



**İSKENDERUN TEKNİK**  
ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**YÜKSEK  
LİSANS  
TEZİ**

**KİLİT DENETİM KONULARININ  
FARKLI OKUNABİLİRLİK  
ENDEKSLERİ İLE İNCELENMESİ:  
BORSA İSTANBUL'DA  
BİR UYGULAMA**

**Esen Deniz KAFADAR**

**EKONOMİ VE FİNANS  
ANABİLİM DALI**

**OCAK 2025**





**KİLİT DENETİM KONULARININ FARKLI OKUNABİLİRLİK  
ENDEKSLERİ İLE İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR  
UYGULAMA**

**Esen Deniz KAFADAR**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
EKONOMİ VE FİNANS ANA BİLİM DALI**

**İSKENDERUN TEKNİK ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**OCAK 2025**

Esen Deniz KAFADAR tarafından hazırlanan “KİLİT DENETİM KONULARININ FARKLI OKUNABİLİRLİK ENDEKSLERİ İLE İNCELENMESİ: BORSA İSTANDUL’DA BİR UYGULAMA” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile İskenderun Teknik Üniversitesi Ekonomi ve Finans Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

**Danışman:** Dr. Öğr. Üyesi İsa KILIÇ  
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, İskenderun Teknik Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

**Başkan:** Dr. Öğr. Üyesi Servet ÖNAL  
Muhasebe ve Finans, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

**Üye:** Dr. Öğr. Üyesi Özlem DOĞAN  
Denizcilik İşletmeleri Yönetimi, İskenderun Teknik Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum.

Tez Savunma Tarihi: 30/01/2025

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

.....  
Doç. Dr. Abdullah ÖZKAN  
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

## ETİK BEYAN

İskenderun Teknik Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Yükseköğretim Kuruluna gönderilen kopya ile tarafından Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'ne verilen basılı ve/veya elektronik kopyaların birebir aynı olduğunu,
- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

İmza

Esen Deniz KAFADAR

...../...../.....

KİLİT DENETİM KONULARININ FARKLI OKUNABİLİRLİK ENDEKSLERİ İLE  
İNCELENMESİ: BORSA İSTANBUL'DA BİR UYGULAMA  
(Yüksek Lisans Tezi)

Esen Deniz KAFADAR

İSKENDERUN TEKNİK ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

OCAK 2025

ÖZET

Bağımsız denetim süreci, denetçiler tarafından iktisadi faaliyetler ile ilgili iddiaların doğru ve tarafsız bir şekilde değerlendirilerek denetim raporu ile tüm finansal bilgi kullanıcılarına ulaştırıldığı bir süreçten oluşmaktadır. Denetçiler denetim raporunu; yasa, kararname, yönetmelik gibi idari düzenlemelere ve hali hazırda bulunan denetim standartlarında yer alan hususlara göre hazırlarlar. Gelişmekte olan ekonomik koşullara ayak uydurmak için bağımsız denetim standartlarına yeni denetim standartları eklenir veya yayınlanan denetim standartları güncellenebilir. Bağımsız denetim standartlarının değişikliğe uğraması veya yeni denetim standartlarının yayınlanmasıyla denetim kalitesi arttırılmakta ve denetim sürecinin daha sağlıklı ilerlemesi sağlanmaktadır. Bağımsız denetimin yeni ihtiyaçlarına cevap vermek için BDS 701 kodu ile kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi başlıklı bir denetim standardı yayımlanmıştır. BDS 701'e göre bağımsız denetçi, mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konuları kilit denetim konuları adı altında bildirmektedir. Bu çalışma, bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konuları paragraflarının okunabilirlik düzeylerinin hesaplanması ve çeşitli değişkenler (denetçinin cinsiyeti, eğitim seviyesi, unvanı gibi) göz önünde bulundurularak bağımsız denetim raporlarının okunabilirlik düzeylerine etkilerinin belirlenmesini amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda Borsa İstanbul'da 2022 yılında işlem görmüş olan 562 şirkete ait veriler sektörel ayrımları yapılarak incelenmiştir. Kilit denetim konularının yer aldığı paragrafların okunabilirlik incelemesi Çetinkaya-Uzun (2010), Ateşman (1997), Flesch (1948) ve ARI (1967) okunabilirlik formülleriyle okunabilirlik hesaplamaları yapılmış ve elde edilen okunabilirlik skorları ile metinsel ifadeler rakamsal ifadelere dönüştürülmüş bu skorlara da istatistiksel testler uygulanmıştır. Yapılan analiz sonucunda; kilit denetim konuları paragraflarının Türkçe endekslerde okunabilirlik seviyelerinin daha yüksek olduğu, Çetinkaya-Uzun (2010) ve ARI (1967) endeksi skorlarına göre denetçilerin cinsiyetleri ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı farklılıklar gözlemlendiği, sektör ve denetçi unvanı gibi bazı değişken faktörlerin KDK okunabilirliği üzerinde anlamlı etkiler oluşturduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Bağımsız denetim, kilit denetim konuları, okunabilirlik, okunabilirlik endeksleri

Sayfa Adedi : 72

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi İsa KILIÇ

EXAMINATION OF KEY AUDIT ISSUES WITH DIFFERENT READABILITY  
INDEXES: AN APPLICATION IN BORSA ISTANBUL  
(M. Sc. Thesis)

Esen Deniz KAFADAR

ISKENDERUN TECHNICAL UNIVERSITY  
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

January, 2025

ABSTRACT

The independent audit process consists of a process in which the claims regarding economic activities are evaluated accurately and impartially by the auditors and delivered to all financial information users through the audit report. Auditors prepare the audit report in accordance with administrative regulations such as laws, decrees, regulations and the issues included in the existing auditing standards. In order to keep pace with developing economic conditions, new audit standards may be added to the independent audit standards or published audit standards may be updated. By changing independent auditing standards or publishing new auditing standards, audit quality is increased and the auditing process progresses more smoothly. In order to respond to the new needs of independent auditing, an auditing standard titled “Communication of key audit matters in the independent auditor's report” has been published with the code BDS 701. According to BDS 701, the independent auditor reports the matters that are of most importance in her professional judgment as key audit matters. This study aims to calculate the readability levels of the key audit matters paragraphs in independent audit reports and to determine their effects on the readability levels of independent audit reports by taking into account various variables (such as the auditor's gender, education level, title). For this purpose, data belonging to 562 companies traded on Borsa Istanbul in 2022 were examined by making sectoral distinctions. Readability analysis of paragraphs containing key audit topics were performed with Çetinkaya-Uzun (2010), Ateşman (1997), Flesch (1948) and ARI (1967) readability formulas. With these readability scores, textual expressions were converted into numerical expressions and statistical tests were applied to these scores. As a result of the analysis; the readability levels of the key audit issues paragraphs are higher in Turkish indexes, According to Çetinkaya-Uzun (2010) and ARI (1967) index scores, significant differences were observed between the gender of the auditors and the readability of the CRAs. It has been determined that some variable factors such as sector and auditor title have significant effects on the readability of the CRA.

Key Words : Audit, key audit matters, readability, readability index

Page Number : 72

Supervisor : Asst. Prof. İsa KILIÇ

## TEŐEKKÜR

Bu alıőmanın hazırlanması sürecinde, bilgi ve deneyimiyle bana yol gösteren, her aşamada zveri ve fedakrlıkla destek olan, teşvik edici tavrıyla motivasyonumu artıran kıymetli hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi İsa KILIÇ'a en içten teőekkürlerimi sunarım. Onun sabrı, rehberliği ve akademik birikimi, bu tezin őekillenmesinde çok önemli bir rol oynamıőtır.

Ayrıca, bu süreçte anlayıőları ve destekleriyle her zaman yanımda olan aileme ve teşvik edici yaklaőımlarıyla beni motive eden dostlarıma gönülden teőekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

ÖZET .....	iv
ABSTRACT.....	v
ÇİZELGELERİN LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLERİN LİSTESİ .....	xi
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	xii
1.GİRİŞ .....	1
2. BAĞIMSIZ DENETİM VE KİLİT DENETİM KONULARI.....	2
2.1. Bağımsız Denetim.....	3
2.1.2. Bağımsız denetçi türleri .....	4
2.1.3. Bağımsız denetimin amacı .....	6
2.1.4. Bağımsız denetim süreci .....	7
2.1.5. Bağımsız denetim raporları.....	7
2.1.6. Bağımsız denetim görüşleri .....	9
2.1.7. Bağımsız denetim standartları ile bağımsız denetime getirilen yenilikler.....	10
2.2. Kilit Denetim Konuları .....	11
2.2.1. Kilit denetim konularının önemi .....	12
2.2.2. BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı.....	13
2.2.3. Kilit denetim konularının belirlenmesinde izlenecek usul ve esaslar .....	13
2.2.4. Kilit denetim konularının denetim raporlarında sunulması .....	14
2.2.5. Kilit denetim konularının faydaları.....	15
3. OKUNABİLİRLİK KAVRAMI VE ENDEKSLERİ .....	16
3.1. Okunabilirlik Kavramı .....	16
3.1.1. Okunabilirliğin amacı .....	17
3.1.2. Okunabilirliğe etki eden etmenler.....	18
3.2. Okunabilirlik Endeksleri .....	19
3.2.1. Ulusal endeksler.....	19
3.2.2. Uluslararası endeksler.....	21
4. LİTERATÜR .....	31
5. ARAŞTIRMA.....	36
5.1.Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Verilerin Analizi .....	36
5.2. Araştırmanın Bulguları .....	38

5.2.1. Ateşman (1997) okunabilirlik endeksi bulguları .....	39
5.2.2. Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik endeksi bulguları .....	39
5.2.3. Flesch (1948) okunabilirlik endeksi bulguları .....	40
5.2.4. ARI (1967) okunabilirlik endeksi bulguları.....	40
5.2.5. İstatistiksel analiz bulguları .....	41
5.2.6. Parametrik ve parametrik olmayan testlerin bulguları.....	43
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	64
KAYNAKLAR.....	67



## ÇİZELGELERİN LİSTESİ

<b>Çizelge</b>	<b>Sayfa</b>
Çizelge 3.1. Ateşman (1997) okunabilirlik hesaplamasında kullanılan Türkçe en zor ve en kolay metinlerin özellikleri .....	19
Çizelge 3.2. Ateşman (1997) okunabilirlik formülü değer aralıkları.....	20
Çizelge 3.3. Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik formülüne göre Türkçe metinlerin okunabilirlik ve eğitim düzeyleri.....	20
Çizelge 3.4. Bezirci-Yılmaz (2010) okunabilirlik düzeyleri ve sınıf seviyeleri .....	21
Çizelge 3.5 Dale ve Chall (1948) okunabilirlik tablosu.....	22
Çizelge 3.6. Flesch (1948) okuma kolaylığı okunabilirlik formülü.....	23
Çizelge 3.7. ARI (1967) okunabilirlik seviyeleri tablosu .....	25
Çizelge 5.1. Araştırmaya dâhil edilen işletmelerin sektörel bilgileri .....	37
Çizelge 5.2. Ateşman (1997) okunabilirlik endeksi sonuçları .....	39
Çizelge 5.3. Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik endeksi sonuçları .....	39
Çizelge 5.4. Flesch (1948) okunabilirlik endeksi sonuçları .....	40
Çizelge 5.5 ARI (1967) okunabilirlik endeksi sonuçları .....	40
Çizelge 5.6. Denetçilerin cinsiyet bilgileri.....	41
Çizelge 5.7. Denetçilerin eğitim düzeyi frekans bilgileri.....	41
Çizelge 5.8. Denetçi unvanı frekans bilgileri .....	42
Çizelge 5.9. Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin sektörel dağılımı .....	42
Çizelge 5.10. Araştırma verilerinin güvenilirlik sonuçları .....	43
Çizelge 5.11. Araştırma verilerinin normallik testi sonuçları .....	44
Çizelge 5.12. Denetçilerin cinsiyeti ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki .....	46
Çizelge 5.13. Denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki .....	48
Çizelge 5.14. Denetçilerin unvanı ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki .....	49

<b>Çizelge</b>	<b>Sayfa</b>
Çizelge 5.15. Denetçi görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki.....	50
Çizelge 5.16. Ateşman (1997) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki .....	52
Çizelge 5.17. Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki .....	53
Çizelge 5.18. Flesch (1948) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki .....	54
Çizelge 5.19. ARI (1948) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki .....	55
Çizelge 5.20. Farklı okunabilirlik endeksleri ile bağımsız değişkenle arasındaki ilişkiler, Pearson (1896) Korelasyon Matrisi .....	56
Çizelge 5.21. Bağımsız değişkenler ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki matrisi .....	60
Çizelge 5.22. Geliştirilen modelin özeti.....	61
Çizelge 5.23. Anova (1925) sonuçları .....	61
Çizelge 5.24. Regresyon katsayıları.....	62

**ŞEKİLLERİN LİSTESİ**

<b>Şekil</b>	<b>Sayfa</b>
Şekil 3.1. Fry (1968) okunabilirlik grafiği.....	26
Şekil 3.2. Raygor (1977) okunabilirlik grafiği.....	28



## SİMGELER VE KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış simgeler ve kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

### Kısaltmalar

### Açıklamalar

<b>ANOVA</b>	Analysis of Variance
<b>ARI</b>	Automated Readability Index
<b>BDS</b>	Bağımsız Denetim Standartları
<b>BIST</b>	Borsa İstanbul
<b>CPA</b>	Certified Public Accountant
<b>FRES</b>	Flesch Readind Ease Score
<b>FTSE</b>	Financial Times Stock Exchange
<b>GAAP</b>	Generally Accepted Accounting Principles
<b>ISA</b>	International Standards on Auditing
<b>KAM</b>	Key Audit Matters
<b>KDK</b>	Kilit Denetim Konuları
<b>KGK</b>	Kamu Gözetim Kurumu
<b>NRI</b>	Navy Readability Index
<b>RG</b>	Resmî Gazete
<b>SIG</b>	Significance
<b>SMOG</b>	Simple Measure og Gobbledygook
<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>STD</b>	Standart
<b>TDK</b>	Türk Dil Kurumu
<b>TDS</b>	Türkiye Denetim Standartları

## 1.GİRİŞ

Bağımsız denetim standartları, denetimin standardize edilmiş bir şekilde yürütülmesi için ulusal ve uluslararası ölçütlerle belirlenmiş denetim kuralları bütünüdür. Bu kurallar denetçileri ve denetime tabi olan şirketleri içeren geniş bir yönerge niteliğindedir. Türkiye’de Bağımsız Denetim Standartları KGK tarafından çıkarılır ve denetim standartlarında yürütülen denetim süreçleri sonunda hazırlanan denetim raporlarının şekil şartlarını, bölümlerini, nasıl ve hangi biçimde sunulması gerektiğini belirtirler. Denetçiler bu kurallar çerçevesinde incelemiş oldukları işletmelerin finansal çıktılarını ve ilgili denetim belgelerini denetimin amacına uygun olacak şekilde analiz eder ve nihayetinde bir denetim görüşü ile beyan ederler. Bu denetim görüşü tarafsız ve denetim standartlarının çizmiş olduğu çerçevede hazırlanır. Denetimin bir sonucu olan denetim raporunun ilgilileri tarafından daha iyi anlaşılması, denetimi yapılan şirketin finansal analizine dair bir bakış açısı kazandırılması açısından bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasına yönelik yeni bir denetim standardı düzenlenmiş ve yayımlanmıştır. BDS 701 ile *Kilit Denetim Konuları* olarak denetim sürecine eklenen bu uygulama denetçinin firma ile ilgili önemli gördüğü alanlara işaret eden konuların ayrı bir paragrafta belirtilmesini düzenlemektedir. İlgili paragraf için tüm yetki ve kriterler bağımsız denetçiye bırakılmış olup ilgili kilit denetim konusunun denetçinin muhakeme yeteneğine göre belirlenmesi istenilmiştir. Bu alanlar denetçinin finansal bilgileri muhakeme süreci sonucunda inisiyatif kullanarak belirlediği alanlar olmakla birlikte, standartlarda kilit denetim konularına herhangi bir sınır konmamıştır.

Muhasebe dilinin ağırlığı, teknik alan bilgisi, finansal analizde kullanılan teknik kavramlar ve sektörel özelliklere herkesin hâkim olamayacağı gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, kilit denetim konuları finansal bilgi kullanıcılarına genelden özele yönlendiren bir yaklaşım sağlamaktadır. Böylece denetim kalitesini arttıran bir unsur olması amaçlanmaktadır. Bu durumda kilit denetim konularının okuyucular tarafından ne derece okunabilir olduğu önem arz etmektedir. Çalışmada bağımsız denetim raporlarında sunulan kilit denetim konusu paragraflarının okunabilirlik düzeyinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM VE KİLİT DENETİM KONULARI

Denetim, bir işin veya sürecin doğru şekilde yapılıp yapılmadığını inceleme ve kontrol etme faaliyetidir (TDK, 2025). Denetim, bir kurumun gerçekleştirdiği faaliyetlerin ve işlemlerin, önceden belirlenen amaçlara ve standartlara uygun olup olmadığını anlamak amacıyla yapılan bir inceleme sürecidir. Bu sürecin sonunda, elde edilen bulgulara dayanarak denetim raporu hazırlanır (Bozkurt, 2013).

Literatürde denetim kavramının birçok farklı şekilde tanımlandığı görülmektedir. Genel anlamıyla denetim, bir sistem çerçevesinde aşamalı olarak yürütülen, birbirini izleyen inceleme ve araştırma sürecidir. Denetim faaliyeti, tarafsız bir biçimde toplanan verilerin analiz edilmesi ve bu analiz sonuçlarına göre rapor oluşturulması ile tamamlanır. Denetim ile ilişkili diğer kavramlar arasında kontrol ve teftiş de yer alır. Denetimin temel özellikleri arasında, sürecin belirli kriterlere dayalı olması, tarafsız veri toplama ve değerlendirme süreci içermesi bulunmaktadır (Başpınar, 2005). Denetim ve muhasebe alanında pek çok kavram birbiriyle bağlantılıdır. "Kontrol" kavramı da bu kavramlardan biridir. İngilizce konuşulan ülkelerde muhasebe müdürü için "Controller" terimi kullanılır, bu nedenle İngilizce de kontrol kelimesi muhasebeyle ilişkilendirilmektedir. Bu bağlamda denetim ve kontrol kavramları zaman zaman birbirinin yerine kullanılabilir ve muhasebe denetimi anlamına da gelebilir (Yakar, 2015).

1900'lü yıllara gelene kadar mevcut belgelerin tümünün taranmasına yönelik anlayışı içeren 'Belge Denetim Yaklaşımı', 1900-1930 arası finansal tabloların bir bütün halinde değerlendirilmesi yönteminin kullanıldığı 'Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı', 1930'lu yıllardan günümüze kadar iç kontrol yapısının incelenmesini esas alan 'Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı', günümüzde ise denetim ve bilgi teknolojisi alanındaki gelişmelerle birlikte 'Yönetim Denetimi Yaklaşımı' kullanılmaktadır. Denetim olgusunun tarihsel gelişimi süreci denetim yaklaşımlarında, bağımsız denetim ile ilgilenen taraflarda değişiklikler ile devam ederek günümüze gelmiştir. İlk dönemlerde denetimin ilgili tarafı işletme sahipleri olurken, zaman içinde borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcıları gibi sayı artışıyla ilgili taraflar çeşitlenmişti (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017).

## 2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının ulusal ve uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilen bir karşılaştırma işlemidir.

Bu süreç, bağımsız ve yeterli mesleki deneyime sahip denetçiler tarafından yürütülmekte olup, denetim standartlarına uygun şekilde kanıt toplama, inceleme ve raporlama aşamalarını içermektedir. Bağımsız denetimin temel amacı, finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanarak, ilgili tarafların karar verme süreçlerinde güvenilir bilgiye erişimini temin etmektir. Denetim, genellikle işletmenin mali yılına denk gelen bir dönem içinde yapılmakta ve bu süreçte mali tabloların önceden belirlenen muhasebe standartları ile uyumlu olup olmadığı değerlendirilmektedir. Denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri doğrultusunda hareket etmesi, denetim sürecinin güvenilirliği açısından kritik öneme sahiptir. Denetçiler, kanıt toplama aşamasında çeşitli teknikler kullanarak mali verilerin doğruluğunu destekleyen deliller toplar ve bu delilleri objektif bir şekilde değerlendirir. Denetim sürecinin nihai aşaması ise elde edilen bulguların raporlanmasıdır. Denetçi, raporunda işletmenin finansal tablolarının doğruluğu konusunda olumlu, olumsuz, çekimser ya da sınırlı bir görüş belirtebilir. Bağımsız denetim, özellikle kamuya açık işletmelerin mali durumunu yatırımcılar, kredi sağlayıcılar ve düzenleyici otoriteler gibi paydaşlar nezdinde güvenilir bir şekilde değerlendirilmesini sağlar. Böylece, işletmelerin mali tablolarının şeffaf ve doğru bir şekilde sunulması, finansal sistemin güvenilirliği açısından hayati bir rol oynamaktadır (Kandemir ve Akbulut, 2013).

