

Olumlu Dışında Görüş Bildirilen Denetim Raporlarındaki Görüşün Dayanağı Paragraflarının Okunabilirlik Düzeylerinin Araştırılması: BİST İmalat Sektöründe Bir Uygulama*

İsa KILIÇ **

ÖZET

Bu çalışma, bağımsız denetim sonucunda olumlu görüş dışında denetim görüşü bildirilen işletmelerin denetim raporlarındaki görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirlik düzeylerinin belirlenmesini amaçlamaktadır. Belirtilen amaç doğrultusunda BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2022 yılları arasında yayımlanan denetim raporları incelenmiş olup anılan yıllara ait 28 işletmenin 81 denetim raporu, olumlu görüş dışında denetim görüşü bildirildiği için araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmada, yöntem olarak Ateşman okunabilirlik endeksi ile istatistiksel testlerden olan Kruskal Wallis-H ve Mann-Whitney-U testleri uygulanmıştır. Yapılan analiz sonucunda; imalat sektöründe işlem gören işletmelerin görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirlik düzeylerinin yaklaşık %61,00 oranında zor/çok zor düzeyde yazıldığı, imalat alt sektörleri içerisinde görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirliği en zor olan alt sektörünün gıda, içecek ve tütün alt sektörü olduğu; denetçinin eğitim seviyesi, denetim görüşü ve alt sektörler ile görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirlik düzeyi arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Görüşü, Okunabilirlik Düzeyi, Ateşman Okunabilirlik Endeksi

JEL Sınıflandırması: M42, Y50.

Investigation of the Legibility Levels of the Justification Paragraphs in the Audit Reports in which Opinion Except Positive was expressed: An Application in the BIST Manufacturing Sector

ABSTRACT

This study aims to determine the readability levels of the bases of opinions paragraphs of the companies whose audit opinion other than positive opinion is expressed as a result of the independent audit. In line with the stated purpose, the audit reports of the companies operating in the BIST manufacturing sector between the years 2017-2022 were examined. 81 audit reports of 28 enterprises belonging to the years surveyed were included in the research because they received audit opinions other than positive opinions. In the research; As a method The Atesman readability index and Kruskal Wallis-H and Mann-Whitney-U tests, which are statistical tests, were applied. As a result of the analysis; It has been determined that the readability levels of the justification paragraphs of the enterprises traded in the manufacturing sector are written at a difficult/very difficult level at a rate of approximately 61.00%. Among the manufacturing sub-sectors, it was seen that the sub-sector of the base of opinion paragraphs that was the most difficult to read was the food, beverage and tobacco sub-sector. It has been determined that there is no significant relationship between the level of education of the auditor, audit opinion and sub-sectors and the level of readability.

Keywords: Audit Opinion, Readability Level, Atesman Readability Index.

Jel Classification: M42, Y50.

* Makale Gönderim Tarihi: 09.02.2023, Makale Kabul Tarihi: 25.05.2023, Makale Türü: Nicel Analiz

** Dr. Öğr. Üyesi, İskenderun Teknik Üniversitesi, isa.kilic@iste.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7406-2245.

1. GİRİŞ

Denetçilerin amacı, elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir biçimde bu görüşü ifade etmektir (BDS-700 6.prg). Denetçi tarafından yayımlanan denetim raporunda yer alan denetim görüşü ile finansal bilgi kullanıcılarına finansal tablolardaki denetlenmiş bilgiler hakkında belirli bir düzeyde güvence verilmektedir. Denetçi, yapılan denetimin amaç ve nedenlerine göre birçok bilgi ve belgeyi denetim kapsamında değerlendirmekte olup vermiş olduğu denetim görüşüne esas teşkil edebilecek delilleri denetim raporunda muhafaza etmektedir. Yapılan denetimde; finansal bilgi kullanıcılarına ve kamuoyuna ilan edilen denetim raporlarının taşınması gereken belirli şekil şartları, bölümleri, bu bölümler içerisinde yer alacak olan hususlar ve rapordaki denetim görüşü gibi birçok unsurun raporda nasıl ve ne şekilde yer alacağı KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'nda belirtilmiştir. BDS 705'e göre; denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur (BDS-705, 10. prg). Denetçi tarafından verilecek olan denetim görüşünün türüne göre de yayımlanan denetim raporu, *olumlu görüş* alan denetim raporu veya *olumlu görüş dışında bir görüş verilen* denetim raporu olarak adlandırılmaktadır. Aslında yayımlanan iki denetim raporu da mahiyetçe ve içerik olarak birbirleri ile aynı öneme sahip olup aralarındaki tek fark, *olumlu* dışında bir görüş beyan eden denetçinin neden *olumlu görüş* beyan etmediğini açıklaması gereken *görüştün dayanağı* paragrafıdır. Finansal bilgi kullanıcıları da bağımsız denetim sonucunun duyurulduğu ve yapılan denetimin nihayetinde elinde bulundurduğu denetim raporu ile ilgilendiği işletmeler hakkında bazı kararlar alma veya almama, bazı yatırımları yapma ya da yapmama gibi değerlendirmelerde bulunmaktadır. Kabul edilecektir ki finansal bilgi kullanıcıları da işletmeler hakkında alacakları kararların, yapacakları yatırımların gerçek kişi ise kendisi, tüzel kişi ise de işletmesi adına faydalı olmasını beklemektedir. Bu noktada, yatırım kararlarına esas teşkil edecek olan denetim raporlarında yer alan denetim sonuçlarının finansal bilgi kullanıcıları tarafından ne düzeyde okunabilir olduğu önem teşkil etmektedir. Çalışmada, denetim sonucunda *olumlu görüş* dışında denetim görüşü alan işletmelerin denetim raporlarındaki *görüştün dayanağı* paragraflarının okunabilirlik düzeyinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Belirlenen amaç doğrultusunda, araştırmaya konu olan evren içerisinde *olumlu* dışında denetim görüşü alan işletmelerin denetim raporları elde edilmiş ve bu denetim raporlarının *görüştün dayanağı* paragraflarının okunabilirlik düzeyi araştırılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bağımsız Denetim Raporları

Bağımsız denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların dürüst bir şekilde sunulup sunulmadığına dair görüş açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için denetçi, denetim sürecinde elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirir ve denetim görüşünü finansal tablo kullanıcılarına denetim raporu ile iletir (Aydın ve Çürük, 2017:226). Denetim raporu; denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir (BDY, m.10). Rapor, denetçinin ilgili gruplarla haberleşmesini sağlayan tek önemli

araçtır. İlgili grupların ya da genel anlamda kamunun tamamlanan denetim çalışması ile ilgili olarak gördükleri tek belge, denetçinin sunduğu rapordur (Güredin, 2014:65).

