

# DENETİM RAPORLARINDAKİ DENETÇİ GÖRÜŞLERİNİN OKUNABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR İNCELEME: BORSA İSTANBUL YAKIN İZLEME PAZARI ÖRNEĞİ

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 11.12.2023

Kabul Tarihi : 27.03.2024

Türü : İnceleme Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1403575

Öğr. Gör. Dr. Ahmet ALATAŞ\*

## Bibliyografik Bilgiler

Alataş, A.(2024). “Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşlerinin Okunabilirliği Üzerine Bir İnceleme: Borsa İstanbul Yakın İzleme Pazarı Örneği” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 72, Sayfa : 171-196) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1403575>

## ÖZ

İşletmeler tarafından belirli dönemler itibarıyla açıklanan finansal tablolar ve denetim raporları, yatırımcıların alacakları ekonomik kararlarda kritik öneme sahiptir. Denetim raporundaki denetçi görüşü ve açıklamaları, bilgi kullanıcılarının dikkatini çekmektedir. Bu çalışmanın amacı, olumlu harici görüşe sahip olan firmaların denetim görüşü gerekçe paragrafının okunabilirlik seviyesini değerlendirmektir. Araştırma kapsamında, Borsa İstanbul (BİST) Yakın İzleme Pazarında faaliyet gösteren 13 işletmenin 2018-2022 yılları arasında yayımlanan 65 adet denetim raporu incelenmiştir. Olumlu görüş dışında denetim görüşüne sahip olan 50 denetim raporu çalışma kapsamına alınmıştır. Çalışmanın yöntemi olarak Ateşman okunabilirlik endeksi ile Kruskal Wallis H ve Mann Whitney U istatistiksel testleri uygulanmıştır. Uygulama sonuçlarına göre, BİST Yakın İzleme Pazarında işlem gören çeşitli sektörlerdeki işletmelerin olumlu harici denetim görüşü alan denetim raporlarındaki görüşün gerekçe paragraflarının okunabilirliği, %60 oranında “Zor” ve “Çok Zor” seviyede, %40 oranında “Orta Güçlük” seviyesinde yazılmıştır. Ayrıca, alt sektörler arasında yapılan karşılaştırmada denetim görüşünü destekleyen paragrafların okunabilirlik düzeyi en zor olan alt sektörün Perakende Ticaret olduğu tespit edilmiştir. Denetçinin eğitim düzeyi, unvanı ve alt sektörüyle gerekçe paragrafların

\* Manisa Celâl Bayar Üniversitesi, Saruhanlı Meslek Yüksekokulu, ahmetalatas@gmail.com, ID: 0000-0002-7173-0639

okunabilirlik seviyesi arasında anlamlı bir ilişki belirlenmemiştir. Bu bulgular, görüşün dayanağı paragraflarının yüksek oranda düşük okunabilirlik seviyesinde yazıldığını ortaya koymaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetçi Görüşü, Okunabilirlik Endeksi, Okunabilirlik Düzeyi.

## A STUDY ON THE READABILITY OF AUDITOR OPINIONS IN AUDIT REPORTS: THE CASE OF CLOSE MONITORING MARKET IN BORSA ISTANBUL

### ABSTRACT

Financial statements and audit reports announced by corporations at certain periods are of critical importance in the economic decisions investors will make. The auditor's opinion and explanations in the audit report attract the attention of information users. This study aims to determine the readability level of the basis of opinion paragraph in the audit reports of corporations that receive audit opinions other than positive opinion. 65 audit reports published between 2018 and 2022 of 13 corporations operating in the Borsa Istanbul (BIST) Close Monitoring Market were examined. 50 audit reports with audit opinions other than positive opinion were included in the scope of the study. As the method of the study, Ateşman readability index and Kruskal Wallis H and Mann Whitney U statistical tests were applied. According to the application results, the readability level of the opinion paragraphs in the audit reports of companies operating in various sectors traded on the BIST Close Monitoring Market, which receive audit opinions other than positive, is written at the "Difficult" and "Very Difficult" level by 60%, and "Medium Difficulty" level by 40. In addition, in the comparison between sub-sectors, it was determined that the sub-sector with the most difficult readability level of paragraphs supporting the audit opinion was Retail Trade. No significant relationship was detected between the auditor's education level, title and sub-sector and the readability level of the paragraphs on which the opinion is based. These findings reveal that a high percentage of the opinion paragraphs were written at a low readability level.

**Keywords:** Auditor Opinion, Readability Index, Readability Level

## 1. GİRİŞ

İşletmeler, faaliyet sonuçlarına dair finansal ve finansal olmayan bilgileri çeşitli araçlar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına iletmektedir. Bu araçlar arasında finansal raporlar, faaliyet raporları, sürdürülebilirlik raporları ve son dönemlerde önem kazanan entegre raporlar bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan ve denetçi görüşlerini içeren denetim raporları, belirli standartlara uygun bir çerçevede düzenlenmelidir. Denetçiler görüşlerini açıklarken bu standart çerçeveye uymak zorundadır. Dahası denetçiler hem belirlenen çerçeveye hem de kendi bilgi ve deneyim düzeylerine dayanarak görüşlerini açıklarlar. Bilgi kullanıcıları açısından, denetçinin değerlendirmesi büyük bir öneme sahiptir. Denetçilerin temel sorumluluğu, yayımlanan raporların mevcut standartlara uygun şekilde hazırlanmış olduğunu değerlendirmek ve bu konudaki görüşlerini açıklamaktır. Tüm mali tablo kullanıcıları, açıklanan

bu konularda yeterli düzeyde uzmanlık bilgisine sahip olmayabilir. Denetim raporlarının anlaşılması konusunda yaşanan zorluklar, kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek ve yanıltabilecek faktörlerden biridir. Denetim raporlarının dili ne kadar sade ve açık olursa bilgi kullanıcıları bunlardan daha iyi faydalanabilecektir. Bu bağlamda, raporların şeffaf olmanın yanında kullanıcı tarafından okunabilir, anlaşılır, kıyaslanabilir ve kararlarına uygulanabilir olması yani karışıklığa neden olmaması gerekmektedir. Bağımsız denetçi, denetim faaliyeti boyunca topladığı kanıtları değerlendirerek finansal tablolarda sunulan bilgilerin, birtakım yanlışlıklar ve eksiklikler içerip içermediğini, bütün önemli yanları ile geçtiği yansıtıp yansıtmadığını denetim raporunda görüş olarak belirtmek zorundadır. Denetçi görüşünün yer aldığı denetim raporunun taşınması gereken şekil ve içerik gibi çerçeve unsurları, bağımsız denetim standartlarına göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından belirlenmiştir. Bu çerçeve standarda ve denetçi görüşüne göre denetim raporları; olumlu görüş, olumsuz görüş, görüş vermekten kaçınma ve şartlı (sınırlı olumlu) görüş şeklinde ifade edilmektedir. Olumlu bir görüş dışında diğer görüşleri içeren denetim raporlarının içeriği, bilgi kullanıcılarının işletme hakkında çeşitli kararlar almalarını etkileme potansiyeli taşımaktadır. Bu nedenle, denetçi, olumlu olmayan görüşlerini denetimin görüşü paragrafında detaylı bir şekilde açıklar. Bu açıklamaların, bilgi kullanıcıları tarafından okunabilirlik düzeyi, bu etkinin yönünü ve şiddetini belirleyecektir.

Araştırmanın amacı, Borsa İstanbul'un (BİST) Yakın İzleme Pazarı'nda yer alan ve denetim faaliyeti sonucunda olumlu bir görüş haricinde diğer denetim görüşlerini alan işletmelerin denetim raporlarındaki görüş dayanağı paragraflarının okunabilirlik seviyelerini belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda, uygulama kapsamında olumlu bir görüş dışında denetim görüşü alan işletmelerin denetim raporlarına ulaşıp, bu raporlar içinde yer alan görüş dayanağı paragraflarının okunabilirlik seviyeleri araştırılmıştır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Sermaye piyasalarında çeşitli menkul kıymetler, bir dizi farklı piyasada alınıp satılmaktadır. Borsa İstanbul bünyesinde 4 ana grup piyasa yer almaktadır. Bunlardan birisi pay piyasasıdır. Pay piyasasında işlemler; Yıldız Pazar, Ana Pazar, Alt Pazar, Yakın İzleme Pazarı (YİP), Yapılandırılmış Ürünler ve Fon Pazarı (YÜFP), Girişim Sermayesi Pazarı (GSP), Emtia Pazarı ve Piyasa Öncesi İşlem Platformu (PÖİP) pazarlarında yürütülmektedir (borsaistanbul.com.tr). Araştırma Yakın İzleme Pazarında bulunan işletmeleri kapsadığı için sonraki kısımda bu pazar ve bağımsız denetim hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

### 2.1. Yakın İzleme Pazarı

Yakın İzleme Pazarı, önceki adıyla Gözaltı Pazarı, ilk kez faaliyete geçişini 4 Aralık 1996 tarihinde gerçekleştirmiştir. Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) içerisinde, Yakın İzleme Pazarı, belirli koşulların ortaya çıkması durumunda şirketlerin izleme ve inceleme sürecine tabi tutulduğu bir ortamdır. Bu durumda sürekli gözetim, denetim ve izleme şartları altında, yatırımcıların sürekli ve zamanında bilgilendirilmesini sağlayacak tedbirler alınarak, hisse senetlerinin Borsa İstanbul bünyesinde işlem görebileceği bir pazardır. Bu pazarda şirketlerin payları günün belirli saatlerinde işlem görmektedir. Kotasyon yönergesi madde 35/1 göre şirketlerin bu pazara alınma nedenleri Tablo 1'de açıklanmıştır (Akdoğan, Gülhan & Aktaş, 2015; borsaistanbul.com.tr).