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının ve mali bilgilerinin, önceden belirlenmiş muhasebe ilkeleri ve mevzuat çerçevesinde tarafsız ve bağımsız bir denetim firması veya denetçi tarafından incelenmesi sürecidir. Bu süreç, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında doğru ve güvenilir bilgi sağlama amacını taşır. Bağımsız denetim, yalnızca finansal tabloların doğruluğunu değil, aynı zamanda işletmenin iç kontrol mekanizmalarının etkinliğini de değerlendirir. Bu yönüyle, bağımsız denetim hem yatırımcıların hem de diğer paydaşların karar alma süreçlerinde güvence sağlayan önemli bir mekanizmadır. Akademik bağlamda, bağımsız denetim sürecinin en önemli unsurlarından biri tarafsızlık ilkesidir.

Denetçilerin, denetim sırasında herhangi bir çıkar çatışmasına maruz kalmadan, profesyonel etik kurallarına uygun bir şekilde hareket etmeleri gerekmektedir. Tarafsızlık ilkesine ek olarak, bağımsız denetim faaliyetleri uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına (ISA) uygun olarak yürütülmelidir. Bu standartlar, denetim sürecinin planlanması, uygulanması ve raporlanması aşamalarında denetçiye yol gösterici nitelikte olup, denetim sonucunda oluşturulan raporların güvenilirliğini artırmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde elde edilen bulgular, denetim raporu aracılığıyla kamuoyuna ve ilgili mercilere sunulmaktadır. Bu rapor, finansal tabloların doğruluğu hakkında bir görüş içerir ve denetim sürecinde belirlenen bulgulara dayalıdır. Akademik çalışmalar, bağımsız denetimin işletmeler üzerindeki etkilerini, finansal şeffaflık, hesap verebilirlik ve kurumsal yönetim açısından ele almaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetim, sadece finansal tabloların güvenilirliğini artırmakla kalmayıp, aynı zamanda şirketlerin uzun vadeli sürdürülebilirliğine de katkı sağlamaktadır (Aksoy, 2005).

### **2.1.2. Bağımsız denetçi türleri**

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının uluslararası muhasebe standartlarına ve ilgili yasal/idari düzenlemelere uygun olup olmadığının, bağımsız bir denetim kuruluşu veya bağımsız bir denetçi tarafından değerlendirilmesi sürecidir. Bu süreçte amaç, işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini ortaya koyarak, ortaklara, finansal bilgi kullanıcılarına ve kamuoyuna doğru bilgi sunmaktır. Bağımsız denetim, özellikle halka açık şirketler, finansal kurumlar ve büyük ölçekli işletmeler için zorunlu hale getirilmiştir. Bağımsız denetim raporlarında denetçinin görüşü yer alır ve bu rapor, ilgili tüm taraflar için önemli bir güvence mekanizmasıdır. Denetim faaliyeti çeşitli denetçiler tarafından yapılmaktadır (Acar ve Senal, 2011).

#### Bağımsız denetçi (External Auditor)

Bağımsız denetçiler, işletme dışından gelen ve genellikle özel denetim firmaları tarafından görevlendirilen profesyonel denetçilerdir. Bu denetçiler, işletmenin finansal tablolarını objektif bir şekilde değerlendirir ve finansal raporların doğruluğu hakkında bağımsız bir görüş sunarlar. Bağımsız denetçilerin görevleri, genel olarak yıllık denetim raporlarının hazırlanması, iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve mali tablolardaki olası hataların

tespit edilmesi gibi işlemleri kapsar. Bağımsız denetçiler, çıkar çatışmalarından uzak durmak ve tarafsızlık ilkesine bağlı kalarak denetim süreçlerini yürütmek zorundadır (Erdoğan ve Çömlekçi, 2004).

#### İç denetçi (Internal Auditor)

İç denetçiler, bir işletmenin bünyesinde çalışan ve işletme yönetimi tarafından görevlendirilen denetçilerdir. İç denetim, işletmenin risk yönetimi, iç kontrol sistemleri ve iş süreçlerinin etkinliğini değerlendirir. İç denetçiler, işletmenin iç dinamiklerine ve işleyişine daha yakından hâkim olduklarından, işletme yönetimine operasyonel iyileştirmeler ve risk azaltma stratejileri konusunda geri bildirim sağlarlar. İç denetim, bağımsız denetimden farklı olarak, işletme yönetimine direkt olarak rapor verir ve işletme içindeki süreçlerin verimliliğini artırmayı hedefler (Dursun, 2005).

#### Kamu denetçisi (Government Auditor)

Kamu denetçileri, kamu sektörü kuruluşlarının mali raporlarını ve faaliyetlerini denetlemekle görevli kamu görevlileridir. Kamu denetimi, genellikle devlet kurumları, belediyeler ve diğer kamu kuruluşlarının mali faaliyetlerinin yasa ve mevzuata uygunluğunu sağlamak amacıyla yapılır. Devlet denetçileri, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve yasalara uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir ve gerekli görülen durumlarda kamuoyunu bilgilendirir (Kardeş Selimoğlu, 1999).

#### Sermaye piyasası denetçisi (Sermaye Piyasası Kurulu - SPK Denetçisi)

SPK denetçileri, sermaye piyasasında faaliyet gösteren kuruluşların denetiminden sorumludur. Bu denetim türü, sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla yapılır. SPK denetçileri, halka açık şirketlerin mali raporlarının incelenmesi, sermaye piyasası düzenlemelerine uygunluklarının kontrol edilmesi ve piyasa güvenliğinin sağlanması gibi görevleri üstlenirler (Uyar ve Alış, 2014).

### Yeminli mali müşavir (Sworn-in Certified Public Accountant - CPA)

Yeminli mali müşavirler, özellikle büyük ölçekli işletmelerin vergi denetimleriyle ilgili bağımsız değerlendirmeler yapar. Bu denetçiler, özellikle işletmelerin vergi beyannameleri, muhasebe kayıtları ve mali tablolarını denetleyerek vergisel sorumlulukların yasalara uygun olup olmadığını kontrol ederler (Erdoğan ve Çömlekçi, 2004).

Özetlemek gerekirse, denetçi türleri, denetimin amacı ve denetlenen kurumun yapısına göre farklılık gösterir. Bağımsız denetçiler dış denetim yaparken, iç denetçiler ve kamu denetçileri de kurum içi süreçleri yürütür ve kamu kuruluşlarının denetiminden sorumludur. Her denetçi türü, kendi yasal/idari düzenlemelerinde yer alan görev ve sorumluluklar üstlenerek finansal sistemin güvenilirliğini sağlamada önemli rol oynar.

#### **2.1.3. Bağımsız denetimin amacı**

Bağımsız denetimin temel amacı, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, güvenilirliğini ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal düzenlemelere uygunluğunu tespit ederek paydaşlara güvenilir bilgi sunmaktır. Bu denetim süreci, özellikle kamuya açık işletmelerin, yatırımcılar, kredi sağlayıcılar, düzenleyici otoriteler ve diğer ilgili taraflar tarafından güvenilir bir şekilde değerlendirilmesini sağlamayı hedefler. Bağımsız denetim, işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarının objektif bir şekilde incelenmesini içerir ve denetim raporunun sonuçları, bu bilgilerin doğruluğunu teyit etmektedir (Oktay, 2013).

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla yapılan bir süreçtir. Bu sayede, mali verilerde herhangi bir yanlışlık, hata ya da yanıltıcı bir bilgi olup olmadığı tespit edilir ve bu durum denetim raporunda belirtilir. Aynı zamanda, paydaşların korunması da bağımsız denetimin önemli amaçları arasında yer alır. Özellikle yatırımcılar ve kredi sağlayıcılar gibi paydaşların çıkarlarını korumak, onlara işletmenin mali durumu hakkında güvenilir bilgi sunarak doğru kararlar almalarını sağlamak denetimin temel işlevlerinden biridir. Ayrıca, bağımsız denetim, işletmenin yasal/idari düzenlemelere ve muhasebe standartlarına uygun hareket edip etmediğini belirleyerek şeffaf bir yönetim anlayışını destekler. Bunun yanında, denetim,

finansal bilgilerin ulusal ve uluslararası standartlara uygunluğunu sağlayarak farklı dönemler ve işletmeler arasında finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını mümkün kılar. Böylece, yatırımcılar ve diğer ilgili taraflar daha anlamlı analizler yapma imkânına sahip olur. Son olarak, bağımsız denetim işletme ile paydaşlar arasında güven ortamı oluşturmayı hedefler. Denetim sürecinin objektif ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirilmesi, işletmenin itibarını ve güvenilirliğini artırarak finansal sistemin güvenli işleyişine önemli katkıda bulunur (Kandemir ve Akbulut, 2013).

#### **2.1.4. Bağımsız denetim süreci**

Bağımsız denetim süreci planlama, risk değerlendirmesi, testler ve incelemeler, sonuçların değerlendirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması aşamalarından oluşur. Bağımsız denetim sürecinin ilk aşaması planlamadır. Bu aşamada denetçi, denetim stratejilerini belirleyerek kapsamlı bir denetim planı hazırlar. Kuruluşun faaliyet alanı, risk faktörleri ve iç kontrol sistemleri değerlendirilir. İkinci aşama risk değerlendirmesidir. Bu aşamada denetçi, mali raporlarda yer alan potansiyel riskleri belirler ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirir. Üçüncü aşama testler ve incelemelerdir. Denetçi, mali tabloların doğruluğunu ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için çeşitli testler gerçekleştirir. Bu testler, belgelerin doğruluğunu, işlemlerin kaydını ve raporlama süreçlerini kapsar. Dördüncü aşama sonuçların değerlendirilmesidir. Denetçi, elde ettiği bulguları değerlendirir ve mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu belirler. Gerekirse düzeltici önlemler önerir. Son olarak, denetim raporunun hazırlanması aşamasında denetçi, mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini özetleyen bir rapor hazırlar. Bu rapor, denetçinin bulgularını, önerilerini ve denetim sürecini açıklar (Başpınar, 2005).

#### **2.1.5. Bağımsız denetim raporları**

26 Aralık 2012 tarih ve RG.28509 no.lu Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 10. maddesinde Bağımsız Denetim Raporu; "Denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları (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 denetimi üstlenen bağımsız

denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belge” olarak tanımlanmıştır (Sağlar ve Kılıç, 2022).

Bağımsız denetim raporları, bir kuruluşun mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendiren bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan belgeler olup çeşitli bölümlerden oluşur. Bu bölümler hazırlanan bir bağımsız denetim raporunun olması gereken bölümleridir. Bağımsız denetim raporlarının temel bölümleri şu şekildedir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011):

*Başlık ve Tanıtım:* Raporun başında genellikle Bağımsız Denetim Raporu başlığı yer alır. Bu bölümde, denetçi, denetim raporunun amacı ve kapsamı hakkında kısa bir açıklamada bulunur. Ayrıca, raporu hazırlayan denetim firmasının adı ve denetçinin adı belirtilir.

*Denetçi Görüşü:* Raporun bu bölümünde, denetçinin mali tablolar hakkında verdiği görüş bulunur. Denetçi, mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını belirten bir görüş bildirir. Görüş genellikle olumlu, olumsuz veya sınırlı olabilir.

*Mali Tabloların Sorumluluğu:* Bu bölümde, mali tabloların hazırlanmasından ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinden sorumlu olan kuruluş yönetiminin sorumlulukları açıklanır. Yönetimin mali tabloları doğru ve eksiksiz bir şekilde hazırlama yükümlülüğü vurgulanır. Denetçinin Sorumluluğu: Denetçinin, mali tabloları denetleme sorumluluğu bu bölümde detaylandırılır. Denetçinin denetim sürecinde hangi standartlara ve yöntemlere göre çalıştığı, denetimin kapsamı ve uygulanacak denetim prosedürleri hakkında bilgi verilir.

*Mali Tabloların İçeriği:* Bu bölüm, denetim raporunda değerlendirilmiş mali tabloların içeriğini özetler. Genellikle finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz sermaye değişim tablosu gibi ana finansal tabloların açıklamaları yer alır.

*Ek Bilgiler ve Açıklamalar:* Raporun bu kısmında, mali tablolarla ilgili ek bilgiler ve açıklamaları içerir. Önemli muhasebe politikaları, kullanılan tahminler ve denetim sırasında elde edilen özel bilgiler bu bölümde yer alabilir.

Denetim Sonuçları ve Öneriler: Sonuçların ve varsa denetçi önerilerinin yer aldığı bölümde, denetçinin bulguları özetlenir. Mali tablolarla ilgili tespit edilen hata, eksiklik veya uyumsuzluklar açıklanır ve düzeltici önlemler önerilir.

İmza ve Tarih: Raporun son kısmında, bağımsız denetçi veya denetim firmasının imzası yer alır ve raporun hazırlandığı tarih de açıkça belirtilir. Bu bölüm, raporun geçerliliğini ve denetçinin yetkililiğini doğrular. Bağımsız denetim raporları, mali tabloların şeffaflığını ve doğruluğunu sağlamak için kritik öneme sahip olup bu bölümler, raporun kapsamlı ve anlaşılır bir şekilde sunulmasını sağlar.

### **2.1.6. Bağımsız denetim görüşleri**

Bağımsız denetim görüşleri, bir bağımsız denetçi tarafından bir işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda verilen profesyonel bir değerlendirmedir. Bu görüşler, işletmelerin finansal durumları hakkında bilgi veren önemli bir unsurdur ve yatırımcılar, kredi verenler, düzenleyici kurumlar gibi paydaşlar için büyük önem taşır. Bağımsız denetim görüşleri dört gruba ayrılır (Kaval, 2008):

Olumlu görüş: Denetçi, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uygun olduğunu ve maddi bir hata veya hile içermediğini beyan eder. Bu en olumlu görüştür ve şirketin mali durumu hakkında güven sağlamaktadır.

Şartlı görüş (Sınırlı olumlu görüş): Denetçi, finansal tabloların büyük ölçüde doğru olduğunu ancak bazı sınırlamalar veya maddi olmayan küçük hataların bulunduğunu belirtir. Bu hatalar finansal tabloların genel doğruluğunu bozmaz, ancak denetçinin bazı kaygılarını dile getirmesi gerektiği anlamına gelmektedir.

Olumsuz görüş: Denetçi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığını veya önemli yanlışlıklar içerdiğini tespit eder. Bu tür bir görüş, işletmenin mali raporlamasına güvenilemeyeceğini gösterir ve ciddi sonuçlara yol açabilmektedir.

Görüş bildirmekten kaçınma: Denetçi, finansal tabloların denetimini yaparken yeterli bilgi ve kanıt ulaşmadığını belirtir ve bu nedenle bir görüş bildiremez. Bu durum, denetçinin denetim sürecine dair ciddi engellerle karşılaştığını göstermektedir. Bu denetim görüşleri, finansal raporlama sürecinin ve işletmeye ait finansal bilgilerin güvenilirliğini hakkında finansal bilgi kullanıcılarına bir rehber niteliğinde olup ilgililerine yol gösterecektir.

### **2.1.7. Bağımsız denetim standartları ile bağımsız denetime getirilen yenilikler**

Bağımsız denetim standartları, finansal raporlamanın doğruluğunu ve şeffaflığını sağlamak ve artırmak, denetim kalitesinin sürekli iyileştirilmesi amacıyla devamlı güncellenen önemli düzenlemelerdir. Bağımsız denetim, denetçinin işletmenin finansal tablolarını tarafsız ve profesyonel bir şekilde incelemesini sağlar. İşte bu alanlarda getirilen temel standartlar ve yenilikler bağımsız denetim standartları olarak adlandırılır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin standart bir çerçevede gerçekleştirilmesi için ulusal ve uluslararası düzeyde belirlenmiş denetim standartları bulunmaktadır. Türkiye'de, Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Uluslararası Denetim Standartları (ISA) temel alınarak uygulanır. Bu standartlar, denetim sürecinin etkin bir şekilde planlanmasını, risklerin değerlendirilmesini ve gerekli kaynakların doğru bir şekilde kullanılmasını zorunlu kılar. Denetçiler, finansal tabloların doğruluğunu test etmek için yeterli ve uygun denetim kanıtları toplamalı, denetim boyunca eleştirel bir gözle yaklaşmalı ve mesleki şüphecilik ilkesiyle potansiyel hataları değerlendirmelidir. Ayrıca, denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlıklarını korumaları, denetlenen işletme ile çıkar çatışmasına girmemeleri gerekir. Elde edilen bulgular sonucunda denetçiler, işletme hakkında olumlu, şartlı, olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma görüşlerinden birisini bildirirler (Başpınar, 2005).

Son yıllarda bağımsız denetim süreçlerine getirilen yenilikler, bu sürecin daha şeffaf ve etkili olmasını sağlamaktadır. Teknolojik gelişmelerin denetim süreçlerine entegrasyonu, büyük veri analizleri sayesinde risklerin daha iyi öngörülmesine ve denetim süreçlerinin hızlandırılmasına olanak tanımaktadır. Ayrıca, gelişmiş raporlama standartları, denetçilerin finansal tabloları daha detaylı incelemelerini ve özellikle önemli denetim konularının ifade edildiği Kilit Denetim Konuları (Key Audit Matters) gibi standartlar ile şeffaf raporlamalar sunmalarını zorunlu kılmaktadır. Bağımsız denetim standartları ile bağımsızlık ve etik kurallar güçlendirilmiş, özellikle denetim firmalarının uzun süreli ilişkileri nedeniyle

rotasyon zorunluluğu getirilerek denetçilerin bağımsızlığının korunmasına yönelik adımlar atılmıştır. Denetim firmaları ve bağımsız denetçiler de kalite kontrol sistemlerini güçlendirerek hata payını en aza indirip hizmet standardını yükseltmek ve standartları kontrol etmekle yükümlüdür. Kurumsal yönetim ilkeleri ile uyumlu hale getirilen denetim süreçleri, denetim komiteleri ve risk yönetimi sistemleriyle de entegrasyon sağlamaktadır. Geleneksel denetim yaklaşımlarından farklı olarak risk temelli yaklaşımın benimsenmesi, denetçilerin şirketin karşı karşıya olduğu risklere odaklanarak denetim prosedürlerini buna göre düzenlemelerini gerektirmektedir.

Bu yenilikler, bağımsız denetim sürecini daha güvenilir, şeffaf ve etkili kılmakta, denetim kalitesini artırmaktadır. Bağımsız denetim süreci sonunda hazırlanan denetim raporunda yer alması beklenen içerik BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standart'ında açıklanmaktadır. Standardın "Ana Hükümler" başlığı altında bağımsız denetim raporu ile ilgili temel bilgiler yer almaktadır. Aynı standardın "Açıklayıcı Hüküm ve Uygulamalar" başlığının altında "A" kodu ile yer alan paragraflarda bağımsız denetim raporunun içeriği ile ilgili açıklamalar yapılmaktadır. Standardın ek kısmında ise örnek bir bağımsız denetim raporu yer almaktadır. Bu standarda göre bağımsız denetçi raporu içeriğinde yer verilmesi gereken alanlardan biri de "Kilit Denetim Konuları-KDK (Key Audit Matters)"dır (Sağlar ve Kılıç, 2022).

## **2.2. Kilit Denetim Konuları**

Bağımsız denetim raporlarında yayımlanan bilgilere ek olarak finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyacağı, sağlıklı karar almalarına yardımcı olacak ek bilgilere yer verilebilmesi için BDS 701-Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı yayımlanmıştır. Bu standarda göre, denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur:

- Önemli yanlışlık riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar,

- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri,

(BDS 701 prg. 9) ve seçilen bu konuların Kilit Denetim Konuları başlığı altında açıklaması gerekmektedir. Bu konuların bildirilmesi tamamen bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır (BDS 701 prg. 11). KDK, bağımsız denetim raporlarında denetim süreci boyunca denetçilerin en fazla önem atfettiği ve dikkatini çeken unsurları ifade etmektedir.

Bu kavram, özellikle Uluslararası Denetim Standartları'na (ISA 701) dayanarak bağımsız denetim raporlarında şeffaflığı artırmak amacıyla kullanılmaktadır. KDK, denetçinin profesyonel yargısına dayanarak finansal tabloların denetimi sırasında önemli gördüğü, yüksek karmaşıklık, belirsizlik veya önemli ölçüde yargı gerektiren hususları içermektedir (Çakalı, 2021).

### **2.2.1. Kilit denetim konularının önemi**

Kilit denetim konularının raporlanması, son yıllarda denetçi raporlamasındaki en önemli gelişmelerden biri olmuştur. Denetim raporlarının mali tablo kullanıcılarına, denetim faaliyetinin yürütülmesiyle ilgili olarak ayrıntılı bilgi sunması gerektiği düşüncesiyle, denetçinin raporunda denetim faaliyetini yürütürken en önemli gördüğü konuları (kilit denetim konuları) ve bu konuların denetimine ilişkin izlediği yolu bildirmesi amaçlanmıştır (Türedi ve Celayir, 2021).

