülize edilir. Formül sonucu elde edilen değer ne kadar yüksekse metin o kadar zor olarak tanımlanmaktadır (Bezirci & Yılmaz, 2010, s.52).

$$Flesch - Kincaid = 0,39 \times \frac{Kelime Sayısı}{Cümle Sayısı} + 1,18 \times \frac{Hece Sayısı}{Kelime Sayısı} - 15,59$$

4. HİPOTEZ GELİŞTİRME VE YÖNTEM

Bu çalışmada bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularına ilişkin yapılan açıklamaların anlaşılabilirliği ve okunabilirliği, raporu kaleme alan sorumlu bağımsız denetçinin cinsiyetine ve sektöre göre değişiklik gösterip göstermediği, ARI okunabilirlik endeksine göre incelenmiştir. Okunabilirliğin ölçülmesi söz konusu olduğunda, çok çeşitli okunabilirlik endeksleri vardır. ARI okunabilirlik endeksinin tercih edilmesinin nedeni diğer endekslerden farklı olarak hece sayısı yerine harf sayısını dikkate almasıdır. Ayrıca ARI

okunabilirlik endeksinin denkleminde zor kelime gibi sübjektif olarak değerlendirilebilecek değişkenlerin olmaması da tercih nedenleri arasındadır. Daha önce de belirtildiği gibi sorumlu bağımsız denetçinin cinsiyetinin kadın ya da erkek olması ile bağımsız denetçi raporundaki kilit denetim konularının okunabilirliği arasındaki ilişki incelenmiştir. Kilit denetim konusunun okunabilirlik seviyesi zorlaştıkça sorumlu kişinin riskten kaçınmacı tutum sergilediği ve daha muhafazakâr olduğu varsayılmıştır. Ayrıca okunabilirlik endeksinin yüksek olması durumunda sunulan denetçi raporunun anlaşılabilirliğinin ve iletişim gücünün daha etkin olduğu varsayılmıştır. Bu iki varsayımı test etmek amacıyla aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

✓ H1: Sorumlu denetçi cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı farklılık vardır.

✓ H2: Farklı sektörlerdeki okunabilirlik endeksleri arasında anlamlı farklılık vardır.

✓ H3: Kilit denetim konuları bölümünün okunabilirlik endeksi ile denetçi görüşü arasında anlamlı ilişki vardır.

✓ H4: Sorumlu denetçinin cinsiyeti ile denetçinin görüşü arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Bu hipotezleri test etmek amacıyla imalat sektörü (20), bankacılık sektörü (21) ve telekomünikasyon sektörü (13) olmak üzere üç farklı sektörden 2018 yılına ait toplam 54 bağımsız denetçi raporu incelenmiştir.

Çalışmada analiz yöntemini belirlemek için gerçekleştirilen normallik testi sonucunda, elde edilen veriler normal dağılıma sahip olmadığından non-parametrik testler olan çoklu regresyon analizi ve Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır.

Çoklu regresyon analizi bir bağımlı değişkenle birçok bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılan istatistiksel bir tekniktir (Hair, Black, Babin & Anderson, 2010). Mann Whitney U testi ise bağımsız iki grup arasındaki farkların test edilmesi amacıyla kullanılmaktadır (Kalaycı, 2010, s.99).

Analizde denetim görüşü bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Bağımsız değişkenler ise, sorumlu denetçinin cinsiyeti ve okunabilirlik endeksi belirlenmiştir. Çalışma bağlamında geliştirilen model şu şekildedir:

$$\text{GÖRÜŞ} = a + b \times \text{cinsiyet} + c \times \text{okunabilirlik} + d \times \text{sektör} + \varepsilon$$

Yukarıdaki modelde GÖRÜŞ bağımlı değişkeni; a sabit terimi; cinsiyet sorumlu denetçinin cinsiyetini, okunabilirlik ise ARI okunabilirlik endeksi sonucunu ve sektör ise bankacılık, telekomünikasyon ve imalat sektörünü göstermektedir. b, c ve d ise bağımsız değişkenlerin regresyon katsayılarını göstermektedir ve bağımsız değişkenlerdeki bir birimlik değişiminin bağımlı değişken üzerinde yaratacağı değişimi gösterir. ε ise modelde yer almayan değişkenlerden kaynaklanan hata terimi olarak modelde yer almıştır.