**Tablo 1. Şirket Paylarının Yakın İzleme Pazarında Bulunma Sebepleri**

Şirketin borsaya göndermekle yükümlü olduğu bilgi ve belgeleri göndermemesi; gecikmeli, eksik, yanlış veya yanıltıcı göndermesi
Şirket faaliyetleri ile ilgili olağandışı durumların ortaya çıkması
Yatırımcılar ve kamu yararı gereği şirketlerin işlem gördüğü pazarlardan çıkarılması sonucu inceleme ve izleme kapsamına alınması
1., 2. ve 3. Gruplarda yer alan, hisse senetlerinin piyasa değeri, şirketin vergi öncesi karı ve özsermayesi asgari tutarların, aynı grup içerisinde belirlenen koşulların tamamının sağlanamaması
Şirketin borçlarını ödemede güçlük çekmesi ve finansman sıkıntısı içinde olması
Şirketin faaliyetlerine 3 aydan uzun süre durdurmuş olması
Borsaya ödemekle yükümlü olunan ücretlerin ödenmemesi
Şirketin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli izin, lisans ve yetki belgelerinin iptal edilmesi
Sermayenin 2/3'ünü yitirilmiş olması

**Kaynak:** [https://www.borsaistanbul.com/files/kotasyon\\_yonergesi.pdf](https://www.borsaistanbul.com/files/kotasyon_yonergesi.pdf) Erişim Tarihi: 01.09.2023

Tablo 1’de açıklandığı gibi yakın izleme pazarına alınan şirketlerin hatalı veya eksik bilgiler gibi mevzuatsal çerçevede bir takım finansal ve hukuki sıkıntıları olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda bu şirketler, finansal yatırımcı ve bilgi kullanıcı çıkarlarının korunması ve doğru bilginin üretmesi amacıyla denetim ve gözetimi sıkılaştırılmaktadır.

## 2.2. Bağımsız Denetim Raporları ve Bağımsız Denetçi Görüşleri

Anlam karmaşasını önlemek amacıyla, metinde geçen “denetim” terimi, bağımsız denetimi ifade etmektedir. Benzer şekilde, “denetçi” terimi, bağımsız denetçileri temsil etmektedir. Türkiye’de denetimin yasal temelleri, 13 Haziran 1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu ile oluşturulmuştur. Bu bağlamda denetçiler, 3568 sayılı yasaya uygun olarak serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanı ve ruhsatına sahip meslek mensupları arasından seçilen ve KGK tarafından denetim yapma yetkisi verilmiş olan şahıs veya firmalardır.

Ülkemizde finansal raporların uluslararası standartlara uygun bir şekilde hazırlanmasını, denetlenmesini sağlamak amacıyla kurulan KGK, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını Türkçeye çevirerek yayımlamaktadır. KGK’nın amacı, finansal raporlama süreçlerinin güvenilirliğini artırmak, şeffaflığı sağlamak ve uluslararası yatırımcıların ve paydaşların güvenini kazanmak için etkin bir çerçeve oluşturmaktır. Bu çerçeve, Türkiye muhasebe ve denetim standartları aracılığıyla oluşturulmaktadır. KGK, bu standartları oluştururken uluslararası standartları dikkate alarak Türkiye’nin mali raporlama süreçlerini küresel standartlarla uyumlu hale getirmeyi hedeflemektedir (Akdoğan, Aktaş & Gülhan, 2015; Kılıç, 2023; TTK, madde (m.) 400). Denetim faaliyetlerinin kontrol ve düzenleme merkezi haline gelmesini sağlayan KGK’nın bu çabaları, aynı zamanda Türkiye’de finansal denetim alanında bir standartlaşma ve

güven oluşturarak, denetimin kalitesini artırmış ve uluslararası düzeyde rekabet edilebilir bir finansal ortamın oluşturulmasına katkı sağlamıştır.

Etkin yapılan denetim, kurumsal ve bireysel yatırımcı kararlarının şekillenmesinde büyük öneme sahiptir. Denetim faaliyeti en az üç denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından yürütülmektedir. Denetim ekibini oluşturan bu sayı denetlenen firmanın büyüklüğüne ve faaliyet alanına göre değişebilir. Ekip, denetçilerden ve bir sorumlu denetçiden oluşmaktadır. Sonuç olarak denetim süreci, sorumlu denetçi nezaretindeki denetim ekibi ile yürütülmektedir (BDY, m.27). *Denetim faaliyeti*, belirli bir işletmeye ait tabloların önceden belirlenmiş ölçütler doğrultusunda herhangi bir yanlışlık veya eksiklik içerip içermediğini değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen bir süreçtir. Bu süreç, bağımsız denetim standartları çerçevesinde belirlenen yöntemlerle elde edilen denetim kanıtlarının incelenmesi ve sonuçların belirli bir şekil ve kapsam içinde bilgi kullanıcılarına raporlanması adımlarını içerir. Denetçi, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) hükümlerine uygun olarak yürüttüğü denetim sürecinin ardından mevzuata uygun bir şekilde rapor düzenleyip görüşünü bildirme yükümlülüğündedir (TTK, m.402, 403; BDY, m.30/1; Dönmez & Ersoy, 2006; Aydın & Çürük, 2017).

Denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu denetiminin unsurlarını oluşturur. İşletmenin yatırımcıları ile iletişimini sağlayan *denetim raporu* bağımsız denetim yönetmeliğinde, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belge olarak tanımlanmıştır. Bu rapor, mali tablo kullanıcıları ile işletmenin ekonomik bilgileri arasındaki ilişkinin ayrılmaz bir unsurudur (Salehi vd., 2022).

KGK, bağımsız denetimin sonuçları ve raporlamasına yönelik bağımsız denetim standartları (BDS)'nı: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700), Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) başlıkları altında şekil ve içerik olarak yasal çerçeveye kavuşturmuştur. Denetçi, denetim sonuçlarına ve mesleki deneyimine dayanarak denetim görüşünü oluşturmak ve bu görüşü yazılı olarak ifade etmekle yükümlüdür. Denetçi, denetimin konusu, türü, niteliği, kapsamı ve değerlendirmelerin yer aldığı bu görüş yazısını; olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş vermektan kaçınma gibi görüşlerden biriyle anlaşılır bir dilde kaleme almalıdır (TTK, m. 403/1; Aydın & Çürük, 2017).

Denetçi, denetim sonuçlarına dayanarak ya olumlu bir görüş beyan eder ya da olumlu görüş harici bir değerlendirme yapar. (BDS 700, prg. 16, 17). Şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş vermektan kaçınma gibi olumlu görüş dışındaki durumlar BDS 705 içerisinde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır (BDS 705, prg. 7-10). BDS 700 standartlarına göre denetçi, mali tabloların bütün önemli yanlarıyla geçerli mali raporlamaya uygun bir şekilde düzenlendiği kanaatine ulaşırsa olumlu bir görüş beyan eder ve standart raporu düzenler. Ancak, mali tabloların önemli bir hata içerdiğine kanaat getirirse veya yeterli ve uygun kanıtlarını sağlayamamışsa, olumlu görüş harici bir değerlendirme yapar. Denetçi, olumlu dışında bir görüş verme nedenlerini belirtmekle yükümlüdür. Bu bilgiyi, standart denetim raporundaki görüş paragrafının altına eklenen bir dayanak (görüşün dayanağı) paragrafı aracılığıyla açıklamalıdır. Görüşün

dayanağını açıklamak amacıyla eklenen bu gerekçe paragrafı, olumlu dışında bir değerlendirme yapılmasına neden olan unsurları belirtmelidir. Etkili iletişim, verilmek istenen mesajın doğru bir kanal ile alıcının anlayabileceği seviyede iletilmesiyle mümkündür. Bu bağlamda, işletmelerin bilgi kullanıcıları ile etkileşimini sağlayan önemli bir araç olan denetim raporu ve bu raporda yer alan denetçi görüşü gerekçe paragrafı, anlaşılır bir dil kullanarak kullanıcılara hitap edecek şekilde yazılmalıdır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017; Kılıç, 2023)

Bilgi kullanıcılarının işletme hakkında doğru/dürüst bilgiye daha kolay/güvenilir ve düşük maliyet ile ulaşabilmesinin yolu, işletmeye ait denetim raporlarıdır. Raporların, bilgi kullanıcılarına beklenen etkiyi ve faydayı sağlayabilmesi için anlaşılır olması büyük önem taşır. Denetim raporlarının açık ve sade bir şekilde hazırlanması, anlaşılabilirliğini ve okunabilirliğini artırarak bilgi kullanıcılarına daha etkili bir şekilde ulaşmalarını sağlayacaktır.

### 2.3. Okunabilirlik

Literatürde okunabilirlik kavramına yönelik yer alan bazı tanımlar; “bazı metinlerin diğerlerinden daha kolay okunması”, “yazma stilinden kaynaklanan anlama veya kavrama kolaylığı”, “kelime ve cümleleri okuma kolaylığı”, “belirli bir sınıftaki insanların belirli okuma materyallerini ilgi çekici ve anlaşılır bulma derecesi” olarak gösterilebilir. Dale ve Jeanne Chall’in (1949) tanımı; “belirli bir basılı materyal parçasında yer alan ve bir grup okuyucunun bu materyalle elde ettiği başarıyı (başarı, onu ne kadar anladıkları, optimum hızda okudukları ve ilginç buldukları ölçü) etkileyen tüm unsurların toplamı” en kapsamlısı olabilir (DuBay, 2004).