Kilit denetim konuları, denetim sürecinde denetçi ile yönetim arasındaki önemli meselelerin kamuya paylaşılmasını sağlamaktadır. Bu yaklaşım, finansal tabloların daha anlaşılır hale gelmesine ve denetim süreci hakkında daha fazla bilgi sunulmasına katkı sağlamaktadır. Kilit denetim konuları, denetçilerin karşılaştıkları en önemli riskler ve zorluklar hakkında bilgi vermekte ve bu risklerin nasıl ele alındığını detaylandırmaktadır. Böylece denetim raporları, yalnızca sonuçlara değil, süreçteki kritik noktalara da ışık tutmaktadır. Kilit denetim konuları, denetçilerin mesleki yargılarını daha açık bir şekilde

ortaya koymasını sağlamaktadır. Bu durum, denetim raporlarının güvenilirliğini artırmakta ve denetçilerin sundukları hizmetin kalitesini yükseltmektedir (Doğan, 2018).

Kilit denetim konularının bildirilmesi mali tablo kullanıcılarının işletmeyi ve denetlenen mali tablolardaki önemli alanları anlamalarına katkı sağlayacak, böylelikle kullanıcıların, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha şeffaf ve etkin iletişim kurmalarını kolaylaştıracaktır. Bu düzenleme aynı zamanda, denetçi raporunda hangi konularda iletişim kuracağına ve bu iletişimin biçim ve içeriğine ilişkin denetçinin kararına ışık tutmaya yardımcı olacaktır (Türedi ve Celayir, 2021).

### **2.2.2. BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı**

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlanması sürecini düzenlemektedir. Bu standart, denetim sürecinde denetçinin profesyonel yargısına dayanarak en fazla dikkat ettiği ve finansal tablolara ilişkin risklerin en yoğun olduğu alanların bağımsız denetçi raporunda açıklanmasını sağlamaktadır. BDS 701, denetçilerin finansal tabloların daha şeffaf ve anlaşılır bir şekilde sunulmasını hedeflemekte ve kilit denetim konularının raporlanması yoluyla paydaşların denetim sürecine ilişkin daha fazla bilgi sahibi olmasını amaçlamaktadır (İşseveroğlu, 2019).

### **2.2.3. Kilit denetim konularının belirlenmesinde izlenecek usul ve esaslar**

Kilit denetim konularının belirlenmesinde izlenecek usul ve esaslar, denetim sürecinde denetçinin önemli riskleri, karmaşık konuları ve finansal tablolar üzerindeki kritik alanları tespit etmesini sağlayan adımlardan oluşmaktadır. Bu adımlar sırasıyla aşağıda belirtilmiştir (Keskin, Tutar, Öktem ve Akçay, 2020):

Birinci aşamada, denetçi tarafından denetimin planlanması ve risk değerlendirmesi süreci gerçekleştirilmekte, bu aşamada finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskleri, yönetsel yargıların karmaşıklığı ve şirketin yapısındaki değişiklikler göz önünde bulundurulmaktadır. Profesyonel yargıya dayalı olarak yapılan bu değerlendirme, kilit denetim konularının tespit edilmesi için temel teşkil etmektedir.

İkinci aşamada, karmaşık muhasebe işlemleri veya yönetimin önemli tahminleri gibi yargı gerektiren alanlar belirlenir. Bu tür konular, denetçinin daha fazla çaba sarf etmesini ve profesyonel yargısına dayanarak kararlar almasını gerektiren önemli riskler içerir. Denetim süreci boyunca toplanan denetim kanıtları ve prosedürlerin sonuçları ışığında, hangi alanların kilit denetim konusu olacağı değerlendirilir. Ayrıca, önceki denetimlerde belirlenen kilit konular da gözden geçirilir ve hala geçerliliğini koruyup korumadığı analiz edilir. Denetim sürecinde denetim komitesi ve yönetim ile sürekli iletişim kurularak, kilit denetim konularının doğru şekilde ele alınması sağlanır.

Üçüncü aşamada, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda açık ve anlaşılır bir şekilde açıklanması, denetçinin bu konuları nasıl ele aldığı ve uyguladığı denetim prosedürlerinin sonuçlarıyla birlikte ifade edilmelidir.

Ancak ticari sırlar veya gizli bilgiler raporda yer almaz. Bu usul ve esaslar, denetim sürecinde şeffaflığı artırarak hem denetim kalitesini yükseltmekte hem de finansal tablo kullanıcılarına işletme hakkında daha fazla bilgi sağlamaktadır (Keskin ve diğerleri, 2020).

#### **2.2.4. Kilit denetim konularının denetim raporlarında sunulması**

Bağımsız denetim sürecinin daha şeffaf ve anlaşılır hale gelmesini sağlayan en önemli aşama ilgili denetim konularının denetim raporunda sunulmasıdır. Bu süreç, denetçinin profesyonel yargısına dayanarak denetim sırasında en fazla dikkat ettiği ve üzerinde durduğu konuların raporda yer almasını gerektirmektedir.

BDS 701 uyarınca, kilit denetim konuları, denetçinin finansal tablolarda karşılaştığı en önemli riskleri ve karmaşık muhasebe işlemlerini açıklığa kavuşturmak amacıyla denetim raporuna dâhil edilmektedir. Denetim raporunda kilit denetim konularının sunulması, her bir kilit konunun ne olduğu, bu konuların finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkisi ve denetçinin bu konularla nasıl ilgilendiği şeklinde açıklanmalıdır. Denetçi, her bir kilit denetim konusuna ilişkin olarak hangi denetim prosedürlerini uyguladığını, hangi bulgulara ulaştığını ve bu bulguların denetim sürecindeki önemini detaylandırarak ifade etmektedir. Bu açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarının işletmeye ilişkin riskleri daha iyi anlamalarını ve denetim sürecinde hangi alanların en kritik olduğunu öğrenmelerini sağlamaktadır. Kilit denetim konularının raporlanmasında, bu konuların işletmenin ticari

sırlarını ya da stratejik bilgilerini ifşa etmemesine dikkat edilmelidir. Ayrıca, kilit denetim konuları finansal tabloların güvenilirliğini artıracak şekilde ele alınmalı ve denetim bulguları denetlenen işletmenin faaliyetlerine zarar vermeden açık ve anlaşılır bir biçimde sunulmalıdır. Bu sayede, kilit denetim konularının denetim raporlarında yer alması, denetim sürecinin şeffaflığını artırarak finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilgi sunmakta ve denetim raporunun kalitesini yükseltmektedir (Karapınar ve Dölen, 2020).

### **2.2.5. Kilit denetim konularının faydaları**

Kilit denetim konularının varlığı denetim sürecine ve finansal tablo kullanıcılarına birçok önemli katkı sağlamaktadır. Bu faydalar, özellikle denetim sürecinin şeffaflığını artırarak, denetim raporlarının daha anlaşılır ve güvenilir olmasına, denetim raporlarından faydalanan kullanıcıların ilgili denetim raporlarını anlamalarına yardımcı olmaktadır.

KDK, finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesini artırır. Kilit denetim konuları, işletmenin finansal tablolarına ilişkin en kritik alanları ve riskleri vurguladığı için, yatırımcılar, kredi sağlayıcılar ve diğer paydaşlar, işletmenin karşı karşıya olduğu potansiyel riskler hakkında daha fazla bilgi edinmektedir. Bu sayede, finansal tablo kullanıcıları, işletmenin performansı ve finansal durumu hakkında daha bilinçli kararlar alabilmektedir. Ayrıca KDK, denetim sürecinin şeffaflığını artırır. Denetçi, kilit denetim konularını raporlayarak hangi alanlara yoğunlaştığını ve hangi denetim prosedürlerini uyguladığını açıkça ifade etmektedir. Bu da, denetim sürecinin daha anlaşılır ve denetim kalitesinin daha yüksek olmasını sağlamaktadır. Şeffaflık, denetim raporlarının güvenilirliğini artırarak, denetçilerin profesyonel yargılarını daha net bir şekilde ortaya koymalarına olanak tanır. Bu faydalar, kilit denetim konularının denetim sürecine dâhil edilmesi ile finansal raporlamanın kalitesini artırmakta, denetim faaliyetlerinin daha şeffaf ve etkin olmasını sağlamaktadır (Gökgöz, 2018).

### 3. OKUNABİLİRLİK KAVRAMI VE ENDEKSLERİ

Okuyucuları yazılı bir metin üzerinde daha kolay veya daha zor okuyabilir yapan okunabilirliği öngörmenin mümkün olup olmadığı konusunda çok fazla çalışma bulunmaktadır. Okunabilirliğini belirlemek için materyal üzerinde bir anlama testi oluşturmak pratik bir çözüm değildir. Anlama testi puanlarını tahmin etmek için istatistiksel olarak tasarlanmış bir okunabilirlik formülünün gerçekten kullanılması daha olasıdır. Okunabilirlik formülleri yazılı bir metindeki dil değişkenleri verilerini sayısal bir forma dönüştürerek o metin için okunabilirlik çıkarımı yapma yollarından biridir. Böylece okuyucular için olası bir zorluk endeksi sağlanmış olur. (Klare, 1974-1975).

İlk okunabilirlik formülü üzerinde çalışan Lively ve Pressey (1923), ortaokul için fen ders kitaplarını seçmenin pratik sorunuyla ilgilenmişlerdir. Kitapların teknik kelimelerle kaplı olmasından dolayı öğretmenler tüm ders saatlerini kelime öğretmek için harcamak zorunda kalmışlardır. Ders kitaplarının "kelime yükünü" ölçmenin ve azaltmanın bir yolu olmasının yararlı olacağı düşüncesi bir okunabilirlik formülü çalışmasına zemin hazırlamıştır (DuBay, 2004).

#### 3.1. Okunabilirlik Kavramı

İnsanın gelişim yolculuğunda yazılı ve basılı kaynaklar önemli bir yere sahiptir. Eğitim, haberleşme, teknoloji gibi hayatın işleyişinde büyük paya sahip konularda etkileşimin sağlanmasında, bilginin aktarılmasında vazgeçilmez unsurlardır. Çeşitli amaçlarla ortaya çıkarılan bir metnin etkileşim davranışından bahsederken okunabilirlik kavramı öne çıkmaktadır. Okunabilirliğin tarihi uzun bir geçmişe dayanmakla birlikte bu konuyla ilgili birçok görüş ve çalışma bulunmaktadır. Okunabilirlik yazılı bir metni başka metinlerden daha kolay yapan olgu veya olgular bütünüdür. Dale ve Chall (1949) okunabilirlik için belirli bir okuyucu kitesinin başarısına etki eden etmenlerin tümü olarak bahsetmektedir. Bu nedenle okunabilirlik, ilgi veya okuma kolaylığı veya bunların bir kombinasyonu anlamına gelebilir (Dale ve Chall, 1949; DuBay, 2004).

Ateşman'a (1997) göre okunabilirlik ile 'okuyan tarafından metinlerin ne kadar kolay ya da güç anlaşılır olduğu anlatılmak istenir. Fakat okunabilirlik ile anlaşılabilirlik kavramları

arasında niteliksel farklılıklar vardır. Anlaşılabilirlik bir metnin içeriğiyle ilgiliyken okunabilirlikte metnin dil bilgisel nicelik verileri devreye girmektedir. Okunabilirlik metnin üslubunun zorluğuyla ilgili bir çıkarım ölçütüdür. Bu çıkarımın metnin iyi veya kötü olmasıyla alakası yoktur. Okunabilirlik daha önceki bilgilerin dâhil olduğu, doğru bir metot ve amaç doğrultusunda beyinde meydana gelen anlam bağlantıları oluşturma sürecidir (Ateşman 1997; Yavuz, 2021).

### **3.1.1. Okunabilirliğin amacı**

Bir yazılı metnin okunabilir olması ihtiyaç duyulan bilgilere mevcut bilgi yığınınından daha kolay ve hızlı bir şekilde erişimi sağlamaktadır. Bu durumda okunabilir bir metin hem bilgiyi tam kavrayamamanın yaratabileceği sorunların önüne geçer hem de iletişim eksikliklerini ve bunlardan dolayı meydana gelecek maliyetleri en aza indirir (Smith ve Senter, 1967).

Toplumsal ilerleme sürecinde, eğitim ve hayatın çoğu alanında yaşanan küçük veya büyük gelişmelerde yazılı kaynakların etkinliği önemli bir güçtür. Yazılı kaynakların doğru kullanımı ise karşılıklı olarak sağlıklı iletişimin kurulması veya bilgi alışverişinin sağlanmasında dikkat edilmesi gereken noktalardan biridir. Bu noktada yazılı metinlerin amacına uygun şekilde okuyucu için okunabilir olup olmaması önemli bir kavram olarak devreye girmektedir. Okunabilirliği ölçmek için farklı gelişim aşamalarından geçilmiş, çeşitli yöntemler denenmiştir. Yazarlar ve öğretmenler deneyimleri doğrultusunda okuyucudan aldıkları geri bildirimler ile okunabilirlik tahminleri yapmışlardır. Okuma parçaları üzerinde tahmin ve kontrol amacı güden okunabilirlik çalışmaları sürecinde sürekli büyüyen geniş bir okuma havuzuna karşılık farklı bir yaklaşım olan okunabilirlik formülleri geliştirilmiştir. Okunabilirlik formülleri dil değişkenlerinin sayısını ölçerek okuyucular için bir zorluk endeksi ortaya çıkarmaktadır. Formüller sayesinde araştırmacı okuyucuları gözlemlediği bir süreçten ziyade onların katılımı olmadan araştırmasını sürdürme fırsatı bulmuştur. Böylece görece daha büyük bir zaman ve maliyete katlanmadan okunabilirlik çalışması yapma imkânı doğmuştur (Klare, 1974-1975; Dale ve Chall, 1949).

Okunabilirlik formülleri araştırmacılara, okuyuculara, öğretmenlere yani ilgili herkese metni gözden geçirmeden o metnin ne derece okunabilir bir metin olduğuyla ilgili fikir

sahibi olunmasını amaçlar. Süreci formülize ederek yapılan çıkarım ise zaman, para ve enerjiden tasarruf etmeye olanak sağlar. Günümüzde gelişen teknoloji ile kısa sürede formüller aracılığıyla metinler işlenerek okunabilirlik düzeyi belirlenebilmektedir. Birçok kullanım kolaylığı bulunması okunabilirlik formüllerini öne çıkaran faktörlerdendir.

Formüller metinlerin okunabilirlik düzeyini belirlemede konfor sağlamıştır fakat bazı dezavantajları da tartışılmaktadır. Farklı okunabilirlik endeksleriyle aynı metin üzerinden elde edilen farklı sonuçlara ulaşılması bunlardan biridir. Bir diğeri ise hedef kitlenin metni anlayışıyla ilgili bir derecelendirme yapılamamasıdır. Aynı zamanda formüller metnin bağlamını, içeriğin zorluğunu, tutarlı olup olmamasını ölçmemektedir. Son olarak, sadece formüllerin nasıl geliştirileceği konusunda değil, aynı zamanda okuma başarısını etkileyen diğer faktörler üzerinde de yeni çalışmaları teşvik edilmektedir (Zamanian ve Heydari, 2012; DuBay, 2004).

### **3.1.2. Okunabilirliğe etki eden etmenler**

Okunabilirlik çalışmaları ile metnin yapısal özelliklerinin kullanıldığı formüller türetilerek metnin okunabilirliğiyle ilgili bir zorluk derecesi belirlenir. Bu zorluk derecesi hedef okuyucunun metni anlamaya ne derece yakın olduğunu gösterir. Okunabilirlik belirlenirken çok sayıda değişken kullanılması çok katmanlı bir yapıya sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bir metnin anlaşılabilir olması metnin okunabilir olmasıyla bağlantılı bir durumdur. Okunabilirliğe etki eden faktörleri Çetinkaya (2010) şu şekilde derlemiştir (Çetinkaya 2010; Yavuz 2021):

- Çocuğun becerisi ve okuma isteği
- Fiziksel ortam
- Baskı biçimi
- Sütun genişliği ve satır aralığı
- Okuma amacı
- Metnin düzenlenmesi
- Konu önemi
- Sözcük sıklığı
- Sözcük uzunluğu
- Tümce uzunluğu

-Sözdizimi

Dale belirli bir materyal parçasının okunabilirliğini etkileyen üç ana etkileşen değişkenden bahsetmiştir. Birincisi, kitabın veya makalenin kendisi, formatı ve organizasyonu, konusu ve temaları, kelime dağarcığı, cümle yapısı vb. gibi temel unsurları. İkincisi, okuyucunun genel okuma yeteneği, okumaya olan ilgisi ve amacı. Üçüncüsü, okunabilirliği tahmin etmek için kullanılan kriter (bir ilgi, anlama veya okuma hızı ölçüsü) kullanıp kullanmadığımızdır (Dale ve Chall, 1949).

### 3.2. Okunabilirlik Endeksleri

Okunabilirliği ölçmek için zaman içinde çeşitli okunabilirlik formülleri geliştirilmiştir. Dilin yapısı ve niceliksel özelliklerine göre yapılan formülizasyonlar ile bir metinle alakalı okunabilirlik durumu çeşitli rakamlar üzerinden ifade edilmeye başlanmıştır. Bu alanda uluslararası örnekler bulunduğu gibi Türkçe okunabilirlik formülleri de literatürde yerini almıştır.

#### 3.2.1. Ulusal endeksler

Uluslararası dizinde okunabilirlik ile ilgili yapılan çalışmalar uzun bir geçmişi kapsamış olsa da Türkçe okunabilirlik formülünün ortaya çıkması 1997 yılında gerçekleşmiştir.

##### Ateşman (1997) okunabilirlik endeksi

Ateşman (1997) yabancı okunabilirlik formüllerinin o dilin yapısına göre formüle edildiğini belirtmiş ve Türkçe'nin yapısına uygun bir formül üzerinde çalışmıştır (Ateşman, 1997).

Çizelge 3.1. Ateşman (1997) okunabilirlik hesaplamasında kullanılan Türkçe en zor ve en kolay metinlerin özellikleri

-	Sözcük Uzunluğu (hece)	Cümle Uzunluğu (sözcük)
En Kolay Metin	2,2	4
En Zor Metin	3,0	30

Formül:

A<sub>1</sub>: Hece olarak ortalama kelime uzunluğu

A<sub>2</sub>: Kelime olarak ortalama cümle uzunluğu

Okunabilirlik puanı = 198,825 - (40,175xA<sub>1</sub>) - (2,610xA<sub>2</sub>)

Çizelge 3.2. Ateşman (1997) okunabilirlik formülü değer aralıkları

Okunabilirlik Düzeyi	Okunabilirlik Puanı
Çok Kolay	90-100
Kolay	70-89
Orta Güçlükte	50-69
Zor	30-49
Çok Zor	0-29

#### Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik formülü

Çetinkaya (2010) ortalama tümce uzunluğu ve ortalama sözcük uzunluğunun Türkçe metinlerin okunabilirliğini öngörmeye etkili unsurlar olduğunu belirttiği yeni bir formüle doktora çalışmasında yer vermiştir. Okurun metni anlamlandırma ve kavrama yetkinliğinin hangi sınıf seviyesinde gerçekleştiğini göstermektedir. Engelli okuma düzeyi metnin okuyucu tarafından bir eğitimci yardımıyla dahi anlamlandırılabilir düzeyde olmadığına işaret ederken eğitsel okuma düzeyi bir eğitimci desteğiyle metnin kavranabileceğine işaret etmektedir. Bağımsız okuma düzeyi ise metni okuyan kişinin herhangi bir zorluk yaşamadan metni kavrayabileceği düzeye karşılık gelmektedir (Çetinkaya , 2010).

Çizelge 3.3. Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik formülüne göre Türkçe metinlerin okunabilirlik ve eğitim düzeyleri

Okunabilirlik Puanı	Okunabilirlik Düzeyi	Eğitim Düzeyi
0-34	Engelli	10, 11, 12. Sınıf
35-50	Eğitsel	8,9. Sınıf
51 üzeri	Bağımsız	5,6,7. Sınıf

Formül:

$$OP= 118,823 - 25,987 \times OSU - 0,971 \times OTU$$

OP= Okunabilirlik puanı

OTU= Ortalama tümce uzunluğu

OSU= Ortalama sözcük uzunluğu

### Bezirci-Yılmaz (2010) okunabilirlik formülü

Bezirci ve Yılmaz 2010 yılında Türkçe'nin çeşitli istatistiksel özelliklerini baz alarak yeni bir okunabilirlik ölçütü ortaya çıkarmışlardır (Bezirci ve Yılmaz, 2010).

