



## TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINDA ÜST DÜZEYDEKİ CİNSİYET ÇEŞİTLİLİĞİ VE GELİR ETKİSİ

### GENDER DIVERSITY AT THE TOP LEVEL OF INDEPENDENT AUDIT FIRMS IN TURKEY AND ITS INCOME EFFECTS

Aslıhan E. BOZCUK\*

#### Öz

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarında sorumlu denetçi seviyesindeki cinsiyet çeşitliliğine ilişkin durumu gözler önüne sermek ve gelir etkisini irdelemektir. Türkiye'de 2016 yılında en az bir kamu yararını ilgilendiren kuruluşun bağımsız denetimini yapmış kuruluşlarda istihdam edilmekte olan toplam 472 sorumlu denetçinin %10'unu kadın denetçiler oluşturmaktadır. Yerel denetim kuruluşlarının %81'inde ve uluslararası denetim ağına (UDA) üye kuruluşların ise %68'inde hiç sorumlu kadın denetçi bulunmamaktadır. Cinsiyet çeşitliliği değişkenleri ile gelir arasında olumlu ilişki bulunmasına rağmen, denetim kuruluşunun tecrübesi, büyüklüğü ve kurumsal yapısı modellere dahil edildiğinde, kuruluşta sorumlu kadın denetçi olması ve oranı ile gelir arasındaki ilişki anlamlılığını yitirmiştir. Ancak UDA üyesi kuruluşlar için sorumlu kadın denetçi sayısı, kuruluşun tecrübesi ve büyüklüğü analize dahil edildiğinde bile, gelir ile pozitif ve anlamlı ilişkiye sahiptir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim Kuruluşları, Cinsiyet Çeşitliliği, Kadın.

#### Abstract

This study aims to present the current situation in Turkey regarding gender diversity at engagement auditor level and to explore its income effects. In Turkey there are a total of 472 auditors at engagement (signing) auditor level, employed at independent audit firms which have performed at least one audit of a public interest entity in 2016. Only 10% of that number constitutes female auditors. In 81% of local firms and in 68% international audit network (IAN) member firms there are no female engagement partners. When the audit firm's experience, size and corporate structure variables are included in the models, the presence and ratio of female auditors are not statistically significantly related to audit firm's income. However, for IAN member firms, there is a statistically significantly positive relationship between the number of female auditors and the audit firm's total income, even when taking into account the audit firm's experience and size.

**Keywords:** Independent Auditing Firms, Gender Diversity, Women.

## 1. GİRİŞ

Genel etik ilkelere (IFAC, 2018: Bölüm 110, s. 18) istinaden, bir bağımsız denetim raporundaki sorumlu ortağın imzasının bir kadına veya erkeğe ait olmasının herhangi bir fark yaratması beklenmemelidir. Zira, bir meslek mensubu etik ilkelerin temelini oluşturan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve profesyonel davranış kriterlerini sağlıyorsa cinsiyetinin ne olduğu önemli olmamalıdır. Aynı şekilde, bir denetim çalışmasında asgari nitelikler olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından (AICPA, 2001, s.1599) Genel Standartlar başlığı altında incelenen mesleki eğitim ve yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, ve bağımsızlık uyarınca farklı cinsiyetlere atfedilen özellik ve hatta önyargılar devreye girmemelidir.

Bağımsız denetim sektöründeki tüm yasal düzenleme, kalite kontrol standartları, yıllık gözden geçirmeler ve kamuya açıklanması zorunlu raporlara rağmen, bağımsız denetim raporunda imzası bulunan sorumlu denetçi, denetim görüşünü oluştururken kendi mesleki tecrübe ve bilgisini kullanarak bir yargıya varır. Bu otonominin beraberinde getirdiği sosyal ve maddi sorumluluktan dolayı (Knechel vd., 2013), denetim anlaşmasındaki fiyatın belirlenmesinde, sorumlu denetçinin kim olduğu etkili bir rol oynayabilmektedir (Taylor, 2011). Bu noktadan hareketle, akademik yazında sorumlu denetçilerin sahip olduğu özelliklerin (cinsiyet, sektörel uzmanlaşma, detaycılık vd.) denetim kalitesi ve denetim gelirine etkileri araştırılmaya başlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, ülkemizdeki bağımsız denetim sektöründe faaliyet gösteren denetim kuruluşlarında görev alan sorumlu denetçilerin cinsiyet çeşitliliğine dair durum tespiti yapmak ve olası gelir etkilerini araştırmaktır. Bu amaçla, önceki yazın ve yasal çerçeve özetlenip, farklı ülkeler için denetim

\* Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, aebozcuk@akdeniz.edu.tr



sektöründeki kadın katılımı ve etkilerini irdeleyen çalışmalar aktarılmıştır. Sonrasında ise çalışmanın örneklem ve yöntemi açıklanıp, bulgular, tartışma ve sonuçlar sunulmuştur.