Dilin anlaşılabilirliği konusunda okunabilirlik çalışmasının uzun bir araştırma ve uygulama geçmişi vardır. Okunabilirlik araştırmasının başlangıcı 1920’lerdeki, *kelime kontrolüne ve okunabilirlik ölçümü* çalışmalarına dayanmaktadır. *Kelime kontrolü çalışmaları*, basılı materyallerdeki “yeni kelimeleri” inceleyerek bunların tekrarlanma sıklığını ve zorluk derecesini değerlendirmektedir. *Okunabilirlik ölçümü*, içerik alanına bağlı olarak basılı materyallerin anlama zorluğunu belirleme amacını taşır. Başlangıç yıllarında okunabilirlik araştırmacıları, daha kolay metinleri daha zor metinlerden güvenilir ve geçerli bir şekilde ayırt edecek veya metinleri zorluk sırasına göre derecelendirecek prosedürler ve araçlar geliştirme yönünde çalışmalar yapmıştır. Her iki yaklaşım da basılı materyallerin öğrenme ve anlama zorluklarını objektif bir şekilde ölçmenin yollarını aramaktadır (Zakaluk & Samuels, 1988).

Dilsel birimlerin ve kalıpların sıklığı, yani dilsel ölçümler, her bir dil için özeldir ve metnin karmaşıklığına bağlı olarak değişir. Bu yönüyle, metin karmaşıklığını değerlendirmeye yönelik dilsel ölçümler, araştırmacıların uzun süredir ilgisini çekmektedir. Yirminci yüzyılın başlarında gerçekleştirilen çeşitli çalışmalar, kelime, ifade veya cümle boyutunun okuma kolaylığını etkilediğini göstermiştir. Dilsel karmaşıklığın veya okunabilirliğin ölçülmesi eğitim, sağlık veya hukuk gibi birçok alanda ve amaç için faydalı olabilir. Ancak, diller arasında bilinen yapısal ve istatistiksel farklılıklar nedeniyle, farklı dillere ait metinleri aynı dilsel ölçütleri kullanarak değerlendirmek doğru bir yaklaşım değildir (Pires vd., 2017)

Eğitimciler metinsel bir ifadenin zorluk düzeyini belirlemeye yönelik kelime dağarcığı zorluğunu ve cümle uzunluğunu kullanmanın yolunu 1920’lerde keşfettiler. Bu yöntemi, 80 yılı aşkın uygulamada değerini kanıtlamış olan okunabilirlik formüllerine entegre ettiler. Rudolf Flesch, George Klare, Edgar



Dale ve Jeanne Chall gibi araştırmacılar, bu formüllerin geliştirilmesi ve desteklenmesi amacıyla çeşitli çalışmalar yapmışlardır. Bu formüller, gazetecilik, araştırma, sağlık, hukuk, sigorta ve endüstri gibi farklı alanlarda yaygın bir şekilde kullanılmıştır. 19. yy. sonlarından başlayıp 20. yy. ortalarına kadar süren klasik okunabilirlik çalışmalarının başlangıç amacı, okuma materyallerini öğrencilerin ve yetişkinlerin yetenekleriyle uyumlu hale getirmek için pratik yöntemler geliştirmektir. Bu çabalar, öğretmenler ve kütüphaneciler tarafından kullanılabilir, kolayca uygulanabilir okunabilirlik formüllerini oluşturmaya odaklanmıştır. Bu dönemde yapılan çalışmalarda, metinsel ifadelerin istatistiksel analizine dayanarak basit ve kısa cümleler ile daha az soyut olan somut kelimelerin, okunabilirliği arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmalar, hecelerle ölçülen kelime ve cümle uzunluğunun okunabilirliği etkilediğine dair ispatlar sunmuştur (DuBay, 2004).

1950'lerden sonraki dönemde yapılan çalışmalar okuyucunun ilgisi, motivasyonu ve ön bilgisi gibi faktörlerin okunabilirliğe etkisini araştırmıştır. Bu çalışmalar daha doğru ve güçlü teorik temellere dayanan formüllerin geliştirilmesine katkı sağlamıştır (DuBay, 2004). Flesch, Klare ve Buck, Klare, Gunning, Dale, Gilliland, Fry gibi araştırmacılar, 1949-1988 yılları arasında okunabilirlik üzerine birçok çalışma yapmışlardır. 1980'lere gelindiğinde, okunabilirlik formülleri üzerine dayanan, güçlü teorik ve istatistiksel geçerliliği kanıtlanmış yüzlerce formül ve binlerce araştırma yayımlanmıştır (DuBay, 2004).

Hukuk alanından mezun ve okunabilirlik üzerine birçok kitap ve çalışma sahibi olan Avusturya doğumlu, ancak yaşamını ABD'de sürdüren Rudolf Flesch, 1943 yılında okunabilirlik üzerine bir doktora tezi yazmıştır. Bu tez, okuma materyallerini ölçmeye yönelik ilk okunabilirlik formülünün geliştirilmesini içermektedir. 1948 yılında, 0-100 arası okuma puanına dayalı olarak çok zor seviyeden başlayarak çok kolay seviyeye kadar değişen kategorilerdeki ikinci formülünü yayımlamıştır. '*Flesch'in Okuma Kolaylığı*' formülü, en yaygın kullanılan ve en çok test edilenlerden biri olarak öne çıkmıştır. 1976'da ABD Donanması, bu formülü sınıf düzeyinde bir puan üretecek şekilde değiştirmiştir. Yeni versiyonu, '*Flesch-Kincaid formülü*', '*Flesch Sınıf Ölçeği formülü*' veya '*Kincaid formülü*' olarak bilinir (DuBay, 2004). Edebiyat araştırmacısı Rudolf Flesch tarafından geliştirilen formül, metinlerin okunabilirlik seviyelerini belirlemek amacıyla kullanılan en yaygın ve uzun süreli okunabilirlik ölçüsüdür. Bu ölçüt, özellikle muhasebe iletişimi araştırmalarında sıkça tercih edilmektedir. Bu formül, kurumsal rapor okunabilirliği araştırmalarında büyük ilgi görmüş ve yıllık rapor anlatımları ile diğer yazılı kurumsal iletişimlerin okunabilirlik çalışmalarında yaygın bir şekilde kullanılmaya devam etmektedir. Formül, daha yüksek bir puanın daha yüksek okunabilirliği öngördüğü bir okuma kolaylığı puanı üretir (Courtis, 2004).

Günümüzde birçok dilde okunabilirlik formülleri bulunmakta olup, okunabilirlik formüllerinin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Ancak kültürel ve dil bazlı farklılıklar göz önüne alındığında, bölgeler veya ülkeler arasında bilinen yapısal ve istatistiksel farklılıklar nedeniyle farklı dillere ait metinleri aynı dilsel ölçütleri kullanarak değerlendirmenin doğru olmayacağı unutulmamalıdır. Çoğu okunabilirlik formülü, özellikle İngilizce materyaller üzerindeki çalışmalarla geliştirilmiştir. Bu nedenle, belirli bir formülün Türkçe materyaller üzerinde kullanılması, dilin yapısal farklılıkları nedeniyle hatalı sonuçlara yol açabilir. Örneğin, Türkçe'nin hece yapısı gereği bir sözcükteki hece sayısı, ünlü harf sayısına eşitken, bu durum İngilizcede daha farklı gerçekleşmemektedir (Temur, 2003). Bu nedenlerden dolayı, Türkiye'de Türkçe materyallerin okunabilirlik seviyesini belirlemeye yönelik 1997 yılında Ateşman tarafından okunabilirlik formülü geliştirilmiştir.

Ateşman, farklı diller için geliştirilen okunabilirlik formüllerinin Türkçeye uygulamanın doğru olmayacağını ifade etmiştir. Bu doğrultuda hece ile sözcük uzunluğunu, sözcük ile cümle uzunluğunu hesaplayan aşağıdaki okunabilirlik formülünü geliştirmiştir.

$$O.S: 198,825 - 40,175 x_1 - 2,610x_2$$

O.S: Okunabilirlik Sayısı

$x_1$  : hece olarak sözcük uzunluğu

$x_2$ : sözcük olarak cümle uzunluğu

Araştırmada, Türkçe materyallerin okunabilirlik seviyesinin belirlenmesi yönünde Ateşman tarafından geliştirilen yukarıdaki formül kullanılacaktır. Tablo 2' de kategorize edilen okuma seviyesi ve endeks puanına göre uygulama sonuçları değerlendirilecektir (Ateşman, 1997).

**Tablo 2. Ateşman Okunabilirlik Endeksi ve Düzeyi**

Düzy	Endeks
Çok Kolay	90-100
Kolay	70-89
Orta Güçlükte	50-69
Zor	30-49
Çok Zor	1-29

Dilsel metinlerin ve kalıpların sıklığı, her dile özgü olup metnin karmaşıklığına bağlı olarak değişir. Ancak birçok ülkede, farklı çalışmalarda metinsel ifadeleri değerlendirmek için benzer kriterler temelinde dilsel ölçümler analiz edilmiş ve okunabilirlik seviyesi belirlenmeye çalışılmıştır. Her dilin kendi öz yapısı gereği, metinsel ifadelerin yazıldığı dilde ve o dili kullanan okuyucular tarafından daha iyi anlaşılacağı gerçeği göz önüne alındığında, bu araştırmada Ateşman okunabilirlik endeksi'nin kullanımı tercih edilmiştir.

### 3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Birçok alanda metinsel ifadelerin daha rahat anlaşılması için okunabilirlik endeksinin kullanıldığını görebiliriz. Basılı materyallerin okunabilirliği üzerine yapılan araştırma konularına yönelik literatür incelemesinde, araştırma konusu ile ilgili bazı araştırmalar aşağıda yer almaktadır.

Fakhfakh (2013), denetim raporlarındaki standart bir yaklaşımın oluşturulmasını amaçlayan 700, 705 ve 706 numaralı üç uluslararası denetim standardı perspektifinden standartlaştırılan raporların okunabilirlik düzeyini, bilgi değerini ve ilgili paydaşlar üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Yapılan çalışmanın bulgularına göre; standartlaştırılmış raporlarının tam anlamıyla okunabilir olmadığı, düzenlenen raporların



finansal tabloların bütün kullanıcıları açısından yeterli ölçüde bilgilendirici olamadığı ve mali raporların okunabilirliği açısından bu raporların dil ve kültürel özelliklere uygun olması gerektiği belirtilmiştir.