Çizelge 3.4. Bezirci-Yılmaz (2010) okunabilirlik düzeyleri ve sınıf seviyeleri

Bezirci-Yılmaz Okunabilirlik Düzeyi	Sınıf Seviyesi
1-8	İlköğretim
9-12	Lise
13-16	Lisans
16+	Akademik

Formül:

$$YOD = \sqrt{(OKS \times ((H_3 \times 0,84) + (H_4 \times 1,5) + (H_5 \times 3,5) + (H_6 \times 26,25)))}$$

YOD: Yeni okunabilirlik değeri

OKS: Bir cümledeki ortalama kelime sayısı

H<sub>3</sub>: Bir cümledeki ortalama üç heceli kelime sayısı

H<sub>4</sub>: Bir cümledeki ortalama dört heceli kelime sayısı

H<sub>5</sub>: Bir cümledeki ortalama beş heceli kelime sayısı

H<sub>6</sub>: Bir cümledeki ortalama altı heceli kelime sayısı

### **3.2.2. Uluslararası endeksler**

Uluslararası okunabilirlik çalışmaları Türkçe okunabilirlik formüllerinden çok daha önce bir tarihe dayanmaktadır. Ulusal yazında yapılan ilk okunabilirlik çalışması Ateşman (1997) tarafından yapılmıştır.

### Dale-Chall (1948) okunabilirlik formülü

Edgar Dale ve Jeanne S. Chall 1948 yılında yapmış oldukları bir çalışma ile yeni bir okunabilirlik formülü geliştirmişlerdir. Bu formül doğrultusunda 3000 kelimelik bir liste hazırlanmıştır ve kelime listesi 4. sınıf öğrencilerinin en az %80'i tarafından bilinen kelimeleri temsil etmektedir. Oluşturulan liste nispeten önemsiz kelimeleri içermektedir. Ortalama cümle uzunluğu ve kelime listesi dışında yer alan, bilinirliği az olan sözcükleri baz alarak formül ortaya çıkarılmıştır (Dale ve Chall, 1948).

Formül:

$$OP = (0,1579 \times ZKO) + (0,0496 \times OTU) + 3,6365$$

OTU: Ortalama tümce uzunluğu

OP: Okunabilirlik puanı

ZKS(Zor kelime sayısı): Dale ve Chall'in oluşturduğu 3000 kelimelik listenin dışında kalan kelime sayısı

ZKO(Zor kelime oranı): ZKS/ Geri kalan kelime sayısı x 100

Çizelge 3.5. Dale ve Chall okunabilirlik tablosu

Okunabilirlik Skoru	Okunabilirlik Yaşı
4,9 ve altı	4 ve altı
5-5,9	5-6
6-6,9	7-8
7-7,9	9-10
8-8,9	11-12
9-9,9	13-15
10 ve üzeri	16 ve üzeri

### Flesch (1948) okuma kolaylığı okunabilirlik formülü (Fresch Reading Ease Score-FRES)

1948 yılında Flesch Rudolph yeni bir formülü üzerinde yoğunlaşmıştır. 0-100 arası bir derecelendirme ile metinlerin okunabilirlik düzeyini bir skalada göstermiştir. Bu skalada 0 çok zor ve 100 çok kolay okunabilirlik düzeyine denk gelmektedir (Flesch, 1948).

Formül:

$$\text{FRE (Reading Ease)} = 206,835 - (1,015 \times \text{ASL}) - (84,6 \times \text{ASW})$$

FRE= Flesch okuma kolaylığı puanı

ASL= Ortalama hece uzunluğu

ASW= Ortalama tümce uzunluğu

Çizelge 3.6. Flesch (1948) okuma kolaylığı okunabilirlik tablosu

Okunabilirlik Düzeyi	Okunabilirlik Skalası
Çok Zor	0-29
Zor	30-49
Oldukça Zor	50-59
Normal	60-69
Oldukça Kolay	70-79
Kolay	80-89
Çok Kolay	90-100

Flesch-Kincaid (1975) değeri

Kincaid (1975) NRI(Navy Readability Index) ve Flesch (1948) okuma kolaylığı formülüne dayanarak Kincaid ve takım arkadaşları tarafından ortaya çıkarılan bu yeni formül metni okumak için alınması gereken eğitim düzeyini göstermektedir (Kincaid, Fishburne, Rogers ve Chissom, 1975).

Formül:

$$\text{Ortalama cümle uzunluğu} = \text{Kelime sayısı} / \text{Cümle sayısı}$$

$$\text{Ortalama kelime uzunluğu} = \text{Hece sayısı} / \text{Kelime sayısı}$$

$$\text{Eğitim Düzey} = 0,39 \times \text{Ortalama cümle uzunluğu} + 11,8 \times \text{Ortalama kelime uzunluğu} - 15,59$$

### Gunning Fog (1952) endeksi

Gunning (1952), The Technique of Clear Writing'de yetişkinler için geliştirilmiş bir okunabilirlik formülü olan ve kullanım kolaylığı nedeniyle popüler hale gelen Fog-Index'i yayınlamıştır. Ortalama cümle uzunluğu ve her 100 kelime için ikiden fazla heceli kelime sayısı olmak üzere iki değişken kullanmıştır. Bunlar ortalama kelime sayısı ve 2 heceden daha fazla kelime sayısıdır ve aynı zamanda zor kelime sayısı anlamına denk gelmektedir (Gunning, 1952).

Formül uygulanırken şu adımlar izlenir:

-Metinden 100 kelimelik bir kesit alınır, 2 heceden fazla kelime sayısı belirlenir.

-Ortalama Cümle Uzunluğu = Toplam kelime sayısı/Toplam cümle sayısı

-Zor Kelime Yüzdesi = Çok heceli kelime sayısı/100 Kelimelik kesitteki toplam kelime sayısı

Gunning Fog Zorluk Seviyesi =  $0,4x(\text{Ortalama cümle uzunluğu} + \text{Zor kelime yüzdesi})$

### ARI-Otomatik (1967) okunabilirlik dizini

Otomatik Okunabilirlik İndeksi 1967 yılında ders kitapları ve teknik kılavuzlar gibi ABD Hava Kuvvetleri materyallerinin okunabilirlik düzeyini belirlemek amacıyla geliştirilmiştir. Senter ve Smith formülde kelime başına düşen harf sayısı ve cümle başına düşen kelime sayısını baz almıştır (Smith ve Senter, 1967).

Formül:

$ARI = 4,71x(\text{Harf Sayısı}/\text{Kelime Sayısı}) + 0,6x(\text{Kelime Sayısı}/\text{Cümle Sayısı}) - 21,43$

Çizelge 3.7. ARI okunabilirlik seviyeleri tablosu

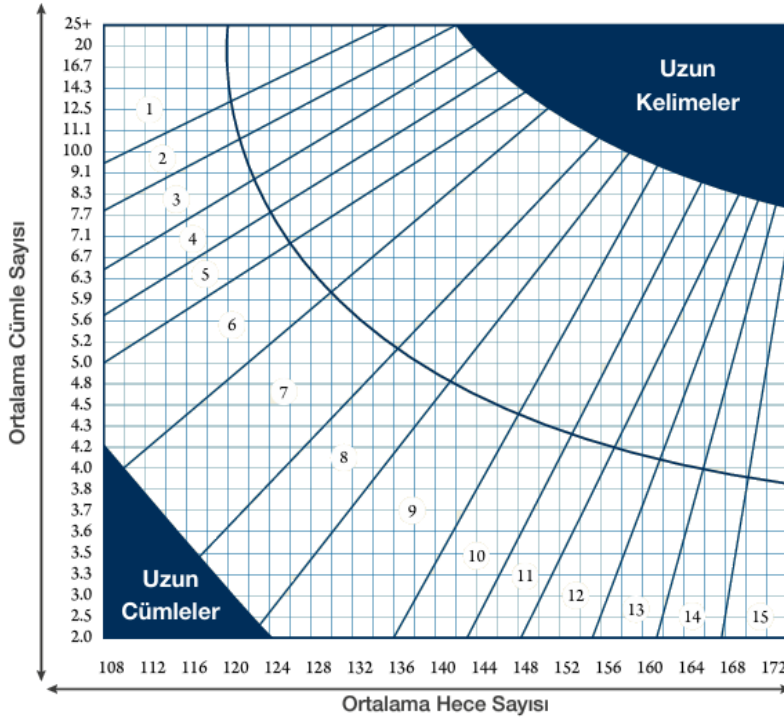
ARI Okunabilirlik Endeks Aralıkları	Okunabilirlik Düzeyi	Eğitim Düzeyi
0-5	Çok Kolay	İlkokul
6	Kolay	6. Sınıf
7	Biraz Kolay	7. Sınıf
8-9	Standart	8-9. Sınıf
10-12	Biraz Zor	10-12. Sınıf
13-16	Zor	Lisans
≥17	Çok Zor	Yüksek Lisans ve Üstü

Fry (1968) okunabilirlik grafiği

Fry 1968 yılında yayınladığı makalesinde ortalama cümle sayısı ve ortalama hece sayısı tabanlı bir okunabilirlik düzeyi grafiği ortaya çıkarmıştır (Fry, 1968).

Grafiğin oluşmasında izlenen adımlar şu şekildedir:

- Hedef metinden rastgele 3 parça halinde 100'er kelime seçilmesi
- Seçilen 3 ayrı parçada kaç cümle olduğunun not edilmesi
- Seçilen 3 ayrı parçada kaç hece olduğunun not edilmesi
- Grafiğin ortalama cümle sayısı ve ortalama hece sayısı değişkenleriyle oluşturulması



Şekil 3.1. Fry (1968) okunabilirlik grafiği

### McLaughlin (1969) SMOG formülü

G. Harry McLaughlin (1969) basit görünmesine rağmen daha önceki okunabilirlik formüllerinden daha geçerli olduğunu iddia ettiği bir formül çalışması yapmıştır. Formül metnin baş, orta ve sonundan 10 cümle alıp bu 30 cümledeki üç veya daha fazla heceli sözcüklerin sayılıp formülize edilmesini kapsamaktadır (McLaughlin, 1969).

Formül:

-Metnin başından, ortasından ve sonundan 10'ar ardışık cümle olmak üzere 30 cümle alınır.

- Seçilen 30 cümlede üç veya daha fazla hecenin her kelimesini sayılır ve bu çok heceli kelime sayısını verir.

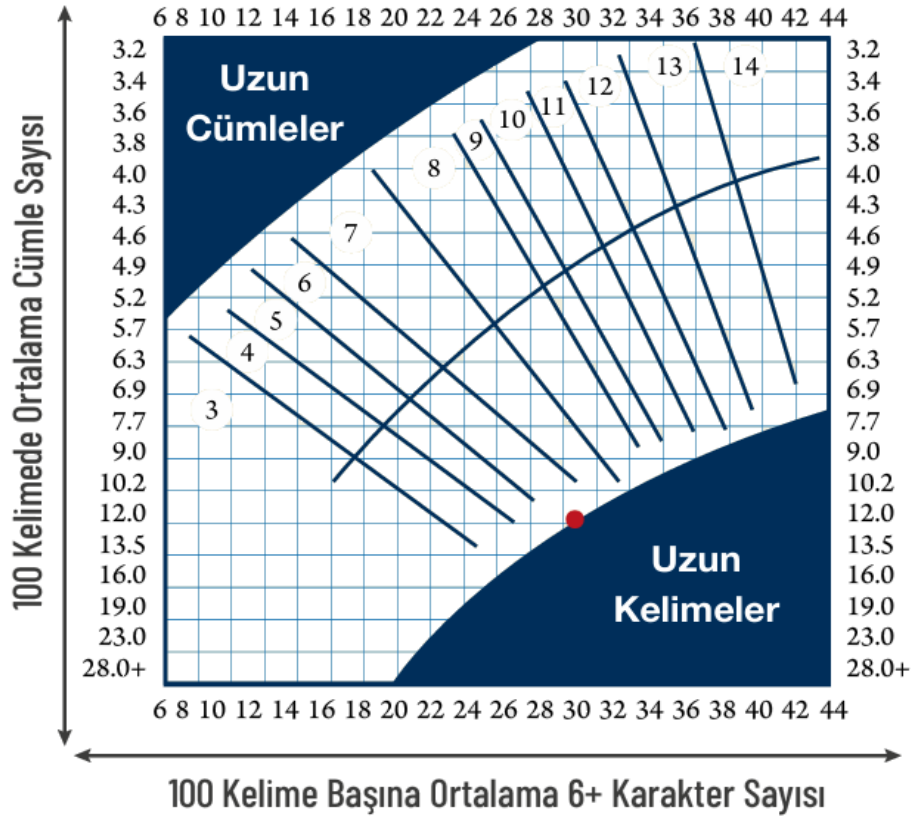
-Sayılan çok heceli kelime sayısının karekökü tahmin edilir. Bu, en yakın mükemmel karenin karekökünü alarak yapılır. Örneğin, sayı 150 ise, en yakın tam kare 144'tür ve bu da 12'nin karekökünü verir. Sayı kabaca iki tam kare arasındaysa, daha düşük sayı seçilir. Örneğin, sayı 110 ise, 121'in karekökü yerine 100'ün karekökünü alın. Yaklaşık kareköke 3 eklenir.

Okunabilirlik Puanı =  $3 + \sqrt{\text{çok heceli kelime sayısı}}$

### Raygor (1977) formülü

Raygor (1977) okunabilirlik formülü belirli bir metnin başından ve sonundan yüz kelime olarak bu kelimeler içinde altı ve daha çok heceli olanların belirlenmesi kuralına dayanır. Ortaya çıkan rakamsal sonuç bir grafik üzerine aktarılır ve bu grafik üzerinden metnin okunabilirlik düzeyi hakkında bir yorum yapılır. Raygor (1977) okunabilirlik formülü ve doğacak olan grafiğe şu adımlarla gidilir (Raygor, 1977):

1. Metinden 100 kelimelik bir kısım alınır. Metin uzunsa, başından, ortasından ve sonundan bir alt örnek alınır. Sayı olarak yazılmadığı sürece hiçbir sayı sayılmaz.
2. Her pasajdaki cümle sayısı sayılır. Yarım cümle 0,5 olarak kabul edilir.
3. Her cümledeki altı veya daha fazla harf içeren kelime sayısı sayılır veya altı çizilir.
4. Sonuçları Raygor (1977) grafiğinde çizmek için seçtiğiniz kısımdaki toplam cümle sayısını Raygor (1977) ölçeğinin dikey ekseninde bulunur ve sayınıza en yakın kenar boşluğuna bir nokta yerleştirilir. Sonra yatay ekseninde altı veya daha fazla harf içeren kelime sayısı bulunur ve yine bu sayıya en yakın nokta yerleştirilir. Ardından noktaların grafik üzerinde kesiştiği yer bulunur. Derece seviyesi, noktanın kesiştiği yerdir. Derece seviyesi “paralel” satırlar içinde geçerlidir. Çizim ızgarasının sol üst kısmında veya sağ altta (paralel çizgilerin dışında) ise toplam geçersizdir.



Şekil 3.2. Raygor (1977) okunabilirlik grafiği

### Coleman (1965) okunabilirlik formülleri

Edmund B. Coleman (1965) National Science Foundation tarafından desteklenen bir araştırma projesinde, genel kullanım için dört okunabilirlik formülü yayınlamıştır (Coleman, 1965).

Formül:

W= 100 sözcüklük kesitteki 1 heceli sözcük oranı

S= 100 sözcüklük kesitteki tümce sayısı

P= 100 sözcüklük kesitteki tümce sayısı

Prep= 100 sözcüklük kesitteki edat sayısı

C%= Doğru çıkartma işlemi oranı

$$C\% = 1,29w - 38,45$$

$$C\% = 1,16w + 1,48s - 37,95$$

$$C\% = 1,07s + 1,18s + 0,76p - 34,02$$

$$C\% = 1,04w + 1,06s + 0,56p - 0,36prep - 26,01$$

### Power-Sumner-Kearl (1958) formülü

Power-Sumner-Kearl 1958 yılında var olan 4 okunabilirlik formülünü yeniden hesaplamışlardır. Bunun sonucunda eğitim düzeyi ve okuma yaşı hakkında tahmine götüren okunabilirlik denklemleri oluşturmuşlardır (Powers, Sumner ve Kearl, 1958).

Formül:

- Metinden 100 kelimelik bir kesit seçilir
- Alınan kesitteki cümle sayısı belirlenir
- Ortalama cümle uzunluğu =Kelime sayısı/Cümle sayısı şeklinde hesaplanır
- 100 kelimelik kesitteki hecelerın sayısı hesaplanır.

$$\text{Eğitim Düzeyi} = (\text{Ortalama cümle uzunluğu} \times 0,0778) + (\text{Toplam hece sayısı} \times 0,0455) - 2,2029$$

$$\text{Okuma yaşı} = (\text{Ortalama cümle uzunluğu} \times 0,0778) + (\text{Toplam hece sayısı} \times 0,0455) + 2,7971 \text{ yıl}$$

### Bormuth (1969) ortalama çıkartma formülü

Bormuth (1969) özgün Dale-Chall (1948) listesinde yer alan 3000 sözcük sayısı, ortalama sözcük uzunluğu, ortalama tümce uzunluğu değişkenlerini temel alan bir formül geliştirmiştir (Bormuth, 1969).

Formül şu şekildedir:

$$R = 0,886593 - 0,083640 (LET/W) + 0,161911(DLL/W)^3 - 0,021401 (W/SEN) + 0,000577(W/SEN)^2 - 0,000005 (W/SEN)^3$$

$$DRP = (1-R) \times 100$$

R= Ortalama çıkartma puanı

LET= Metindeki harfler

W= Metindeki sözcükler

DLL= Özgün Dale-Chall listesinde yer alan sözcük listesi

SEN= Metindeki tümceler

DRP= Okuma gücü derecesi 0-100 ölçeğinde 30= çok kolaydan 100=çok zor aralığında derecelendirme yapılmıştır.



## 4. LİTERATÜR

Velte (2017) Birleşik Krallık denetim komitelerinde yer alan kadın sayısının hazırlanan kilit denetim konuları ile ilişkisini Flesch (1948) Okuma kolaylığı puanı ile hesaplayarak araştırma sonucunda denetim komitelerinde yer alan kadınların yüzdesinin fazla olması ile kolay okunabilirlik puanlarına gidildiğini göstermiştir.

Uzay ve Köylü (2018) BIST imalat sektöründe en çok kullanılan kilit denetim konularının neler olduğunu araştırmıştır. Yaptıkları araştırma sonucunda imalat sektöründe hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar kalemlerinde kilit denetim konuları belirlendiği görülmüştür.

Ertan ve Kızık (2019) Borsa İstanbul'da 2017 yılı itibariyle işlem gören imalat sektörü, imalat alt sektörleri işletmelerinin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konularını incelemiştir. Araştırma neticesinde en fazla kilit denetim konusu paragrafına yer veren alt sektörün metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektöründe gerçekleştiği, rapor sayısının %4,52'sine denk gelen kısımda kilit denetim konusu belirlenmediği ve en çok hasılatın muhasebeleştirilmesi alanında kilit denetim konusu hazırlandığı belirtilmiştir.

Sarısoy ve Kepçe (2019) BDS 701 ile getirilen KDK gibi değişikliklerle ilgili bilgi kullanıcılarının (denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticileri ve bankaların kredi tahsis birimlerinde çalışan yöneticilerinin) görüşlerini anket yöntemi kullanarak incelemiş ve KDK'ler ile diğer değişikliklerle ilgili bu bilgi kullanıcılarının beklenti farklarını araştırmışlardır. Yaptıkları araştırma sonucunda bu kullanıcılar arasında KDK'lere yönelik önemli beklenti farkları olduğunu ortaya koymuşlardır.

Velte (2019) denetim komitelerinin mali ve sektörel uzmanlıklarının raporlardaki kilit denetim konuları üzerine ilişkiyi Flesch (1948) Okuma Kolaylığı ve Fog Endeksi (1952) ile incelemiştir. Araştırma sonucunda denetim komitelerinin mali ve sektörel uzmanlıkları ile kilit denetim konularının okunabilirliği arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur.

Karapınar ve Dölen (2020) 2018 yılında Borsa İstanbul'da işlem gören tüm şirketlerin denetim raporunda açıklanmış olan kilit denetim konularının sektör, denetim firması ve

denetim görüşü türünü temel alarak bir karşılaştırma yapmışlardır. Bu inceleme kapsamında 365 denetim raporu incelemiş ve 707 KDK belirlemişlerdir. Araştırmalarında KDK sayısının şirketin sektörüne göre farklılık gösterdiği, dört büyük denetim firmasının bildirmiş olduğu KDK sayıları ile diğer denetim firmalarının bildirdikleri sayılar arasında anlamlı bir farklılık olduğu ve denetçi görüş türü ile bildirilen KDK sayısı arasında bir ilişki olmadığı sonucuna varmışlardır.