## 2. ÖNCEKİ YAZIN VE YASAL ÇERÇEVE

Denetim sektörüne ilişkin önceki yazını incelediğimizde, denetim kuruluşuna ait çeşitli özelliklerin kuruluşun gelirin ve denetim kalitesine olan etkilerini irdeleyen çalışmalar görmekteyiz (Beattie ve Fearnley, 1995; Caramanis ve Spatis, 2006). Ancak kavramsal olarak bu yaklaşım eleştirilere maruz kalmaktadır. Eleştirilerin temel noktası ise, bu tür çalışmaların denetim kuruluşunun sahip olduğu özelliklerin homojen olduğunu varsaymalarıdır (Nekhili vd., 2018). Diğer bir deyişle, denetim kuruluşu uluslararası bağlantıları olmayan yerel bir firma olsa bile farklı şehirlerdeki ofislerinin kuruluşun geliri ve denetim kalitesine katkısı anlamında farklılaşabileceği göz ardı edilmemelidir. Örneğin, Arthur Andersen, Enron' a ait belgeleri imha ettiğini itiraf ettiğinde, kuruluşun diğer denetim müşterilerinin hisse senedi fiyatları %2 düşerken, Enron denetiminin bilfiil yürütüldüğü (ve hatta belgelerin imha edildiği) ofis olan Houston ofisinin denetim müşterilerinin hisse senedi fiyatları %4 düşüş yaşamıştır (Chaney ve Philipich, 2002). Ancak unutmamak gerekir ki, küresel finansal skandallar sonrası devreye giren ve denetim sektörüne güveni yeniden tesis etmeyi hedefleyen yasal düzenlemeler sonrasında bile, akademik çalışmalar ciddi veri kısıtları sebebiyle homojenlik varsayımını kabul etmek durumunda kalmışlardır. Zira denetim kuruluşunun farklı ofislerindeki uygulamaları veya sorumlu denetçinin görev süresi gibi detayları çoğu ülkede kamuya açık bir bilgi değildir.

Son dönemde ise, Amerika' da denetim kuruluşlarının ofisleri ve denetim elemanı bazında daha detaylı ve şeffaf bir bilgilendirme sistemi için adımlar atılmıştır. Daha önceden raporda sadece denetim kuruluşunun adı olup sorumlu denetçinin adı yer almazken, Denetim Katılımcıları Standardı (PCAOB, 2015) ile sadece raporda imzası olan denetçi değil, denetim görüşünün oluşturulmasında katkısı olan tüm denetçilerin adı ve ne derecede katkıda bulunduğu bilgisini açıklamak zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca Yeni Denetim Raporlama Standardı (PCAOB, 2017) ile 30 Haziran 2019 sonrasında hazırlanan finansal tabloların denetiminde kullanılacak olan denetim raporunun formatı değişmiş, görüş paragrafı önce yer alıp kullanıcıların alt başlıklarla yönlendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca, raporda sorumlu denetçinin bağımsızlığı ve görev süresine ilişkin ek bilgilerin dahil edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Kuzey Avrupa ülkelerinden Finlandiya, Danimarka ve İsveç'te ise 2005'ten bu yana, Amerika'dan çok önce, denetim raporunda sorumlu denetçinin adı ve ıslak imzasının bulunması zorunluluğu mevcuttur ve bu sayede akademik çalışmalarda sorumlu denetçiye ait özelliklerin (cinsiyet, mesleki tecrübe, vd.) denetim gelirin olan etkisini irdelemek mümkün olabilmektedir (Ittonen ve Peni, 2012).

