Turkish Research Journal of Academic Social Science, 8(2): 154-161, 2025
DOI: 10.59372/turajas.1770246

Turkish Research Journal of Academic Social Science

Available online, ISSN: 2667-4491 | www.turkishsocialscience.com | Turkish Science and Technology Publishing (TURSTEP)

Are Turkish Accounting and Financial Reporting Standards Comprehensible? An Investigation on Readability

Uğur Bellikli[1,a,*]

[1] *Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutçu MYO, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, Giresun, Türkiye*

**Corresponding Author*

ARTICLE INFO

Research Article

Received : 21/08/2025
Accepted : 04/10/2025

Keywords:
Accounting and Financial Reporting Standards
Ateşman Readability Score
Readability, Understandability

ABSTRACT

In recent years, concerns have been increasingly raised in the international literature regarding the inadequate comprehensibility of accounting standards by practitioners. Building upon this concern and addressing the gap in the national literature, this study aims to investigate the readability levels—and consequently the understandability—of Turkish Accounting and Financial Reporting Standards. The findings reveal that the readability scores of the relevant standards indicate they are very difficult, difficult, or moderately difficult to read. This suggests that these standards may not be easily readable by their intended audience, potentially affecting their overall understandability. The ability to comprehend a text begins with the ability to read it properly, which can be evaluated through its readability quality. It is important to note that the process of understanding fundamentally begins with reading, a cognitive activity. Several specific factors may influence the readability scores of these standards. These include translation-related issues, the absence of examples tailored to Turkish businesses, and the need to adapt scenarios that are not commonly encountered in Turkey. Such factors may have resulted in standards that are longer and more complex than their original versions.

Türk Akademik Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, 8(2): 154-161, 2025

Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları Anlaşılabiliyor mu? Okunabilirlik Üzerine Bir Araştırma

MAKALE BİLGİSİ

Araştırma Makalesi

Geliş : 21/08/2025
Kabul : 04/10/2025

Anahtar Kelimeler:
Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları
Ateşman Okunabilirlik Skoru
Okunabilirlik
Anlaşılabilirlik

ÖZ

Son yıllarda muhasebe standartlarının uygulayıcılar tarafından yeterince anlaşılamadığına ilişkin kaygılar uluslararası literatürde giderek daha fazla dile getirilmektedir. Bu kaygıdan hareketle ulusal literatürdeki boşluğu da değerlendirerek, bu çalışmanın amacı Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının okunabilirlik düzeyleri ve buna bağlı olarak anlaşılabilirliği araştırma konusu yapılmıştır. Araştırma sonucu okunabilirlik skorları ilgili standartların çok zor, zor ve orta düzeyde okunabildiğini ortaya koymuştur. Bu durum ilgili standartların hedef kitle okuyucuları tarafından kolaylıkla okunamayacak düzeyde olduğunu ve bu durumun anlaşılabilirliği etkileyebileceği ifade edilebilir. Bir metni anlayabilmenin ilk yolu onu doğru okumak, kısaca okunabilirlik kalitesi olarak değerlendirilebilir. Anlama sürecinin, temelinde bilişsel bir faaliyet olan okuma ile başladığını unutmamak gerekir. Söz konusu standartlara ilişkin okunabilirlik skorunu etkileyen bazı özel hususlardan da bahsedilebilir. Bunlar; çeviri kaynaklı problemler, Türk işletmelerine özgü örnekler geliştirmek, Türkiye'de kullanışlı olmayan olay ve durumların uyumlu hale getirilmesi gibi hususlar standartları orijinal halinden daha uzun ve karmaşık bir hale getirmiş olabilir.

[a] *ugur.bellikli@giresun.edu.tr* *https://orcid.org/ 0000-0002-4571-6200*

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial 4.0 International License.

Giriş

"Okumak, gözle başlayan ama zihinle tamamlanan bir yolculuktur; her gerçek okuma, aynı zamanda bir anlama çabasıdır."

Yukarıda yazar tarafından ortaya atılan bu veciz ifade anlama sürecinin, temelinde bilişsel bir faaliyet olan okuma ile başladığını ifade eder. Okumak, yalnızca sembolleri seslendirme ya da gözle takip etme eylemi değil; aynı zamanda metinle kurulan zihinsel bir etkileşimdir. Bu açıdan bakıldığında, anlamanın ilk adımı okumaktır, çünkü birey ancak metni algılayarak, içeriğine zihinsel erişim sağlayabilir. Öte yandan, etkili bir okuma süreci de ancak anlama ile tamamlanır. Yani, okuma eylemi ile anlam çıkarma süreci birbirinden ayrılmaz bir bütündür. Bir metni okumak, onu sadece görmek değil; içerdiği bilgileri çözümlemek, bağlamı kavramak ve yazarın niyetine dair farkındalık geliştirmektir. Bu bağlamda, "okumak anlamaktır" önermesi, okuma eyleminin yalnızca mekanik bir süreç değil; aynı zamanda bilişsel, duygusal ve yorumlayıcı boyutları içeren çok katmanlı bir faaliyet olduğunu vurgular.