5. BULGULAR

Aşağıdaki tabloda çalışmaya dahil edilen bağımsız denetçi raporlarından elde edilen veriler doğrultusunda genel bir çerçeve çizilmesi ve bilgi elde edilmesi amacıyla tanımlayıcı istatistikler gösterilmiştir.

Tablo 3: Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	Adet ve Yüzdeler Oran		
	Cinsiyet	Kadın	
	13 (%22,8)		41 (%71,9)
Sektör	Bankacılık	Telekomünikasyon	İmalat
	21 (%36,8)	13 (%22,8)	20 (%35,1)
Görüş	Sınırlı olumlu		Olumlu
	10 (%22,8)		44 (%77,2)
Endeks	Mean		Median
	8,203482		7,701453

Çalışmada analize tabi tutulan raporlardan elde edilen verilerin tanımlayıcı istatistikleri yukarıda gösterilmiştir. Tabloya göre raporlardaki sorumlu denetçilerin %71,9'u erkeklerden oluşmaktadır. Çalışmaya konu olan üç sektörün ağırlıkları sırasıyla şu şekildedir, bankacılık (%36,8), imalat (%35,1) ve telekomünikasyon (%22,8). Raporlardaki görüşler arasında olumsuz görüş olmamakla birlikte sınırlı olumlu görüş verilen raporların oranı (%22,8) iken diğer raporlardan olumlu görüş almıştır. Endeks değerinin ortalaması ise 8,203482 çıkmıştır ve bu değerden yola çıkarak çalışmaya konu olan raporlardaki kilit denetim konuları başlığının okunabilirliğinin orta zorlukta olduğunu göstermektedir.

Elde edilen verilerden okunabilirlik sonuçlarının cinsiyet, sektör ve görüş açısından ortalama değerlerine aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 5: Okunabilirlik Sonuçlarının Ortalama Değerleri

Değişken	Ortalama Değer	
	Cinsiyet	Erkek
	Kadın	8,669
Sektör	Banka	9,470
	İmalat	6,933
	Telekomünikasyon	7,698
Görüş	Olumlu	7,924
	Sınırlı Olumlu	9,433

Yukarıdaki tablo yorumlandığında, kilit denetim konularının okunabilirlik endeksleri sonucunun ortalama değerleri cinsiyete göre çok fazla değişmemekle birlikte kadın sorumlu denetçiler tarafından hazırlanan kilit denetim konularının okunabilirliğinin daha zor

olduğu söylenebilir. Ancak sektörel açıdan okunabilirlik endeksi değerlendirildiğinde bankacılık sektörü diğer iki sektöre göre kilit denetim konularının okunabilirlik endeksi ortalamasının daha yüksek olduğu ve okunabilirliğinin daha zor olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bunun temel nedeni bankacılık sektöründeki faaliyetlerin imalat ve telekomünikasyon sektörüne nazaran daha karmaşık bir yapıya sahip olması ve farklı faaliyet alanları bulunması sebebiyle kilit denetim konularının daha kapsamlı, teknik ve titiz bir şekilde hazırlanması gösterilebilir. Okunabilirliği en kolay olan imalat sektöründeki işletmelere ait denetçi raporlarında ise faaliyetlerin belli ve öngörülebilir olması kilit denetim konularının diğer sektörlerle göre okunabilirliğinin daha kolay olmasına neden olduğu söylenebilir. Değişkenler arasındaki ortalamalar okunabilirlik açısından incelendiğinde, en büyük farklılık görüş farklılığı arasında görülmektedir. Sınırlı olumlu görüş verilmiş raporların kilit denetim konularının okunabilirliğinin daha zor olduğu görülmektedir.