Finansal bilgi kullanıcılarına denetçi görüşlerinin aktarılması, denetim raporları ile yapılmaktadır. Kullanıcıların aktarılan görüşü yanlış yorumlamalarını önlemek amacıyla raporlar, şekil ve içerik bakımından basitleştirilerek her bir denetçinin subjektif yargısına göre rapor yazmasının önüne geçilmiş ve denetim raporları asgari bilgileri içerecek bir biçimde standartlaşmıştır (Karacan ve Uygun, 2016:314). Denetim raporlarına getirilen bu standartlaşma; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından BDS-700 “*Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı*” ile bir bütünlüğe kavuşmuştur. BDS-700’de; bir denetçinin nasıl rapor hazırlayacağı, raporun başlığı, raporun bölümleri, kilit denetim konuları (KDK), denetçi görüşü gibi hususlar belirtilmiştir. Denetim sonucunda, denetçinin bir görüş beyan etmesi zorunludur. Denetçi, denetim sonunda; *olumlu görüş, sınırlı olumlu (şartlı) görüş, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma* olmak üzere 4 farklı görüşten birisini belirtir.

Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa *olumlu* görüş verir (BDS-700, 17. prg). Yapılan denetim sonucunda; eğer denetçi *olumlu görüş* beyan edecekse bu durumda, denetçi standart bir denetim raporu hazırlamak zorundadır. Standart bir denetim raporunda; başlık, muhatap, görüş paragrafı, kilit denetim konuları, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu, sorumlu denetçinin adı, sorumlu denetçinin imzası, denetçi/denetim şirketi adresi ile denetim rapor tarihinin yer alması zorunludur.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), ülkemizde uygulanan finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak amacı ile kurulmuş bir kurumdur. KGK, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını birebir Türkçeye çevirerek *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)* ve *Türkiye Denetim Standartları (TDS)* adı altında yayımlamaktadır. Kurum, International Standard on Auditing 705 (ISA 705) kodlu uluslararası denetim standardını da aynı standart kodu ile denetim sonucunda *olumlu görüş* dışında açıklanan denetim görüşleri için *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi* başlığı ile yayımlamıştır. Bu standarda göre; *bağımsız denetçi, elde etmiş olduğu denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse olumlu görüş dışında bir görüş verir* (BDS-705, 6. prg) hükmü yer almaktadır.

Olumlu dışında bir görüşün verilmesi halinde; denetçi, BDS-700’ün zorunlu bıraktığı belirli hususlar dışında raporda *olumlu* dışında bir görüş verilmesine neden olan hususun açıklamasını içeren bir dayanak (*görüşün dayanağı*) paragrafı eklemelidir (Kardeş Selimoğlu ve diğerleri, 2017:324). Standart denetim raporuna ilave olarak eklenen bu gerekçe paragrafı, denetçi tarafından rapor için belirtilen görüş paragrafından hemen sonra eklenir ve “..... *Görüşünün Dayanağı*” başlığı altında *olumlu* dışında görüş verilmesine sebep olan husus veya hususlar bu paragrafta ifade edilir. Bu sebeple; finansal bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili alacakları kararlarda etkili olacak olan ve işletmenin *olumlu görüş* alamamasına sebep olan husus/hususların belirtildiği dayanak paragrafları, denetçi tarafından finansal bilgi kullanıcılarınca tam olarak okunabilir bir şekilde kaleme alınmalıdır. Bu paragrafların

okunabilirlik düzeylerinin bilgi kullanıcılarına hitap edebilir düzeyde olması, denetçiler tarafından göz önünde bulundurulmalıdır.

2.2. Okunabilirlik

Okunabilirlik, sunulmuş olan metinlerin okunabilir olması ve okunan metnin anlaşılabilirliği ile ilişki kurulmakta olup genel anlamda bir metnin okuyucusu tarafından hızlı, kolay ve anlaşılabilir bir şekilde okunabilmesi olarak tanımlanmaktadır (Klare, 1984). Okunabilirliği; Bora ve Aslan (2021) *metinlerin okunabilirlik formülleri aracılığıyla okuyucu düzeylerine yönelik olarak değerlendirilmesi*, Ateşman (1997) *yazılan metinlerin anlaşılması yönünden bireyler tarafından anlama düzeylerinin kolaylık ve zorluk derecesinin ifade edilmesi* şeklinde tanımlamışlardır. Okunan bir metnin okuyucu kitlesine hitap etmesi veya hitap ettiği kitlenin eğitim düzeyinin dikkate alınarak hazırlanması şüphesiz okuyucunun okuma amacının, metin yazarının ise metni kaleme alma amacının gerçekleşmesini sağlayacaktır.

Okunabilirliğin belirlenmesi, okunan bir metnin ilgili taraflarda hangi düzeyde bir etki oluşturduğu, metni kaleme alan tarafın okuyucu gruplarına vermek istediği mesajın alıcı tarafında hangi düzeyde anlaşıldığı, sunulan metin hazırlanırken okuyucu tarafların eğitim seviyesine uygun olup olmadığı gibi önermeler üzerine birçok çalışma yapılmış olup *Flesch Reading Easy*, *Flesch-Kincaid*, *Automatic Readable Index (ARI)* ve *Ateşman* gibi literatürde de bu konuda kabul gören metinlerin okunabilirliğini ölçen birçok endeks oluşturulmuştur.

Literatür incelendiğinde, okunabilirlik düzeyi hakkındaki araştırmaların ilk olarak hangi çalışma ile başladığına dair bir belirsizlik bulunmakla birlikte bir metnin okuyucusunun düzeyine uygunluğunun 19. yüzyılda araştırılmaya başlandığı görülecektir. Bu araştırmalar sonucunda, bir metnin okunabilirlik düzeyini belirlemek amacıyla çeşitli matematiksel formüller geliştirilmiştir. Geliştirilen formüllerin 1920'lerdeki ders kitaplarının öğrenci seviyelerine uygunluğunu belirlemek amacıyla oluşturulduğu (Stephens, 2000) görülmektedir.

Sözcük sıklıkları konusunda 19. yüzyılda yapılan çalışmalar arasında değişik alanlardan metinler inceleyerek bir sıklık sözlüğü hazırlayan F.W. Kaeding (1898)'in çalışması önemli bir yer tutar (Ateşman, 1997:72). Metinlerin okunabilirlik oranları üzerine ilk çalışmaların ABD'de, 1923 yılında başladığı ve bu yaklaşımın Fransızca konuşan ülkelerde 1960'lı yıllarda ilgi görmeye devam ettiği (Coeur 1997:16) belirtilmektedir

Metinlerin okunabilirliği üzerine yapılan çalışmalarda, zaman içerisinde yazılan metinlerin okunabilirlik düzeylerinin belirlenmesinde; ilgili metinlerin hece sayısı, sözcük sayısı, kullanılan sözcüklerin sıklığı, cümle yapısı ve cümle uzunluğu gibi değişkenlerin dikkate alındığı ve birçok matematiksel formülün geliştirilerek okunabilirlik düzeyinin belirlenmeye çalışıldığı görülmektedir.