Son yıllarda muhasebe standartları setinin kapsam ve hacim açısından giderek genişlemesiyle birlikte, uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının aşırı derecede karmaşık olduğu yönünde eleştiriler artış göstermektedir (AICD, 2004; Haswell, 2006; ACCA, 2009; Greenspan & Hartwell, 2009; Murphy, 2015; Trott, 2015; Saha vd., 2019; Tadros, 2019a, 2019b). Bu karmaşıklığa ilişkin bazı endişeler, sürekli artan açıklama yükümlülüklerinin doğurduğu algılanan bilgi yüküne bir tepki olarak değerlendirilmektedir (AICD, 2004; ACCA, 2009; Trott, 2015; Saha vd., 2019). Öte yandan, karmaşıklığa yönelik bazı eleştiriler ise muhasebe standartlarının dili ve yapısal özellikleriyle ilgili sorunlara işaret etmektedir. Türkiye'de ise muhasebe standartlarının karmaşıklık ve anlama zorluğuna ilişkin bilinen bir çalışmaya rastlanılmasa da daha çok standartlar hakkında çeşitli grupların görüşlerine yer verilmiştir (Bekçi, 2007; Özkan & Özşahin, 2013; Hatunoğlu vd., 2013). Haswell (2006), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayımlanan standartlara ilişkin yaptığı değerlendirmede, muhasebe standartlarının aşırı kuralcılığa dayanması, yoğun tartışmalarla tanımlar sunması, zaman zaman 'keskin çizgiler' kullanması, istisnalar ve özel durumlar için karmaşık örnekler içermesi, metinlerin gereğinden uzun olması, belirsizlik barındıran düzenlemeler sunması, kapsamlı rehberliklere yer vermesi, karmaşık tanımlamalarda bulunması ve kötü biçimde formüle edilmiş, aşırı ayrıntılı ilkelere dayanması gibi çeşitli sorunlara dikkat çekmektedir.

Söz konusu endişelere karşı, standart belirleyici kurumlar tarafından çeşitli yanıtlar geliştirilmiştir. Örneğin IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS) ilişkin açıklama yükümlülüklerinin finansal tablolar üzerinde yarattığı algılanan karmaşıklığı azaltmak amacıyla, "Açıklama İnisiyatifi – Açıklama İlkeleri" başlıklı bir proje başlatmıştır (Saha vd., 2019:208-210). Son yıllarda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Denetim Standartları'nın (ISA) karmaşıklık, anlaşılırlık, ölçeklenebilirlik ve orantılılık boyutlarını ele almak üzere özel bir çalışma akışı ve çalışma grubu oluşturmuştur. Ayrıca Nisan 2022'de bu konuyla ilgili taslak bir kılavuz kabul edilmiştir (IAASB, 2022). IAASB'nin yürüttüğü proje dışında, muhasebe standartlarını belirleyen diğer kuruluşlar arasında, özellikle kullanılan dil ve biçimlendirme tarzına yönelik olmak üzere, standartların hazırlanmasına ilişkin kapsamlı bir reform girişimine dair herhangi bir bilgiye rastlanmamaktadır. Zaman içerisinde, standart belirleyici kurumların önceki deneyimlerine dayanarak bir 'kurumsal hafıza' geliştirmesi olasıdır; bu durum, standartların hazırlanmasına ilişkin yerleşik uygulamaların zamanla katılaşarak değişime kapalı hale gelmesine neden olabilir. 2019 yılında Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB), muhasebe standartlarının hazırlayıcılar ve denetçiler açısından anlaşılır bir biçimde yazılıp yazılmadığını incelemek üzere bir araştırma çağrısında bulunmuştur (AASB, 2019). Bu çağrıya geç bir karşılık olarak muhasebe standartlarının anlaşılabilirliği üzerine bir araştırma da gerçekleştirilmiştir (Howieson vd., 2024). Bu çalışmada muhasebe standartlarının okunabilirliğine ilişkin Flesch Okunabilirlik İndeksi ile bir araştırma gerçekleştirilmiş, standartların metin karmaşıklığı açısından "zor" ve "çok zor" olarak sınıflandırıldığı tespit edilmiştir. Ancak muhasebe mesleğinin paydaşları ile yapılan görüşmelerde standartların karmaşıklığının metnin ve dilin de ötesine geçtiği tespit edilmiştir (Howieson vd., 2024).

Yukarıda verilen bilgiler ışığında bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) anlaşılabilirliği üzerine Türkiye özelinde bir değerlendirme yapma gereği duyulmuştur. İlgili literatür boşluğundan da hareket ederek bu çalışmanın amacı TMS ve TFRS'lerin metin okunabilirliğinin Ateşman (1997) Okunabilirlik İndeksi'ne göre ortaya konulması ve ilgili araştırma üzerinden standartların anlaşılabilirliğinin değerlendirilmesidir. Çalışmanın sonraki bölümleri, muhasebe standartlarının anlaşılabilirliği, literatür, araştırma ile sonuç ve öneriler başlıkları ile şekillendirilmiştir.

Muhasebe Standartları Bağlamında Anlaşılabilirlik

Anlaşılabilirlik, çok boyutlu bir kavram olması nedeniyle incelenmesi ve analiz edilmesi güç bir olgudur. Ancak anlaşılabilirliğin ön koşulu olan okumak ve okunabilirlik önemli bir konudur ve bu konuya ilerleyen başlıklarda değinilmiştir. Bununla birlikte, araştırmacıların anlaşılabilirliği daha önce nasıl ele aldıklarını ortaya koymak ve bu çalışmadaki araştırma yaklaşımına kuramsal bir zemin hazırlamak adına bazı ön açıklamalarda bulunmak gereklidir.

Muhasebe standartlarının belirlenen hedeflere ulaşabilmesi, öncelikle bu standartların okuyucular ve uygulayıcılar tarafından anlaşılabilir olmasına bağlıdır. "Anlaşılabilirlik", bir belgedeki iletilmek istenen mesajın okuyucular tarafından ne ölçüde kavrandığını ve bu mesajın okuyucular arasında tutarlı biçimde yorumlanıp yorumlanmadığını ifade eden bir özelliktir (Farrell vd., 2010; Jones & Smith, 2014; Smith & Taffler, 1992). Farrell ve arkadaşları (2010:42-43) okunan bir metnin anlaşılabilirliği konusunda şu hususlara dikkat çekmiştir: Bir metnin anlaşılabilirliği birçok farklı etkene bağlıdır. Bu etkenlerden bazıları okuyucuya özgüdür ve öznel nitelik taşır. Örneğin, entelektüel kapasite, konuya duyulan ilgi,

eğitim düzeyi, dikkat süresi, görme sağlığı ve yazarla paylaşılan ön bilgi düzeyi bu kapsamdadır. Öte yandan, bazı etkenler okuyucudan bağımsız olup daha çok 'nesnel' nitelikte değerlendirilir. Bunlara metni okuma sırasında mevcut olan ışık düzeyi, kullanılan yazı tipi ve boyutu, yazının rengi ile metnin sunulduğu kâğıt ya da ekranın dikkat çekiciliği gibi fiziksel koşullar dahildir. Ayrıca metnin dili –akademik, gündelik, hukuki ya da teknik bir üslup taşıması– da bu nesnel faktörler arasında yer alır.