Regresyon analizi gerçekleştirildikten sonra yukarıda oluşturulan model şu şekilde gerçekleşmektedir.

$$\text{GÖRÜŞ} = 1,762 - 0,109 \times \text{cinsiyet} - 0,07 \times \text{okunabilirlik} + 0,125 \times \text{sektör} + \varepsilon$$

Analiz sonucunda modelin açıklama gücü oldukça düşüktür. Ayrıca yukarıdaki katsayılardan sadece sektör ile görüş arasındaki etki istatistiksel açıdan anlamlı çıkmıştır. Modeli yorumlayacak olursak, cinsiyet değişkeninin önündeki katsayısının $-0,109$ olması sorumlu denetçinin kadın olmasının görüşü negatif yönde etkilediğini göstermektedir. Ancak bu negatif etki istatistiksel açıdan anlamsız olduğundan “*H4: Sorumlu denetçi cinsiyeti ile denetçi görüşü arasında anlamlı bir ilişki vardır*” hipotezi reddedilmiştir.

Çalışmaya konu olan değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Değişkenler arasındaki en büyük korelasyon sektör ile sonuç arasında pozitif ve anlamlı ilişki çıkmıştır. Bir diğer anlamlı sonuç ise görüş ile ARI arasında negatif yönlü ilişki çıkmasıdır. Böylece “*H3: Kilit denetim okunabilirlik endeksi ile denetçi görüşü arasında anlamlı ilişki vardır*” hipotezi kabul edilmiştir. Ortalama tablosunda benzer sonuç istatistiki olarak da elde edilmiştir. Okunabilirlik endeksi (ARI) arttıkça yani metnin okunabilirliği zorlaştıkça görüş negatif yönde değişmektedir.

Tablo 6: Okunabilirlik ile Bağımsız Değişkenler Arasındaki İlişkiler, Pearson Correlation Matrix

DEĞİŞKEN/TEST	ARI	Sonuç	Sektör	Cinsiyet
Cinsiyet	0,162	-0,178	-0,187	1
Sektör	0,655	0,199	0,176	
Görüş	-0,185	0,318	1	
ARI	0,180	0,019*		
	-0,139	1		
	0,015*			
	1			

Daha önce belirtilen “**H1:Sorumlu denetçi cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı farklılık vardır**” ve “**H2:Farklı sektörlerdeki okunabilirlik endeksleri arasında anlamlı farklılık vardır**” hipotezlerini test etmek amacıyla fark analizi uygulandığında elde edilen sonuçlar ve yorumları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 7: Fark Testleri ve Yorumları

HİPOTEZ	P DEĞERİ	YORUM
H1: Sorumlu denetçi cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı farklılık vardır.	0,785>0,05	P değeri 0,05'ten büyük olduğundan dolayı hipotez reddedilir ve sorumlu denetçinin cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık olmadığı söylenebilir.
H2: Farklı sektörlerdeki okunabilirlik endeksleri arasında anlamlı farklılık vardır.	0,185>0,05	P değeri 0,05'ten büyük olduğundan dolayı hipotez reddedilir ve sektörün değişmesi durumunda okunabilirlik endeksi açısından anlamlı bir farklılık olmadığı söylenebilir.