Ülkemizde ise, bağımsız denetim raporlarında bağımsız denetim kuruluşu ünvanına ek olarak sorumlu denetçi ad, soyad ve imzasının bulunması zorunluluğu, 12/6/2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" de (SPK, 2006) mevcuttur. 26/9/2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK/660, 2011) ile ülkemizde bağımsız denetim faaliyeti ve bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili düzenlemeler yapıp Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) kurulması sonrasında SPK mevzuatında yeni düzenlemelerle uyumlaştırmaya gidilmiştir. 18/03/2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700'e istinaden bağımsız denetim raporunda sorumlu denetçinin adının bulunması zorunludur. Fakat sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda açıklanmasının kişisel güvenliğine yönelik ciddi bir tehdit oluşturması durumunda, KGK' dan izin alınmak şartıyla, denetçinin adına raporda yer verilmeyebilir (BDS 700 (2014), prg. 46-47, A64, A65). Ayrıca, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşlarının hazırlaması zorunlu olan şeffaflık raporlarında, denetim kuruluşunun kadrosunda yer alan denetçiler için ek mesleki bilgiler ve kısa özgeçmiş de yer alabilmektedir. Ancak, kuruluşun farklı ofislerine ilişkin detaylı bilgi kamuya açıklanmayıp sadece adres bilgisine erişim mümkündür.

Bu gelişmeler sonrası, denetim elemanlarının sahip olduğu özelliklerin etkilerini araştıran çalışmalar akademik yazında yer almaya başlamıştır. Sonraki bölümde, bu çalışmalardan cinsiyet etkisini irdeleyenlerin bulguları özetlenecektir.

## 3. DENETİM SEKTÖRÜNDE KADINLAR

Farklı ülkelerdeki akademik çalışmalar denetim kuruluşlarındaki cinsiyet çeşitliliğini, denetim kalitesi ve denetim gelirin olası etkileri bağlamında incelemişlerdir. Chin ve Chi (2008) Tayvan'da faaliyet gösteren denetim kuruluşlarının yaptıkları denetimlerdeki kaliteyi ölçmek için isteğe bağlı tahakkuklar ve işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliğin yer aldığı denetim görüşlerini incelemişlerdir. Her iki ölçüte göre kadın sorumlu denetçilerin görev aldığı denetimlerin kalitesinin daha yüksek olduğuna kanaat



getirmişlerdir. Bulguların, denetçiler arasındaki sektörel uzmanlaşma ve müşteri işletmenin finansal riski modele dahil edildiğinde de geçerliliğini korumasının altı çizilmiştir.

Ittonen ve Peni (2012) Finlandiya, İsveç ve Danimarka borsalarında işlem gören firmalardan oluşan bir örnekleme, 2005-2006 yılları için 715 gözlemi içeren çalışmalarında, kadın denetçilerin erkek denetçilere kıyasla daha yüksek denetim ücreti tahsil ettiklerini düşündüren bulgulara rastlamışlardır. Bu bulguları ek istatistiksel testlere tabi tutmuş ve çalışmada kullanılan değişkenler için alternatif tanımlar kullanıp sonuçların değişip değişmediğini sorgulamışlardır. Tüm bu ek analizler de orijinal bulgularını destekler mahiyettedir.

Ittonen vd. (2013) Finlandiya ve İsveç borsalarında işlem gören firmalardan oluşan bir örneklem kullanarak yaptıkları panel regresyonlarda, sorumlu denetçinin kadın olduğu denetimlerde, denetlenen firmanın aşırı veya keyfi tahakkuklarının belirgin olarak daha az olduğunu bulmuşlardır. Bu bulguyu kadınlar ve erkekler arasındaki davranışsal farkların firmaların denetim ve finansal raporlama kalitesine etkisi olduğu şeklinde yorumlamışlardır. Hatta, sorumlu denetçinin kadın olduğu denetimlerde, denetlenen firmanın kazanç yönetimi tekniklerine daha az başvurduğunu ima etmişlerdir.

Montenegro ve Bras (2015) Portekiz'deki denetim kuruluşları ve onların denetim müşterilerini konu alan çalışmada, ortaklık yapısında cinsiyet çeşitliliği olan denetim kuruluşlarının gerçekleştirdiği denetimlerde denetim kalitesinin daha yüksek olduğunu bulmuşlardır. Hatta, kadınların baskın olduğu ortaklık yapısına sahip denetim kuruluşlarının denetlediği firmalarda agresif veya yanılıcı muhasebe uygulamalarına daha az rastlandığının altını çizmişlerdir.