Fakhfakh (2016); konsolide denetim raporlarının dil özellikleri ve okunabilirliğini Tunus örneği olarak incelemiştir. Bulgular; bu raporların konsolide mali tabloların tüm kullanıcıları tarafından okunamadığını tespit etmiştir. Sonuçların bağımsız denetçinin görüşünün değiştirilmesi ve denetim raporu gecikmesi denetim raporlarının okunabilirliği üzerindeki önemli bir etkiye sahip olduğunu doğrular nitelikte olduğunu belirtmiştir.

Keskin vd. (2020); çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarını ele alıp cinsiyet farklılığına göre raporlarda yer alan kilit denetim konularını Automatic Readable Index (ARI) okunabilirlik endeksine göre incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre; kadın denetçilerin düzenlediği kilit denetim konularının okunabilirliğinin ve bankacılık sektörüne ait kilit denetim konularının okunabilirliğinin, çalışma kapsamındaki diğer sektörlerle göre daha yüksek olduğu belirtilmiştir.

Yalçın (2020), Borsa İstanbul'da kayıtlı imalat sektöründe işlem gören işletmelerin denetim raporlarında düzenlenen kilit denetim konuları paragraflarının okunabilirliğini FLESCHE endeksi ile araştırmıştır. Elde edilen sonuçlara göre; okunabilirlik seviyesinin genel olarak düşük olduğu, denetim firmasının dört büyüklerden biri olması durumunda okunabilirlik düzeyinin arttığı, denetimin olumlu harici görüş olması ve kilit denetim konusunun artması durumunda okunabilirlik seviyesinin azaldığı belirtilmiştir.

Alikhani vd. (2021); denetim komitesi özellikleri ile denetim raporlamasının okunabilirliği arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bulgular; denetim komitesi büyüklüğü, denetim komitesi bağımsızlığı ve denetim komitesi mali uzmanlığı ile denetim raporlamasının okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişki olmadığını belirtmiştir.

Jayanti & Faima (2023); Güneydoğu Asya Ülkeleri Birliği (ASEAN) ülkeleri borsalarında faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporundaki kilit denetim konuları paragrafının okunabilirlik düzeyini araştırmıştır. Çalışmada Flesch Reading Easy (Flesch), Flesch–Kincaid (Kincaid), and Gunning Fog (Fog) yöntemlerini kullanmıştır. Bulgular; ASEAN ülkelerinde borsada işlem gören kuruluşlar için denetçiler tarafından düzenlenen kilit denetim konularının okunabilirlik seviyesinin zor ve düşük olduğunu belirtmiştir.

Hussin vd. (2023); denetim firmasının nitelikleri (Büyük 4, denetim ücretleri, yoğun sezon, denetim firmasının görev süresi ve denetçi cinsiyeti) ile kilit denetim konularının okunabilirliği arasındaki ilişkiyi FTSE 100 Malezya'da faaliyet gösteren şirketler bünyesinde incelemiştir. Çalışmada Flesch Reading Easy and Coleman–Liau Endeksini kullanmıştır. Bulgular; kadın denetçilerin kilit denetim konularının okunabilirliğini önemli ölçüde etkilediğini, 4 büyük denetim firması tarafından denetlenen şirketlerin ve daha yüksek denetim ücretlerinin daha okunaklı kilit denetim konularının yayımlanmasında etkili olduğunu belirtmiştir.

Kılıç (2023), Borsa İstanbul'da işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin denetim raporundaki gerekçe paragraflarının okunabilirlik düzeyleri incelenmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre; gerekçe paragraflarının okunabilirlik düzeylerinin zor ve çok zor seviyede olduğu belirlenmiştir.

Görüldüğü gibi son dönemlerde yapılan çalışmalar denetim raporlarının okunabilirliği üzerine odaklanmış ve bu raporların standartlaştırılmasının finansal bilgi kullanıcılarının yeterince bilgilendirilemediğini ortaya koymuştur. Bu eksiklikler genelde standart formatta hazırlanan denetim raporlarındaki her bir bölüm veya paragrafın finansal bilgi kullanıcıları açısından okunabilirliğinin önemini ortaya koymaktadır. Sayılan sebeplerden ötürü bu alanlarda görülen eksikliklerin tamamlanması noktasında yapılan araştırmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## 4. ARAŞTIRMA

### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma, Borsa İstanbul Yakın İzleme Pazarı'nda işlem gören ve olumlu dışında bir denetim görüşü almış işletmelere ait denetim raporlarını mercek altına almaktadır. Araştırmanın temel amacı, bu raporlardaki denetim görüşlerinin gerekçelendirildiği paragrafların okunabilirlik düzeylerini analiz etmek ve belirlemektir.

Araştırmada Borsa İstanbul Yakın İzleme Pazarı'nı inceleme nedenimiz, bu pazarda işlem gören işletmelerin finansal sağlamlık ve şeffaflık açısından özel bir konuma sahip olmalarıdır. Yakın İzleme Pazarı, genellikle finansal durumlarındaki belirsizlikler, yüksek riskler veya diğer özel durumlar nedeniyle daha yakından izlenmesi gereken şirketleri kapsar. Bu şirketler hem yatırımcıların hem de düzenleyici otoritelerin artan ilgisini ve denetimini gerektirir. Dolayısıyla, bu pazardaki şirketlerin denetim raporlarındaki görüş gerekçelerinin okunabilirliğinin incelenmesi, bu şirketlerin yatırımcılar ve diğer paydaşlar nezdindeki şeffaflığını ve anlaşılabilirliğini artırmayı hedefler. Bu sayede, söz konusu işletmelerin piyasada karşılaştıkları zorlukları aşmada ve yatırımcı güvenini sağlamada daha etkin bir yol izlemelerine katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

### 4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma, 2023 yılı itibarıyla Borsa İstanbul Yakın İzleme Pazarı'nda faaliyet gösteren ve farklı sektörlerde bulunan 13 işletmeyi içermektedir. Araştırma kapsamında yer alan bu 13 işletmenin 2018-2022 yılları arasında yayımlanan 65 denetim raporu detaylı bir şekilde incelenmiştir. İnceleme sürecinde, bu 65 denetim raporları arasından olumlu görüş harici bir denetim görüşüne sahip olan 50 denetim raporu araştırmaya dahil edilmiştir. Araştırmaya dahil edilen işletmelere ait bilgiler aşağıda yer alan Tablo 3'te detaylı bir şekilde sunulmaktadır.

**Tablo 3. Araştırmada İncelenen İşletmelere Ait Bilgiler**

Sektörler	Alt Sektörler	Firma Sayısı	Denetim Görüşleri			Dönem Sayısı
			Şarh	Olumsuz	Görüş Vermekten Kaçınma	
İmalat	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	4	12	-	4	16
	Gıda, İçecek ve Tütün	1	5	-	-	5
	Kimya vb. Ürünler	1	4	-	-	4
Mali Kuruluşlar	Holdingle ve Yatırım Şirketleri	4	11	-	5	16
Toptan ve Perakende Ticareti	Perakende Ticareti	1	2	-	-	2
	Toptan Ticaret	1	4	-	-	4
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	1	3	-	-	3
<b>Toplam</b>		<b>13</b>	<b>41</b>	<b>-</b>	<b>9</b>	<b>50</b>

Tablo 3'te, araştırma kapsamında 4 sektörde faaliyet gösteren 13 işletmenin araştırmaya dahil edilen 50 denetim raporu yer almaktadır. Bu raporların hiçbiri olumsuz görüş almaz iken, 41'i sınırlı olumlu, 9'u görüş vermekten kaçınma görüşü almıştır. Diller arasında bilinen yapısal ve istatistiksel farklılıklar nedeniyle farklı dillerde yazılan metinleri, farklı dillerde geliştirilen endeksler ile ölçmenin doğru olmayacağı düşüncesiyle bu araştırmada, Türkçe okunabilirlik endeksi olarak tasarlanan Ateşman endeksi uygulanmıştır.

Araştırmada; denetçi tarafından düzenlenen ve olumlu harici bir görüş alan raporlardaki gerekçe paragraflarının okunabilirlik düzeyinin belirlenmesi için aşağıdaki hipotezler Keskin vd. (2020) ile Kılıç (2023) çalışmasından faydalanılarak oluşturulmuştur. Bu değişkenlerin görüşün dayanağı paragrafının okunabilirlik endeksi ile ilişkisini belirlemeye yönelik Tablo 4'te sunulan hipotezler geliştirilmiştir:

**Tablo 4. Araştırmada Geliştirilen Hipotezler**

H <sub>1</sub>	Denetçinin cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H <sub>2</sub>	Denetçinin eğitim durumu ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır
H <sub>3</sub>	Denetçinin unvanı ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H <sub>4</sub>	İşletmenin bulunduğu alt sektörü ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.
H <sub>5</sub>	Denetçinin vermiş olduğu denetim görüşü ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Araştırmada, yöntem olarak iki aşamadan oluşan bir süreç izlenmiştir. İlk aşamada okunabilirlik endeksi hesaplanmış, sonraki aşamada ise istatistiksel analiz gerçekleştirilmiştir. İlk aşamada, araştırmaya dahil edilen 50 denetim raporundaki görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirlik düzeyi, Ateşman tarafından geliştirilen okunabilirlik endeksi kullanılarak belirlenmiş ve bu endeksten elde edilen 50 sonuç ile genel okunabilirlik aralığı tespit edilmiştir. Sonrasında tespit edilen 50 sonuç, araştırmaya dahil edilen farklı sektörler ve bu sektörlerin alt sektörlerine ayrı ayrı dağıtılmıştır. Böylelikle gerekçe paragraflarının alt sektörler göre okunabilirlik seviyesinin tespit edilmesi hedeflenmiştir. Süreçlerin sonucunda metinsel ifadelerden oluşan görüşün dayanağı paragraflarındaki içerik, rakamsal verilere çevrilerek ikinci aşama olan istatistiksel analize hazırlanmıştır

Okunabilirlik sonuçlarına istatistiksel yöntemlerin kullanımı için sonuçların normal dağılımı *kolmogorov smirnov ve shapiro wilk* testleriyle belirlenmiştir. Literatüre göre, 29'dan düşük frekans sayısı için *shapiro wilk* testi uygulanmaktadır. 29'dan yüksek frekans sayısı için *kolmogorov smirnov* testi uygulanabileceği ifade edilmektedir (Kalaycı, 2008). Bu araştırmada, 50 adet okunabilirlik endeksi verisi bulunduğu için kolmogorov smirnov testi uygulanmıştır. Uygulanan test ile  $p < 0,05$  olduğu ve verilerin normal dağılım göstermediği belirlenmiştir. Bu nedenle, araştırmada istatistiksel test yöntemi olarak non-parametrik testler tercih edilmiştir.