"Anlaşılırlık", bir belgenin "okunabilirlik" düzeyiyle yakından ilişkili olmakla birlikte, kavramsal olarak ondan ayrıştırılabilir bir özelliktir (Farrell vd., 2010). Okunabilirlik, bir belgenin metinsel yapısının ne ölçüde sade ya da karmaşık olduğunu belirlemeye yönelik bir ölçüttür. Bu özellik genellikle, kelimelerdeki hece sayısı ya da cümle başına düşen kelime sayısı gibi nicel göstergeler üzerinden değerlendirilir. Okunabilirlik ve anlaşılırlık, etkili iletişimin birbirini tamamlayan iki temel unsurudur (Jones & Smith, 2014:184).

Okunabilirlik ve Türkçe Metinlerin Okunabilirliğine İlişkin Yöntemler

Okunabilirlik, yazılı bir metnin okuyucu tarafından kolayca okunup anlaşılabilme düzeyini belirlemeye yönelik bir kavramdır. Özünde, bir metindeki dilsel unsurların yapısı ile okuyucuya sunduğu bilişsel yük arasında ilişki kurar. Eğitimden kamu iletişimine, çocuk kitaplarından bilimsel metinlere kadar pek çok alanda, hedef kitlenin seviyesine uygun içerik sunmak için okunabilirlik ölçümleri sıklıkla kullanılmaktadır (Temur, 2003). Bu ölçümler, metinlere ilişkin nicel veriler sağlayarak, yazılı içeriklerin dilsel olarak ne denli sade veya karmaşık olduğunu belirlemeye yardımcı olur.

Okunabilirlik araştırmaları Batı'da 1920'li yıllardan itibaren sistematik olarak yürütülmeye başlanmış ve bu bağlamda çok sayıda formül geliştirilmiştir. Özellikle Flesch, Dale-Chall, Gunning Fog ve Fry gibi formüller, İngilizce metinlerde cümle uzunluğu, kelime sayısı, hece sayısı gibi değişkenleri kullanarak metinlerin zorluk seviyesini tahmin etmeye yönelik modeller sunmuştur (Chall, 1988; Fry, 2002). Ancak, bu formüllerin Türkçeye doğrudan uyarlanması mümkün değildir. Çünkü Türkçe, eklemeli yapısı, sözdizimi özellikleri ve hece bazlı kelime yapısı nedeniyle farklı dilsel dinamiklere sahiptir. Bu nedenle, Türkçe için geliştirilen özgün okunabilirlik formüllerine gereksinim duyulmuştur.

Bu doğrultuda, Ateşman (1997), Türkçeye özgü ilk okunabilirlik formülünü geliştirmiştir. Bu formül, Flesch formülünün Türkçedeki yapısal özellikler dikkate alınarak uyarlanmış halidir. Ateşman'ın önerdiği formül aşağıdaki gibidir:

$$OS = 198{,}825 - (40{,}175 \times x_1) - (2{,}610 \times x_2)$$

Burada;

- OS (Okunabilirlik Skoru): Metnin genel okunabilirlik düzeyini,
- x_1: Hece olarak sözcük uzunluğunu (kelime başına düşen ortalama hece sayısı),
- x_2: Cümle başına düşen ortalama kelime sayısını ifade etmektedir.

Ateşman'ın formülüne göre elde edilen skor 100'e yaklaştıkça metin "çok kolay", 0'a yaklaştıkça "çok zor" kabul edilir. Bu formül kapsamında önerilen sınıflama Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Ateşman okunabilirlik sınıflaması
Table 1. *Ateşman readability classification*

Okunabilirlik Düzeyi	Skor Aralığı
Çok Kolay	90-100
Kolay	70-89
Orta Güçlükte	50-69
Zor	30-49
Çok Zor	1-29

Ayrıca, formüle dayalı olarak Türkçe metinlerde genellikle görülen ortalama değerler de belirlenmiştir. Buna göre, en kolay metinler 2.2 hece/kelime ve 4 kelime/cümle ortalamasına sahipken, en zor metinlerde bu değerler sırasıyla 3.0 hece/kelime ve 30 kelime/cümleye kadar çıkabilmektedir (Ateşman, 1997).

Türkçeye özgü bir diğer önemli katkı ise Çetinkaya ve Uzun (2018) tarafından geliştirilmiştir. Bu formül, özellikle ilköğretim seviyesindeki ders kitaplarının okunabilirliğini ölçmek amacıyla hazırlanmıştır. Formül şu şekildedir:

$$OS = 118{,}823 - (25{,}987 \times \text{Ortalama Kelime Uzunluğu}) - (0{,}971 \times \text{Ortalama Cümle Uzunluğu})$$

Bu modelde de benzer şekilde cümle başına düşen kelime sayısı ve kelime başına düşen hece sayısı hesaplanmakta, ardından formül uygulanarak metnin okunabilirlik düzeyi belirlenmektedir. Skor arttıkça metnin daha kolay okunabildiği kabul edilir.

Okunabilirlik değerlendirmelerinde genellikle üç temel değişkene odaklanılmaktadır: cümle uzunluğu, kelime uzunluğu ve kelimelerin hece sayısı (Temur, 2003). Bununla birlikte, sözcüklerin somut ya da soyut oluşu, birleşik ya da basit yapıda olması, ek kullanımı gibi daha nitelikli dil unsurlarının da okunabilirliği etkilediği kabul edilmektedir. Ancak bu tür nitel verilerin formüle dahil edilmesi oldukça zordur. Bu nedenle, formüller genellikle daha sade ve ölçülebilir yapılar üzerine kuruludur.