Hardies vd. (2015) Belçika'daki firmaların yaklaşık 58 bin firma-yıl (panel veri) gözlemini içeren, 2008-2011 dönemini kapsayan çalışmada, sorumlu denetçinin kadın olduğu denetimlerde, denetim ücretinin yaklaşık %7 daha fazla olduğunu tespit etmişler ve çeşitli ekonometrik ve istatistiksel prosedürlerle bulgularının güvenilirliğini kanıtlamışlardır. Hardies vd. (2016) çalışmada ise sorumlu kadın denetçilerin, imzaladıkları olumlu görüş içeren raporlarda, "İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik" başlığı altında ayrı bir bölüme yer vermek konusunda, daha cesur olduklarını tespit etmiştir. Bu bulguyu denetim kalitesinin bu sayede artırılmasının mümkün olduğu şeklinde yorumlamışlardır.

Bu bulguların yorumlanmasında, gerek sektöre ilişkin gerekse sosyokültürel etkenlere sıklıkla yer verilmiştir. Öncelikle, davranışsal farklılıklardan dolayı (Huse ve Solberg, 2006) sorumlu kadın denetçilerin görev aldığı denetimlerde, sahaya çıkılmadan önce planlama sürecinin daha kapsamlı olabildiği ve bu yüzden kaynak (insan kaynakları, zaman, vd.) kullanımının daha fazla olup denetim ücretlerini yükseltebildiği (Davidson ve Gist, 1996) tartışılmıştır. Cinsiyet çeşitliliği boyutunu irdelememekle beraber, Acar vd. (2011) çalışmada da denetim ücreti belirleme aşamasında en yüksek önceliğin çalışma süresine verildiği Türkiye'deki meslek mensuplarıyla yapılan anket metoduyla doğrulanmıştır.

Bulguların yorumlanmasında başvurulan diğer bir alan da davranışsal finansdır. Davranışsal finans yazınında kadınların riskten kaçınma davranışı sergilediklerini gösteren pek çok çalışma olup (Johnson ve Powell, 1994; Powell ve Ansic, 1997), sorumlu kadın denetçilerin denetlenen firmaya ilişkin riskleri olduğundan daha yüksek olarak algılamaya temayüllü olabilecekleri ve bu yüzden yapılması gereken ek çalışma ve denetim testlerinden dolayı denetim ücretlerini yüksek tutmak isteyebilecekleri (Houston vd., 2005) fikri ortaya atılmıştır.

Kısaca, denetim sektöründeki cinsiyet etkisini irdeleyen akademik çalışmalarda gözlemlenen farkların açıklanmasında cevaplardan daha ziyade sorulara yer verilmiştir. Zira, kullanılan verilerin doğası gereği, kadın denetçileri erkek denetçilerden farklı kılan özelliklerin tam olarak ne olduğunu ve denetime hangi aşamada yansıdığını ortaya koymak mümkün olmayıp (ve hatta çalışma kapsamı dışında olup), sadece denetim geliri, kalitesi ve finansal raporlamaya ilişkin etkilerini gözlemlemek mümkün olabilmektedir.

#### 4. ÖRNEKLEM VE YÖNTEM

Bu çalışmanın örneklemini ülkemizde faaliyet gösteren ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapmaya yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları oluşturmaktadır. Bu kuruluşlar için yayınlanması zorunlu olan şeffaflık raporları veri temini amacıyla kullanılmıştır. Ancak o yıl içerisinde KAYİK denetimi yapılmamış ise, denetim kuruluşunun şeffaflık raporu yayınlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durum çalışma açısından veri sınırlılığı teşkil etmiş ve bu sorunu aşmak mümkün olamamıştır. Zira, bağımsız denetim kuruluşlarının web sayfalarındaki bilgiler çok sınırlı olup, çoğu zaman güncel durumu yansıtmamakta ve hatta bazı web sayfaları sürekli "yapım aşamasında" görünmektedir. Önceki yazında da veri sınırlılıklarına dikkat çekilmiş



ve şeffaflık raporları veri temini amacıyla kullanılmıştır (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2016: 146; Gürol ve Tüysüzoğlu, 2017: 202).