Keskin ve diğerleri (2020) ARI okunabilirlik endeksinden (1967) yararlanarak 54 farklı şirketin 2018 yılına ait bağımsız denetim raporunda bulunan kilit denetim konularının okunabilirlik derecelerini cinsiyet farklılığına göre incelemiştir. Araştırma sonucunda cinsiyet farklılığı açısından kadın denetçilerin hazırlamış olduğu denetim raporlarında kilit denetim konularının okunabilirlik düzeyinin daha zor olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Abdelfattah, Elmahgoub ve Elamer (2021) yaptıkları çalışmada denetçinin cinsiyetinin, kilit denetim konularının yanlış beyan risklerine ilişkin denetçi açıklamasının kapsamı ve iletişim tarzı ile ilişkili olup olmadığını araştırmışlardır. 2013-2017 döneminde İngiltere'deki denetim şirketlerinden oluşan bir örneklem kullanarak elde edilen sonuçlar, hem müşteri hem de denetim şirketi özellikleri kontrol edildikten sonra, kadın denetim ortaklarının erkek denetim ortaklarına kıyasla daha fazla KDK kullanarak daha fazla ayrıntıyla açıklama eğiliminde olduğunu göstermiştir.

Atay ve Çeltikçi (2021) 2017-2019 tarihlerini kapsayan yıllarda Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren BIST-100 şirketlerinin bağımsız denetim raporlarındaki 647 kilit denetim konusunu, KDK'lerin bildirimindeki sektörel yansımalarını ve özgünlüğünü içerik analizi yöntemi ile belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırma sonucunda denetçilerin işletmeye özgü muhakeme ve risklere odaklanarak özgün raporlama yapmalarının önemini ortaya koymuşlardır.

Kend ve Nguyen (2022) yaptıkları çalışmada 2019-2020 yıllarında 3000'den fazla Avustralya yasal denetim raporu inceleyerek COVID-19 salgınının önceki yılı ve ilk yılı boyunca kilit denetim riskleriyle ilgili denetim prosedürü açıklamalarını incelemiştir. Sonuç olarak 2020 yılı boyunca gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin %3'ünün COVID-19 salgınıyla ilişkili denetim risklerini ele almak üzere tasarlandığını tespit etmişler ve metin analizinde 2020'de farklı denetçiler tarafından kullanılan kelimelerin duyarlılığında

veya üslubunda farklılıklar bulmuşlar ancak bir önceki yıl olan 2019 ile karşılaştırıldığında herhangi bir farklılık olmadığını belirtmişlerdir.

Süer (2021) yapmış olduğu çalışmada 2020 yılında BIST30 şirketlerinin finansal tablolarında yer alan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları başlığı ile bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları başlığını incelemiştir. Bu araştırma sonucunda şirketlerin önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının %24'ü denetim sürecinde kilit denetim konusu olarak, kilit denetim konularının %71'i de önemli muhasebe tahmin ve varsayımı olarak belirlenmiştir. Belirsizliğe açık konuların finansal tablolarda gösterilmesi ve denetim raporunda kilit denetim konusu olarak gösterilmesinin denetim raporunun kalitesini arttıracakları açıklanmıştır.

Sağlar ve Kılıç (2022) kilit denetim konuları ile ilgili hem akademik araştırmalara hem de bağımsız denetim çalışmalarına katkı sağlayacak bir içerik analizi hazırlamışlardır. Yapmış oldukları çalışmada kilit denetim konuları ile ilgili yol göstermeye çalışmış, Türkiye ve uluslararası dizindeki KDK çalışmalarını derlemişlerdir.

Terzi ve Şen (2023) bağımsız denetim raporlarında yeni bir uygulama olan kilit denetim konularının denetimin kalitesine olan etkisini Türkiye örneği üzerinden incelemiş ve inceleme kapsamında 2017-2020 yılları arasında işlem gören 217 BIST şirketini Düzeltilmiş Jones Modeli (1995) kullanarak analiz etmiştir. Analiz sonucunda kilit denetim konularının varlığı ve denetim kalitesi arasında anlamlı bir bağlantı görülmüştür.

Hussin, Salleh, Ahmad ve Rahmat (2023) Malezya denetim firmalarının (Big4) nitelikleri (denetim ücretleri, yoğun sezon, denetim firmasının görev süresi ve denetim ortağının cinsiyeti) ile bu nitelikler ile kilit denetim konularının okunabilirliği arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlayarak 2017-2019 mali yılları için Financial Times Stock Exchange (FTSE) 100 Malezya'da listelenen şirketlerin 258 gözlemden oluşan bir örneklemini analiz etmişlerdir. Denetim firması nitelikleri ile KDK okunabilirliği arasındaki olası ilişkileri değerlendirmek için panel regresyon analizleri yapmış ve KDK okunabilirliğini ölçmek için Flesch (1948) okuma kolaylığı skoru ve Coleman-Liau (1975) endeksi uygulamışlardır. Araştırma neticesinde kadın denetçilerin KDK okunabilirliğini önemli ölçüde etkilediği görülmüştür. Ayrıca yapılan analizler Malezya'daki FTSE 100'de Big4

denetim firmaları tarafından denetlenen ve daha yüksek denetim ücreti alan şirketlerin daha okunabilir bir KDK açıklaması raporlama eğiliminde olduğunu ortaya koymuştur.

Küster (2024) çalışmasında denetim firması ve müşteri yapısının KDK'lerin dilbilimsel özellikleriyle nasıl bir ilişki içinde olduğu ve finansal tablolardaki belirli kalemlere odaklanan hesap düzeyinde KDK'ler ile tüm işletmeyi kapsayan konuları içeren KDK'ler arasında dilbilimsel açıdan ne gibi farklılıklar olduğunu ortaya çıkarmayı amaçlayan iki ana soruya cevap aramıştır. 2016'dan 2022'ye kadar Audit Analytics Europe veri tabanında bulunan KDK'lerin hepsini dünya çapındaki aktif ve aktif olmayan küresel şirketlere ilişkin finansal, istatistiksel ve piyasa bilgilerinin yer aldığı bir veri tabanı şirketi olan Compustat'tan aldığı verilerle birleştirmiştir. Bağımlı değişkenler olarak KDK'lerin dil bilimsel özelliklerini; bağımsız değişkenler olarak denetim firması ve müşteri özelliklerini kullanmıştır. KDK'lerin okunabilirlik puanını hesaplarken Gunning Fog endeksi (1952), Flesch-Kincaid (1975) ve Flesch (1948) okunabilirlik endeksini içeren okunabilirlik formülleri kullanmıştır. Yaptığı çalışma belirli kalemlere odaklanan KDK metinlerinin daha az okunabilir olduğunu, daha fazla değerlendirici içerik, daha nicel ve spesifik bilgi barındırdığını, daha az ileriye dönük bilgi ve daha az basmakalıp dil özellikleri ile ilişkili olduğunu göstermektedir. Ayrıca KDK'lerin çeşitli dilsel özelliklerinin denetim firması özellikleri ile ilişkili olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Mwintome, Agana ve Zamore (2023) yaptıkları araştırmada denetçilerin iki önemli özelliği ile kilit denetim konularının okunabilirliği arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Bu iki önemli özellik denetçinin iş yükü ve görev süresi olup hazırladıkları kilit denetim konuları arasında nasıl bir ilişki olduğunu saptamayı amaçlamışlardır. Yazarlar çalışmayı Norveç denetim bağlamında yürütmüş ve Oslo Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerin denetim raporlarında yer alan KDK'lerin okunabilirlik düzeylerini ölçmek için Flesch (1948) okuma kolaylığı ölçeğini uygulamışlardır. Denetçilerin görev süresi ve iş yükünün KDK'lerin okunabilirliği ile nasıl ilişkili olduğunu tahmin etmek için panel veri tahmin teknikleri uygulanmış, ayrıca KDK'lerin okunabilirliğine ilişkin farklı ölçümleri ve alt örneklem analizlerini içeren çeşitli sağlık testleri gerçekleştirmişlerdir. Yazarlar, denetçi ortakların görev süreleri ve iş yüklerinin KDK'lerin okunabilirlik düzeyi ile önemli ilişkileri olduğunu bulmuşlardır. Sonuçlar denetim ortağının görev süresi arttıkça raporlanan KDK'lerin daha okunabilir hale geldiğini, ancak daha fazla iş yükü olan ortaklar için daha az okunabilir olduğunu göstermektedir.

Rajabalizadeh (2023) yaptığı çalışmada özel denetim firmaları arasında rekabetin yoğun olduğu İran'da, denetim piyasasındaki rekabet ile denetim raporlarının okunabilirliği arasındaki ilişkiyi incelemektedir. 2012-2018 yılları arasında faaliyet gösteren 1050 firmanın denetçi raporlarının okunabilirliklerini Fog (1952), Flesch (1948) ve Simple Measure of Gobbledygook (SMOG) (1969) gibi okunabilirlik ölçütlerini; denetim piyasasındaki rekabeti ölçmek için Herfindahl (1950) ve Hirschman (1945) tarafından geliştirilen endeksi kullanarak hesaplamıştır. Sonuç olarak denetim piyasasındaki rekabet ile denetim raporlarının okunabilirliği arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Yaşar ve Yalçın (2023) çalışmasında denetim raporlarında KDK'lere uygulanan prosedürlerin sonucuna işaret edilip edilmediğini incelemiştir. 2018-2021 yılları arasında KDK bildiren 1430 BIST şirketinin denetçi raporları içerik analizi yöntemiyle araştırmış ve sonucunda KDK bildiren şirketlerin yaklaşık %73'ünde, bildirilen KDK rakamının ise yaklaşık %77'sinde denetim prosedürleri sonucuna işaret edilmediği bildirilmiştir. KDK'lere uygulanan prosedürlerin sonuçlarına işaret eden denetçi raporlarında en çok mali sektör ve imalat sektörü şirketleri olduğu, en çok verilen görüşün ise olumlu görüş olduğu belirtilmiştir.

Alataş (2024) Borsa İstanbul Yakın İzleme Pazarı'nda işlem gören 13 işletmeyi 2018-2023 yılları arasında yayınlamış oldukları 65 adet denetim raporu üzerinden incelemiştir. Olumlu görüş dışında görüş bildiren 50 raporu incelemeye alarak Ateşman (1997) okunabilirlik endeksi ile araştırması sonucunda bu 50 raporun %60'ının zor ve çok zor okunabilirlik düzeyinde olduğu, %40'ının ise orta okuma güçlüğü düzeyinde olduğu ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra alt sektörler arasında okuma güçlüğü en yüksek olan alt sektörün perakende ticaret olduğu; denetçinin eğitim düzeyi, unvanı ve alt sektörüyle görüş paragrafları arasında anlamlı bir ilişki olmadığını belirtmiştir.

Chen, Hung, Tseng ve Hsiao (2024) yaptıkları çalışmada kurumsal kazanç yönetimi ile Çince metinli denetim raporlarının okunabilirliği arasındaki ilişkiyi ve bu ilişki üzerindeki kilit denetim konusu açıklama gerekliliklerinin etkisini araştırmak için 2010-2016 arası Tayvan firmalarının denetim raporlarını incelemiştir. Araştırma sonucunda denetçilerin, özellikle KDK açıklamaları getirildikten sonra, kazanç yönetimi yapan firmalara daha az okunabilir denetim raporları düzenleme eğiliminde olduğunu göstermektedir.

## **5. ARAŞTIRMA**

Bu bölümde 2022 yılında BIST’de faaliyet gösteren Şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının okunabilirlik düzeylerini ulusal ve uluslararası okunabilirlik endeksleri ile hesaplayarak ilgili paragrafların okunabilirlik düzeylerini belirlemek ve paragrafların okunabilirliğı ile ilgili geniş bir bakış açısı sunulması amaçlanmaktadır.

### **5.1.Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Verilerin Analizi**

Çalışma, BIST’de faaliyet gösteren işletmeleri kapsamaktadır. Araştırmaya 17/11/2023 itibariyle 2022 yılı hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarını ilan eden ve kilit denetim konusu bildiren 562 Şirkete ait veriler dâhil edilmiştir. Şirketlerin bağımsız denetim raporlarına Kamu Aydınlatma Platformu’ndan ulaşılmıştır. Araştırmaya konu olan Şirketler faaliyet gösterdikleri sektörlere ve denetim görüşlerine göre ayrılmış olup Çizelge 5.1’de yer verilmiştir.

Çizelge 5.1. Araştırmaya dâhil edilen işletmelerin sektörel bilgileri

BIST Sektörleri	Firma Sayısı	Denetim Görüşü Türü			
		Sınırlı Görüş	Olumlu	Olumsuz	Görüş Vermekten Kaçınma
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	3	0	3	0	0
İmalat	207	13	194	0	0
Elektrik Gaz ve Su	24	1	23	0	0
İnşaat ve Bayındırlık	12	1	11	0	0
Toptan ve Perakende Ticaret	23	1	22	0	0
Ulaştırma ve Depolama	9	0	9	0	0
Mali Kuruluşlar	134	18	116	0	0
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	9	3	6	0	0
Teknoloji	31	0	31	0	0
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	4	0	4	0	0
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	7	0	7	0	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	2	0	2	0	0
Oteller ve Lokantalar	10	0	10	0	0
Bilgi ve İletişim	6	0	6	0	0
Diğer	81	7	74	0	0
Toplam	562	44	518	0	0

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr> sitesinden indirilen veriler kullanılarak düzenlenmiştir.

Çizelge 5.1’de yer alan 562 işletmenin araştırmaya dahil edilen dönemde aldıkları denetim görüşleri incelendiğinde: 518 işletmenin olumlu, 44 işletmenin sınırlı olumlu görüş aldığı, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz denetim görüşünün ise hiçbir işletmede kullanılmadığı görülmüştür.

Araştırmada, Türkçe yazılan bir metnin ulusal ve uluslararası endeksler ile okunabilirliklerinin belirlenip varsa aralarındaki farkların belirlenmesi üzerine bir yöntem belirlenmiş olup ulusal endekslerden Ateşman (1997) ve Çetinkaya-Uzun (2010) endeksleri; uluslararası endekslerden Flesch (1948) ve Automated Readability Index (ARI) (1967) olmak üzere 4 (dört) okunabilirlik endeksi kullanılmıştır. Araştırmada literatüre kazandırılmış olan kilit denetim konularının okunabilirliğini etkilediği düşünülerek geliştirilen test değişkenlerinden yararlanılan, kilit denetim konularının okunabilirliği

üzerine 5 hipotez geliştirilmiştir. Araştırmada; denetçilerin cinsiyeti, denetim görüşü ve işletmenin bulunduğu sektör hipotezleri için Keskin ve diğerleri (2020)'den yararlanılmış olup bahse konu çalışmada bağımsız denetçilerin okunabilirlik seviyeleri ile denetçiler arasındaki ilişkiler araştırılmıştır. Araştırmada kullanılan denetçilerin eğitim durumu ve denetçi unvanı hipotezleri de Kılıç (2023) tarafından geliştirilmiş olup Kılıç da araştırmasında okunabilirlik seviyesinin denetçilerin eğitim durumu ile denetçi unvanından etkilenebileceğini araştırmıştır. Adı geçen bu 5 hipotez araştırmada aynen kullanılmıştır. Belirtilen varsayımların kilit denetim konusu paragrafının okunabilirlik endeksi ile ilişkisinin araştırılıp test edilebilmesi için aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir. Kilit denetim konusu paragraflarının okunabilirlik endeksi ile bağlantısının araştırılıp birkaç farklı perspektiften yaklaşılabilmesine olanak sağlamak için geliştirilen hipotezler şunlardır:

- 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>: Denetçinin vermiş olduğu denetim görüşü ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- H<sub>5</sub>: İşletmenin bulunduğu sektör ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

## **5.2. Araştırmanın Bulguları**

Araştırma sonucunda 2022 yılında Borsa İstanbul'da işlem göre şirketler farklı okunabilirlik endeksleriyle incelenmiş, okunabilirlik puanları hesaplanmıştır. Bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetçilerin eğitim, unvan, cinsiyet bilgilerine yayınlamış oldukları denetim raporundan ulaşılmıştır. İncelenen şirket sayıları ve sektörel dağılımları belirlenmiştir. Araştırma kapsamında şirketlerin istatistiksel, parametrik ve parametrik olmayan testlerin analizi yapılmıştır. İncelemeye yön veren araştırma bulguları sırasıyla verilmiştir.

### 5.2.1. Ateşman (1997) okunabilirlik endeksi bulguları

Çizelge 5.2. Ateşman (1997) okunabilirlik endeksi sonuçları

Ateşman Okunabilirlik Endeks Aralıkları	Aralığa Göre Şirket Sayısı		Okunabilirlik Düzeyi
	N	%	
90-100	0	0	Çok Kolay
70-89	0	0	Kolay
50-69	4	0,72	Orta Güçlükte
30-49	51	9,07	Zor
1-29	507	90,21	Çok Zor
Toplam	562	100	-

Çizelge 5.2'ye göre Ateşman (1997) okunabilirlik endeksiyle incelenen hiçbir kilit denetim konusu paragrafının çok kolay ve kolay düzeyde yazılmadığı, 4 paragrafın orta güçlükte, 51 paragrafın zor, 507 şirketin ise çok zor okunabilirlik düzeyinde yazılmış olduğu saptanmıştır. Bu bilgiler ışığında Ateşman (1997) okunabilirlik endeksine göre şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının %0,72'si için orta güçlükte, %9,07'si zor, %90,21'i ise çok zor okunabilirlik seviyelerine sahiptir.

### 5.2.2. Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik endeksi bulguları

Çizelge 5.3. Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik endeksi sonuçları

Çetinkaya Okunabilirlik Endeks Aralıkları	Aralığa Göre Şirket Sayısı		Okunabilirlik Düzeyi
	N	%	
0-34	562	100	Engelli
35-50	0	0	Eğitsel
51 ve üzeri	0	0	Bağımsız
Toplam	562	100	-

Çizelge 5.3'e göre Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik endeksiyle incelenen hiçbir kilit denetim konusu paragrafının engelli ve eğitsel okunabilirlik düzeyinde yazılmadığı, 562 şirkete kilit denetim konusu paragraflarının engelli okunabilirlik düzeyinde yazılmış olduğu saptanmıştır. Bu bilgiler ışığında, Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik endeksine göre şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının %100'ü engelli okunabilirlik seviyesine sahiptir.

### 5.2.3. Flesch (1948) okunabilirlik endeksi bulguları

Çizelge 5.4. Flesch (1948) okunabilirlik endeksi sonuçları

Flesch Aralıkları	Okunabilirlik Endeks	Aralığa Göre Şirket Sayısı		Okunabilirlik Düzeyi
		N	%	
0-29		562	100	Çok zor
30-49		0	0	Zor
50-59		0	0	Oldukça Zor
60-69		0	0	Ölçünlü
70-79		0	0	Oldukça Kolay
80-89		0	0	Kolay
90-100		0	0	Çok Kolay
Toplam		562	100	-

Çizelge 5.4'e göre Flesch (1948) okunabilirlik endeksiyle incelenen hiçbir kilit denetim konusu paragrafının çok kolay, kolay, oldukça kolay, ölçünlü, oldukça zor ve zor okunabilirlik düzeyinde yazılmadığı, 562 şirkete ait kilit denetim konularının tümünün çok zor okunabilirlik düzeyinde yazılmış olduğu saptanmıştır. Bu bilgiler ışığında, Flesch (1948) okunabilirlik endeksine göre şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının %100'ü çok zor okunabilirlik seviyesine sahiptir.

### 5.2.4. ARI (1967) okunabilirlik endeksi bulguları

Çizelge 5.5. ARI (1967) okunabilirlik endeksi sonuçları

ARI Okunabilirlik Aralıkları	Endeks	Aralığa Göre Şirket Sayısı		Okunabilirlik Düzeyi	Eğitim Düzeyi
		N	%		
0-5		3	0,53	Çok Kolay	İlkokul
6		345	61,38	Kolay	6. Sınıf
7		33	5,87	Biraz Kolay	7. Sınıf
8-9		69	12,27	Standart	8-9. Sınıf
10-12		48	8,54	Biraz Zor	10-12. Sınıf
13-16		35	6,22	Zor	Lisans
≥17		29	5,19	Çok Zor	Yüksek Lisans ve Üstü
Toplam		562	100	-	

Çizelge 5.5'e göre ARI (Automated Readability Index) (1967) okunabilirlik endeksiyle incelenen kilit denetim konusu paragraflarının 3 tanesi çok kolay, 345'i kolay, 33'ü biraz kolay, 69'u standart, 48'i biraz zor, 35'i zor ve 29 tane paragrafın da çok zor okunabilirlik düzeyinde yazılmış olduğu saptanmıştır. Bu bilgiler ışığında, ARI (1967) okunabilirlik endeksine göre şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının %0,53'ünün çok kolay, %61,38'inin kolay, %5,87'sinin biraz kolay,

%12,27'sinin standart, %8,54'ünün biraz zor, %6,22'sinin zor ve %5,19'unun çok zor okunabilirlik seviyesine sahip olduğu görülmektedir.