Metinlerin okunabilirlik düzeylerinin tespiti için Flesch (1948) metin içerisinde yer alan kelime ve cümle uzunluğunun metnin okunabilirliği ile ilişkili olup olmadığını araştırmış ve metnin okunabilirliğinin *Flesch Reading Easy (FRE)* adı ile anılan, $FRE=206,835-(0,846 \times wl)-(1,015 \times sl)$ ile sembolleştirilen çalışmada (wl)'nin kelime uzunluğunu, (sl)'nin de cümle uzunluğunu temsil ettiği bir kolay okuma formülü geliştirilmiştir. Kincaid vd. (1975), *Flesch Reading Easy (FRE)*'i formülünü yeniden uyarlayarak metinlerin tahmini sınıf seviyesindeki karşılığının belirlendiği *Flesch-Kincaid Grade Level (F-K)* olarak $F-K=(0,39 \times sl)+(11,8 \times wl)-$

15.59 formülünü oluşturmuştur. Bu formül sonucunda, elde edilen skor ile Amerikan eğitim seviyesindeki ders kitaplarında yer alan bir metni anlayabilmek için bu skorun gerekli olan eğitim yılını verdiği ifade edilmektedir.

Metinlerin okunabilirliği üzerine geliştirilen formüllerin kullanımı ile ilgili tartışılması gereken bir diğer nokta da farklı bir dil için geliştirilen formülün bir başka dil için aynı sonuçları vermeyeceği gerçeğidir. Örneğin, İngilizce metinlerin okunabilirlik düzeyini belirlemek amacıyla kullanılan bir formülün Türkçe bir metinde kullanılması hatalı sonuçlar verecektir. Çünkü Türkçede bir sözcükteki hece sayısı, ünlü harf sayısı kadarken İngilizcede heceleme bu şekilde yapılmamaktadır (Temur, 2003:178-179). Bu düşüncelerden ötürü farklı ülkelerde yapılan çalışmalar ölçüt alınarak ülkemizde de Türkçe yazılan metinlerin okunabilirliği üzerine, başka ülkelere göre biraz geç olsa da Ateşman (1997) tarafından bir okunabilirlik formülü geliştirilmiştir.

Ateşman (1997); diğer diller için geliştirilmiş okunabilirlik formüllerinin Türkçeye uygulanamayacağını vurgulayarak, sözcük uzunluğu (hece) ve cümle uzunluğu (sözcük) sayılarını dikkate alarak aşağıdaki okunabilirlik endeksini geliştirmiştir.

$$O.S: 198,825 - (40,175x1 - 2,610x2)$$

O.S: Okunabilirlik Sayısı

x1: Hece Olarak Sözcük Uzunluğu

x2: Sözcük Olarak Cümle Uzunluğu

Belirtilen bu endeksin uygulanması ile bulunan bulgular değerlendirildiğinde, okunabilirlik sayılarına göre Türkçe metinlerin şu şekilde sınıflandırılması mümkün olmuştur (Ateşman, 1997:74):

Tablo 1. Ateşman Okunabilirlik Düzeyleri

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

Kaynak: Ateşman, 1997

Birçok ülkede farklı araştırmacılar tarafından, genelde birbirine benzer değişkenler kullanılarak pek çok okunabilirlik endeksi geliştirilmiş olup bu endeksler diğer araştırmacılar tarafından da kullanılmaktadır. Ancak her metnin kendi yazıldığı dilde, o ülkenin vatandaşları tarafından okunduğu veya incelendiği takdirde metinlerin kendi öz anlamını daha belirgin bir şekilde yansıtaacağı düşünülmektedir. Bu sebeple araştırmada, Ateşman (1997) tarafından geliştirilen okunabilirlik endeksi kullanılmıştır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Okunabilirlik endeksleri; sağlık, fen bilimleri ve sosyal bilimler gibi her alanda ve her bilim dalında rahatlıkla kullanılan bir çalışma alanıdır. Bir metnin okunabilirliği üzerine yapılan literatür araştırmasında, araştırma konusu ile ilgili aşağıdaki çalışmalara rastlanılmıştır.

Fakhfakh (2013); denetim raporlarını standartlaştırmayı amaçlayan 700, 705, 706 no'lu uluslararası denetim standartları doğrultusunda standardize edilmiş denetim raporlarının okunabilirliğini incelemiştir. Sonuç olarak; standardize edilmiş denetim raporlarının tam okunabilir olmadığını, hazırlanan bu raporların finansal tabloların tüm kullanıcıları için bilgilendirici işlevini yerine getirmediğini, finansal raporların okunabilirliği için raporların dilsel ve kültürel özellikleri de taşıması gerektiğini belirtmiştir.

Velte (2018); 2014'ten 2015'e kadar Birleşik Krallık şirketlerinde denetim komitelerindeki kadınların oranının denetçilerin kilit denetim konularına ilişkin okunabilirlik seviyelerini etkileyip etkilemediğini incelemiş olup kadın denetçilerin sayısının yüksek olduğu raporlardaki kilit denetim konularının daha yüksek okunabilirlik seviyesine sahip olduğunu, kadın denetçilerin denetim faaliyetlerini takip etmesi ve denetim komitesinde daha fazla riskten kaçınma işlemleri ile kilit denetim konuları açıklamalarının daha fazla okunabilirliğe yol açacağı beklentisini de desteklediğini belirtmiştir.

Keskin vd. (2020); denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları hakkında yapılan açıklamaların okunabilirliği ve anlaşılabilirliği üzerine bir çalışma yapılmış olup okunabilirliğin denetçilerin cinsiyetine, sektörler göre değişiklik gösterip göstermediğini Senter ve Smith (1967) de geliştirilen *Automatic Readable Index (ARI)* adlı otomatik okunabilirlik endeksine göre araştırmıştır. Yapılan araştırma sonucunda, kadın denetçiler tarafından kaleme alınan kilit denetim konularının okunabilirliğinin ve bankacılık sektörüne ait kilit denetim konularının okunabilirliğinin daha yüksek olduğu gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Esen ve Tuncalı Yaman (2020); New York borsasında işlem gören, teknoloji alanında faaliyet gösteren, 144 işletme tarafından kamuoyuna yapılan 23.103 açıklamanın okunabilirlik skorlarını hesaplamışlardır. Bu skorları, alternatif okunabilirlik skorları ile karşılaştırarak şirket ölçeklerine göre elde edilen ortalama skorlar olarak değerlendirmiştir. Çalışma sonucunda lisansüstü eğitime sahip yatırımcıların seviyesinden de yüksek skorda, *çok zor* okunabilirlik düzeyinde olduğu; orta ve büyük ölçekteki teknoloji şirketlerince raporlanan formların ise daha düşük okunabilirlik düzeyine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yalçın (2020); bağımsız denetim raporlarının okunabilirliğini kilit denetim konuları paragrafı üzerinden incelemiş olup BIST İmalat Sanayi'de kayıtlı işletmelerin 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları paragraflarını *Flesch Reading Easy*'i endeksi ile incelemiştir. Çalışma sonucunda; denetim firmasının dört büyüklerden biri olması halinde okunabilirlik düzeyinin arttığını, denetim görüşünün olumlu görüş dışında olması ve raporlanan kilit denetim konusu sayısının artması halinde ise okunabilirlik düzeyinin azaldığını tespit etmiştir.