Çalışmada kullanılan veriler, KGK web sitesinde 5-9 Ekim 2017 tarihi itibarıyla 'Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları ile Şeffaflık Raporlarına İlişkin Açıklamaları<sup>1</sup>' sayfasındaki bağlantılarla sunulan en güncel şeffaflık raporlarından derlenmiştir. Bu sayfa dinamik içeriğe sahip olup, yeni yetkilendirilen denetim kuruluşlarının bilgi ve bağlantılarını da içerecek şekilde KGK tarafından güncellenmektedir. İçeriğin dinamik olması sebebiyle, bu sayfada bağlantı verilen raporların indirilmesinin kısa sürede tamamlanmasına çalışılmıştır. Eylül 2018 itibarıyla, sayfada her yılın şeffaflık raporuna ayrı ayrı bağlantı vermek yerine, denetim kuruluşunun web sitesinde şeffaflık raporlarının toplu halde sunulduğu sayfaya yönlendirme sistemine geçilmiştir. Bu sayede kopuk veya eksik bağlantı probleminin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Şeffaflık raporlarının indirilmesi tamamlandıktan sonra, her denetim kuruluşu için sorumlu denetçilerin isim listesi incelenmiş ve kaç tanesinin kadın olduğu verisi, çalışmada kullanılan diğer verilerle beraber derlenmiştir. Her iki cinsiyet için de kullanılan isimlerle karşılaştırıldığında, denetim kuruluşlarının web sayfasındaki resim ve bilgilerden yararlanılmıştır.

Tablo 1' de çalışmada kullanılan değişkenler ve tanımlarına yer verilmiştir. Denetim kuruluşlarında sorumlu denetçi seviyesindeki cinsiyet çeşitliliğini ölçmek amacıyla Ittonen ve Peni (2012) çalışmasındaki tanımları ile 3 farklı değişken kullanılmıştır. Veri kaynağı olarak şeffaflık raporlarının kullanılması sebebiyle sorumlu denetçi sayıları sadece KAYİK denetimleri yapmak üzere KGK tarafından yetkilendirilmiş denetim kuruluşları ile sınırlıdır. Denetim kuruluşlarının finansal performansının ölçütü olarak toplam gelirlerinin doğal logaritması kullanılmıştır. Bu tercih veri kısıtı sebebiyle yapılmış olup denetim kuruluşlarının SPK ve KAYİK denetimleri için detaylı gelir bilgilerine ulaşmak örneklemin tümü için mümkün olamamıştır. Erdoğan ve Solak (2016, s.189) çalışmasında da bu soruna değinilmiştir. Denetim kuruluşunun mesleki tecrübe ve deneyimini analize dahil etmek için şirket yaşı (Erdoğan ve Kutay, 2016) değişkeni kullanılmıştır. Denetim kuruluşunun büyüklük ölçütü olarak ise, önceki yazında denetim geliri ile arasında pozitif ilişki tespit edilen, denetlenen KAYİK sayısı değişkeni kullanılmıştır (Erdoğan ve Kutay, 2016). Denetim kuruluşunun kurumsal yapısına ilişkin özelliklerin bulgulara etkisini bertaraf etmek amacıyla iki farklı kukla değişken (Büyük4Kukla ve UDAüyeKukla) kullanılmıştır.

**Tablo 1: Çalışmada kullanılan değişkenler ve tanımları**

Değişken Adı	Değişkenin Tanımı
KadınSorDenVar	Denetim kuruluşunda sorumlu kadın denetçi varsa 1, yoksa 0 değerini alan bir kukla değişken
KadınSorDenSayısı	Denetim kuruluşunun kadrosundaki sorumlu kadın denetçilerin sayısı
KadınSorDenOranı	Denetim kuruluşunun kadrosundaki sorumlu kadın denetçilerin sayısının kuruluştaki tüm sorumlu denetçilerin sayısına oranı
LnToplamGelir	Denetim kuruluşunun 2015 yılı için açıkladığı toplam gelirinin doğal logaritması
ŞirketYaşı	Denetim kuruluşunun faaliyetlerine başladığı yıldan günümüze kadar geçen süre (yıl olarak)
LnDenKayıkSayısı	Denetim kuruluşunun 2015 yılında denetimini gerçekleştirdiği kamu yararını ilgilendiren kuruluş (KAYİK) sayısının doğal logaritması
Büyük4Kukla	Denetim kuruluşu küresel dört büyük olarak anılan firmalardan birisiyse 1, değilse 0 değerini alan kukla değişken
UDAüyeKukla	Denetim kuruluşu (küresel dört büyük hariç) uluslararası denetim ağlarına (UDA) üye ise 1, değilse 0 değerini alan kukla değişken