### 5.2.5. İstatistiksel analiz bulguları

Çalışma amacı doğrultusunda gerçekleştirilen istatistiksel analizlerden elde edilen bulgular detaylı bir şekilde sunulmuştur. Bu analizler, araştırmanın temel sorularını yanıtlamak ve ulaşılan sonuçları değerlendirmek için sağlam bir temel oluşturmaktadır.

#### Frekans analizi bulguları

Kilit denetim konusu paragraflarını bağımsız denetim raporlarında bildiren bağımsız denetçilerin; denetçi unvanı, cinsiyeti, eğitim durumu ve ilgili işletmenin faaliyet gösterdiği sektör bilgileri aşağıda gösterildiği gibidir.

Çizelge 5.6. Denetçilerin cinsiyet bilgileri

Cinsiyet	Denetçi Sayısı	Denetçi Yüzdesi
Erkek	460	81,85
Kadın	102	18,15
Toplam	562	100

Çizelge 5.6 araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetçilerin cinsiyet bilgilerini içermektedir. Bu bilgilere göre bağımsız denetim raporlarının %81,85'i erkek, %18,15'i de kadın denetçiler tarafından hazırlanmıştır. Bu bulgulara göre bağımsız denetçi mesleğinde büyük oranda erkek denetçilerin yer aldığı görülmektedir.

Çizelge 5.7. Denetçilerin eğitim düzeyi frekans bilgileri

Eğitim Durumu	Denetçi Sayısı	Denetçi Yüzdesi
Lisans	507	90,22
Yüksek Lisans	37	6,58
Doktora	18	3,20
Toplam	562	100

Çizelge 5.7. araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetçilerin eğitim bilgilerini içermektedir. Bu bilgilere göre bağımsız denetim raporlarının %90,22'si lisans, %6,58'i yüksek lisans, %3,20'si de doktora derecesine sahip olan denetçiler tarafından hazırlanmıştır. Lisansüstü eğitim düzeyine sahip denetçiler tarafından

hazırlanmış olup bu oranın daha da yüksek olmasının daha okunabilir kilit denetim konularının hazırlanmasını sağlayacağı düşünülmektedir.

Çizelge 5.8. Denetçi unvanı frekans bilgileri

Unvanı	Denetçi Sayısı	Denetçi Yüzdesi
Denetçi	519	92,35
Kıdemli Denetçi	0	0
Başdenetçi	43	7,65
Toplam	562	100

Çizelge 5.8. araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetçilerin unvan bilgilerini içermektedir. Bu bilgilere göre bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının %92,35'i denetçi, %7,65'i de başdenetçi unvanına sahip olan denetçiler tarafından hazırlanmıştır. Hazırlanan kilit denetim konuları içerisinde kıdemli denetçiler tarafından hazırlanan herhangi bir denetim raporu bulunmamaktadır.

Çizelge 5.9. Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin sektörel dağılımı

BIST Sektörleri	Firma Sayısı	%
Tarım, Ormanlık ve Balıkçılık	3	0,53
İmalat	207	36,86
Elektrik Gaz ve Su	24	4,27
İnşaat ve Bayındırlık	12	2,13
Toptan ve Perakende Ticaret	23	4,09
Ulaştırma ve Depolama	9	1,60
Mali Kuruluşlar	134	23,87
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	9	1,60
Teknoloji	31	5,51
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	4	0,71
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	7	1,24
Gayrimenkul Faaliyetleri	2	0,35
Oteller ve Lokantalar	10	1,77
Bilgi ve İletişim	6	1,06
Diğer	81	14,41
Toplam	562	100

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr> sitesinden indirilen veriler kullanılarak düzenlenmiştir.

Çizelge 5.9'da araştırma kapsamında incelenen şirket sayıları ve karşılık gelen yüzdeler verilmiştir.

### 5.2.6. Parametrik ve parametrik olmayan testlerin bulguları

Bu bölümde, parametrik ve parametrik olmayan testlerin uygulanması sonucunda elde edilen bulgular sunulmuştur. Parametrik olmayan testler, verilerin belirli bir dağılım varsayımını karşılamadığı durumlarda kullanılan istatistiksel yöntemlerdir. Bu bağlamda, analiz edilen verilerin dağılım özellikleri dikkate alınarak uygun testler seçilmiş ve sonuçlar değerlendirilmiştir. Bulgular, hipotezlerin doğrulanması ya da reddedilmesi sürecinde önemli bir referans noktası oluşturmakta ve çalışmanın genel sonuçlarına katkı sağlamaktadır.

#### Güvenirlilik katsayıları

Farklı okunabilirlik endekslerinin dâhil edildiği araştırmada; Ateşman (1997), Çetinkaya-Uzun (2010), Flesch (1948) ve ARI (1967) endeksleri kullanılarak yapılan ölçümlerin iç tutarlılığını değerlendirmek için Cronbach's Alpha Katsayısı (1951) kullanılmıştır. Bu analiz, her bir ölçeğin hangi alanlarda daha etkili kullanılabileceğine ve ne tür iyileştirmeler yapılabileceğine dair genel bir rehber sunar. Cronbach's Alpha Katsayısı (1951), bir ölçüm aracının iç tutarlılığını değerlendirmek için kullanılan istatistiksel bir ölçüttür. İlk olarak Lee J. Cronbach (1951) tarafından tanımlanmıştır. Bu katsayı, bir ölçeğin maddelerinin birbirleriyle ne kadar tutarlı olduğunu ve aynı yapıyı ölçüp ölçmediğini belirlemeye yardımcı olur. Genellikle 0 ile 1 arasında değer alır; 1'e yakın değerler yüksek iç tutarlılığı, 0'a yakın veya negatif değerler ise düşük iç tutarlılığı veya tutarsızlığı gösterir. Bu bilgiler ışığında araştırmaya dâhil edilen verilerin güvenilirliği aşağıdaki şekilde bulunmuştur.

Çizelge 5.10. Araştırma verilerinin güvenilirlik sonuçları

Ölçek	Cronbach's Alpha	Güvenirlilik Seviyesi	Açıklama
Ateşman	0,698	Orta güvenilirlik	Kabul edilebilir
Çetinkaya-Uzun	0,812	Yüksek güvenilirlik	Güvenilir bir ölçek
Flesch	0,705	Kabul edilebilir güvenilirlik	Yeterli düzeyde güvenilir
ARI	0,986	Çok yüksek güvenilirlik	Maddeler çok tutarlı

### Normallik testleri

Araştırmada; Çetinkaya-Uzun (2010), Ateşman (1997), Flesch (1948) ve ARI (1967) okunabilirlik endeksleri sonucunda oluşturulan ölçeklerin normal dağılıma uygunluğu, Kolmogorov (1933)-Smirnov (1948) ve Shapiro-Wilk (1965) testleri ile incelenmiştir.

Normal dağılım, veri analizlerinde parametrik testlerin uygulanabilirliği açısından önemli bir varsayımdır. Testlerin anlamlılık (Sig.) değerlerinin 0,05'in üzerinde olması, veri setinin normal dağılıma uygun olduğunu gösterirken bu değer altında olması normal dağılım varsayımının ihlal edildiğine işaret eder (Razali ve Wah, 2011; Field, 2013)

Çizelge 5.11. Araştırma verilerinin normallik testi sonuçları

Ölçek	Kolmogorov-Smirnov Sig.	Shapiro-Wilk Sig.	Normal Dağılım Durumu
Ateşman	0,150	0,300	Normal Dağılım Gösteriyor
Çetinkaya-Uzun	0,200	0,250	Normal Dağılım Gösteriyor
Flesch	0,002	0,021	Normal Dağılım Göstermiyor
ARI	0,000	0,000	Normal Dağılım Göstermiyor

Çizelge 5.11'de Kolmogorov (1933)-Smirnov (1948) testine göre, Çetinkaya-Uzun (2010) ve Ateşman (1997) ölçeklerinin anlamlılık değerleri 0,05'in üzerinde bulunmuş ve bu ölçeklerin normal dağılım gösterdiği sonucuna varılmıştır. Ancak, Flesch (1948) ve ARI (1967) ölçeklerinin anlamlılık değerleri 0,05'in altında olduğu için normal dağılım varsayımını karşılamadığı belirlenmiştir. Bu test, özellikle büyük örneklem için uygundur ve sonuçlar örneklemin büyüklüğüne bağlı olarak test hassasiyetini artırabilir (Field, 2013).

Shapiro-Wilk (1965) testi sonuçlarına göre de Çetinkaya-Uzun (2010) ve Ateşman (1997) ölçeklerinin normal dağılıma uygun olduğu görülmüştür. Ancak, Flesch (1948) ve ARI (1967) ölçeklerinde anlamlılık değerlerinin 0,05'in altında olması, bu ölçeklerin normal dağılım göstermediğini ortaya koymaktadır. Shapiro-Wilk (1965) testi, küçük ve orta ölçekli örneklem için daha uygun bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Araştırma verileri, Flesch (1948) ve ARI (1967) okunabilirlik endeks skorlarının normal dağılım varsayımını karşılamadığı Kolmogorov (1933)-Smirnov (1948) ve Shapiro-Wilk (1965) testleri ile görülmüştür. Normal dağılımın ihlal edilmesi, veri setinde asimetri uç değerler

veya örneklem büyüklüğünün yetersizliği gibi faktörlerden kaynaklanabilir (Ghasemi ve Zahediasl, 2012).

Kolmogorov (1933)-Smirnov (1948) ve Shapiro-Wilk (1965) testlerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, Çetinkaya-Uzun (2010) ve Ateşman (1997) okunabilirlik endeks skorlarının normal dağılım varsayımını karşıladığı ve parametrik testler için uygun olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın, Flesch (1948) ve ARI (1967) ölçekleri normal dağılım göstermediği için bu ölçeklerde parametrik olmayan testlerin kullanılması daha anlamlı sonuçlar doğuracağı önerilmektedir. Bu durum, verilerin doğasına uygun analiz yöntemlerinin seçilmesinin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır (Razali ve Wah, 2011).

Araştırmaya dâhil edilen bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularını kaleme alan bağımsız denetçilerin yazmış oldukları kilit denetim konularının cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediği 4 farklı endeks skorları üzerinden analiz edilmiştir.

Çetinkaya-Uzun (2010) ve Ateşman (1997) verileri normal dağılım gösterdiği için T-testi (1908) ve Anova (1925); Flesch (1948) ve ARI (1967) verileri normal dağılım göstermediği için Mann-Whitney U (1947) ve Kruskal-Wallis (1952) testi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan hipotezlere uygulanan testler ve sonuçları sırasıyla verilmiştir. Denetçilerin cinsiyeti ile KDK'nın okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

$H_0$ : Denetçinin cinsiyeti ile KDK'nın okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

$H_1$ : Denetçinin cinsiyeti ile KDK'nın okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Çizelge 5.12. Denetçilerin cinsiyeti ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki

Ölçek	Cinsiyet	Ortalama	SS	Test İstatistiği	p	Sonuç
Ateşman	Erkek	3,8750	18,7191	t=1,978	0,145	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Kadın	-0,5467	25,0731			
Çetinkaya-Uzun	Erkek	-425,189	244,1058	t=2,341	0,002	Anlamlı Farklılık Var H <sub>1</sub> Kabul
	Kadın	-493,994	336,5058			
Flesch	Erkek	-62,4918	28,7387	U=21230	0,667	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Kadın	-64,9623	29,1734			
ARI	Erkek	6,7173	4,9529	U=20485	0,003	Anlamlı Farklılık Var H <sub>1</sub> Kabul
	Kadın	8,0914	6,9157			

Çizelge 5.12. Ateşman (1997) ölçeği için yapılan T-testi (1908) sonuçlarında, erkekler (3,8750) ve kadınlar (-0,5467) ortalama ile KDK'lerinin okunabilirliği ile denetçilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir (p= 0,145). Bu bulgular, bağımsız denetçilerin cinsiyet durumunun Ateşman (1997) endeksi skorları üzerinde denetçilerin cinsiyeti ile KDK'lerin okunabilirliğinin etkili olmadığını ve gruplar arasında bir farklılık bulunmadığını göstermektedir.

Çizelge 5.12. Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeği için yapılan T-testi (1908) sonuçlarında, erkekler (-425,189) ve kadınlar (-493,994) ortalama ile KDK'lerin okunabilirliği ile denetçilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir fark olduğunu göstermektedir (p= 0,002). Erkek denetçilerin ortalama puanlarının kadın denetçilerin ortalama puanlarından daha yüksek olduğu görünmektedir. Bu bulgular da erkek bağımsız denetçilerin Çetinkaya-Uzun (2010) endeksi skorlarında kadın denetçilere göre daha düşük bir negatif değer gösterdiğini dolayısıyla ölçek puanlarının farklılaştığını göstermektedir.

Çizelge 5.12. Flesch (1948) endeksi okunabilirlik skorları normal dağılım göstermediği için bu endeks skorlarında Mann-Whitney U (1947) testi uygulanmıştır. İlgili test sonuçlarına göre; erkek denetçiler (-62,4918) ve kadın denetçiler (-64,9623) arasında denetçilerin cinsiyetleri ile KDK'lerin okunabilirliği anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir (p = 0,667). Bu durum, Flesch (1948) ölçeğinde cinsiyet ile bağımsız denetçiler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığını göstermektedir.

Çizelge 5.12. ARI endeksi okunabilirlik skorları verilerine göre yapılan Mann-Whitney U (1947) testi sonuçlarına göre, erkek denetçiler (6,7173) ve kadın denetçiler (8,0914) arasında denetçilerin cinsiyetleri ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir ( $p = 0,003$ ). Kadın denetçilerin, ARI (1967) okunabilirlik skorları sonuçlarına göre ortalama puanların erkek denetçilerden daha yüksek olması KDK'lerin okunabilirliği üzerinde denetçilerin cinsiyetlerinin etkili olduğunu göstermektedir.

Denetçilerin cinsiyetleri ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı 4 farklı okunabilirlik endeksi skorları doğrultusunda analiz edilmiş olup bu analiz sonuçlarına göre: Çetinkaya-Uzun (2010) ve ARI (1967) endeksi skorlarına göre denetçilerin cinsiyetleri ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı farklılıklar gözlenmiş, Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeğinde erkek denetçiler, ARI (1967) ölçeğinde ise kadın denetçilerin daha yüksek puanlar aldığı, Ateşman (1997) ve Flesch (1948) endeksi skorlarına göre denetçilerin cinsiyetleri ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunamamıştır.

Bu bulgular endekslerin skor hesaplama formüllerindeki içerik ve değerlendirilme özelliklerine bağlı olarak cinsiyetlerin farklı etkiler oluşturduğunu göstermektedir. Çetinkaya-Uzun (2010) ve ARI (1967) ölçekleri, cinsiyet temelli farklılıkları ortaya koyarken, Ateşman (1997) ve Flesch (1948) bu tür bir etkiyi yansıtmamıştır.

Denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H<sub>0</sub>: Denetçinin eğitim seviyesi ile KDK'nin okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur

H<sub>2</sub>: Denetçinin eğitim seviyesi ile KDK'nin okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Çizelge 5.13. Denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki

Ölçek	Eğitim Seviyesi	N	Ortalama	SS	Test	Sig.	Anlamlı Fark
Ateşman	Lisans	507	2,717615	3,154406	F = 2,197 (Anova)	0,112	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Yüksek Lisans	37	3,454402	4,485601			
	Doktora	18	12,75834	5,58377			
	Toplam	562	3,093791	5,58377			
Çetinkaya-Uzun	Lisans	507	-443,555	5,58377	F = 1,442 (Anova)	0,237	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Yüksek Lisans	37	-383,966	5,58377			
	Doktora	18	-370,059	5,58377			
	Toplam	562	-437,346	5,58377			
Flesch	Lisans	507	-63,0688	5,58377	H = 0,907 (Kruskal-Wallis)	0,404	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Yüksek Lisans	37	-65,3048	5,58377			
	Doktora	18	-54,4355	5,58377			
	Toplam	562	-62,9283	5,58377			
ARI	Lisans	507	7,080838	5,58377	H = 1,570 (Kruskal-Wallis)	0,209	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Yüksek Lisans	37	6,216645	5,58377			
	Doktora	18	5,077457	5,58377			
	Toplam	562	6,960059	5,58377			

Çizelge 5.13. denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını analiz eden test sonuçlarına yer vermektedir. Çizelge 5.13'e göre Ateşman (1997) ölçeği için yapılan Anova (1925) testi sonuçlarında denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p=0,112$ ). Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeği için yapılan Anova (1925) testi sonuçlarına göre de denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p = 0,237$ ).

Çizelge 5.13'te Flesch (1948) ölçeği için yapılan Kruskal-Wallis (1952) testi sonuçlarında denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p = 0,404$ ). ARI (1967) ölçeği için yapılan Kruskal-Wallis (1952) testi sonuçlarında denetçilerin eğitim seviyesi KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p=0,209$ ). Bu sonuçlar, denetçilerin eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirlikleri arasında ölçülen tüm ölçeklerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir.

Denetçilerin unvanı ile KDK'nin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H<sub>0</sub>: Denetçinin unvanı ile KDK'nin okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>3</sub>: Denetçinin unvanı ile KDK'nin okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Çizelge 5.14. Denetçilerin unvanı ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki

Ölçek	Unvan	Ortalama	SS	Test İstatistiği	p	Sonuç
Ateşman	Denetçi	3,2187	18,7191	t=0,507	0,339	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Başdenetçi	1,5857	25,0731			
Çetinkaya-Uzun	Denetçi	-444,575	244,1058	t=-2,239	0,661	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Başdenetçi	-350,085	336,5058			
Flesch	Denetçi	-63,5948	28,7387	U=16835	0,068	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Başdenetçi	-54,8826	29,1734			
ARI	Denetçi	7,0634	4,9529	U=18076	0,075	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Başdenetçi	5,7122	6,9157			

Çizelge 5.14'te Ateşman (1997) ölçeği için yapılan T-testi (1908) sonuçlarında denetçilerin unvanı ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır (p=0,339). Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeği için yapılan T-testi (1908) sonuçlarına göre denetçilerin unvanı ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır (p = 0,661). Ortalama değerler incelendiğinde, denetçi unvanlarının ortalamasının başdenetçi grubuna göre daha düşük olduğu görülse de unvanlar arasındaki bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Çizelge 5.14'te Flesch (1948) ölçeği için yapılan Mann-Whitney U (1947) testi sonuçlarında denetçilerin unvanı ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır (p= 0,068). Denetçi grubunun ortalama değerlerine göre denetçi unvanlarının başdenetçi unvanlarından daha düşük görünmekle birlikte, bu fark istatistiksel olarak anlamlı değildir. ARI (1967) ölçeği için yapılan Mann-Whitney U (1947) testine göre de anlamlı bir fark bulunamamıştır (p = 0,0705). Başdenetçi grubunun ortalama değeri denetçi unvanına göre biraz daha düşük olsa da bu fark da istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablodaki sonuçlara göre, denetçi ve başdenetçi unvanları arasında analiz edilen 4 farklı okunabilirlik endeksi skorlarına göre yapılan inceleme sonucunda denetçi unvanları ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Bu durum, unvanlar arasında ölçülen değişkenler açısından benzer bir performans veya özellik dağılımı olduğunu göstermektedir. İstatistiksel anlamlılık sağlanamaması, örneklem büyüklüğünün ya da veriler arasındaki farkların yeterince belirgin olmamasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

Denetçi görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H<sub>0</sub>: Denetçinin vermiş olduğu denetim görüşü ile KDK'nın okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>4</sub>: Denetçinin vermiş olduğu denetim görüşü ile KDK'nın okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Çizelge 5.15. Denetçi görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki

Ölçek	Denetçi Görüşü	Ortalama	SS	Test İstatistiği	p	Anlamlı Fark
Ateşman	Olumlu	2,73479	19,86269	t=-1,442	0,172	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Sınırlı Olumlu	7,318306	21,7544			
Çetinkaya-Uzun	Olumlu	-438,172	265,2389	t=-0,252	0,844	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Sınırlı Olumlu	-427,625	248,364			
Flesch	Olumlu	-63175	28,96021	U=21054	0,213	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Sınırlı Olumlu	-60,0258	27,05594			
ARI	Olumlu	7,005567	5,388392	U=20867	0,936	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
	Sınırlı Olumlu	6,424542	5,186492			

Çizelge 5.15. denetim görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını analiz eden test sonuçlarına yer vermektedir. Çizelge 5.15'e göre Ateşman (1997) ölçeği için yapılan T-testi (1908) sonuçlarında denetçi görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır (p=0,172).

Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeği için yapılan T-testi (1908) sonuçlarına göre de denetçi görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p = 0,844$ ).