6. SONUÇ

Kilit denetim konularının bildirilmesindeki amaç devam eden denetime dair şeffaflık sağlanması ve raporun güvenilirliğinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının raporlanması, denetlenmiş finansal tablolar aracılığıyla işletme ile bilgi kullanıcıları arasındaki iletişim gücünü arttırmaktır. Bu çalışmada imalat, bankacılık ve telekomünikasyon sektöründen toplam 54 bağımsız denetçi raporu incelenmiştir. Raporların iletişim gücünü, raporun anlaşılabilirliğinin etkileyeceği varsayılmıştır. Okunabilirlik endeksleri hakkında kısaca bilgi verilmiştir. Çalışmada, analiz yaparken ARI okunabilirlik endeksi yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada değişkenler arasındaki ilişkide ise analiz yöntemi olarak (elde edilen veriler normal dağılıma sahip olmadığından dolayı) non-parametrik testler olan çoklu regresyon analizi ve Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Sonuçlara göre raporlardaki sorumlu denetçilerin yaklaşık %72 si erkeklerden oluşmaktadır. İncelenen bağımsız denetçi raporları sonucunda olumsuz görüşe sahip rapor olmadığı görülmüştür. ARI Endeksi değerinin ortalaması ise 8,203482 çıkmıştır ve bu değer, denetçi raporlarındaki kilit denetim başlığının okunabilirliğinin orta zorlukta olduğunu göstermektedir. Okunabilirlik sonuçları, cinsiyet; sektör ve görüş açısından değerlendirildiğinde ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir.

✓ Kadın sorumlu denetçiler tarafından hazırlanan kilit denetim konularının okunabilirliğinin daha zor olduğu görülmektedir.

✓ Sektörel açıdan bankacılık sektörünün diğer iki sektör olan imalat ve telekomünikasyon sektörlerine göre kilit denetim konularının okunabilirlik endeksi ortalamasının daha yüksek olduğu ve okunabilirliğinin daha zor olduğu sonucuna ulaşılabilir.

✓ Görüş açısından değerlendirildiğinde, en büyük farklılık görüş farklılığı arasında görülmektedir. Sınırlı olumlu görüş verilmiş raporların kilit denetim konularının okunabilirliğinin daha zor olduğu görülmektedir.

Modelimiz regresyon analizi sonucunda da sorumlu denetçinin kadın olması görüşü negatif yönde etkilediği, okunabilirlik endeksinin yükselmesi ile olumlu görüş belirtme arasında negatif bir sonuç ortaya çıkmıştır.

Literatüre katkı sağlamak amacıyla daha sonraki çalışmalarda bu çalışmanın kısıtlılıkları olan yıl ve sektör sayısı artırılarak örneklem boyutu geliştirilebilir ve daha genelleştirilebilir sonuçlar elde edilebilir. Farklı ülkelerden de denetçi raporları çalışmaya dahil edilerek çalışma sonuçları ile ülkeler arası kültürel farklılıklar ilişkilendirilebilir. Ayrıca denetçilerin mesleki tecrübeleri gibi bilgiler alınarak cinsiyetle diğer bağımsız değişkenler arasında karşılaştırmalı analizler yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Ateşman, E. (1997). Türkçede okunabilirliğin ölçülmesi. *Dil Dergisi*, 58(1), 71-74.
- Bezirci, B. & Yılmaz, A. E. (2010). Metinlerin okunabilirliğinin ölçülmesi üzerine bir yazılım kütüphanesi ve Türkçe için yeni bir okunabilirlik ölçütü. *DEÜ Mühendislik Fakültesi Fen Bilimleri Dergisi*, 12(3), 49-62.
- Blandona, J. G., Argilés-Boschb, J. M., Ravenda, D. (2019). Is there a gender effect on the quality of audit services?, *Journal of Business Research*, 96(1), 238-249.
- Can, M. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Chall, J. S. (1988). Readability: The beginning years. B. Zakaluk & S JaySamuels (Eds.). *Readability: It's Past, Present, and Future*. Newark, Delaware: International Reading Association.
- Cordos, G. S. & Fülöp, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: Introduction of key audit matters. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiuine*, 14(1), 128-152.
- Davis, T.C., Crouch, M.A., Wills, G., Miller, S. & Abdehou, D. M. (1990). The gap between patient reading comprehension and the readability of patient education materials. *The Journal of Family Practice*, 31(5), 533-538.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1), 65-89.
- Dubay, W. H. (2004). *The Principles of Readability*. California: ERIC Clearinghouse.
- Goldbort, R. (2001). Readable writing by scientists and researchers, *Journal of Environmental Health*, 63(8), 40-42.