Okunabilirlik düzeylerinin belirlenmesi üzerine yapılan çalışmaların tarihçesi eski olsa da okunabilirlik düzeylerinin tespitinin denetim alanında çok sık kullanılmadığı yapılan literatür taramasında görülmektedir. Denetim alanında da çalışmaların daha çok kilit denetim

konuları üzerine yapılması, ülkemizde denetim görüşleri *görüşün dayanağı paragrafı* üzerine yapılan bir okunabilirlik düzeyi çalışmasının olmaması bu çalışmanın yapılması fikrini oluşturmuştur. Bu açıdan, çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma, BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin olumlu dışında görüş bildirilen denetim raporlarındaki *görüşün dayanağı* paragraflarının okunabilirlik düzeylerinin belirlenmesini amaçlamaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı, Yöntemi ve Verilerin Analizi

Çalışma, BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeleri kapsamaktadır. İmalat sektöründe faaliyet gösteren 199 (2/11/2022 itibariyle) şirket araştırmaya dâhil edilmiştir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2021 yılları arasındaki 5 yıllık süre içerisinde yayımlanan denetim raporlarından *olumlu görüş* dışında denetim görüşü alan 28 işletme ve bu işletmelere ait olan 81 denetim raporu araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmaya dahil edilen işletmelerin; imalat alt sektörlere göre dağılımı, ilgili hesap dönemlerinde aldıkları denetim görüşü türü ve hesap dönemi sayısı tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Araştırmaya Dâhil Edilen İşletmelere Ait Bilgiler

İmalat Alt Sektörü	Firma Sayısı	Denetim Görüşü Türü			Dönem Sayısı
		Sınırlı Olumlu	Olumsuz	GVK*	
Gıda, İçecek ve Tütün	7	23	-	-	23
Tekstil Giyim Eşyası ve Deri	8	22	-	2	24
Orman Ürünleri ve Mobilya	1	4	-	-	4
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım	1	1	-	-	1
Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünleri	6	15	-	2	17
Taş ve Toprağa Dayalı	-	-	-	-	-
Ana Metal Sanayi	1	3	-	-	3
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	4	9	-	-	9
Diğer İmalat Sanayi	-	-	-	-	-
Toplam	28	77		4	81

*Görüş Vermekten Kaçınma

Tablo 2’ e göre araştırmaya dahil edilen 28 işletmenin 81 denetim raporunda bu işletmelerin 77’sinin *sınırlı olumlu*, 4’ünün ise *görüş vermekten kaçınma* görüşü aldığı görülmektedir.

Araştırmada, Türkçe yazılan bir metnin Türkçe okunabilirlik endeksi ile analiz edilmesinin daha uygun olacağı düşüncesi ile Ateşman (1997) tarafından geliştirilen okunabilirlik endeksi kullanılmıştır. Çalışmada; literatüre kazandırılmış olan kilit denetim konuları ile standardize edilmiş denetim raporlarının okunabilirliğini etkilediği düşünülerek geliştirilen test değişkenlerinden yararlanılarak, *görüşün dayanağı* paragraflarının okunabilirliği üzerine 5 hipotez geliştirilmiştir. Kullanılan hipotezlerden; *denetçilerin cinsiyeti*, *denetim görüşü ve işletmenin bulunduğu alt sektör* hipotezleri Keskin vd. (2020)’den alınmış,

denetçilerin eğitim durumu ve denetçi unvanı hipotezleri de araştırmacı tarafından geliştirilmiştir. Belirtilen varsayımların *görüşün dayanağı* paragrafının okunabilirlik endeksi ile ilişkisinin araştırılıp test edilebilmesi için aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir:

- ☐ H1: Denetçinin *cinsiyeti* ile *okunabilirlik endeksi* arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- ☐ H2: Denetçinin *eğitim durumu* ile *okunabilirlik endeksi* arasında anlamlı bir ilişki vardır
- ☐ H3: Denetçinin *unvanı* ile *okunabilirlik endeksi* arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- ☐ H4: İşletmenin bulunduğu *imalat alt sektörü* ile *okunabilirlik endeksi* arasında anlamlı bir ilişki vardır.
- ☐ H5: Denetçinin vermiş olduğu *denetim görüşü* ile *okunabilirlik endeksi* arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Araştırmada, okunabilirlik endeksi hesaplama ve istatistiksel analiz olmak üzere iki aşamalı bir yöntem kullanılmıştır.

Okunabilirlik endeksi hesaplama aşamasında, *görüşün dayanağı* paragrafları Ateşman okunabilirlik endeksine tabi tutularak 81 skor oluşturulmuş ve bu skorların genel okunabilirlik aralığı belirlenmiştir. Daha sonra belirlenen 81 skor, imalat alt sektörleri içerisinde ayrı ayrı tasnif edilmiş olup böylece *görüşün dayanağı* paragraflarının alt sektörler bazında okunabilirliğinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Yapılan bu iki işlem sayesinde *görüşün dayanağı* paragraflarında yer alan metinsel ifadeler rakamsal bir veriye dönüştürülerek istatistiksel analizlere hazır hale getirilmiştir.