Formüller her ne kadar metnin yapısal özelliklerini esas alsa da metnin anlaşılabilirliği yalnızca nicel ölçütlerle belirlenemez. Goldbort (2001), bir metnin okunabilirliğinin yanı sıra içeriğinin de açık, tutarlı ve hedef kitleye uygun olmasının önemine dikkat çeker. Klare (1968) ise, okuyucunun motivasyonu, ilgisi ve yeterliliğinin de performansı etkileyen değişkenler olduğunu belirtir. Bu çerçevede, okunabilirlik analizleri hem nicel formüllerle hem de nitel değerlendirmelerle birlikte ele alınmalıdır.

Sonuç olarak, Türkçe için geliştirilen okunabilirlik formülleri, dil eğitimi başta olmak üzere birçok alanda metinleri daha etkili ve anlaşılır kılmak için önemli araçlardır. Bu formüller, metinlerin hedef kitleye uygunluk düzeyini belirlemede kullanılabilir; ancak, tek başına yeterli değildir. Nitel unsurların da hesaba katılmasıyla daha kapsamlı ve isabetli değerlendirmeler yapılması mümkündür.

Önceki Literatür ve Araştırmaya Genel Yaklaşım

Öncelikle ifade etmek gerekir ki araştırma konusuna ilişkin yabancı literatür oldukça sınırlıdır. Yerli literatürde ise konuyu bu yönüyle ele alan çalışmalara hiç rastlanılmamış daha önce de ifade edildiği gibi yerli literatürde muhasebe standartlarına ilişkin çeşitli grupların (öğrenciler, meslek mensupları akademisyenler vs.) bakış açıları ve görüşlerine yer verilmiştir (Bekçi, 2007; Özkan

& Özşahin, 2013; Hatunoğlu vd., 2013). Yabancı literatürdeki ilgili çalışmaların çoğu ise muhasebe standartlarının dilsel karmaşıklığını incelemek amacıyla, okunabilirlik puanları gibi dilin karmaşıklığını nicel olarak ölçen yöntemlerden yararlanmıştır. Örneğin, Richards & van Staden (2015), Yeni Zelanda'da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (IFRS) benimsenmesinin ardından finansal tablo dipnotlarının okunabilirliğinde yaşanan düşüşü ortaya koymaktadır. Ayrıca söz konusu önceki çalışmalarda, yalnızca sınırlı sayıda muhasebe standardı ölçüme tabi tutulmuştur (Adelberg, 1982; Stevens vd., 1983; Shaffer vd., 1993; Stead, 1977; Farrell vd., 2010). Muhasebe standartlarının karmaşıklığını ölçmek amacıyla, Mergenthaler'in (2012) geliştirdiği kural tabanlı süreklilik (RBC) puanı bir gösterge olarak kullanan çalışmalar da olmuştur (Donelson vd., 2016). Muhasebe standartlarının anlaşılırlığına yönelik nitel bir yaklaşım benimseyen yabancı literatürde oldukça sınırlı sayıda çalışma bulunurken, yerli literatürde ise herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Yabancı literatürde Howieson ve arkadaşları (2024) Flesch Okunabilirlik Skorunu kullanarak Avustralya muhasebe standartlarının okunabilirliğini incelemiş, Avustralya muhasebe standartlarının genellikle zor ya da çok zor okunabilir metinler olduğunu ortaya koymuşlardır. Ayrıca Avustralya'daki çeşitli gruplarla (denetçiler, kamu ve özel sektör iş dünyası temsilcileri, 4 büyük denetim firması temsilcileri) muhasebe standartlarının anlaşılabilirliği üzerine görüşmeler gerçekleştirilmiş, bu görüşmelerde sözkonusu gruplar muhasebe standartlarının dil özellikleri, terim yoğunlukları gibi sebeplerle yeterince iyi anlaşılamadıklarını ifade etmişlerdir.

Bu sınırlı literatür ışığında ifade etmek gerekirse Türkiye'deki muhasebe standartları ile finansal raporlama standartlarının metin okunabilirliği üzerinden anlaşılıp anlaşılmadığını araştırma gereği doğduğunu ifade etmek gerekir. Ayrıca Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yayınlanmış olan 25 adet muhasebe standardının, 17 adet finansal raporlama standardının ayrıca 1 adet finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevenin araştırmaya dahil edilerek toplam 43 adet standardın okunabilirlik analizi üzerinden anlaşılıp anlaşılmadığı belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırma

Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Bu araştırmanın amacı, Ateşman (1997) okunabilirlik skorunu kullanarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) okunabilirlik düzeylerinin belirlenmesi ve standartların metin düzeyinde anlaşılabilirliğinin irdelenmesidir. Araştırma kapsamında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yayınlanmış olan 25 adet muhasebe standardının, 17 adet finansal raporlama standardının ayrıca 1 adet finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve olmak üzere toplam 43 adet standardın okunabilirlik skorlarının hesaplanması gerçekleştirilecektir. Araştırmada Ateşman (1997) Okunabilirlik Skorunun tercih edilme nedeni akademik metinlerde daha sıklıkla tercih edilmesi, Türkçe metinlere uyarlanan ilk yöntem olması ve literatürde sıklıkla kullanıyor olmasıdır.

Araştırma kapsamında ilgili standartların okunabilirlik skorlarının yanı sıra bazı istatistiksel hesaplamalara da yer verilmiş olup bu istatistiksel hesaplamaların yorumlamaları da bu kapsamda gerçekleştirilmiştir.

Araştırma Bulguları ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmada öncelikle TMS'lerin Ateşman (1997) Okunabilirlik Skorları hesaplanmış ve Tablo 2'de bu skorlar sunulmuştur. Tablo oluşturulurken okunabilirlik skorları bazlı sıralama gerçekleştirilmiş, standartlar en zor okunabilirlik puanından başlanarak sıralanmıştır.