- Güneş, F. (2000). *Çocuk Kitaplarının Okunabilirlik Ölçütleri Açısından İncelenmesi*, I. Ulusal Çocuk Kitapları Sempozyumu. A.Ü. TÖMER Dil Öğretim Merkezi.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. & Amderson, R.E. (2010). *Multivariate Data Analysis*, Seventh Edition, Bakersfield, California: PrenticeHall.
- IAASB (2017). The new auditor's report: A comparison between the IAASB and the US PCAOB standarts. Erişim adresi: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Comparison-between-IAASB-Standards-and-PCAOB-Standard.pdf>
- Ittonen, K., Vahamaa, E. & Vahamaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizons American Accounting Association*, 27(2), 205–228.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 5. Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Karacan S. & Uygun R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (57), 632-649.
- Kavut, F. L. & Güngör N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 59-70.
- Kamu Gözetim Kurumu (2013), BDS 200 – Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi. Erişim Adresi: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf
- Kamu Gözetim Kurumu (2014), BDS 700 – Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama, Erişim Adresi: <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700.pdf>
- Kamu Gözetim Kurumu (2017), BDS 701 – Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi, Erişim Adresi: <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>
- Kamu Gözetim Kurumu (2017), Kilit denetim konularına ilişkin açıklayıcı örnekler, Erişim Adresi: <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf>
- Kamu Gözetim Kurumu (2012), Bağımsız denetim yönetmeliği, Erişim Adresi: <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>
- Ly, W. & Huang, Y. (2012). How Workplace Accounting Experience and Gender Affect Ethical Judgment. *Social Behavior and Personality An International Journal*, 40(9), 1477-1483.
- Senter, R.J. & Smith, E.A. (1967). Automated readability index. (Technical report). Ohio: Aerospace Medical Research Laboratories.
- Uzay, Ş. & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52(1), 47-70.

THE EFFECT OF GENDER ON THE READABILITY OF KEY AUDIT MATTERS ACCORDING TO ARI READABILITY INDEX: A SECTORAL REVIEW

Duygu Anıl KESKİN* 

Salih TUTAR** 

Buse ÖKTEM*** 

Berika AKÇAY**** 

In the early 2000s, accounting scandals such as Enron and other business bankruptcies, audit failures, management inadequacies and economic crises caused a decrease in confidence in independent auditing. In 2016, within IFAC, in order to provide this confidence, in addition to focusing more on professional skepticism, it is aimed to increase the quality of communication between management, information user and auditor, the information provided with transparency and attention to the explanations in auditor reports. The main purpose of the key audit issues in the report is to increase the communication value of the report. The independent auditor's report is the only document that reaches the users of the financial statements, including those who do not have reasonable knowledge of the audit. The data obtained were interpreted according to the readability index.

Looking at the literature, studies on the effect of gender differences on various factors have been studied with curiosity in recent years. In this respect, this study may be a pioneering study in Turkish literature. Ittonen, Vahamaa and Vahamaa (2013) assess that gender-based differences in cognitive information processing, diligence, conservatism, over-confidence and risk tolerance may affect auditor decisions and, consequently, the final quality of audit services. In another study, Blandona, Argiles-Boschb and Ravenda (2019, p.246) state that women are not adequately represented not only in the

* Istanbul University, Department of Business Administration, E-mail:danil@istanbul.edu.tr

** Sakarya University of Applied Sciences, Hendek Vocational School, E-mail:salihtutar@subu.edu.tr

*** Istanbul University, Department of Business Administration, E-mail:buseeoktem@gmail.com

**** Istanbul University, Department of Business Administration, Email:berikaakcay@gmail.com

accounting profession, in audit firms, but also in other areas of management and investigated the reasons and possible consequences of this situation.