Okunabilirlik skorları ile elde edilen rakamsal verilere, istatistiksel yöntemlerin uygulanabilmesi için bu verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığı Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro Wilk testleri ile test edilmiştir. Frekans sayısı 29'dan az olduğunda Shapiro Wilks, 29'dan fazla olduğunda Kolmogorov-Smirnov testi kullanılabilir (Kalaycı, 2008: 10). Çalışmada 81 okunabilirlik endeksi verisi olduğu için Kolmogorov-Smirnov testi yapılmış ve yapılan test sonucunda $p < 0,05$ olduğu, verilerin normal dağılım göstermediği görülmüştür. Verilerin normal dağılım göstermemesi sebebi ile araştırmada istatistiksel test olarak non-parametrik testler uygulanmıştır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Ateşman Okunabilirlik Endeksi Bulguları

Araştırmada veri olarak kullanılan imalat sektöründeki 28 işletmeye ait 81 *görüşün dayanağı* paragrafının metinsel ifadeleri; Ateşman okunabilirlik endeksine tabi tutulmuş, okunabilirlik analizi genel ve alt sektör olarak iki kategoride değerlendirilmiştir. İmalat sektörü genel okunabilirlik düzeyleri aralığını gösteren bulgular tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3. İmalat Sektörü Genel Okunabilirlik Düzeyleri

Ateşman Okunabilirlik Endeks Aralığı	Aralığa Göre Şirket Sayısı		Okunabilirlik Düzeyi
	N	%	
90-100	-	-	Çok Kolay
70-89	2	2,47	Kolay
50-69	29	35,80	Orta Güçlükte
30-49	15	18,51	Zor
1-29	35	43,22	Çok Zor
Toplam	81	100	-

Tablo 3'e göre; görüşün dayanağı paragraflarının hiçbirisinin çok kolay düzeyde yazılmadığı, 2 paragrafın kolay düzeyde yazıldığı, 29 paragrafın orta güçlük düzeyinde yazıldığı, 15 paragrafın zor, 35 paragrafın da çok zor düzeyde yazıldığı tespit edilmiştir. Bu bulgulara göre, görüşün dayanağı paragraflarının yaklaşık %61,00 oranında zor/çok zor düzeyinde yazıldığı görülmektedir. Bulunan bu oranın yüksek olduğu, teknik bilgi düzeyi düşük yatırımcıların görüşün dayanağı paragraflarında vurgu yapılan hususları anlamada güçlük çekebileceği ve her eğitim düzeyindeki finansal bilgi kullanıcılarının işletmeye ait finansal bilgilere ihtiyaç duyacağı hususu göz önünde bulundurulduğunda orta güçlük düzeyinde yazılan paragrafların oranının daha yüksek düzeyde olmasının her eğitim düzeyindeki finansal bilgi kullanıcılarına katkı sağlayacağı söylenebilir.

Okunabilirlik endekslerinin belirlenmesi sonucunda elde edilen imalat alt sektörleri endeks aralığı ortalamaları ve okunabilirlik düzeyleri tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. İmalat Alt Sektörü Endeks Aralığı Ve Okunabilirlik Düzeyleri

Araştırmaya Dahil Edilen		
Sektör	Ateşman Okunabilirlik Endeks Aralığı Ortalaması	Okunabilirlik Düzeyi
İmalat Alt Sektörleri		
Gıda, İçecek ve Tütün	27,20	Çok Zor
Tekstil Giyim Eşyası ve Deri	32,04	Zor
Orman Ürünleri ve Mobilya	52,72	Orta Güçlükte
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım	70,80	Kolay
Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünleri	44,57	Zor
Taş ve Toprağa Dayalı	-	-
Ana Metal Sanayi	50,16	Orta Güçlükte
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	40,58	Zor
Diğer İmalat Sanayi	-	-

Tablo 4 imalat alt sektörü aritmetik ortalamalarına göre; görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirlik düzeyi çok zor olan alt sektörün 27,20 aralığı ile gıda, içecek ve tütün alt sektörü olduğu, görüşün dayanağı paragraflarının zor okunabilirlik düzeyinde olan sektörün 32,04 aralığı ile tekstil, giyim eşyası ve deri alt sektörü olduğu, 44,57 aralığı ile kimya ilaç alt sektörünün okunabilirliğinin zor olduğu, görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirliğinin kolay olduğu alt sektörün 70,80 aralığı ile kâğıt ve kâğıt ürünleri alt sektörü olduğu tespit edilmiştir.

İmalat sektöründe bulunan işletmelerin *görüşün dayanağı* paragraflarının okunabilirlik düzeylerinin genel olarak *zor/çok zor* düzeyinde yazıldığı, alt sektör olarak ise *zor/çok zor görüşün dayanağı* paragraflarının gıda, içecek ve tütün alt sektöründe olduğu görülmektedir. BİST içerisinde yer alan işletmelerin sayıca en çok imalat sektöründe yer aldığı ve imalat alt sektörleri içerisinde de en çok işletmenin gıda, içecek ve tütün ile kimya, ilaç, petrol, lastik, plastik ürünleri alt sektöründe olduğu bilinmektedir. Buna göre; anılan sektörlerde finansal bilgi okuyucularının ve finansal bilgi ihtiyacının daha çok olduğu düşünülürse *görüşün dayanağı* paragraflarının daha kolay ve anlaşılır hazırlanmasının kullanıcılar için yararlı olacağı düşünülmektedir.

İstatistiksel Analiz Bulguları

Okunabilirlik endeksi ile rakamsal verilere dönüştürülen metinsel ifadeler, istatistiksel olarak frekans analizi ve non-parametrik testler ile analiz edilmiştir. Frekans analizinde; görüşün dayanağı paragraflarını hazırlayan sorumlu denetçilerin cinsiyeti, eğitim durumu ve unvanı ile araştırmaya dahil edilen işletmelerin bulunduğu imalat alt sektörü ve denetim görüş türlerine yer verilmiştir.

Frekans Analizi Bulguları

Gerekçe paragraflarını kaleme alan denetçilerin *cinsiyet, eğitim durumu, denetçi unvanı, imalat alt sektörü ve denetim görüşü türü* hususlarına ait frekans bilgileri sırasıyla aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 5. Denetçilerin Cinsiyet Durumları

Cinsiyet	N	%
Erkek	71	87,7
Kadın	10	12,3
Toplam	81	100

Tablo 5 araştırmaya dahil edilen görüşün dayanağı paragraflarını hazırlayan denetçilerin cinsiyetini göstermektedir. Bu tabloya göre; araştırmaya dahil edilen 81 denetim raporuna ait denetçilerin %87,7'sinin erkek, %12,3'ünün ise kadın olduğu görülmüştür. Bu oran, araştırmaya dahil edilen denetçiler içerisinde erkek oranının yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 6. Denetçilerin Eğitim Frekans Durumları

Eğitim Durumu	N	%
Lisans	66	81,5
Yüksek Lisans	10	12,3
Doktora	5	6,2
Toplam	81	100

Tablo 6 araştırmaya dâhil edilen denetçilerin eğitim durumlarını¹ göstermektedir. Bu tabloya göre; araştırmaya dâhil edilen 81 denetçinin %81,5'inin lisans, %18,5'inin ise lisansüstü bir eğitim seviyesine sahip olduğu görülmektedir. Denetçilerin eğitim seviyesinin yükselmesinin; denetçilerin sunacağı hizmet kalitesini artıracacağı, yapılan denetimlerin daha verimli olmasını sağlayacağı ve denetçiler tarafından kaleme alınacak denetim raporlarına ve görüşün dayanağı paragraflarının hazırlanmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Tablo 7. Denetçilerin, Denetçi Unvanı Frekans Durumları