Analizlerde öncelikle, sorumlu kadın denetçi sayısının dağılımının farklı kurumsal yapıya sahip denetim kuruluşları için farklı olup olmadığı sorgulanmıştır. Sonrasında, denetim kuruluşlarında sorumlu denetçi seviyesindeki kadın katılımını ölçen değişkenler ile gelir arasındaki ilişki, tek değişkenli doğrusal regresyon modelleri kullanarak irdelenmiştir. Son aşamada ise, çok değişkenli doğrusal regresyon analizi ile denetim kuruluşunun mesleki tecrübe ve deneyimi, büyüklüğü ve kurumsal yapısına ilişkin değişkenler modellere dahil edildiğinde, sorumlu denetçi seviyesindeki kadın katılımı ile denetim kuruluşunun geliri arasındaki ilişkinin ne şekilde değiştiği incelenmiştir.

## 5. BULGULAR VE TARTIŞMA

Tablo 2' de, örneklemdaki tüm denetim kuruluşları için sorumlu denetçi sayısı ve sorumlu kadın denetçi sayısı değişkenlerinin tanımlayıcı istatistikleri Panel A'da verilmiştir. Ayrıca kurumsal yapı bazında alt gruplarda yer alan denetim kuruluşlarındaki sorumlu denetçi ve sorumlu kadın denetçi sayıları Paneller B, C ve D'de verilmiştir.

<sup>1</sup> <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5304/Bağımsız-Denetim-Kuruluşlarının-Seffaflık-Raporları-ile-Seffaflık-Raporlarına-İlişkin-Açıklamaları>



Örneklemdaki 84 denetim kuruluşunun kadrosunda en az 1 en fazla 21 sorumlu denetçi olup, ortalama olarak 6 sorumlu denetçi (ortanca: 4) bulunmaktadır. Bu kuruluşlarda çalışan toplam 472 sorumlu denetçiden 48 tanesi (%10) kadındır.

Kurumsal yapı açısından, herhangi bir uluslararası denetim ağına üye olmayan denetim kuruluşları için 'yerel denetim kuruluşları' terimi kullanılmış olup, bu kuruluşlar (N: 43) yaklaşık olarak örneklemin yarısını teşkil etmektedir. Tablo 2, Panel B'de görüldüğü üzere, yerel denetim kuruluşlarında ortalama olarak 5 sorumlu denetçi (ortanca 4) olup, ortalama sorumlu kadın denetçi sayısı ise 1'in altındadır (0,22). Bu kuruluşlar için sorumlu denetçi ve sorumlu kadın denetçi sayılarının en az 0 olması çalışmadaki denetçi sayısı değişkeninin tanımlanma şekliyle açıklanabilir. Zira, denetim sektöründeki 'kadın' etkisini araştırmak amacıyla, denetim kuruluşunun direkt olarak sahaya yansıyan yüzünü denetim ortaklarından ziyade sorumlu denetçilerin daha iyi yansıtabileceği düşünülmektedir. Bu fikirden hareketle, sorumlu denetçi sayılarında denetim ortakları dahil değildir. Ayrıca, verilerin derlendiği şeffaflık raporlarında sorumlu denetçi sayıları KAYİK dahil denetimler için verilmekte olup, örneğin SPK denetimlerinde görev alan sorumlu denetçiler bu rakamın dışında kalmaktadır. Bu tabloda en sonda 'toplamdaki %' kolonunda, her bir alt grup için sorumlu denetçi ve sorumlu kadın denetçi sayılarının genel toplamdaki yüzdesi verilmiştir. Örneklemdaki sorumlu denetçilerin %44'ü ve sorumlu kadın denetçilerin %19'u yerel denetim kuruluşlarında çalışmaktadır.

Tablo 2, Panel C'de görüldüğü üzere, örneklemda uluslararası denetim ağlarına üye olan 37 tane denetim kuruluşu bulunmakta olup, bu kuruluşlarda ortalama 5 (ortanca: 4) sorumlu denetçi görev almaktadır. Sorumlu kadın denetçi sayısının ortalaması ise yine 1'in altında olmakla beraber, 0,46 ile yerel denetim kuruluşlarına göre daha yüksektir. Örneklemdaki sorumlu kadın denetçilerin %35'i uluslararası denetim ağına üye kuruluşlarda çalışmaktadır.