Tablo 2. TMS'lerin Ateşman okunabilirlik skorları

Table 2. *Readability scores of TMSs*

Standart Adı	Sözcük Sayısı	Karakter Sayısı	Cümle Sayısı	Ortalama Sözcük	Ortalama Cümle	Ateşman Skoru	Düzey
TMS 39	14.347	115.611	686	2,85	20,9	29,8	Çok Zor
TMS 33	7.519	58.399	359	2,76	20,9	33,4	Zor
TMS 28	4.857	38.632	243	2,80	20,0	34,1	Zor
TMS 40	6.593	53.262	377	2,89	17,5	37,0	Zor
TMS 32	13.712	106.565	705	2,76	19,4	37,3	Zor
TMS 26	2.699	22.619	178	3,01	15,2	38,2	Zor
TMS 7	4.504	37.344	288	2,97	15,6	38,8	Zor
TMS 36	14.027	112.432	813	2,85	17,3	39,2	Zor
TMS 8	4.248	34.741	267	2,93	15,9	39,6	Zor
TMS 10	1.724	14.328	114	2,97	15,1	40,1	Zor
TMS 34	4.420	34.945	257	2,80	17,2	41,4	Zor
TMS 27	2.051	16.367	125	2,85	16,4	41,5	Zor
TMS 38	10.149	81.401	626	2,85	16,2	42,0	Zor
TMS 37	5.733	47.404	385	2,93	14,9	42,2	Zor
TMS 21	6.744	53.860	418	2,85	16,1	42,3	Zor
TMS 23	1.636	13.810	120	3,01	13,6	42,4	Zor
TMS 19	14.648	119.627	994	2,93	14,7	42,7	Zor
TMS 29	1.970	15.712	124	2,85	15,9	42,8	Zor
TMS 12	13.074	104.868	826	2,85	15,8	43,1	Zor
TMS 1	12.365	99.844	826	2,89	15,0	43,6	Zor
TMS 20	2.042	16.864	147	2,93	13,9	44,8	Zor
TMS 2	2.527	20.290	172	2,85	14,7	46,0	Zor

Tablo 2 (Devamı)
Table 2 *(Continued)*

Standart Adı	Sözcük Sayısı	Karakter Sayısı	Cümle Sayısı	Ortalama Sözcük	Ortalama Cümle	Ateşman Skoru	Düzey
TMS 16	6.153	49.516	427	2,85	14,4	46,7	Zor
TMS 24	2.494	19.568	180	2,76	13,9	51,7	Orta
TMS 41	3.138	25.039	258	2,85	12,2	52,5	Orta

Tablo 2 incelendiğinde muhasebe standartları arasında metin düzeyinde en zor okunabilirlik skoruna sahip olan standardın "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" olduğu, en kolay okunabilen standardın ise "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" olduğu ifade edilebilir. TMS'ler arasında 1 standardın çok zor, 2 standardın orta düzeyde, geriye kalan tüm standartların ise zor düzeyde okunabildiği görülmektedir. Bu sonuçlar TMS'lerin okuyanlar tarafından güçlükle anlaşılabileceğini ortaya koyan nicel veriler olarak değerlendirilebilir. Yine Tablo 2'den görülebileceği üzere en kolay okunabilen ilk 5 standardın TMS 41, TMS 24, TMS 16 ve TMS 2 olduğu; en zor okunan ilk 5 standardın ise TMS 39, TMS 33, TMS 28, TMS 40 ve TMS 32 olduğu belirlenmiştir.

TMS'lere ilişkin sonuçların ardından TFRS'lere ilişkin Ateşman (1997) Okunabilirlik skorları ise Tablo 3'te sunulmuştur. Araştırmada Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de TFRS'ler grubuna dahil edilerek sonuçlar bu şekilde sunulmuştur. Tablo 3'te TFRS'lere ilişkin okunabilirlik skorları görülmektedir.

Tablo 3. TFRS'lerin Ateşman okunabilirlik skorları
Table 3. *Ateşman readability scores for TFRS*

Standart Adı	Sözcük Sayısı	Karakter Sayısı	Cümle Sayısı	Ortalama Sözcük	Ortalama Cümle	Ateşman Skoru	Düzey
TFRS 14	5.350	44.139	260	2,93	20,6	27,3	Çok Zor
TFRS 2	13.400	107.658	652	2,85	20,6	30,6	Zor
TFRS 15	17.547	142.443	961	2,89	18,3	35,0	Zor
TFRS 3	15.845	129.456	870	2,89	18,2	35,2	Zor
TFRS 5	4.820	38.268	247	2,80	19,5	35,4	Zor
TFRS 10	17.976	146.922	1.038	2,93	17,3	36,0	Zor
TFRS 8	3.307	26.782	186	2,89	17,8	36,3	Zor
TFRS 16	13.386	109.581	794	2,93	16,9	37,0	Zor
TFRS 6	1.436	12.262	98	3,05	14,7	37,9	Zor
TFRS 13	14.670	116.114	796	2,80	18,4	38,3	Zor
TFRS 17	34.663	285.842	2.120	2,93	16,4	38,3	Zor
TFRS 11	6.418	53.336	436	2,97	14,7	41,1	Zor
TFRS 4	11.743	95.125	738	2,89	15,9	41,2	Zor
TFRS 12	5.745	47.081	386	2,93	14,9	42,2	Zor
TFRS 7	17.272	139.376	1.086	2,85	15,9	42,8	Zor
TFRS 1	11.623	92.642	716	2,80	16,2	44,1	Zor
TFRS 9	61.708	496.738	4.271	2,85	14,4	46,7	Zor
FRKÇ	22.789	185.848	1.675	2,89	13,6	47,2	Zor