### 4.3. Araştırmanın Çıktıları

#### 4.3.1. Okunabilirlik Endeksi Çıktıları

Araştırmada kullanılan veriler, çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren ve Borsa İstanbul Yakın İzleme Pazarında yer alan 13 işletmenin, 50 adet görüşün gerekçe paragraflarındaki metinsel ifadelerini içermektedir. Bu ifadelerin okunabilirlik endeksi ile analizi yapılmıştır. Okunabilirlik analizi, sektör ve alt sektör gibi sınıflama ile incelenmiştir. Araştırmanın okunabilirlik seviyesi sonuçları Tablo 5'te belirtilmiştir.

**Tablo 5. Araştırma Kapsamındaki Sektörlerin Okunabilirlik Seviyesi**

Ateşman Okunabilirlik Endeks Aralığı	Aralığa Göre Şirket Sayısı		Okunabilirlik Düzeyi
	N	%	
90-100	-	-	Çok Kolay
70-89	-	-	Kolay
50-69	20	40	Orta Güçlükte
30-49	28	56	Zor
1-29	2	4	Çok Zor
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>	

Araştırma kapsamında analizi yapılan işletmelerin görüşün dayanağı paragraflarının genel okunabilirlik düzeyinin gösterildiği Tablo 5'te; paragraflarının hiçbirisinin "Çok Kolay" ve "Kolay" düzeyde yazıl-

madığı, 20 paragrafın “Orta Güçlük” düzeyinde, 28 paragrafın “Zor” düzeyde, 2 paragrafın ise “Çok Zor” düzeyde yazıldığı belirlenmiştir. Görüşün dayanağı paragrafının *çok kolay* ve *kolay düzeyde* yazılmamış olması, %40 oranında *orta güçlükte* ve %60 oranında *zor* ve *çok zor düzeyde* yazılması önemli bir bulgudur. Görüşün dayanağı paragrafının %60 gibi yüksek oranda *zor* ve *çok zor düzeyde* yazılması, bilhassa finansal bilgiyi okuma konusunda eğitim ve teknik alt yapıya sahip olmayan bilgi kullanıcılarının paragraflarda değinilen önemli konuları anlamada zorlanabileceğine işaretler. Paragrafların %40 düzeyinde *orta güçlük düzeyinde* yazılması finansal eğitim alt yapısına sahip bilgi kullanıcılarının önemli konuları anlayabileceği söylenebilir.

Aşağıdaki Tablo 6’da araştırma kapsamındaki alt sektörler için endeks aralığı ortalamaları ve okunabilirlik düzeyleri gösterilmiştir.

**Tablo 6. İncelenen Alt Sektörlerin Okunabilirlik Bilgileri**

Sektörler	Alt Sektörler	Ateşman Okunabilirlik Endeks Aralığı Ortalaması	Okunabilirlik Düzeyi
İmalat	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	44	Zor
	Gıda, İçecek ve Tütün	47	Zor
	Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler	38	Zor
Mali Kuruluşlar	Holdingle ve Yatırım Şirketleri	51	Orta Güçlük
Toptan ve Perakende Ticareti	Perakende Ticareti	28	Çok Zor
	Toptan Ticaret	54	Orta Güçlük
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	35	Zor

Tablo 6’da araştırma kapsamındaki 4 sektörün aritmetik ortalamalarına göre gerekçe paragraflarının okunabilirlik seviyesi; imalat sektörünün ortalama 38-47 aralığı ile “Zor” düzeyde olduğu, mali kuruluşlar sektörünün ortalama 51 aralığı ile “Orta Güçlük” düzeyinde olduğu, toptan ve perakende ticareti sektöründe perakende ticareti alt sektörünün ortalama 28 aralığı ile “Çok Zor”, toptan ticareti alt sektörünün ortalama 54 aralığı ile “Orta Güçlük” düzeyinde olduğu, idari ve destek hizmet faaliyeti sektörünün ortalama 35 aralığı ile “Zor” düzeyde olduğu belirlenmiştir.

#### 4.3.2. İstatistiksel Analiz Sonuçları

Araştırmada, okunabilirlik endeksi ile metinsel ifadeler rakamsal verilere çevrilmiştir. Frekans analizi ve non-parametrik testler ile verilerin istatistiksel analizi yapılmıştır. Bu doğrultuda frekans analizi kapsamında; görüşün dayanağı paragraflarını kaleme alan denetçilerin özellikleri ile araştırma kapsamındaki şirketlerin yer aldığı alt sektör ve denetim raporunda sunulan görüşün çeşidi yer almaktadır.

### Araştırmanın Frekans Analizi Sonuçları

Araştırmaya dahil edilen işletmelerin gerekçe paragraflarını düzenleyen denetçilerin özellikleri ve denetime ait görüşün çeşidini ele alan frekans sonuçları aşağıda sırayla açıklanmıştır.

**Tablo 7. Sorumlu Denetçinin Cinsiyet Durumu**

Cinsiyet	N	%
Erkek	49	98
Kadın	1	2
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Araştırma kapsamındaki 50 denetim raporuna ait görüşün dayanağı paragraflarını düzenleyen denetçilerin cinsiyeti Tablo 7’de gösterilmiştir. Denetçilerin %98’ini erkek, %2’ni kadın oluşturmaktadır. Araştırmaya dahil edilen denetçilerin neredeyse tamamını erkek denetçiler oluşturmaktadır.

**Tablo 8. Denetçilerin Eğitim Seviyesi**

Eğitim Seviyesi	N	%
Lisans	45	90
Yüksek Lisans	3	6
Doktora	2	4
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Araştırma kapsamındaki denetçilerin eğitim seviyesi Tablo 8’de belirtilmiştir. Denetçilerin eğitim seviyesine ulaşmak için sorumlu denetçilerin isimleri YÖK tez tarama merkezinden araştırılarak elde edilmiştir. İsim benzerliğine karşılık, tez konuları iktisat, işletme, muhasebe gibi alanlarla ilgili olup olmadığına dair kontrol edilmiştir. Ulaşılan eğitim seviyeleri, bu bilgiler ışığında belirlenmiştir. Araştırmaya dâhil edilen 50 denetçinin %90’nun lisans, %10’nun lisansüstü bir eğitim seviyesinde olduğu görülmektedir. Denetimin verimliliği ve kalitesinde denetçi eğitim seviyesinin önemli olduğu aynı zamanda denetçiler tarafından denetim raporlarının ve gerekçe paragraflarının düzenlenmesine olumlu yansıtacağı öngörülmektedir.



**Tablo 9. Denetçilerin, Denetçi Unvan ve Denetçi Mesleki Unvan Durumu**

Denetçi Unvanı	N	%
Denetçi	39	78
Kıdemli Denetçi	-	-
Başdenetçi	11	22
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>
Denetçi Mesleki Unvanı		
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	19	38
Yeminli Mali Müşavir (YMM)	31	62
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>100</b>

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler, denetim yönetmeliğine göre çeşitli unvanlara sahip olmaktadır. Bu unvanlar belirli şartların yerine getirilmesi kaydıyla denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi adlarıyla kategorize edilmiştir. *Denetçi olmak için*; yönetmelikte belirlenmiş bölümlerin birinden en az lisan mezunu olmak, bağımsız denetçilik sınavını geçmiş olmak ve sicile kayıt yaptırmış olmak gerekmektedir. *Kıdemli denetçi olmak için*; denetim faaliyetinde denetçi olarak en az 6 yılı doldurmuş olmak gerekmektedir. *Başdenetçi olmak için*; denetim faaliyetinde denetçi olarak en az 10 yılı doldurmuş olmak gerekmektedir. *Sorumlu denetçi*; denetim ekibinin başında olan, denetim ekibini ve faaliyetini planlayan, gözetleyen, sevk ve idare eden denetçilerdir. Bu denetçilerin, kıdemli denetçilik veya başdenetçilik gibi bir unvana sahip olma zorunluluğu yoktur.

Tablo 9’da araştırma kapsamındaki denetçilerin unvanları gösterilmektedir. Araştırma kapsamındaki işletmelere ait 50 denetim raporunu düzenleyen sorumlu denetçiler %78 oranında denetçi, %22 oranında başdenetçi unvanına sahiptir. Bu noktada raporlarının %22 oranı meslekte minimum 10 yıllık geçmişli bulunan sorumlu denetçiler tarafından, %78 gibi büyük bir oranın ise henüz meslekte 6 yılını bitirmemiş sorumlu denetçiler tarafından kaleme alındığını göstermektedir. Dolayısıyla denetim raporlarını düzenleyen sorumlu denetçilerin büyük çoğunluğunu meslekte yeterli tecrübeyi kazanmamış denetçilerin oluşturduğu söylenebilir. Öte yandan denetçilerin mesleki unvanlarına göre %62 oran gibi büyük çoğunluğunun YMM unvanına, %38’nin SMMM unvanına sahip olduğu belirlenmiştir.