Unvanı	N	%
Denetçi	2	2,5
Kıdemli Denetçi	26	32,1
Başdenetçi	53	65,4
Toplam	81	100

Bağımsız denetim yönetmeliğine göre bağımsız denetçilere; denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilmektedir. Denetçi sınavını kazanan ve sicile kaydolun kişiye *denetçi*, denetçilikte en asgari 6 yılını dolduranlara *kıdemli denetçi*, 10 yılını dolduranlara da *başdenetçi* unvanı verilir. Denetim faaliyetlerini yürüten denetim ekiplerinin denetimlerini kontrol eden, kendi gözetim ve idaresinde ilgili denetimlerin gerçekleşmesini sağlayan denetçiye ise unvanına (kıdemli denetçi vb.) bakılmaksızın *sorumlu denetçi* denir. Tablo 7'de araştırmaya dâhil edilen denetçilerin unvanları gösterilmektedir. Tabloya göre, araştırmaya dâhil edilen 81 denetçinin %2,5'inin *denetçi*, %32,1'inin *kıdemli denetçi* ve %65,4'ünün *başdenetçi* olduğu görülmektedir. Bu durum da denetim raporlarının %97,5'inin en az 6 yıl tecrübeli *kıdemli denetçi* veya 10 yıl tecrübeli *başdenetçiler*'den oluşan *sorumlu denetçi*'ler tarafından kaleme alındığını, raporları hazırlayan denetçilerin tecrübeli denetçilerden oluştuğunu göstermektedir.

Tablo 8. Araştırmaya Dâhil Edilen İşletmelerin Alt Sektörel Dağılımı Ve Hesap Dönemi Sayısı Frekans Durumları

Araştırmaya Dahil Edilen İmalat Alt Sektörleri				
Alt Sektörler	Firma Sayısı		Hesap Dönemi Sayısı	
	N	%	N	%
İmalat Alt Sektörleri				
Gıda, İçecek ve Tütün	7	25,0	23	28,4
Tekstil Giyim Eşyası ve Deri	8	28,5	24	29,6
Orman Ürünleri ve Mobilya	1	3,5	4	4,9
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım	1	3,5	1	1,2
Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünleri	6	21,4	17	21,0
Taş ve Toprağa Dayalı	-	-	-	-
Ana Metal Sanayi	1	3,5	3	3,7
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	4	14,2	9	11,1
Diğer İmalat Sanayi	-	-	-	-
Toplam	28	100	81	100

¹Bağımsız denetçilerin eğitim durumları, denetçi raporlarında yer alan sorumlu denetçilerin ad ve soyadları ile YÖK tez tarama merkezinden taratılarak elde edilmiştir. Aynı isimde farklı kişilere ait tezlerin de olabileceği düşünülerek tezlerin konusu ve çalışma alanlarının iktisat, işletme, muhasebe vb. alanlar ile ilgili olup olmadığı tez konularına göre kontrol edilmiş olup çalışmada belirtilen lisansüstü seviyeleri bu verilere göre hazırlanmıştır.

Tablo 8, imalat sektöründe faaliyet gösteren 28 işletmenin alt sektörler göre dağılımını ve bu sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin araştırmaya dâhil edilen hesap dönem sayılarını (denetim raporu sayısını) göstermektedir. Tabloya göre en çok tekstil, giyim eşyası ve deri alt sektöründen %28,5 oranında, ikinci sırada ise %25,0 oranında gıda, içecek ve tütün alt sektörlerinde yer alan işletmelerin araştırmaya dahil edildiği görülmektedir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren 28 işletmenin 81 farklı hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarından %29,6 oranında tekstil, giyim eşyası ve deri alt sektörü, %28,4 oranında ise gıda, içecek ve tütün alt sektörleri denetim raporları bu çalışmada yer almıştır.

Tablo 9. Araştırmaya Dahil Edilen Denetim Görüşlerinin Frekans Durumları

Araştırmaya Dahil Edilen Denetim Görüşleri					
Denetim Görüşleri	Sınırlı Olumlu Görüş	Olumsuz Görüş	GVK*	Toplam	
				N	%
İmalat Alt Sektörü					
Gıda, İçecek ve Tütün	23	-	-	23	28,3
Tekstil Giyim Eşyası ve Deri	22	-	2	24	29,6
Orman Ürünleri ve Mobilya	4	-	-	4	4,9
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım	1	-	-	1	1,2
Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünleri	15	-	2	17	21,6
Taş ve Toprağa Dayalı	-	-	-	-	-
Ana Metal Sanayi	3	-	-	3	3,6
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	9	-	-	9	10,8
Diğer İmalat Sanayi	-	-	-	-	-
Toplam	77	-	4	-	-
Yüzdesel Ağırlığı	%95,1	-	%4,9	81	100

*Görüş Vermekten Kaçınma

Tablo 9, araştırmaya dahil edilen denetim görüşlerinin alt sektörler göre dağılımını göstermektedir. Tabloya göre denetim görüşlerinin %95,1'nin *sınırlı olumlu*, %4,9'unun ise *görüş vermekten kaçınma* görüşü aldığı, *olumsuz* görüşü ise hiçbir işletmenin almadığı görülmektedir. Olumlu görüş dışında denetim görüşü alan işletmeler, imalat alt sektörlerine göre kategorize edildiğinde ise en çok %29,6 oranında olumlu dışında denetim görüşü alan alt sektörün tekstil, giyim eşyası ve deri alt sektörü olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, taş ve toprağa dayalı alt sektör ile diğer imalat sanayi alt sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin tamamı hakkında araştırma dönemi içerisinde *olumlu* denetim görüşü bildirildiğinden bu tabloda yer almamıştır.

Parametrik Olmayan Testlerin Bulguları

Ateşman okunabilirlik endeksi ile rakamsal verilere dönüştürülen verilerin normal dağılıma sahip olmaması sebebiyle veriler, non-parametrik testler olan Kruskal Wallis-H ve Mann-Whitney-U testleri ile analiz edilmiştir. Araştırma kapsamında geliştirilen hipotezlerden iki değişkenli olan cinsiyet ve denetim görüşü hipotezleri Mann-Whitney U; üç ve üzerinde değişkene sahip olan eğitim seviyesi, denetçi unvanı ve imalat alt sektör türü hipotezleri ise

Kruskal Wallis-H testi ile analiz edilmiştir. Geliştirilen hipotezlere uygulanan testler ve sonuçları sırasıyla aşağıdaki gibidir.