Tablo 3 incelendiğinde TMS'lerin aksine TFRS'lerin okunabilirlik skorlarının çok zor ve zor olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. Finansal raporlama standartları arasında metin düzeyinde en zor okunabilirlik skoruna sahip olan standardın "TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları" olduğu, en kolay okunabilen standardın ise "Finansal Raporlama İlişkin Kavramsal Çerçeve" olduğu görülmektedir. Tablo 3'ten yapılabilecek bir başka çıkarım ise en zor okunan ilk 5 standardın, TFRS 14, TFRS 2, TFRS 15, TFRS 3 ve TFRS 5 olduğu; en kolay okunabilen ilk 5 standardın ise Kavramsal Çerçeve, TFRS 9, TFRS 1, TFRS 7 ve TFRS 12 olduğudur. Benzer şekilde finansal raporlama standartlarının da ilgili kesim okuyucuları tarafından kolaylıkla anlaşılamayacak metinler olduğu ifade edilebilir. Bu yorumlamaların yanı sıra Tablo 2 ve Tablo 3'teki sonuçlara dikkat edilecek olursa; TFRS'ler içinde 17 standardın zor, 1 standardın çok zor olarak sınıflandırıldığı, TMS'ler içinde ise 22 standardın zor, 2 standardın orta düzey, 1 standardın ise çok zor olarak sınıflandırıldığı tespit edilmiştir.

Muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ilişkin Ateşman (1997) Okunabilirlik Skorlarının hesaplanmasının ardından genel olarak bir bakış açısı sağlanabilmesi için okunabilirlik skorlarına ilişkin tanımlayıcı istatistiklere Tablo 4'te yer verilmiştir:

Tablo 4. Okunabilirlik skorlarına ilişkin tanımlayıcı istatistikler
Table 4. *Descriptive statistics for readability scores*

Grup	Sayı	Ort.	S. Sapma	Min.	25%	50%	75%	Max.
TFRS	18	38.48	5.17	27.3	35.55	38.1	41.95	47.2
TMS	25	41.33	5.08	29.8	38.8	42.0	43.1	52.5

Tablo 4 incelendiğinde TFRS'lerin ortalama okunabilirlik skoru (38,48) açısından zor düzeyde olduğu, TMS'lerin ise kısmen daha yüksek bir ortalama (41,33) skora sahip olsa da zor düzeyde sınıflandırıldığı görülmektedir. Ayrıca TFRS'ler içinde metin okunabilirliği açısından en zor standardın 27,3

okunabilirlik skoruna sahip olduğu yine TMS'ler içinde benzer şekilde en zor standardın 29,8 okunabilirlik skoruna sahip olduğu ifade edilebilir.

Tablo 5'te ise TMS'ler ile TFRS'lerin okunabilirlikleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını ölçmek üzere yapılan bağımsız örneklem t testi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 5. Okunabilirlik skorlarına ilişkin bağımsız örneklem t testi

Table 5. *Independent samples t-test for readability scores*

Grup 1 (Ort.)	Grup 2 (Ort.)	t istatistiği	p değeri	Anlamlılık (0.10)
TMS (41,33)	TFRS (38,48)	1.796	0.080	Evet

Tablo 5 incelendiğinde TMS ve TFRS'ler arasındaki okunabilirlik skorları arasında %10 düzeyinde anlamlı bir farklılık olduğu, dolayısıyla TMS'lerin TFRS'lere göre daha kolay okunabildiğini ifade etmek mümkündür. Ancak anlamlılık değeri açısında bu farklılık zayıf bir farklılık olarak değerlendirilebilir.

Sonuç ve Öneriler

Yabancı literatürde konuyla ilgili yapılan kapsamlı sayılabilecek bir çalışmada bir muhasebe standardını doğru bir şekilde anlayabilmenin dört bağlamından bahsedilmiştir. Bunlar; belirli bir durumda hangi muhasebe standardının uygulanacağını bilmek, belirli bir duruma ilişkin hangi muhasebe standardının uygulanacağını anladıktan sonra bu standardın hangi bölüm veya bölümlerin uygulanacağını bilmek, belirli bir duruma ilişkin hangi bölüm veya bölümlerin uygulanacağını belirledikten sonra bu kısımlarda geçen muhasebe işleminin nasıl uygulanacağını bilmek, son olarak uygulanan muhasebe işleminin mantığını anlamak (Howieson vd., 2024: 1095). Bu dört bağlamın üçüncüsü bir standardı anlamada okuyucuları en zorlayacak bağlam olarak değerlendirilmiştir.

Yukarıdaki dört bağlama ilişkin çeşitli örnekler vermek mümkündür. Örneğin kiralama işlemlerine ilişkin TFRS 9 Finansal Araçlar standardındaki ilgili hükümler mi yoksa TFRS 16 Kiramalar standardındaki hükümler mi uygulanacaktır. Bu örnek belirli bir durumda hangi muhasebe standardının uygulanacağını bilmeye güzel bir açıklamadır. Ya da ilgili standart belirlendikten sonra bazen muhasebeciler için o standart içerisinde ilgili bölümü bulmak oldukça zorlayıcı olabilir. Bu durumda muhasebeciler daha önceden başkalarının aynı duruma ilişkin o standarttaki hangi bölümü uyguladıklarını izlemek gibi yollara başvurabilirler. Bu durum ikinci bağlama güzel bir açıklama getirmektedir. Bir başka durum muhasebe standartlarının uygulanmasını yani ilgili muhasebe işlemini anlayabilmek için verilen örneklerdir. Bu örnekler bazı uygulayıcılar için oldukça basit gelmektedir. Yani bu örnekler olmadan da muhasebeciler bu işlemleri çok rahat bir şekilde tahmin edebilir. Ancak işletmelere ilişkin ticari hayattaki işlemler bazen bu örneklerle açıklanamayacak kadar karmaşık olabilmekte uygun muhasebe işlemi için zorlayıcı durumlarla karşı karşıya kanılabilmektedir. Hatta işletmelerin yargısal süreçlerle karşı karşıya kaldığı durumlar için çoğu zaman standartlarda bu duruma ilişkin örnekler bulunmamaktadır (Howieson vd., 2024).