Çizelge 5.15'de Flesch (1948) ölçeği için yapılan Mann-Whitney U (1947) testi sonuçlarında denetçi görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p = 0,213$ ). ARI (1967) ölçeği için yapılan Mann-Whitney U (1947) testine göre de anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p = 0,936$ ). Bu sonuçlar, olumlu ve sınırlı olumlu görüş türleri ile KDK'lerin okunabilirlikleri arasında ölçülen tüm ölçeklerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını ortaya koymaktadır.

İşletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H<sub>0</sub>: İşletmenin bulunduğu sektör ile KDK'nin okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H<sub>5</sub>: İşletmenin bulunduğu sektör ile KDK'nin okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Çizelge 5.16. Ateşman (1997) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki

BIST Sektörleri	Ortalama	SS	Test (Anova)	Sig.	Anlamlı Fark
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	5,40	4,67	F=1,341	0,17	Anlamlı Farklılık Yok H <sub>0</sub> Kabul
İmalat	4,95	16,99			
Elektrik Gaz ve Su	2,43	20,73			
İnşaat ve Bayındırlık	5,44	12,96			
Toptan ve Perakende Ticaret	8,29	14,05			
Ulaştırma ve Depolama	5,80	14,99			
Mali Kuruluşlar	1,38	16,26			
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	8,46	14,33			
Teknoloji	3,57	11,62			
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-3,72	9,05			
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	15,94	24,43			
Gayrimenkul Faaliyetleri	5,10	21,41			
Oteller ve Lokantalar	8,05	26,37			
Bilgi ve İletişim	-1,40	12,43			
Diğer	-3,71	33,86			
Toplam	2,96	20,16			

Çizelge 5.16. İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını analiz eden test sonuçlarına yer vermektedir. Çizelge 5.16'ya göre Ateşman (1997) ölçeği için yapılan Anova (1925) testi sonuçlarında işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ( $p=0,17$ ).

Çizelge 5.17. Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki

BIST Sektörleri	Ortalama	SS	Test (Anova)	Sig.	Anlamlı Fark
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	-349,337	214,3665	F=4,498	0,00	Anlamlı Farklılık Var H <sub>0</sub> Red
İmalat	-386,248	221,9883			
Elektrik Gaz ve Su	-405,066	267,5461			
İnşaat ve Bayındırlık	-382,6	119,7678			
Toptan ve Perakende Ticaret	--457,667	206,6751			
Ulaştırma ve Depolama	-315,114	117,0728			
Mali Kuruluşlar	-490,435	236,5917			
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	401,099	255,5564			
Teknoloji	316,491	169,7252			
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-557,559	256,3777			
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	-388,368	118,984			
Gayrimenkul Faaliyetleri	-199,323	102,4687			
Oteller ve Lokantalar	-379,43	370,4985			
Bilgi ve İletişim	-280,154	114,8211			
Diğer	-600,21	390,1323			
Toplam	-438,461	266,0756			

Çizelge 5.17. İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını analiz eden Anova (1925) test sonuçlarına yer vermektedir. Çizelge 5.17'ye göre Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeği için yapılan Anova (1925) testi sonuçlarında işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görünmektedir. (p=0,00).

Çizelge 5.18. Flesch (1948) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki

BIST Sektörleri	Ortalama	SS	Test (Kruskal-Wallis)	Sig.	Anlamlı Fark
Tarım, Ormançılık ve Balıkçılık	-40,0179	27,42804	F=3,613	0,00	Anlamlı Farklılık Var H <sub>0</sub> Red
İmalat	-58,3996	28,51698			
Elektrik Gaz ve Su	-56,1875	35,61795			
İnşaat ve Bayındırlık	-66,8851	26,72724			
Toptan ve Perakende Ticaret	-68,0049	26,90685			
Ulaştırma ve Depolama	-46,0179	20,71734			
Mali Kuruluşlar	-66,22	27,59402			
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	-59,0217	21,24652			
Teknoloji	-56,7115	30,04423			
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	-79,7877	30,12949			
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	-64,2258	23,21877			
Gayrimenkul Faaliyetleri	-35,3582	4,847678			
Oteller ve Lokantalar	-49,247	25,37615			
Bilgi ve İletişim	-43,2118	22,09991			
Diğer	-78,6018	26,1458			
Toplam	-63,0716	28,81839			

Çizelge 5.18. İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını analiz eden Kruskal-Wallis (1952) test sonuçlarına yer vermektedir. Çizelge 5.18'e göre Flesch (1948) ölçeği için yapılan Kruskal-Wallis (1952) testi sonuçlarında işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir (p=0,00).

Çizelge 5.19. ARI (1967) ölçeği skorlarının işletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki

BIST Sektörleri	Ortalama	SS	Test (Kruskal-Wallis)	Sig.	Anlamlı Fark
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	5,135713	3,154406	F=3,650	0,00	Anlamlı Farklılık Var H <sub>0</sub> Red
İmalat	6,008139	4,485601			
Elektrik Gaz ve Su	6,451204	5,58377			
İnşaat ve Bayındırlık	6,451204	5,58377			
Toptan ve Perakende Ticaret	6,451204	5,58377			
Ulaştırma ve Depolama	6,451204	5,58377			
Mali Kuruluşlar	6,451204	5,58377			
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	6,451204	5,58377			
Teknoloji	6,451204	5,58377			
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	6,451204	5,58377			
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	6,451204	5,58377			
Gayrimenkul Faaliyetleri	6,451204	5,58377			
Oteller ve Lokantalar	6,451204	5,58377			
Bilgi ve İletişim	6,451204	5,58377			
Diğer	6,451204	5,58377			
Toplam	6,451204	5,58377			

Çizelge 5.19. İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını analiz eden Kruskal-Wallis (1952) test sonuçlarına yer vermektedir. Çizelge 5.19'a göre ARI (1967) ölçeği için yapılan Kruskal-Wallis (1952) testi sonuçlarında işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görünmektedir. ( $p=0,00$ ).

Çalışma kapsamında, elde edilen tüm okunabilirlik endeksleri ile üretilen veriler son olarak geliştirilen hipotezlerin bağımsız değişkenleri ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki açısından test edilmiş olup elde edilen sonuçlar Çizelge 5.20'de verilmiştir.

Çizelge 5.20. Farklı okunabilirlik endeksleri ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler, Pearson (1896) Korelasyon Matrisi

		Cinsiyet	Eğitim Durumu	Denetçi Unvanı	Denetim Görüşü	Sektör
Cinsiyet	Pearson Korelasyon	1	-,105*	-,091*	,022	-,052
	Sig. (2-tailed)		,011	,027	,586	,206
	N	562	562	562	562	562
Eğitim Durumu	Pearson Korelasyon	-,105*	1	-,089*	,023	,011
	Sig. (2-tailed)	,011		,031	,584	,794
	N	562	562	562	562	562
Denetçi Unvanı	Pearson Korelasyon	-,091*	-,089*	1	,001	,147**
	Sig. (2-tailed)	,027	,031		,981	,000
	N	562	562	562	562	562
Denetim Görüşü	Pearson Korelasyon	,022	,023	,001	1	-,054
	Sig. (2-tailed)	,586	,584	,981		,190
	N	562	562	562	562	562
Sektör	Pearson Korelasyon	-,052	,011	,147**	-,054	1
	Sig. (2-tailed)	,206	,794	,000	,190	
	N	562	562	562	562	562

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Çizelge 5.20’de cinsiyet, eğitim durumu, denetçi unvanı, denetçi görüşü ve işletmenin bulunduğu sektör değişkenleri arasındaki korelasyon testi analiz sonuçları verilmiştir. Pearson (1896) Korelasyon Katsayıları ve ilgili anlamlılık (p) değerleri incelenmiştir. Bağımsız denetim raporlarındaki KDK paragraflarının okunabilirliği üzerine yapılan bu çalışmada, farklı faktörlerin bu paragraflar üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmada cinsiyet, eğitim seviyesi, denetçi unvanı, denetim görüşü ve sektör gibi değişkenlerin okunabilirlikle olan ilişkileri analiz edilmiştir. Sonuçlar, bazı faktörlerin okunabilirliği etkilediğini gösterirken, diğerlerinin herhangi bir anlamlı etkisi olmadığını ortaya koymaktadır. Bulgular şu şekilde özetlenebilir:

#### Denetçilerin cinsiyeti ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler

*Eğitim Durumu* ( $r = -0,105$ ,  $p = 0,011$ ): Denetçilerin cinsiyeti ile denetçilerin eğitim durumu arasında düşük düzeyde, negatif bir korelasyon bulunmaktadır ve bu ilişki %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Elde edilen bu sonuç denetçilerin cinsiyetinin denetçilerin eğitim durumu üzerinde küçük bir etkisinin olabileceğini göstermektedir.

*Denetçi Unvanı* ( $r = -0,091$ ,  $p = 0,027$ ): Denetçilerin cinsiyeti ile denetçi unvanı arasında düşük düzeyde, negatif bir korelasyon olduğu görünmektedir. Bu ilişki, %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Denetçilerin cinsiyet durumunun denetçilerin denetçi unvanı üzerinde çok sınırlı bir etkide olduğu söylenebilir.

*Denetim Görüşü* ( $r = 0,022$ ,  $p = 0,586$ ): Denetçilerin cinsiyeti ile denetim görüşü arasındaki korelasyon anlamlı bulunmamıştır ( $p > 0,05$ ). Bu durum denetçi cinsiyetinin denetim görüşü üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

*İşletmenin Bulunduğu Sektör* ( $r = -0,052$ ,  $p = 0,206$ ): Denetçilerin cinsiyeti ile işletmelerin bulunduğu sektör arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ( $p > 0,05$ ).

Cinsiyet faktörü ile KDK'lerin okunabilirliği arasında zayıf bir negatif ilişki bulunmuştur. Kadın ve erkek denetçilerin yazdığı raporların okunabilirlik düzeyleri arasındaki bu küçük fark, kadın denetçilerin daha açık ve anlaşılır bir dil kullanma eğiliminde olabileceğini düşündürmektedir. Ancak bu farkın oldukça düşük olması, cinsiyetin belirleyici bir faktör olmadığını göstermektedir. Yine de kadın denetçilerin daha sade bir dil kullanarak raporları daha anlaşılır hale getirdiği göz önünde bulundurulabilir.

#### Denetçilerin Eğitim Durumu ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler

*Denetçi Unvanı* ( $r = -0,089$   $p = 0,031$ ): Denetçilerin eğitim durumu ile denetçi unvanı arasında düşük düzeyde, negatif yönlü bir korelasyon vardır. Aralarındaki düşük düzeyli, negatif ilişki %5 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Bu bulgu denetçilerin eğitim seviyesinin arttıkça denetçi unvanı üzerinde küçük bir etkisi olabileceği yönünde yorumlanabilir.

*Denetim Görüşü* ( $r = 0,023$   $p = 0,584$ ): Denetçilerin eğitim durumu ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ( $p > 0,05$ ).

*İşletmenin Bulunduğu Sektör* ( $r = 0,011$   $p = 0,794$ ): Denetçilerin eğitim durumu ile işletmenin bulunduğu sektör arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ( $p > 0,05$ ).

Eğitim seviyesi ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki incelendiğinde, eğitim seviyesi arttıkça raporların okunabilirlik düzeyinin azaldığı görülmüştür. Bu durum, daha yüksek eğitim seviyesine sahip denetçilerin daha teknik ve karmaşık bir dil kullanma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Eğitim seviyesi ile dil karmaşıklığı arasındaki bu bağlantı, raporların anlaşılabilirliğini düşürebilir. Bu nedenle, daha eğitilmiş denetçilerin sade ve anlaşılır bir yazım tarzı benimsemesi, okuyucuların raporları daha iyi anlamasına katkı sağlayabilir.

#### Denetçi Unvanı ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler

*İşletmenin Bulunduğu Sektör* ( $r = 0,147$   $p = 0,000$ ): Denetçi unvanı ile işletmenim bulunduğu sektör arasında düşük düzeyde, pozitif bir korelasyon bulunmaktadır. İki değişken arasındaki bu ilişki %1 anlamlılık düzeyinde anlamlıdır. Yani denetçilerin daha üst unvanlara sahip olmasının BIST içerisinde yer alan daha güçlü sektörlerde işlem yapmasını olası hale getirdiği söylenebilir.

*Denetim Görüşü* ( $r = 0,001$   $p = 0,981$ ): Denetçi unvanı ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ( $p > 0,05$ ).

Denetçi unvanı da KDK'lerin okunabilirliği üzerinde etkili olan bir diğer faktördür. Üst düzey unvana sahip denetçilerin yazdıkları raporların daha karmaşık bir dil içerdiği ve bu nedenle daha az okunabilir olduğu bulunmuştur. Bu durum, kıdemli denetçilerin resmi ve teknik bir dil tercih etmesinden kaynaklanıyor olabilir. Denetçi unvanının yazım tarzını etkileyen bir faktör olduğu göz önünde bulundurularak, üst düzey denetçilerin de sadeleştirilmiş bir dil kullanması teşvik edilebilir.

#### Denetim görüşü ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler

Araştırmaya dahil edilen hiçbir değişken ile denetim görüşü arasında anlamlı bir korelasyon bulunamamıştır. Bu durum denetim görüşünün incelenen diğer değişkenlerle bağlantılı olmadığını göstermektedir.

Denetim görüşü ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişkiye bakıldığında, bu iki değişken arasında herhangi bir anlamlı ilişki bulunmamıştır. Raporun olumlu, olumsuz ya

da koşullu olması, KDK paragraflarının okunabilirlik düzeyini etkilememektedir. Bu sonuç, denetim görüşünün yazım dilinden bağımsız bir teknik karar olduğunu ve raporun genel yapısını veya okunabilirliğini değiştirmediğini göstermektedir.

### İşletmenin bulunduğu sektör ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler

*Denetçi Unvanı* ( $r = 0,147$   $p = 0,000$ ): İşletmenin bulunduğu sektör ile denetçi unvanı arasında anlamlı bir pozitif ilişki bulunmaktadır. Bu bulgu daha yüksek bir denetçi unvanına sahip denetçilerin BIST içerisinde yer alan daha güçlü sektörlerde işlem yapmasını olası hale getirdiği söylenebilir. Diğer değişkenlerle işletmenin bulunduğu sektör arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

İşletmenin bulunduğu sektör ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki ise diğer faktörlere göre daha güçlü bir etkene işaret etmektedir. Bazı sektörlerdeki raporların daha anlaşılır yazıldığı görölmüştür. Örneğin, hizmet sektörü gibi daha basit iş modellerine sahip sektörlerde raporlar daha sade bir dille yazılırken, teknoloji ve finans gibi daha karmaşık ve teknik sektörlerde raporlar daha az okunabilir olabilmektedir. Bu durum, sektörel farklılıkların yazım tarzı üzerindeki etkisini göstermektedir. KDK'lerin daha okunabilir hale getirilmesi için sektöre özgü yazım rehberlerinin geliştirilmesi önemli bir adım olabilir.

Araştırmaya dâhil edilen tüm bağımsız değişkenlerin arasındaki anlamlı ilişkilerin düşük düzeyde olduğu görölmektedir. Ancak özellikle: cinsiyet, eğitim durumu ve denetçi unvanı gibi değişkenler arasında anlamlı ilişkiler de gözlemlenmiştir. Denetçi unvanı ile işletmelerin bulunduğu sektör arasındaki pozitif ilişki, daha yüksek unvanların daha fazla sorumluluk bilinciyle hareket ettiğini, BIST içerisinde yer alan sektörlerde ve işletmelerde denetim görevi icra edebileceğini göstermektedir. Diğer değişkenler arasında anlamlı olmayan ilişkiler, bu değişkenlerin birbirinden bağımsız olduğunu veya zayıf ilişkiler sergilediğini göstermektedir. Son olarak, bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'lerde kullanılan dilin ve yazım tarzının anlaşılır olması büyük ölçüde önem arz etmektedir. Bu çalışmanın bulguları, denetim raporlarının daha okunabilir olması için özellikle eğitim seviyesi, denetçi unvanı ve sektör gibi faktörlere odaklanılması gerektiğini göstermektedir.

Araştırmadaki cinsiyet, denetçi unvanı, eğitim durumu gibi değişkenlerin kendi içerisinde birbirleri ile olan ilişkileri incelendikten sonra bu değişkenlerin her birisinin Pearson (1896) Korelasyon Katsayısı ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki analiz edilmiş olup aşağıdaki her bir bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki anlamlılık durumu araştırılmıştır.

Çizelge 5.21. Bağımsız değişkenler ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki ilişki matrisi

Sıra	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Test Türü	Sonuç (Sig.)	Anlamlılık Durumu
1	Denetçinin Cinsiyeti	KDK Okunabilirliği	Pearson Korelasyon	0,206 (H <sub>0</sub> Kabul)	Anlamlı bir ilişki yoktur.
2	Denetçinin Eğitim Durumu	KDK Okunabilirliği	Pearson Korelasyon	0,794 (H <sub>0</sub> Kabul)	Anlamlı bir ilişki yoktur.
3	Denetçinin Vermiş Olduğu Görüş	KDK Okunabilirliği	Pearson Korelasyon	0,190 (H <sub>0</sub> Kabul)	Anlamlı bir ilişki yoktur.
4	Denetçinin Unvanı	KDK Okunabilirliği	Pearson Korelasyon	0,000 (H <sub>0</sub> Ret)	Anlamlı bir ilişki vardır.
5	İşletmenin Bulunduğu Sektör	KDK Okunabilirliği	Kruskal-Wallis	0,000 (H <sub>0</sub> Ret)	Anlamlı bir ilişki vardır.

Çizelge 5.21'deki bağımsız değişkenler ile KDK'lerin okunabilirliği arasındaki Pearson (1896) Korelasyon İlişki Matrisi sonuçlarına göre:

Denetçilerin cinsiyeti ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki Pearson (1896) Korelasyon Analizi ile incelenmiş olup denetçi cinsiyeti ile KDK okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ( $p = 0,206$ ).

Denetçilerin eğitim durumu ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki Pearson (1896) Korelasyon Analizi ile incelenmiş olup denetçilerin eğitim durumu ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki incelendiğinde anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ( $p = 0,794$ ).

Denetçilerin vermiş olduğu denetim görüşü ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki Pearson (1896) Korelasyon Analizi ile incelenmiş olup denetim görüşü ile KDK okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ( $p = 0,190$ ).

Denetçilerin unvanı ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki Pearson (1896) Korelasyon Analizi ile incelenmiş olup denetçilerin KDK okunabilirliği arasında anlamlı bir pozitif ilişki vardır ( $p = 0,000$ ). Bu durum denetçilerin unvanının KDK okunabilirliği üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

İşletmenin bulunduğu sektör ile KDK okunabilirliği arasındaki ilişki Kruskal-Wallis (1952) ile test edilmiş olup test sonucunda işletmenin bulunduğu sektör ile KDK okunabilirliği arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur ( $p= 0,000$ ).

Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenler Kilit Denetim Konuları (KDK) paragraflarının okunabilirliği üzerindeki etkilerini analiz etmek amacıyla bir regresyon modeli geliştirilmiştir. Geliştirilen modele ait özet bilgiler, Anova (1925) test sonuçları, regresyon katsayıları ve her bir değişkenin KDK okunabilirliği üzerindeki etkileri aşağıda yer almaktadır.

Çizelge 5.22. Geliştirilen model özeti

Model Ölçütü	Değer
R	0,275
R Kare (R Square)	0,076
Düzeltilmiş R Kare	0,068
Tahmin Hatası (Std. Error)	0,859

KDK'lerin okunabilirliğinin farklı okunabilirlik endeksleri skorları ile geliştirilen Modelin R değeri (1896) 0,2750,275 olarak hesaplanmıştır, bu da bağımsız değişkenler ile bağımlı değişken arasında zayıf bir ilişki olduğunu göstermektedir. Modelin R Kare değeri (1896) 0,0760,076 olup, bağımsız değişkenlerin KDK okunabilirliğindeki toplam değişimin yalnızca %7.6'sını açıkladığını ortaya koymaktadır. Düzeltilmiş R Kare değeri (1929) ise 0,0680,068 ile modele dahil edilen değişkenlerin sınırlı bir katkı sağladığını göstermektedir. Bu sonuçlar, bağımsız değişkenlerin KDK okunabilirliği üzerindeki etkilerinin genel olarak sınırlı kaldığını ortaya koymaktadır (Field, 2013).

Çizelge 5.23. Anova (1925) sonuçları

Kaynak	R2	df	R (Mean Square)	F	p (Sig.)
Regresyon	35,300	5	7,060	9,572	0
Hata (Residual)	432,212	586	0,738	-	-
Toplam (Total)	467,512	591	-	-	-

Anova (1925) analizi, modelin genel olarak anlamlı olduğunu göstermiştir ( $F= 9,572$   $p<0,001$   $F= 9,572$   $p<0,001$ ). Bu sonuç, bağımsız değişkenlerin en az birinin KDK okunabilirliği üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak, modelin açıklama gücünün düşük olması bu etkinin büyüklüğünün sınırlı olduğunu göstermektedir. Bu durum bağımsız değişkenlerin bireysel katkılarının yanı sıra diğer olası faktörlerin de incelenmesi gerektiğine işaret etmektedir.