**Tablo 10. Denetçilerin Unvanlarına Göre Okunabilirlik Düzeyi**

Denetçilerin Unvanı	Denetlenen Dönem Sayısı	Ateşman Okunabilirlik Endeks Aralığı Ortalaması	Denetçilerin Unvanına Göre Okunabilirlik Düzeyi Ortalaması
Denetçi	39	45,6	Zor
Kıdemli Denetçi	-	-	-
Başdenetçi	11	45,5	Zor
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>45,6</b>	<b>Zor</b>
Denetçilerin Mesleki Unvanı			Denetçilerin Meslek Unvanına Göre Okunabilirlik Düzeyi Ortalaması
SMMM	19	45,7	Zor
YMM	31	45,5	Zor
<b>Toplam</b>	<b>50</b>	<b>45,6</b>	<b>Zor</b>

Tablo 10’da denetçilerin, unvanları ve mesleki unvanlarına göre okunabilirlik endeks ortalaması ile okunabilirlik düzeyi ortalaması gösterilmektedir. Araştırma kapsamındaki işletmelere ait 50 denetim raporunu düzenleyen sorumlu denetçilerin, denetçi unvanına göre okunabilirlik endeksi ortalaması %45,6 oranı ile “Zor” okunabilirlik düzeyinde gerçekleşmiştir. Sorumlu denetçilerin, mesleki unvanına göre okunabilirlik endeksi ortalaması %45,6 oranı ile “Zor” okunabilirlik düzeyinde gerçekleşmiştir. Denetçilerin unvanına ve mesleki unvanına göre okunabilirlik ortalaması ve düzeyinde aynı sonuçların gözlemlenmesi, denetçilerin unvanı ve mesleki unvanı ile okunabilirlik düzeyi arasında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir.

**Tablo 11. Araştırmaya Dahil Edilen İşletmelerin Sektör ve Alt Sektör Bilgileri**

Sektörler	Alt Sektörler	Şirket Dağılımı	
		N	%
İmalat	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	4	30,75
	Gıda, İçecek ve Tütün	1	7,7
	Kimya vb. Ürünler	1	7,7
Mali Kuruluşlar	Holdingle ve Yatırım Şirketleri	4	30,75
Toptan ve Perakende Ticareti	Perakende Ticareti	1	7,7
	Toptan Ticaret	1	7,7
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	1	7,7
<b>Toplam</b>		<b>13</b>	<b>100</b>

Araştırma kapsamında BİST Yakın İzleme Pazarında bulunan ve çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren 13 işletmenin sektör/alt sektörler ve hesap dönem dağılımı (denetim raporu sayısı) Tablo 11’de belirtilmiştir. Araştırmaya sektör olarak toplamda en çok %50 oran ile imalat sektörüne ait denetim raporları dahil edilmiştir. Bu sektörü toplamda diğer %50 orana sahip olan sırasıyla mali kuruluşlar, toptan ve perakende ticareti ve son olarak idari ve destek hizmet faaliyetleri sektörleri izlemektedir. Alt sektör olarak en çok orana sahip tekstil, giyim eşyası ve deri ile holding ve yatırım şirketleri alt sektörleri dahil edildiği görülmektedir.

**Tablo 12. Araştırmaya Dahil Edilen Denetim Görüşleri**

Sektörler	Alt Sektörler	Denetim Görüşleri				
		Şartlı Görüş	Olumsuz Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma	Hesap Dönemi Dağılımı	
					N	%
İmalat	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	12	-	4	16	32
	Gıda, İçecek ve Tütün	5	-	-	5	10
	Kimya vb. Ürünler	4	-	-	4	8
Mali Kuruluşlar	Holdingle ve Yatırım Şirketleri	11	-	5	16	32
Toptan ve Perakende Ticareti	Perakende Ticareti	2	-	-	2	4
	Toptan Ticaret	4	-	-	4	8
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	3	-	-	3	6
<b>Toplam</b>		<b>41</b>	<b>-</b>	<b>9</b>	<b>50</b>	<b>-</b>
<b>Yüzdeseel Ağırlığı</b>		<b>%82</b>	<b>-</b>	<b>%18</b>	<b>-</b>	<b>100</b>

Araştırmaya dahil edilen sektör ve alt sektörler göre olumlu dışında denetim görüşlerinin verildiği Tablo 12’ye göre; 50 denetim görüşünün %82’sinin (41 adet) *şartlı görüş*, %18’inin (9 adet) *görüş vermekten kaçınma* görüşüne sahip olduğu belirlenmiştir. Olumlu harici görüş alan sektörler sıralamasında; ilk başta %50 oranı ile imalat sektörünün geldiği, bu oranı %32 oranı ile mali kuruluşlar, %12 oranı ile toptan ve perakende, %6 oranıyla idari ve destek hizmet faaliyetleri sektörlerinin takip ettiği belirlenmiştir. Alt sektörler göre ise en çok %32 oran ile tekstil, giyim eşyası ve deri sektörü ile holdingle ve yatırım şirketleri alt sektörlerinin olduğu belirlenmiştir.

### Araştırmanın Parametrik Olmayan Test Sonuçları

Araştırmada, normal dağılım göstermemesinden dolayı verilerin analizi, non-parametrik testlerinden *Kruskal Wallis H* ve *Mann Whitney U* testlerin kullanılmasıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırmada geliştirilen hipotezlerden iki değişkenli hipotezler mann whitney U testi ile; üç ve üzerinde değişkenli

hipotezler kruskal wallis H testi ile analiz edilmiştir. Bu bilgiler doğrultusunda, araştırmada geliştirilen hipotezler, hipotezlerde kullanılan testler ve bunların sonuçları aşağıdaki akış ile sunulmuştur.

*Denetçi cinsiyeti ile gerekçe paragrafının okunabilirliğine dair kurulan hipotez:*

- $H_0$ : Cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
- $H_1$ : Cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**Tablo 13. Denetçi Cinsiyeti ile Okunabilirlik İlişkisi**

Değişken	N	Uygulanan Test	Test Değeri	P	Sonuç
Cinsiyet/ Okunabilirlik Endeksi	50	Mann-Whitney U	5,000	0,184	Anlamlı Farklılık Yok $H_0$ Kabul

Tablo 13'te denetçi cinsiyet ile okunabilirlik endeksi arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik oluşturulan hipotezde test değeri 5,000 ve  $p=0,184$  bulunmuştur. Elde edilen bu değerler, cinsiyet ile gerekçe paragrafı okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık olmadığına işaret etmektedir. Dolayısıyla test değeri ve p-değeri birlikte değerlendirildiğinde, cinsiyet ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişkinin olmaması sonucu  $H_0$  hipotezi kabul edilmiştir.

**Tablo 14. Eğitim Seviyesi ile Okunabilirlik İlişkisi**

Değişken	N	Uygulanan Test	Test Değeri	P	Sonuç
Eğitim Seviyesi/ Okunabilirlik Endeksi	50	Kruskal Wallis- H	3,379	0,165	Anlamlı Farklılık Yok $H_0$ Kabul

*Denetçi eğitim seviyesi ile gerekçe paragrafının okunabilirliğine dair kurulan hipotez:*

- $H_0$ : Eğitim seviyesi ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
- $H_2$ : Eğitim seviyesi ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 14'te Eğitim seviyesi ile okunabilirlik endeksi arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik oluşturulan hipotezde test değeri 3,379 ve  $p=0,165$  bulunmuştur. Elde edilen bu değerler, eğitim düzeyi ile gerekçe paragrafı okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık olmadığına işaret etmektedir. Dolayısıyla anlamlı bir ilişkinin olmaması sonucu  $H_0$  hipotezi kabul edilmiştir.

*Denetçi unvanı ile gerekçe paragrafının okunabilirliğine dair kurulan hipotez:*

- $H_0$ : Unvanı ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
- $H_3$ : Unvanı ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**Tablo 15. Unvan ile Okunabilirlik İlişkisi**

Değişken	N	Uygulanan Test	Test Değeri	P	Sonuç
Denetçi Unvanı/ Okunabilirlik Endeksi	50	Mann-Whitney U	0,270	0,870	Anlamlı Farklılık Yok H0 Kabul

Tablo 15'te denetçi unvanı ile okunabilirlik endeksi arasındaki ilişkin belirlenmesine yönelik oluşturulan hipotezde test değeri 0,270 ve  $p=0,870$  bulunmuştur. Elde edilen bu değerler, unvan ile gerekçe paragrafı okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık olmadığına işaret etmektedir. Dolayısıyla anlamlı bir ilişkinin olmaması sonucu  $H_0$  kabul edilmiştir.

*İşletme sektör ile gerekçe paragrafının okunabilirliğine dair kurulan hipotez:*

- $H_0$ : Sektör ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
- $H_4$ : Sektör ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

**Tablo 16. Faaliyet Gösterilen Sektör ile Okunabilirlik İlişkisi**

Değişken	N	Uygulanan Test	Test Değeri	P	Sonuç
Sektör/ Okunabilirlik Endeksi	50	Kruskal Wallis-H	3,725	0,293	Anlamlı Farklılık Yok H0 Kabul

Tablo 16'da işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ile okunabilirlik endeksi arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik oluşturulan hipotezde test değeri 3,725 ve  $p=0,293$  çıkmıştır. Elde edilen bu değerler, faaliyet gösterilen sektör ile gerekçe paragrafı okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık olmadığına işaret etmektedir. Dolayısıyla anlamlı bir ilişkinin olmaması sonucu  $H_0$  hipotezi kabul edilmiştir.