➤ Denetçilerin cinsiyeti ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirliği arasında bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H₀: Denetçi cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: Denetçi cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 10. Denetçinin Cinsiyeti İle Okunabilirlik Endeksi Arasındaki İlişki

Değişkenler	N	Uygulanan Test	P	Sonuç
Cinsiyet/ Okunabilirlik Endeksi	81	Mann-Whitney U	0,329	Anlamlı Farklılık Yok H ₀ Kabul

Uygulanan test sonuçlarına göre, bağımsız denetçilerin cinsiyetleri ile görüşün dayanağı paragrafı okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo 10'da cinsiyet ile okunabilirlik endeksi ilişkisinin tespiti için kurulan hipotezde $p=0,329$ çıkmış, denetçinin cinsiyeti ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüş ve H₀ hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Denetçilerin eğitim seviyesi ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirliği arasında bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H₀: Denetçinin eğitim seviyesi ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₂: Denetçinin eğitim seviyesi ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 11. Denetçinin Eğitim Seviyesi İle Okunabilirlik Endeksi Arasındaki İlişki

Değişkenler	N	Uygulanan Test	P	Sonuç
Eğitim Seviyesi/ Okunabilirlik Endeksi	81	Kruskal Wallis-H Testi	0,205	Anlamlı Farklılık Yok H ₀ Kabul

Uygulanan test sonuçlarına göre, denetçilerin eğitim seviyesi ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo 11'de; denetçinin eğitim seviyesi ile okunabilirlik endeksi ilişkisinin tespiti için kurulan hipotezde $p=0,205$ çıkmış, bağımsız denetçinin eğitim seviyesi ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüş ve H₀ hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Denetçilerin unvanı ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirliği arasında bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H₀: Denetçinin unvanı ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₃: Denetçinin unvanı ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 12. Denetçinin Unvanı İle Okunabilirlik Endeksi Arasındaki İlişki

Değişkenler	N	Uygulanan Test	P	Sonuç
Denetçi Unvanı/ Okunabilirlik Endeksi	81	Kruskal Wallis-H Testi	0,115	Anlamlı Farklılık Yok H ₀ Kabul

Uygulanan test sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin unvanı ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo 12’de; denetçinin unvanı ile okunabilirlik endeksi ilişkisinin tespiti için kurulan hipotezde $p=0,115$ çıkmış, bağımsız denetçinin unvanı ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüş, H₀ hipotezi kabul edilmiştir.

➤ İşletmenin bulunduğu imalat alt sektör ile gerekçe paragrafının okunabilirliği arasında bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H₀: İşletmenin bulunduğu imalat alt sektör ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₄: İşletmenin bulunduğu imalat alt sektör ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 13. İşletmenin Bulunduğu İmalat Alt Sektör İle Okunabilirlik Endeksi Arasındaki İlişki

Değişkenler	N	Uygulanan Test	P	Sonuç
İmalat Alt Sektör/ Okunabilirlik Endeksi	81	Kruskal Wallis-H Testi	0,158	Anlamlı Farklılık Yok H ₀ Kabul

Uygulanan test sonuçlarına göre işletmelerin faaliyet gösterdiği imalat alt sektör ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo 13’te; işletmelerin faaliyet gösterdiği alt sektör ile okunabilirlik endeksi ilişkisinin tespiti için kurulan hipotezde $p=0,158$ çıkmış, işletmelerin faaliyet gösterdiği alt sektör ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüş, H₀ hipotezi kabul edilmiştir.

➤ Denetim görüşü ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirliği arasında bir ilişkinin olup olmadığı hususunda geliştirilen hipotez:

H₀: Denetim görüşü ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₅: Denetim görüşü ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 14. Denetçinin Denetim Görüşü İle Okunabilirlik Endeksi Arasındaki İlişki

Değişkenler	N	Uygulanan Test	P	Sonuç
Denetim Görüşü/Okunabilirlik Endeksi	81	Mann-Whitney U**	1	Anlamli Farklilik Yok H ₀ Kabul

**Olumlu görüş dışında 3 farklı denetim görüşü olmasına rağmen araştırmaya dahil edilen işletmeler içerisinde “olumsuz” görüş alan hiçbir işletme bulunmamaktadır. Bu sebeple 2 farklı denetim görüşü (sınırlı olumlu ve görüş vermektan kaçınma görüşü) kullanıldığı için Kruskal Wallis-H testi yerine Mann-Whitney U testi kullanılmıştır.

Uygulanan test sonuçlarına göre denetim sonunda verilen denetim görüşü ile görüşün dayanağı paragrafının okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Tablo 14’te; denetim görüşü ile okunabilirlik endeksi ilişkisinin tespiti için kurulan hipotezde p=1 çıkmış, denetçinin unvanı ile okunabilirlik endeksi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmüş, H₀ hipotezi kabul edilmiştir.

Araştırmanın son bölümünde de geliştirilen hipotezlerin bağımsız değişkenleri ile okunabilirlik endeksi arasında olan ilişki test edilmiştir.

Tablo 15. Okunabilirlik Endeksi İle Bağımsız Değişkenler Arasındaki İlişkiler, Pearson Correlation Matrixi

Pearson Correlation						
	Ateşman İndeksi	Cinsiyet	Eğitim Seviyesi	Unvan	Sektör	Görüş
Ateşman Endeksi	1	0,097	-0,179	-0,098	,243*	-0,004

Tablo 15’te görüldüğü üzere yapılan korelasyon testinde; okunabilirlik endeksi ile sektörler arasında 0,243 seviyesinde, %99 güven düzeyinde düşük ama pozitif yönlü bir ilişki olduğu saptanmış olup sektörlere göre okunabilirlik düzeyinin değişebileceği söylenebilir.

5. SONUÇ

İşletmeler hakkında bilgi almak isteyen kişiler, eğer işletme dışındaki finansal bilgi kullanıcılarından birisi ise bu kişiler ihtiyaç duydukları finansal bilgileri daha çok işletmelerin yayımlanmış olduğu denetim raporlarından elde etmektedirler. Denetim raporları, yayımlanan denetim standartları doğrultusunda belirli şekil şartlarına uygun olarak hazırlanmakta ve yapılan denetimin sonucunda işletmenin durumu ile ilgili bilgi kullanıcılarına bir görüş beyan etmektedir. İşletme hakkında beyan edilen denetim görüşü *olumlu* bir görüş oluşturmuyorsa okuyucular; olumlu dışındaki denetim görüşünün gerekçesinin yazılı olduğu *görüşün dayanağı* paragrafını, işletme ile ilgili kararlarına dayanak oluşturacağından okuyup anlamak isteyeceklerdir. Alacakları karara dayanak teşkil eden görüşün dayanağı paragrafının okunabilirlik düzeyinin araştırıldığı bu çalışmada, genel olarak aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