Financial and non-financial information applied for different purposes should maintain transparency and suitability for needs (Kavut and Güngör, 2018). There is a two-stage dimension of professional judgment based decision-making. The first stage is the determination of the issues that the auditor should pay maximum attention during the audit among the subjects notified to the senior management, and the second stage is the determination of the most critical issues in the audit of the financial statements of the current period. The subjects identified after the second stage constitute the key audit issues (Doğan, 2018). The key audit issues are also intended to help users of the financial statements understand the entity and the areas of significant management judgment in the audited financial statements (Can, 2017). Including key audit issues in the auditor's report will also increase the confidence of users in assessing the economic situation of the entity (Cordos and Timea, 2015).

In the 9th century, the concept of readability was started to be studied by clergy in order to distinguish the important words in the sacred texts from insignificant words and to make religious texts more comprehensible. Later, it was used in correspondence between institutions, school textbooks, children's books, health enterprises and military organizations (Goldbort, 2001). Atesman (1997), the pioneering work of readability in Turkey, argues that the purpose of readability is to measure whether the texts are easy or difficult to be understood. In order to measure the legibility of the texts, three different variables are considered: the number of syllables, the number of words and the number of sentences (Goldbort 2001). In this sense, there are more than 200 formulas, especially in Europe, and numerous studies have been conducted (Dubay, 2004). Some of these are the DaleCale index, the GunningFog index, the Flesch Index, the Atesman Readability Formula, the Flesch-Kincaid Index, and the ARI-Auto Readability Formula.

The ratio of difficult words in the DaleCale index is calculated by multiplying the number of difficult words by 100 divided by the number of other words. In the GunningFog index, there are more than two-syllable words and the average number of words used in sentences are two basic elements (Güneş, 2000). According to the Flesch Index, the number of syllables per word and the number of words per sentence is close to 1; 10 is difficult to show (Davis et al., 1990). As a result of the fever index, the legibility level is defined as easy as it approaches from 0 to 100 (Ateşman, 1997). ARI is derived from proportions representing word difficulty (the number of letters per word) and sentence difficulty (the number of words per sentence) (Senter and Smith, 1967). The higher the value obtained from the Flesch-Kincaid Index, the more difficult the text is defined (Bezirci and Yılmaz, 2010).

In this study, we examine in the context of the ARI readability index whether the intelligibility and readability of the key audit issues in the independent auditor reports differ according to the gender and sector of the responsible auditor. For this purpose, in order to evaluate the sectorial differences, three different sectors, namely manufacturing, banking and telecommunications, were identified. As the responsibility for disclosure of key audit issues became mandatory for all entities subject to independent audit from 2018, the independent auditor's reports published in 2018 in the three sectors were included in the review. In the course of the topic, the key audit issues were first discussed, and in the following section, the readability index and the readability indices used in the literature were given. After the conceptual explanations, methods and analyses were conducted for the question of the study.

In this study, the clarity and readability of the explanations regarding the key audit issues included in the independent auditor's reports were examined according to the ARI readability index and whether the independent auditor who wrote the report varies according to the gender and sector. As mentioned earlier, the relationship between the gender of the responsible and the readability of the key audit issues in the independent auditor's report is examined. As the readability level of the key audit issue becomes difficult, it is assumed that the responsible person is risk-averse and more conservative. Besides, it is assumed that the intelligibility and communication power of the auditor's report is more effective if the readability index is high. The following hypotheses have been developed to test these two assumptions. In the study, as a result of the normality test performed to determine the analysis method, since the data obtained do not have a normal distribution, non-parametric tests, multiple regression analysis and Mann-Whitney U Test were applied.

The results of the analysis are as follows. It is seen that the key audit issues prepared by female responsible auditors are more difficult to read. In terms of sector, it can be concluded that the average legibility index of key audit subjects is higher and the legibility is more difficult than the other two sectors of the banking sector, manufacturing and telecommunication sectors. From the viewpoint of view, the greatest difference is seen among the differences in opinion. The reports with limited positive opinions appear to be more difficult to read on key audit issues. As a result of the regression analysis of our model, the fact that the responsible auditor was a woman had a negative effect on the opinion and a negative result was found between the increase in the readability index and the positive opinion.

Keywords: Key Audit Matters, Independent Auditor Report, Readability Index