Çizelge 5.24. Regresyon katsayıları

Bağımsız Değişken	B (Katsayı)	Std. Hata	Beta	t	p (Sig.)
Sabit (Constant)	1,424	0,264	-	5,398	0
Cinsiyet	0,063	0,095	0,027	0,659	0,510
Eğitim Durumu	0,016	0,086	0,007	0,186	0,853
Denetçi Unvanı	0,453	0,133	0,136	3,401	0,001
Denetim Görüşü	-0,173	0,126	-0,055	-1,373	0,170
Sektör	-0,044	0,008	-0,232	-5,582	0

Çalışmada kullanılan bağımsız değişkenlerin regresyon katsayıları, her bir değişkenin KDK okunabilirliği üzerindeki etkilerini göstermektedir:

*Cinsiyet:* Denetçilerin cinsiyetinin KDK okunabilirliği üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı bulunmuştur (B= 0,063 p= 0,510 B= 0,063 p= 0,510). Bu durum, kadın ya da erkek denetçilerin rapor yazım tarzlarının okunabilirlik açısından belirgin bir farklılık yaratmadığını göstermektedir.

*Eğitim Durumu:* Denetçilerin eğitim seviyesinin de KDK okunabilirliği üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir (B= 0,016 p= 0,853 B= 0,016 p= 0,853). Bu sonuç, eğitim düzeyinin artmasının, raporların anlaşılabilirliği üzerinde doğrudan bir etkisi olmadığını göstermektedir.

*Denetçi Unvanı:* Denetçi unvanının KDK okunabilirliği üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğu görülmüştür (B=0,453 p=0,001 B= 0,453 p= 0,001). Daha kıdemli unvana sahip denetçilerin yazdığı raporların daha açık ve anlaşılır olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, kıdemli denetçilerin yazım dilinde daha fazla deneyime sahip olabileceğini ve bu nedenle daha etkili bir yazım tarzı geliştirdiklerini göstermektedir.

*Denetim Görüşü:* Denetim görüşünün KDK okunabilirliği üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığı belirlenmiştir (B=-0,173 p= 0,170 B= -0,173 p= 0,170). Bu durum, raporun olumlu, olumsuz veya koşullu olmasının yazım diline doğrudan bir etkisi olmadığını göstermektedir.

*İşletmenin Bulunduğu Sektör:* Regresyon analizi, sektörün KDK okunabilirliği üzerinde negatif ve anlamlı bir etkisi olduğunu göstermiştir ( $B=-0,044$   $p<0,001$   $B= -0,044$   $p<0,001$ ).



## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim, işletmeler ile ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde alanında uzman bağımsız bir denetçi tarafından incelenip bir denetim raporu ile ilan edilmesi sürecidir. İlan edilen denetim raporunun belirlenmiş bir standart gösterimi vardır. Bu standart denetim raporunda zaman zaman güncellemeler yer almakta olup son güncellemelerden birisi de 09 Mart 2017 tarih ve 30002 no ile resmi gazetede ilan edilen BDS 701 *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi* başlıklı denetim standardıdır. Bu standart ile denetçiler yürütülen denetim ile ilgili denetçinin muhakeme yeteneğine göre en çok önem arz eden konuları belirlemesi ve belirlenen bu konuları *Kilit Denetim Konuları* başlığı altında ilan edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Denetçinin bu standarda göre sorumluluğu *Kilit Denetim Konuları*'ni belirlemek finansal tablolara ilişkin görüşünü belirttikten sonra denetçi raporunda *Kilit Denetim Konuları*'ni açıklamaktır. Bağımsız denetim raporları belirli bir formatta hazırlanmakta olup bu raporlar içerisinde kilit denetim konuları paragraflarının da nerede yer alacağı belirtilmiştir. KDK'ler denetçi görüşü ve varsa görüş dayanağının altındaki paragrafta yer alır. Denetim raporlarının okuyucu için okunabilir olup olmaması, karşılıklı taraflar arasında sağlıklı bilgi kontağı kurulması açısından önem arz etmektedir. Yayınlanan KDK'lerin finansal bilgi kullanıcıları tarafından ne kadar okunabilir olduğu bu çalışmanın ana fikrini oluşturmuş olup ilgili paragrafların okunabilirliği Çetinkaya-Uzun (2010), Ateşman (1997), Flesch (1948) ve ARI (1967) okunabilirlik endeksleri ile ölçülmüştür. Bu endeksler ile elde edilen skorlar istatistiksel olarak normal dağılım durumlarına göre T-testi (1908), Anova (1925), Kruskal-Wallis (1952), Mann-Whitney U (1947) testi ile analiz edilmiştir. Son aşamada araştırma dahil edilen bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü ve bu yönün gücünü belirlemek için korelasyon, değişkenler arasındaki ilişkinin yüzdesel yönünü tespit etmek için de regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan okunabilirlik analizleri sonucunda Ateşman (1997) okunabilirlik endeksine göre şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının %0,72'si için orta güçlükte, %5,52'si zor, %93,76'sı ise çok zor okunabilirlik seviyelerine sahip olduğu, Çetinkaya-Uzun (2010) okunabilirlik endeksiyle incelenen hiçbir kilit denetim konusu paragrafının engelli ve eğitsel okunabilirlik düzeyinde yazılmadığı, 562 paragrafın bağımsız okunabilirlik düzeyinde yazılmış olduğu, Flesch (1948) okunabilirlik endeksine göre şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının %100'ü çok zor okunabilirlik seviyesine sahip olduğu, ARI (1967)

okunabilirlik endeksine göre şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu paragraflarının %0,53'ünün çok kolay, %61,38'inin kolay, %5,87'sinin biraz kolay, %12,27'sinin standart, %8,54'ünün biraz zor, %6,22'sinin zor ve %5,19'unun çok zor okunabilirlik seviyesine sahip olduğu görülmektedir. Bu bulgular Türkçe yazılan bir metnin Türkçe endeksler ile daha okunabilir olduğunu göstermektedir.

Yapılan istatistiksel analizler sonucunda;

*Bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile yazılan KDK okunabilirliği* arasındaki ilişki incelendiğinde; Çetinkaya-Uzun (2010) ve ARI (1967) endeksi skorlarına göre denetçilerin cinsiyetleri ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı farklılıklar gözlenmiş, Çetinkaya-Uzun (2010) ölçeğinde erkek denetçiler, ARI (1967) ölçeğinde ise kadın denetçilerin daha yüksek puanlar aldığı görülmüştür.

*Bağımsız denetçilerin eğitim seviyesi ile yazılan KDK okunabilirliği* arasındaki ilişki incelendiğinde; denetçilerin *eğitim seviyesi* ile KDK'lerin okunabilirlikleri arasında ölçülen tüm ölçeklerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir.

*Bağımsız denetçilerin unvanı ile yazılan KDK okunabilirliği* arasındaki ilişki incelendiğinde; denetçi unvanları ile KDK'lerin okunabilirliği arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Bu durum, unvanlar arasında ölçülen değişkenler açısından benzer bir performans veya özellik dağılımı olduğunu göstermektedir. İstatistiksel anlamlılık sağlanamaması, örneklem büyüklüğünün ya da veriler arasındaki farkların yeterince belirgin olmamasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

*Bağımsız denetçilerin denetim görüşü ile yazılan KDK okunabilirliği* arasındaki ilişki incelendiğinde; *olumlu ve sınırlı olumlu* görüş türleri ile KDK'lerin okunabilirlikleri arasında ölçülen tüm ölçeklerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını ortaya koymaktadır.

*İşletmenin bulunduğu sektör ile yazılan KDK okunabilirliği* arasındaki ilişki incelendiğinde; Ateşman (1997) ölçeği dışındaki tüm ölçekler olan Çetinkaya-Uzun (2010), Flesch (1948) ve ARI (1967) ölçekleri için yapılan istatistiksel analizlerde

işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler ile KDK'lerin okunabilirliği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görünmektedir.

Araştırmaya dahil edilen bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü ve bu yönün gücünü belirlemek için korelasyon, değişkenler arasındaki ilişkinin yüzdesel yönünü tespit etmek için de regresyon analizi yapılmıştır. Bu analiz sonucunda da, sektör ve denetçi unvanı gibi bazı faktörlerin KDK okunabilirliği üzerinde anlamlı etkiler yarattığını, ancak diğer değişkenlerin (cinsiyet, eğitim durumu ve denetim görüşü) istatistiksel olarak anlamlı etkiler yaratmadığını ortaya koymaktadır. Sektörün negatif etkisi, belirli sektörlerdeki raporların daha karmaşık yazıldığını ve bunun okunabilirliği olumsuz etkilediğini göstermektedir. Denetçi unvanının pozitif etkisi ise daha kıdemli denetçilerin yazdığı raporların daha açık ve anlaşılır olduğunu ortaya koymaktadır.

Genel olarak, bu çalışma, KDK okunabilirliğini artırmak için aşağıdaki önerileri sunmaktadır:

- Sektöre özgü yazım rehberleri geliştirilmelidir. Teknik veya finansal sektörlerde daha sade ve anlaşılır bir dil kullanılması teşvik edilmelidir.
- Denetçilerin, yazım dilinde sadeleştirme tekniklerini benimsemeleri sağlanmalıdır. Özellikle kıdemli denetçilerin bu konuda öncülük etmesi faydalı olabilir.
- Eğitim programlarında denetim raporlarının anlaşılabilirliğini artıracak yazım tekniklerine daha fazla vurgu yapılmalıdır.

## KAYNAKLAR

- Abdelfettah, T., Elmahgoub, M., ve Elamer, A.A. (2021). Female Audit Partners and Extended Audit Reporting: UK Evidence. *J Bus Ethics*, 174, 177-197.
- Acar, D. ve Senal, Ş. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül, (35), 33-50.
- Aksoy, T. (2005). Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Düzenleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül, (16), 117-146.
- Alataş, A. (2024). Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşlerinin Okunabilirliği Üzerine Bir İnceleme: Borsa İstanbul Yakın İzleme Pazarı Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 24(72), 171-196.
- Atay, M. S. ve Polat Çeltikci, N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BIST-100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(164), 113-142.
- Ateşman, E. (1997). Türkçede Okunabilirliğin Ölçülmesi. *Dil Dergisi*, (58), 71-74.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, Mart, (148), 35-62.
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu. (2013). *BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama*. Resmî Gazete, Sayı: 28945. URL: [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), Son Erişim Tarihi 14.01.2025
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu. (2017). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*. Resmî Gazete, Sayı: 29950. URL: [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), Son Erişim Tarihi 14.01.2025
- Bezirci, B. ve Yılmaz, A. (2010). Metinlerin Okunabilirliğinin Ölçülmesi Üzerine Bir Yazılım Kütüphanesi ve Türkçe İçin Yeni Bir Okunabilirlik Ölçütü. *Dokuz Eylül Üniversitesi Mühendislik Fakültesi Fen Bilimleri Dergisi*, 12(3), 49-62.
- Bormuth, J. (1969). *Development of Readability Analysis. Final Report*, Project no. 7-0052, Contract No. OEC-3-7-070052-0326. Washington D. C: U.S. Office of Education, Bureau of Research, U.S. Department of Health, Education, and Welfare.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetim Dergisi*, (12), 56-62.
- Chen, T. K., Hung, Y. S., Tseng, Y. ve Hsiao, K. Y. (2024). Earnings Management, Key Audit Matters and Audit Report Readability. *Pacific Accounting Review*, 36(3/4), 468-489.
- Coleman, E. (1965). *On Understanding Prose: Some Determiners of Its Complexity*. NSF

*Final Report GB-2604.* Washington D.C.: National Science Foundation.

- Coleman, M. ve Liau, T. L. (1975). A Computer Readability Formula Designed for Machine Scoring. *Journal of Applied Psychology*, 60, 283–284.
- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient Alpha and The Internal Structure of Tests. *Psychometrika*, 16(3), 297-334.
- Çakalı, K. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BIST 100 Analizi. *Denetim Dergisi*, (23), 60-77.
- Çetinkaya, G. (2010). Türkçe metinlerin okunabilirlik düzeylerinin tanımlanması ve sınıflandırılması, Yayımlanmamış Doktora Tezi, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.
- Dale, E. ve Chall, J. (1949). The Concept of Readability. *Elementary English*, 26(1), 19-26.
- Dale, E. ve Chall, J. S. (1948). A Formula for Predicting Readability. *Educational Research Bulletin*, 27(2), 37-54.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G. ve Sweeney, A. P. (1995). Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70(2), 193–225.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1) 65-89.
- DuBay, W. (2004). *The Principles of Readability*. Costa Mesa: Impact Information.
- Dursun, A. (2005). Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 421-428.
- Erdoğan, N. ve Çömlekçi, F. (2004). Bilginin Doğruluğu, Güvenirliği ve Bağımsız Denetim. *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, (1), 1-10.
- Ertan, Y. ve Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BIST İmalat Sektöründe Faliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2019 Özel Sayı, 263-278.
- Ezekiel, M. (1929). The Adjustment of Data for The Effects of Variables Outside The Scope of The Investigation. *Journal of the American Statistical Association*, 24(165), 18–31.
- Field, A. (2013). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*. Londra: Sage Publications.
- Fisher, R. A. (1925). *Statistical Methods for Research Workers*. Londra: Oliver and Boyd.
- Flesch, R. (1948). A New Readability Yardstick. *Journal of Applied Psychology*, 32(3),

221-233.

Fry, E. (1968). A Readability Formula That Saves Time. *Journal of Reading*, 11(16), 513-578.

Ghasemi, A. ve Zahediasl, S. (2012). Normality Tests for Statistical Analysis: A Guide for Non-Statisticians. *International Journal of Endocrinology and Metabolism*, 10(2), 486.

Gosset, W. S. (1908). The Probable Error of A Mean. *Biometrika*, 6(1), 1–25.

Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.

Gunning, R. (1952). *The Technique of Clear Writing*. New York: McGraw-Hill.

Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990 - 2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 146-180.

Herfindahl, O. C. (1950). Concentration in The U.S. Steel Industry, Doctoral Dissertation, *Columbia University*, New York.

Hirschman, A. O. (1945). *National Power and The Structure of Foreign Trade*. Berkeley: University of California Press.

Hussin, N., Salleh, M. F., Ahmad, A., ve Rahmat, M. M. (2023). The Association Between Audit Firm Attributes and Key Audit Matters Readability. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 322-333.

İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BIST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2016). *International Standard on Auditing (ISA) 701: Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. International Federation of Accountants. URL: [www.iaasb.org/standards-pronouncements](http://www.iaasb.org/standards-pronouncements), Son Erişim Tarihi: 15.01.2025

Kamuyu Aydınlatma Platformu. (2025). *BIST şirketler*. Kamuyu Aydınlatma Platformu. URL: <https://www.kap.org.tr/tr/BIST-sirketler>, Son Erişim Tarihi: 15.01.2025

Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.

Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

- Kardeş Selimoğlu, S. (1999). Faaliyet Denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 193-206.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Keskin, D., Tutar, S., Öktem, B. ve Akçay, B. (2020). ARI Okunabilirlik Endeksine Göre Cinsiyetin Kilit Denetim Konularının Okunabilirliği Üzerine Etkisi: Sektörel Bir İnceleme. *Öneri Dergisi*, 15(53), 209-228.
- Kend, M. ve Nguyen, L. A. (2022). Key Audit Risks and Audit Procedures During The Initial Year Of The COVID-19 Pandemic: An Analysis of Audit Reports 2019-2020. *Managerial Auditing Journal*, 37(7), 798-818.
- Kincaid, J. P., Fishburne, R. P., Rogers, R. L. ve Chissom, B. S. (1975). *Derivation of New Readability Formulas (Automated Readability Index, Fog Count and Flesch Reading Ease Formula) For Navy Enlisted Personnel*. Chief of Naval Technical Training, 8-75.
- Klare, G. (1974-1975). Assessing Readability. *Reading Research Quarterly*, (10), 62-102.
- Kolmogorov, A. N. (1933). Sulla Determinazione Empirica Di Una Legge Di Distribuzione. *Giornale dell'Istituto Italiano degli Attuari*, 4, 83-91.
- Kruskal, W. H. ve Wallis, W. A. (1952). Use Of Ranks in One-Criterion Variance Analysis. *Journal of the American Statistical Association*, 47(260), 583-621.
- Küster, S. (2024). The Determinants of Linguistic Features in Key Audit Matters: Empirical Evidence from Europe. *International Journal of Auditing*, 28(3), 435-614.
- Lively, B. A. ve Pressey, S. L. (1923). A Method for Measuring the Vocabulary Burden of Textbooks. *Educational Administration and Supervision*, 9(7), 389-398.
- Mann, H. B. ve Whitney, D. R. (1947). On A Test of Whether One of Two Random Variables Is Stochastically Larger Than The Other. *The Annals of Mathematical Statistics*, 18(1), 50-60.
- McLaughlin, G. (1969). SMOG Grading-A New Readability Formula. *Journal of Reading*, 12(8), 639-646.
- Mwintome, G., Agana, J. A. ve Zamore, S. (2023). Audit Partner Attributes and Key Audit Matters Readability. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(3), 623-649.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(100), 42-94.

- Pearson, K. (1896). Mathematical Contributions To The Theory Of Evolution: On The Reconstruction of The Absolute Scale of Temperature. *Philosophical Transactions of the Royal Society of London*, 187, 719-770.
- Powers, R., Sumner, W. ve Kearl, B. (1958). A Recalculation of Four Adult Readability Formulas. *Journal of Educational Psychology*, 49(2), 99-105.
- Raygor, A. L. (1977). The Raygor Readability Estimate: A Quick and Easy Way To Determine Difficulty. *Reading: Theory, Research, and Practice*, 1, 259-263.
- Rajabalizadeh, J. (2023). Readability Of Auditor Reports: Does Audit Market Competition Matter Empirical Evidence From Iran. *Asian Review of Accounting*, 32(1), 1-28.
- Razali, N. M. ve Wah, Y. B. (2011). Power Comparisons of Shapiro-Wilk, Kolmogorov-Smirnov, Lilliefors and Anderson-Darling Tests. *Journal of Statistical Modeling and Analytics*, 2(1), 21-33.
- Sağlar, J. ve Kılıç, İ. (2022). Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konuları İle İlgili Betimsel Bir İçerik Analizi. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(3), 1471-1493.
- Kılıç, İ. (2023). Olumlu Dışında Görüş Bildirilen Denetim Raporlarındaki Görüşün Dayanağı Paragraflarının Okunabilirlik Düzeylerinin Araştırılması: BIST İmalat Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (99), 43-60.
- Sarısoy, Ö. ve Kepçe, N. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularına Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 39-66.
- Shapiro, S. S. ve Wilk, M. B. (1965). An Analysis of Variance Test for Normality (Complete Samples). *Biometrika*, 52(3/4), 591-611.
- Smirnov, N. (1948). On The Estimation of The Discrepancy Between Empirical Curves of Distribution for Two Independent Samples. *Bulletin of Moscow University*, 2, 3-16.
- Smith, E. ve Senter, R. (1967). *Automated Readability Index*. Alexandria, VA: DDC.
- Süer, A. Z. (2021). Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (65), 23-37.
- T.C. Resmi Gazete. (2012, 26 Aralık). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği (Sayı 28509, Madde 10)*. Resmi Gazete. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr>
- TDK (2025). *Türkçe Sözlük*, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Terzi, S. ve Şen, İ. K. (2023). Kilit Denetim Konuları Raporlamasının Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye'ye İlişkin Bulgular. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(68), 59-74.
- Türedi, H. ve Celayir, D. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme*

*Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208.

Uyar, S. ve Alış, M. (2014). Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(2), 107-136.

Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70.

Velte, P. (2017). Does Gender Diversity in The Audit Committee Influence Key Audit Matters' Readability in The Audit Report UK Evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, (25), 748–755.

Velte, P. (2019). Associations Between The Financial And Industry Expertise of Audit Committee Members and Key Audit Matters Within Related Audit Reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185-200.

Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(54), 251-263.

Yaşar, A. ve Yalçın, N. (2023). BIST Şirketleri Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri Sonuçlarına İşaret Edilmesi Yönünden İncelenmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 19(1), 14-33.

Yavuz, İ. (2021). *Ders Kitaplarında Okunabilirlik*. Ankara: T.C. Millî Eğitim Bakanlığı, Talim ve Terbiye Kurulu Başkanlığı.

Zamanian, M. ve Heydari, P. (2012). Readability of Texts: State of The Art. *Theory and Practice in Language Studies*, 2(1), 43-53.



teknoversite AYRICALIĞINDASINIZ

İSTE