✓ İmalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarının yaklaşık %60,00 oranında *zor/çok zor* düzeyinde yazıldığı,

- ✓ *Görüşün dayanağı* paragraflarının okunabilirliği *en zor* olan imalat alt sektörünün gıda, içecek ve tütün alt sektörü, *en kolay* alt sektörün ise kâğıt ve kâğıt ürünleri alt sektörü olduğu,
- ✓ Denetçilerin %18,5’inin lisansüstü eğitim seviyesine sahip olduğu,
- ✓ En çok, olumlu dışında denetim görüşü alan imalat alt sektörünün tekstil ve deri alt sektörü olduğu,
- ✓ Denetçilerin cinsiyeti, eğitim seviyesi, unvanı ile kaleme almış oldukları *görüşün dayanağı* paragraflarının okunabilirlik düzeyi arasında bir ilişkinin tespit edilemediği,
- ✓ İşletmenin faaliyet gösterdiği imalat alt sektörü ve denetim görüşünün görüşün dayanağı paragraflarının okunabilirlik düzeyi arasında bir ilişkinin tespit edilemediği görülmüştür.

Okunabilirlik düzeylerinin artırılmasının finansal bilgi kullanıcılarına katkı sağlayacağı düşünüldüğünde; *görüşün dayanağı* paragraflarının veya kaleme alınan diğer metinlerin her eğitim seviyesinden okuyucu tarafından okunabileceği ihtimali göz önünde bulundurularak ilgili metinlerin daha sade kaleme alınmasının ayrıca Fakhfakh (2013)’ün de belirttiği gibi raporlarda ve rapor içerisinde yer alan metinlerde standartlaşmaya gidilirken raporların dilsel ve kültürel özelliklerini de taşımasının metnin okunabilirlik düzeyini artıracığı söylenebilir. Yapılan araştırma, BİST’de yer alan imalat sektörünün 2017-2022 yılları aralığını kapsamaktadır. Yapılacak olan sonraki araştırmalarda farklı sektörlerin ve *olumlu görüş* dışındaki her bir görüş için belirtilen *görüşün dayanağı* paragraflarının ayrı ayrı araştırılmasıyla elde edilen bulguların bu çalışmanın bulguları ile karşılaştırılarak ortaya çıkacak sonuçların; yatırımcılara, denetçilere, kurumlara ve literatüre katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

KAYNAKLAR

- Aydın, Ayşegül- Çürük, Turgut (2017), “Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 26, Sayı 2, ss. 226-238.
- Ateşman, Ender (1997), “Türkçe Okunabilirliğin Ölçülmesi”, Dil Dergisi, Sayı 58, ss.71-74.
- Bora, Aykut - Arslan, Mahmut Abdullah (2021), “Türkçe Dersi (5, 6, 7, 8) Kitaplarındaki Metinlerin Okunabilirlik Yönünden İncelenmesi”, Uluslararası Türkçe Edebiyat Kültür Eğitim Dergisi, Cilt 10, Sayı 1, ss. 222-236.
- Coeur, Françoise (1997), Un Etat de Recherches Sur la Lisibilite Textuelle, Rapport de Recherche Bibliographique, Lyon: AGRAP Sciences Presse. (Aktaran Yusuf Budak, Metinlerin Okunabilirlik Düzeyinin Saptanmasına Yönelik Eleştirel Bir Bakış, Eurasian Journal of Educational Research, 2005, 21, ss.76-87

- Fakhfakh, Mondher (2013), “There Adaptability of Standardized Reports by The International Federation of Accountants”, *Journal of Commerce and Accounting Research*, Number 2, pp. 10–28.
- Flesch, Rudolf (1948), A New Readability Yard stick, *Journal of Applied Psychology*, Number 32, pp. 221-233. (Aktaran M. Fevzi Esen ve Tutku Tuncalı Yaman, Teknoloji alanında faaliyet gösteren şirketlerin finansal form okunabilirliğinin metin madenciliği teknikleriyle ölçülmesi, *Acta Infologica*, 2020, Cilt 4, Sayı 2, ss.77-97.
- Güredin, Ersin (2014), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Kalaycı, Şeref (2008), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 3. Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Karacan, Sami - Uygun, Rahmi, (2016), *Denetim ve Raporlama*, 2. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Kardeş Selimoğlu, Seval - Özbirecikli, Mehmet - Uzay, Şaban (2017), *Bağımsız Denetim*, 2. Baskı, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Keskin, Duygu Anıl -Tutar, Salih - Öktem, Buse - Akçay, Berika (2020), “Arı Okunabilirlik Endeksine Göre Cinsiyetin Kilit Denetim Konularının Okunabilirliği Üzerine Etkisi: Sektörel Bir İnceleme”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. Cilt 15, Sayı 53, ss.209-228.
- Klare, Garey Readers (1984), *Readability. Handbook of Reading Research*, New York: Longman.
- Kincaid, Jane Paulo, Fishburne, Rambet Purgas, Rogers, Razel Luisa, Chissom Bernard Sampol (1975), Derivation of New Readability Formulas (Automated Readability Index, Fog Count, and Flesch Reading Ease Formula) for Navy Enlisted Personnel, *Research Branch Report*, pp. 8-75. (Aktaran M. Fevzi Esen ve Tutku Tuncalı Yaman, Teknoloji alanında faaliyet gösteren şirketlerin finansal form okunabilirliğinin metin madenciliği teknikleriyle ölçülmesi. *Acta Infologica*, 2020, Cilt 4, Sayı 2, ss.77-97.
- Stephens Cheryl (2000), “All About Readability”, (Aktaran Abdullah Çoban, Okunabilirlik Kavramına Yönelik Bir Derleme Çalışması, *Dil ve Edebiyat Eğitimi Dergisi*, 2014, Sayı 9, ss. 96-111.
- Smith, Edward Ander - Senter, Ramour James (1967), “Automated Readability Index” <https://apps.dtic.mil/sti/pdfs/AD0667273.pdf>(Erişim Tarihi: 20/01/2023)
- Temur, Turan (2003), *Okunabilirlik (Readability) Kavramı*, TÜBAR-XIII-/2003-Bahar.
- Yalçın, Neriman (2020), *Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının Okunabilirliğinin Kilit Denetim Konusu Paragrafı Üzerinde İncelenmesi*, *Türkiye Ekonomisi İşletme, İktisat ve Muhasebe Açısından Konjonktürel Değerlendirmeler*, ss.117-136, İksad Publishing, Ankara,

Mevzuat Kaynakları

BDS-700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı-

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf) Erişim

Tarihi: 05/052023

BDS-705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf> Erişim

Tarihi: 05/05/2023

Bağımsız Denetim Yönetmeliği

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=>

Erişim Tarihi:04/05/2023