Denetim kuruluşlarında, sorumlu denetçi seviyesindeki kadın katılımı olarak en ileride küresel 4 büyük denetim kuruluşu bulunmaktadır. Tablo 2, Panel D' de bu kuruluşların tanımlayıcı istatistiklerine yer verilmiştir. Küresel 4 büyük denetim kuruluşunda en az 14 ve en fazla 21 sorumlu denetçi bulunmaktadır. Ortalama sorumlu denetçi sayısı 18 (ortanca: 18,5) ile sektörden ayrılmaktadır. Sektördeki tüm sorumlu denetçilerin %15'i bu 4 kuruluş tarafından istihdam edilmektedir. Sorumlu kadın denetçi sayısı olarak da, ortalama 5,5 (ortanca: 5,5) ile sektörden çok farklı bir noktadadır. Bu kuruluşlarda en az 3 ve en fazla 8 sorumlu kadın denetçi bulunmakta olup, sektördeki sorumlu kadın denetçilerin %46'sı bu kuruluşlar tarafından istihdam edilmektedir.

**Tablo 2: Tanımlayıcı İstatistikler- Kurumsal Yapı Bazında Sorumlu Denetçi Sayısı**

	Min	Max	Ortalama	Ortanca	Std.Sapma	Toplam	Toplamdaki %
Panel A. Örneklemdaki Tüm Denetim Kuruluşları (N: 84)							
Sorumlu Denetçi Sayısı- Tüm	1	21	5,62	4	4,41	472	
Sorumlu Denetçi Sayısı- Kadın	0	8	0,59	0	1,35	48	
Panel B. Yerel Denetim Kuruluşları (N: 43)							
Sorumlu Denetçi Sayısı- Tüm	0	14	4,78	4	3,078	208	%44
Sorumlu Denetçi Sayısı- Kadın	0	2	0,22	0	0,475	9	%19
Panel C. Uluslararası Denetim Ağına Üye Denetim Kuruluşları (N: 37)							
Sorumlu Denetçi Sayısı- Tüm	2	21	5,19	4	3,814	192	%41
Sorumlu Denetçi Sayısı- Kadın	0	3	0,46	0	0,803	17	%35
Panel D. Küresel 4 Büyük Denetim Kuruluşu (N:4)							
Sorumlu Denetçi Sayısı- Tüm	14	21	18	18,5	3,162	72	%15
Sorumlu Denetçi Sayısı- Kadın	3	8	5,5	5,5	2,082	22	%46

Tablo 3'te, sorumlu kadın denetçilerin dağılımlarına ilişkin bir fikir oluşturmak amaçlanmaktadır. Bu tabloda da denetim kuruluşlarının kurumsal yapılarını temel alan alt grup analizi kullanılmış ve en sonda örneklem geneli için sayı ve yüzde değerler verilmiştir. Kurumsal yapı olarak 3 farklı türdeki denetim kuruluşu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olup olmadığını sorgulamak amacıyla Pearson Chi-Kare ve Goodman-Kruskal Tau testleri yapılmıştır. Her iki test için de P-değeri 0,000 olup bu gruplar, istihdam edilen sorumlu kadın denetçi sayısı bağlamında istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde birbirinden farklıdır.

Aslında bu farklılık, Tablo 3'te gözle bile görülebilecek kadar çarpıcıdır. Yerel denetim kuruluşlarının %81'inde, uluslararası denetim ağına üye kuruluşların ise %68'inde hiç sorumlu kadın denetçi bulunmamaktadır. Yerel denetim kuruluşlarının %16'sı ve uluslararası denetim kuruluşlarının



%24'ünde sadece bir sorumlu kadın denetçi mevcuttur. Ancak küresel 4 büyük denetim kuruluşunun denetim kadrosundaki sorumlu kadın denetçi sayısı 3 ile 8 arasında değişmektedir.