*Denetim görüşü ile gerekçe paragrafının okunabilirliğine dair kurulan hipotez:*

- $H_0$ : Denetim görüşü ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.
- $H_5$ : Denetim görüşü ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır

**Tablo 17. Denetim Görüşü ile Okunabilirlik Endeksi Arasındaki İlişki**

Değişken	N	Uygulanan Test	Test Değeri	P	Sonuç
Denetim Görüşü/ Okunabilirlik Endeksi	50	Mann-Whitney U	2,299	0,129	Anlamlı Farklılık Yok H0 Kabul

Tablo 17'de denetim faaliyeti sonucu ulaşılan denetim görüşü ile bu görüşe ait gerekçe paragrafının okunabilirlik endeksi arasındaki ilişkinin belirlenmesine yönelik oluşturulan hipotezde test değeri 2,299 ve  $p=0,129$  çıkmıştır. Elde edilen bu değerler, denetim görüşü ile görüşün dayanağı paragrafı okunabi-

lirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık olmadığına işaret etmektedir. Dolayısıyla anlamlı bir ilişkinin olmaması sonucu  $H_0$  hipotezi kabul edilmiştir.

Araştırmada oluşturulan hipotezlerin bağımsız değişkenleri ile okunabilirlik endeksi arasında olan ilişki test edilmiştir. Sonuçlar Tablo 18’te gösterilmiştir.

**Tablo 18. Bağımsız Değişkenler ile Okunabilirlik Endeksi İlişkisi**

Değişkenler	N	Ateşman Okunabilirlik İndeksi	Okunabilirlik düzeyi	Denetçi Cinsiyeti	Denetim Görüşü	Denetçi Unvanı	Denetçi Eğitim Düzeyi	Kilit Denetimin Konuları	Denetçi Mesleki Unvanı
Ateşman Okunabilirlik İndeksi	50	1,00	,898**	-0,20	0,22	-0,02	-0,20	0,17	-0,10
Okunabilirlik düzeyi	50	,898**	1,00	-0,24	0,21	-0,01	-0,17	0,12	-0,06
Denetçi Cinsiyeti	50	-0,20	-0,24	1,00	-0,07	-0,08	,457**	-0,08	0,18
Denetim Görüşü	50	0,22	0,21	-0,07	1,00	-0,25	0,02	,871**	0,09
Denetçi Unvanı	50	-0,02	-0,01	-0,08	-0,25	1,00	0,14	-0,29	-0,05
Denetçi Eğitim Düzeyi	50	-0,20	-0,17	,457**	0,02	0,14	1,00	-0,02	0,15
Kilit Denetimin Durumu	50	0,17	0,12	-0,08	,871**	-0,29	-0,02	1,00	0,10
Denetçi Mesleki Unvanı	50	-0,10	-0,06	0,18	0,09	-0,05	0,15	0,10	1,00

\*\*  $p < 0,01$

\*\* Parametrik testlerde pearson, non parametrik testlerde spearman analizi kullanılmaktadır. Spearman korelasyon katsayıları, ilişkinin derecesini değerlendirmek için kullanılır. Korelasyon katsayıları, -1 ile +1 arasında değerler alır; +1 mükemmel pozitif korelasyonu, -1 mükemmel negatif korelasyonu ve 0 ise hiçbir korelasyonun olmadığını gösterir. İlişki anlamlılığı ise çift yıldız (\*\*) ile belirtilmiş ve  $p < 0,01$  düzeyinde anlamlı olduğunu göstermektedir. Spearman korelasyon analizine göre Ateşman okunabilirlik endeksi ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi gösteren Tablo 18’e göre;

- Ateşman Okunabilirlik Endeksi ve Okunabilirlik düzeyi arasındaki korelasyon katsayısı 0.898’dir ve istatistiksel olarak anlamlıdır ( $p < 0,01$ ). Bu, okunabilirlik endeksi yükseldikçe okunabilirlik düzeyinin de yükseldiğini, yani aralarında güçlü ve pozitif bir ilişki olduğunu gösterir.



- Denetçi Cinsiyeti ile Ateşman Okunabilirlik Endeksi arasında -0,20 gibi düşük ve negatif bir korelasyon vardır. Bu, cinsiyet ve okunabilirlik endeksi arasında belirgin bir ilişkinin olmadığını işaret eder.
- Denetim Görüşü ile Ateşman Okunabilirlik Endeksi arasında 0,22 korelasyon değeri ile zayıf bir pozitif ilişki saptanmıştır. Bu, denetçilerin görüşlerinin okunabilirlik endeksi ile hafif bir uyum içinde olduğunu gösterir.
- Denetçi Unvanı ve Ateşman Okunabilirlik Endeksi arasındaki korelasyon -0,02'dir, bu hemen hemen sifıra yakın bir değerdir ve bu iki değişken arasında herhangi bir ilişki olmadığını gösterir.
- Denetçi Eğitim Düzeyi ile Ateşman Okunabilirlik Endeksi arasındaki -0,20 korelasyon, zayıf bir negatif ilişkiyi gösterir.
- Kilit Denetimin Konuları ile Ateşman Okunabilirlik Endeksi arasındaki korelasyon 0.17'dir ve zayıf bir pozitif ilişkiyi ifade eder.
- Denetçi Mesleki Unvanı ile Ateşman Okunabilirlik Endeksi arasında -0,10 gibi neredeyse sifıra yakın ve düşük bir negatif korelasyon vardır. Bu, mesleki unvanın okunabilirlik endeksi üzerinde belirgin bir etkisinin olmadığını gösterir.

Sonuç olarak, en güçlü ve anlamlı ilişki okunabilirlik endeksi ve okunabilirlik düzeyi arasında görülmektedir. Diğer değişkenlerin, okunabilirlik üzerinde çok daha düşük veya istatistiksel olarak anlamlı olmayan etkileri vardır. Bu analizler, denetim süreçleri ve belge hazırlama stratejileri geliştirilirken göz önünde bulundurulabilecek önemli bilgiler verir. Denetim süreçlerindeki belgelerin okunabilirliğini etkileyebilecek faktörler hakkında bilgiler sunmaktadır. Fakat bu korelasyonlar neden-sonuç ilişkisi kurmamızı sağlamaz; yalnızca değişkenler arasındaki ilişkinin varlığını ve gücünü gösterir. Ayrıca, korelasyon analizi yapılan örneklem büyüklüğü (N=50) belirli bir büyüklüğün üzerindedir; ancak daha geniş örneklem büyüklükleri ile yapılacak analizler sonuçların genel geçerliliğini artırabilir.

Yukarıda belirtilen korelasyonlar arasında istatistiksel olarak anlamlı olanlar (0.898 ve 0.871 gibi), ilgili değişkenlerin okunabilirlik endeksi üzerinde daha fazla araştırma yapılmasını gerektirebilir. Örneğin, bu faktörlerin okunabilirliğe etkisini anlamak için daha detaylı nedensel analizler yapılabilir. Kilit denetim durumu gibi düşük pozitif korelasyon gösteren değişkenler de, belki de belirli koşullar altında okunabilirliği etkileyebilecek faktörler olarak dikkate alınabilir.

Bu bulguların pratikte nasıl uygulanabileceğini değerlendirmek için, denetim kurumları ve profesyonelleri, denetçi eğitim programlarını veya belge tasarım standartlarını gözden geçirebilir. Eğitim ve mesleki unvan gibi değişkenlerle zayıf ilişkiler olduğunda, bu alanlarda yapılan çabaların okunabilirlik üzerinde beklenen etkiyi yaratmayabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Sonuçlar denetim sürecini geliştirmeye yönelik bütüncül bir yaklaşım geliştirirken kritik bir rol oynayabilir.

## 5. SONUÇ

Finansal bilgi kullanıcıları, gerekli bilgilere doğru, dürüst, hızlı ve en az maliyetle erişebilme arayışındadır. Bu bağlamda, bağımsız denetimden geçmiş ve yılda bir kez yayımlanan denetim raporları, bu bilgi talebini karşılamada önemli bir rol oynamaktadır. Denetim raporu, denetçi ile mali tablo kullanıcıları arasındaki temel iletişim araçlarından biridir. Ancak, bu iletişimin etkili olabilmesi bu raporların okuyucularının aldığı mesajların, raporu düzenleyenin kastettiği şekilde yorumlanabilmesine bağlıdır. Yani mali tablo kullanıcılarının denetim raporunu rahatlıkla okuyabilmesi ve anlayabilmesi gerekmektedir. Denetim raporunun genel olarak standart bir çerçevesi vardır ve denetçiler görüşlerini ifade ederken bu çerçeveye uymak durumundadır. İşletme dışı bilgi kullanıcıları, standartlara göre yasal bir çerçevede düzenlenmiş bu raporlarda sunulan bilgilerden faydalanmaktadır. Denetim ekibi ile denetim sürecini yürüten sorumlu denetçi, denetim faaliyeti sonunda denetime yönelik görüşünü bilgi ve tecrübesi doğrultusunda bildirmek zorundadır. Bu görüş, olumlu görüş veya olumlu görüş dışında bir görüşten oluşmaktadır. Bilgi kullanıcılarının bu görüşten etkin bir fayda sağlaması için görüşün anlaşılır bir dil ile kaleme alınması gerekmektedir. Özellikle denetçinin denetim görüşü olumlu dışında bir görüş olursa bilgi kullanıcıları alacakları karara dayanak oluşturmak için bu görüşün sebeplerini bilmek ve denetim raporunda yer alan görüşün dayanağı paragrafını anlamak isteyecektir. Böyle bir paragrafın tüm kullanıcılar için anlaşılır olması gerekir, çünkü rapor okuyucular için anlaşılır olduğunda kullanıcılarıyla etkin bir iletişimi sağlamış olacaktır. Yazılı bir metnin anlaşılabilirliği, bir seviyeye kadar o metnin mevcut zorluk seviyesinden etkilenmektedir. Araştırmada, finansal bilgi kullanıcılarının karar almalarında etkili olacağı düşünülen görüşün dayanağı paragrafının okunabilirlik seviyesi araştırılmıştır.