Son bağlama ilişkin de bir örnek vermek gerekir. Örneğin; bir şirketin kira ödemesi TÜFE gibi bir endekse bağlıysa, bütçeleme yaparken genellikle ileriye dönük tahminler (örneğin Merkez Bankası'nın tahmin eğrileri) kullanılır. Ancak muhasebe standartları bu tahminleri değil, yalnızca raporlama tarihi itibariyle bilinen endeks değerlerini esas alır. Çünkü standart belirleyiciler, subjektif tahminlerin karşılaştırılabilirliği azaltacağını ve kaynak kullanımını artıracağını bilerek bu tercihi yapmıştır. Üst düzey yöneticiler "Zaten o endeks değerine göre ödeme yapmayacağız, neden tahminleri kullanmıyoruz?" gibi bir yaklaşım içinde olabilir. İşte bu durumda uygulanan muhasebe işleminin mantığını anlatmak bir ölçü güç olabilir.

Yukarıda yapılan açıklamalar genel olarak değerlendirildiğinde muhasebe ve finansal raporlama standartlarının anlaşılabilmesinde birtakım sorunlar olduğu görülmektedir. Standartlardaki artan karmaşıklığın, giderek daha karmaşık hale gelen iş ortamını yansıttığı kabul edilmekle birlikte, bu standartların genellikle kullanıcı dostu olmadığı bundan önceki literatürde ortaya konulmuştur (Donelson vd., 2016). Hemen her ülkede muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ilişkin sıklıkla yapılan güncellemeler, ilave açıklamalar ve yorumlar standartları giderek daha uzun belgeler haline getiriyor ve bu belgeler üzerinde gezinmek, kısaca onları anlamak zorlaşıyor. Standartlar çoğu kez teknik yeterlilik düzeyi yüksek olan bir kitleye hitap ettiği için ilgili standardı okuyup anlayabilmek, bizzat sektör içerisinde (örneğin sigorta sektörü gibi) özel bir uzmanlık gerektirebiliyor. Tüm bu durumlar özellikle uygulama sürecinde mantıksız sonuçlar ortaya çıktığında, zaman ve kaynak yetersizliği nedeniyle standartların ekonomik gerçeklikten giderek uzaklaştığını düşünenler açısından hayal kırıklığı yaratabilir. Sınırlı kaynaklara sahip olan ve muhasebe standartlarını doğrudan uygulama pratiğinde yer alanlar arasında, standartların yazım dili ve yapısal biçimi açısından daha yalın ve sade bir anlatım gereksinimi olduğu gayet açıktır.

Bir metni anlayabilmenin ilk yolu onu doğru okumak, kısaca okunabilirlik kalitesi olarak değerlendirilebilir. Anlama sürecinin, temelinde bilişsel bir faaliyet olan okuma ile başladığını unutmamak gerekir. Bir metnin okunabilirliğinin yanı sıra içeriğinin de açık, tutarlı ve hedef kitleye uygun olması ayrıca okuyucunun motivasyonu, ilgisi ve yeterliliğinin de önemli olduğu ifade edilebilir. Ancak sözkonusu faktörlerin de yine okunabilirlikle yakından ilgili olduğu ifade edilebilir. Bu çalışmada Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının (25 TMS, 17 TFRS, 1 Kavramsal Çerçeve) Ateşman (1997) Okunabilirlik Skoruna göre okunabilirlik düzeyleri incelenmiş, ilgili standartların çok zor, zor ve orta düzeyde okunabilir oldukları belirlenmiştir. Bu durum ilgili standartların hedef kitle okuyucuları tarafından kolaylıkla okunamayacak düzeyde olduğunu ve bu durumun anlaşılabilirliği etkileyebileceği ifade edilebilir. Bu sonuç önceki literatürle tutarlıdır (Richards & van Staden, 2015; Donelson vd., 2016; Howieson vd., 2024). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına ilişkin okunabilirlik skorunu etkileyen bazı özel hususlardan da bahsedilebilir. Bunlar; çeviri kaynaklı problemler, Türk işletmelerine özgü örnekler geliştirmek, Türkiye'de kullanışlı olmayan olay ve durumların uyumlu hale getirilmesi gibi hususlar standartları orijinal halinden daha uzun ve karmaşık bir hale getirmiş olabilir.

Bu araştırma sonuçlarından yola çıkılarak bu zorluklara ilişkin bazı çözüm önerilerinin de getirilmesi mümkündür. PDF formatında sunulan standartların oldukça hantal ve uzun metinler olduğu bu durumun okunabilirlik ve anlaşılabilirliği etkilediği düşünüldüğünde standartların bölümler halinde gelen dijital versiyonlarının (PDF metinlerin web tabanlı parçalar halinde sunulan şekli gibi) geliştirilmesi oldukça pratik bir uygulama sayılabilir. Standartlardaki basit örneklemeler yerine daha ayrı bir şekilde (dijital versiyon da olabilir) ayrıntılı ve gerçek ticari hayata uygun örneklemeler sunulabilir. Bunun için uygulayıcılardan bizzat yardım da alınabilir. Standartlarda akış şemaları, görseller ve şablonların kullanımı hem okuyucular için göz dinlendirme hem de anlama için son derece yararlı bir yol olarak değerlendirilebilir. Son olarak standart belirleme ve yazma sürecine daha fazla paydaşın katılımı ve bu sürecin yeniden tasarlanması standartların anlaşılmasında etkili bir yol olarak değerlendirilebilir.

Bu çalışma Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları bağlamındaki 25 adet TMS, 17 adet TFRS ve 1 adet Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin okunabilirlik değerlendirmesi yaptığı için çalışma sonuçları da bu çerçevede değerlendirilmelidir. Başka ülkelerin standartları ya da uluslararası alanda yapılabilecek benzer çalışmalarda farklı sonuçlar alınabilir. Gelecekteki araştırmalar okunabilirliğe ilişkin farklı nicel değerlendirmeler, uzman görüşleri, anketler gibi farklı değerlendirme yöntemlerini benimseyebilir.

Kaynakça

Adelberg, A.H. (1982). An empirical evaluation of the communication of authoritative pronouncements in accounting. *Accounting and Finance,* 22(2), 75–94. https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1982.tb00037.x

Association of Chartered Certified Accountants. (2009, 14th March). *Complexity in financial reporting.* https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial reporting/tech-ms-com.pdf

Ateşman, E. (1997). Türkçe'de okunabilirliğin ölçülmesi. *A.Ü. Tömer Dil Dergisi,* 58, 171-174.

Australian Institute of Company Directors. (2004, 1st April). *It's not what you say accounting.* http://www.companydirectors.com.au/director-resource-centre/publications/company-director-magazine/2000-to-2009-back-editions/2004/october/its-not-what-you-say-accounting

Bekçi, İ. (2007). Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye muhasebe mtandartları hakkındaki görüşlerinin değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış,* (*22*), 27-40.

Chall, J.S. (1988). The beginning years. In Readability: Its Past, Present, and Future, Editor. B. L. Zakaluk and S. J. Samuels. Newark, DE: International Reading Association.

Çetinkaya, G. & Uzun, L. (2018). *Türkçe ders kitaplarındaki metinlerin okunabilirlik özellikleri,* Ankara: Pegem Akademi Yayıncılık.

Donelson, D.C., McInnis, J. & Mergenthaler, R.D. (2016). Explaining rules- based characteristics in U.S. GAAP: theories and evidence. *Journal of Accounting Research,* 54(3), 827–861. https://doi.org/10.1111/1475-679X.12112

Farrell, B., Farrell, H. & Wells, P. (2010). The rocket science: reading financial accounting standards. *Irish Accounting Review,* 17(2), 41– 63. https://doi.org/10.52399/001c.27007

Fry, E. (2002). Readability versus leveling. *The reading teacher,* 56(3), 286-291.

Goldbort, R. (2001). Readable writing by scientists and researchers, *Journal of Environmental Healthy,* 63(8), 40-42.

Greenspan, J.W. & Hartwell, C.L. (2009). Are FASB statements becoming more understandable? *The CPA Journal,* 79(2), 34–38.

Haswell, S. (2006). Over- complexity in accounting standards and the emerging duopoly of US GAAP and IFRS. *Australian Accounting Review,* 16(2), 49– 59. https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2006.tb00359.x

Hatunoğlu, Z., Uçaktürk, M., & Kıllı, M. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın bilinirlik düzeyi üzerine Kahramanmaraş'ta bir alan çalışması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 6(1), 51-62.

Howieson, B., Loftus, J. & Schührer, S. (2024). Are accounting standards understandable? *Accounting & Finance,* 64, 1083–1109. https://doi.org/10.1111/acfi.13173

International Auditing and Assurance Standards Board. (2022, 24th May). *Complexity, understandability, scalability, propor tionality (CUSP).* https://www.iaasb.org/consultations-projects/complexity-understandability-scalability-proportionality-cusp

Jones, M. & Smith, M. (2014). Traditional and alternative methods of measuring the understandability of accounting narratives. *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 27(1), 183– 208. https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1314

Klare, G.R. (1968). The role of word frequency in readability. *Elementary English,* 45, 12-22.

Mergenthaler, R.D. (2012). *Principles-based versus rules-based standards and accounting irregularities.* Working Paper. Iowa City: University of Iowa.

Murphy, M.L. (2015). Will simpler also be better? *Journal of Accountancy,* 219(4), 30– 34.

Özkan, A., & Özşahin, F. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kobi finansal raporlama standartları hakkındaki görüşlerinin tespitine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış,* (37), 47-68.

Richards, G. & van Staden, C. (2015). The readability impact of international financial reporting standards. *Pacific Accounting Review,* 27(3), 282– 303. https://doi.org/10.1108/PAR-08-2013-0086

Saha, A., Morris, R.D. & Kang, H. (2019). Disclosure overload? An empirical analysis of international financial reporting standards disclosure requirements. *Abacus,* 55(1), 205– 236. https://doi.org/10.1111/abac.12148

Shaffer, R.J., Stevens, K.T. & Stevens, W.P. (1993). Assessing the readability of government accounting standards: the cloze procedure. *Journal of Technical Writing and Communication,* 23(3), 259– 267. https://doi.org/10.2190/4FM2-8GBW-KH0Y-N25T

Smith, M. & Taffler, R. (1992). Readability and understandability: different measures of the textual

complexity of accounting narrative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), 84– 98. https://doi.org/10.1108/09513579210019549

Stead, B.A. (1977). Content analysis and readability formulas as applied to the accounting principles board 'Opinions'. *Journal of Business Communication*, 14(3), 23– 24. https://doi.org/10.1177/002194367701400303

Stevens, W.P., Stevens, K.C. & Raabe, W., Jr. (1983). Communication in accounting: readability of FASB statements. *Review of Business and Economic Research*, 19(1), 110–118.

Tadros, E. (2019a, 7th November). *Accounting standards now too complex: CFOs. The Australian Financial Review.* https://www.afr.com/companies/professional-services/accounting-standards-now-too-complex-cfos-20191107-p538eb

Tadros, E. (2019b, 12nd December). *Accounting standards now 'outrageously complex'. The Australian Financial Review.* https://www.afr.com/companies/professional-services/accounting-standards-now-ourtrageously-complex-20191208-p53hyc

Temur, T. (2003). Okunabilirlik (Readability) kavramı. *Türklük Bilimi Araştırmaları,* 13, 169-172.

Trott, E.W. (2015, 22nd January). *The struggle to simplify accounting. CFO.* https://www.cfo.com/gaap-ifrs/2015/01/struggle-simplify-accounting/