Araştırmada genel olarak ulaşılan veriler aşağıda sıralanmıştır:

- BİST yakın izleme pazarında işlem gören ve çeşitli sektörde faaliyet sürdüren işletmelere ait görüşün dayanağı paragraflarının hiçbiri “Çok Kolay” ve “Kolay” seviyede yazılmazken, %40 oranında “Orta Güçlük”, %60 gibi yüksek oran ile “Zor” ve “Çok Zor” seviyede yazıldığı ve bu sonucun literatürdeki diğer bulgular ile tutarlı olduğu,
- Gerekçe paragraflarının okunabilirliği en zor olan alt sektörünün toptan ve perakende ticareti sektöründe işlem gören perakende alt sektörü, en kolay alt sektörün ise yine aynı sektörde işlem gören toptan ticaret alt sektörü olduğu,
- Denetçilerin %98’ini erkek, %2’ni kadın olduğu,
- Denetçilerin %10’nun lisansüstü eğitim seviyesine sahip olduğu,
- Denetim raporlarını düzenleyen sorumlu denetçilerin; %78 oranında denetçi unvanında, %62 oranında ise Yeminli Mali Müşavir mesleki unvanında olduğu,
- En çok, olumlu harici görüşü alan sektörlerin; mali kuruluşlar sektörü altında holdingler ve yatırımcı şirketleri ile imalat sektörü altında tekstil, giyim eşyası ve deri şirketleri olduğu,
- Olumlu dışında görüş alan işletmelere ait denetim raporu görüşün dayanağı paragrafının okunabi-

lirlik seviyesi ile denetim raporunu düzenleyen sorumlu denetçilerin cinsiyeti, eğitim seviyesi ve unvanları arasında bir ilişkinin belirlenemediği,

- Çeşitli sektörlerde bulunan şirketlerin işlem gördüğü alt sektörü ile denetim görüşünün gerekçe paragraflarının okunabilirlik seviyesi arasında bir ilişkinin belirlenemediği anlaşılmıştır.

Dilsel metinlerin ve kalıpların sıklığı her dile özgü olduğu için dilsel ölçümler, metinsel ifadelerin karmaşıklığına bağlı olarak değişir ve bu konuda uzun süredir araştırmacılar çalışmalarını sürdürmektedir. Metinsel içeriklerin daha kolay, hızlı ve etkili bir şekilde okunabilirliğine odaklanan birçok alandaki geçmişten günümüze yapılan çalışmalarda; her dilin kendine özgü kelime, ifade veya cümle uzunluğu gibi değişkenlere odaklanılmıştır. Diller arasındaki yapısal farklılıklar nedeniyle, farklı dillerdeki metinsel ifadeleri aynı dilbilimsel ölçütlerle değerlendirmek doğru bir yaklaşım değildir. Bu sebeple, bu araştırmada, Ateşman tarafından geliştirilen okunabilirlik endeksi kullanılmıştır. İşletmelere yönelik açıklanan bilgilerin daha kolay anlaşılabilir olması amacıyla okunabilirlik seviyesinin artırılması, özellikle finansal bilgi kullanıcıları ve diğer ilgili gruplar için faydalı olabilir. Bu noktada, denetim raporlarının ve görüşün dayanağı paragraflarının dilsel özelliklerinin göz önünde bulundurulması ve metinsel ifadelerin anlaşılır bir şekilde kaleme alınması, okuyucuların okunabilirlik seviyesinin artmasına katkıda bulunacaktır.

Araştırma, 2018-2022 dönemlerinde Borsa İstanbul'un yakın izleme pazarında faaliyet gösteren çeşitli sektörlerdeki işletmeleri ele almaktadır. Bu işletmelere ilişkin olumlu dışı denetim görüşüne sahip denetim raporlarındaki gerekçe paragraflarının okunabilirlik seviyeleri incelenmiştir. Araştırmada kullanılan Ateşman okunabilirlik endeksi, bu gerekçe paragraflarının yüksek oranda *zor* ve *çok zor* seviyede yazıldığını göstermiş ve bu sonuç, literatürdeki diğer araştırmalarla uyumlu bulunmuştur. Keskin ve diğerleri (2020), Yalçın (2020) ve Jayanti ile Faima (2023) gibi , farklı okunabilirlik endekslerini kullanarak farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarında kilit denetim konularının okunabilirlik seviyesinin düşük olduğunu ortaya koymuştur. Ancak, bu araştırmada, denetim raporunu hazırlayan denetçilerin cinsiyeti, eğitim seviyesi ve unvanı ile gerekçe paragrafının okunabilirlik düzeyi arasında bir ilişki tespit edilememiştir. Bu sonuç, Kılıç'ın (2023) imalat sektörü üzerinde yaptığı çalışma ile paralellik göstermektedir. Araştırmada ulaşılan veriler, bundan sonraki farklı sektörlerde ve benzer konularda yapılacak araştırma sonuçları ile kıyaslama imkanı tanıması; finansal bilgi kullanıcılarına, denetime, yatırımcılara, kurumlara ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Şeffaflığı ve anlayışı artırmaya yönelik hedefe dönük çözümler önerebilir.

**KAYNAKÇA**

Akdoğan, N., Aktaş, M., & Gülhan, O. (2015). Borsa İstanbul'da bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetim görüşleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (1), 19-32.

Akdoğan, N., Gülhan, O., & Aktaş, M. (2015). Halka açık şirketlerde bağımsız denetçi görüşleri borsa İstanbul gözüaltı pazarı örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 245-260.

Alikhani, R.-Maranjory, M., & Davoudi, S. (2021). Audit committee characteristics and audit reporting readability. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 80-101. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381>

Ateşman, E. (1997). Türkçe okunabilirliğin ölçülmesi. *Dil Dergisi*, (58), 71-74. <http://www.atesman.info/wp-content/uploads/2015/10/Atesmanokunabilirlik.pdf>

Aydın, A., & Çürük, T. (2017). Bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardından kaynaklanan yükümlülükleri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(2), 226-238.

BİST; <https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/506/pazarlar> Erişim Tarihi: 01.09.2023

BİST; [https://www.borsaistanbul.com/files/kotasyon\\_yonergesi.pdf](https://www.borsaistanbul.com/files/kotasyon_yonergesi.pdf) Erişim Tarihi: 01.09.2023

Courtis, J.K. (2004). Corporate report obfuscation: artefact or phenomenon?. *The British Accounting Review*, 36, 291-312. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.03.005>

Dönmez, A., & Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig / Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, (36), 69-91.

DuBay, W.H. (2004). *The principles of readability*. Costa Mesa, 1-76.

Fakhfakh, M. (2013). There adaptability of standardized reports by the international federation of accountants. *Journal of Commerce and Accounting Research*, 2(1),10-28.

Fakhfakh, M. (2016). Linguistic features and legibility of the consolidated audit reports: an original investigation from the Tunisian case. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1-30. <https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1234360>

Hussin, N., Malaysia, B., Salleh, M.F., Ahmad, A., & Rahmat, M.M. (2023). The association between audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 322-333. <https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2022-0317>

Jayanti, D., & Fatima, E. (2023). The readability of key audit matters paragraph in auditor's report: a study from asean countries. *Media Riset Akuntansi*, 23(2), 257-272. <https://doi.org/10.25105/mraai.v23i2.17113>

Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim*. Nobel Akademik Yayıncılık.

Keskin, D.A., Tutar, S., Öktem, B., & Akçay, B. (2020). Arı okunabilirlik endeksine göre cinsiyetin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerine etkisi: sektörel bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 15(53), 209-228. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.676725>

KGK. Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi standardı (BDS705),<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf> Erişim Tarihi: 01.09.2023

KGK. Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardı (BDS 700), [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf) Erişim Tarihi: 01.09.2023

Kılıç, İ. (2023). Olumlu dışında görüş bildirilen denetim raporlarındaki görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirlik düzeylerinin araştırılması: BİST imalat sektöründe bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 99, 43-60. <https://doi.org/10.25095/mufad.1249541>

Pires, C., Cavaco, A., & Vigario, M. (2017). Towards the definition of linguistic metrics for evaluating text readability. *Journal of Quantitative Linguistics*, 24(4), 319-349. <https://doi.org/10.1080/09296174.2017.1311448>

Salehi, M., Zimon, G., & Seifzadeh, M. (2022). The effect of management characteristics on audit report readability. *Economies*, 10(12), 1-23. <https://doi.org/10.3390/economies10010012>

T.C. Cumhurbaşkanlığı mevzuat bilgi sistemi. Bağımsız denetim yönetmeliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> Erişim Tarihi: 02.09.2023

T.C. Cumhurbaşkanlığı mevzuat bilgi sistemi. Türk Ticaret Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> Erişim Tarihi: 02.09.2023

Temur, T. (2003). Okunabilirlik (readability) kavramı. *Türklük Bilimi Araştırmaları*, 13, 169-180. [https://dergi-park.org.tr/tr/pub/tubar/issue/16954/177007#article\\_cite](https://dergi-park.org.tr/tr/pub/tubar/issue/16954/177007#article_cite)

Yalçın, N. (2020). Türkiye’de bağımsız denetim raporlarının okunabilirliğinin kilit denetim konusu paragrafı üzerinde incelenmesi. *Türkiye Ekonomisi İşletme, İktisat ve Muhasebe Açısından Konjonktürel Değerlendirmeler*, İKSAD Publishing, 117-136.

Zakaluk, B.L., & Samuels, S.J. (1988). *Readability: Its past, present and future*. International Reading Association, 1-156. <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED292058.pdf>