**Tablo 3: Sorumlu Kadın Denetçi Sayısının Denetim Kuruluşlarının Kurumsal Yapılarına Göre Dağılımı**

Sorumlu Kadın Denetçi Sayısı	Yerel D.K.		UDA üyesi D.K.		4 Büyük D.K.		Toplam		P-Değ.*
	Sayısı	%	Sayısı	%	Sayısı	%	Sayı	%	
0	35	%81	25	%68	0	%0	60	%71	0,000
1	7	%16	9	%24	0	%0	16	%19	
2	1	%2	1	%3	0	%0	2	%2	
3	0	%0	2	%5	1	%25	3	%4	
5	0	%0	0	%0	1	%25	1	%1	
6	0	%0	0	%0	1	%25	1	%1	
8	0	%0	0	%0	1	%25	1	%1	
Toplam	43	%100	37	%100	4	%100	84	%100	

(\*) Pearson Chi-Kare ve Goodman-Kruskal Tau istatistiklerinin her ikisi için de P değeri

Kadın denetçilerin denetim şirketlerinin finansal performansına olan etkilerini irdelemek amacıyla doğrusal regresyon analizi kullanılmıştır. Tablo 4'te bu analizin bulgularına yer verilmiştir. Finansal performans göstergesi olarak denetim kuruluşunun toplam geliri kullanılmış ve normal dağılım koşullarını sağlaması için doğal logaritması alınmıştır. Veri kaybını önlemek amacıyla denetim gelirinden ziyade toplam gelir kullanılmıştır. Zira, bazı şeffaflık raporlarında sadece toplam gelir rakamına yer verilmektedir. Kavramsal olarak da kadın denetçilerin denetim kuruluşlarına olan katkısını sorgulamak amaçlandığı için finansal performans ölçüm kriteri olarak toplam gelirin kullanılmasının uygun olduğu düşünülebilir.

Kadın katılımının etkilerini ölçmek amacıyla 3 farklı bağımsız değişken kullanılmıştır. Bunlar sorumlu kadın denetçi varsa 1, yoksa 0 değerini alan bir kukla değişken (KadınSorDenVar), sorumlu kadın denetçi sayısı (KadınSorDenSayısı) ve sorumlu kadın denetçilerin denetim kuruluşundaki toplam denetçi sayısına oranı (KadınSorDenOranı) olarak tanımlanmıştır. Kontrol değişkenleri olarak, denetim kuruluşunun ne denli tecrübeli olduğunu ölçmek için şirket yaşı (ŞirketYaşı) ve firma büyüklüğü etkisini analize dahil etmek amacıyla denetlenen KAYİK sayısının doğal logaritması (LnDenKayıkSayısı) değişkenleri kullanılmıştır. Ayrıca kurumsal farklılıkları analize yansıtma amacıyla denetim kuruluşu küresel 4 büyükten birisiyse 1, değilse 0 değerini alan bir kukla değişken (Büyük4Kukla) ve denetim kuruluşu uluslararası denetim ağlarına üye ise 1, değilse 0 değerini alan bir kukla değişken (UDAüyeKukla) oluşturulmuştur.

**Tablo 4: Tek Değişkenli Regresyon Analizi**

	Model 1		Model 2		Model 3		Model 4		Model 5		Model 6		Model 7	
	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P
Sabit	14,3	0,000	14,2	0,000	14,3	0,000	13,5	0,000	13,6	0,000	14,4	0,000	14,1	0,000
<b>Bağımsız Değişkenler:</b>														
KadınSorDenVar	0,9	0,002												
KadınSorDenSayısı			0,61	0,000										
KadınSorDenOranı					3,97	0,000								
<b>Kontrol Değişkenleri:</b>														
ŞirketYaşı							0,06	0,000						
LnDenKayıkSayısı									0,63	0,000				
Büyük4Kukla											4,08	0,000		
UDAüyeKukla													1,09	0,000
Model F değeri	5,62	0,000	28,2	0,000	8,56	0,000	12,1	0,000	30,1	0,000	33	0,000	9,92	0,000
Düzeltilmiş R <sup>2</sup> (%)	5,4		25,1		8,6		12,9		27,9		28,3		10,4	

Bağımlı Değişken: LnToplamGelir

Tablo 4'teki tek değişkenli doğrusal regresyon analizinde, LnToplamGelir bağımlı değişkeni ile her bir bağımsız ve kontrol değişkeni arasındaki etkileşim gözler önüne serilmektedir. Oluşturulan 7 modelin hepsinde de değişkenlerin katsayıları ve model F değerleri istatistiksel olarak anlamlıdır. Denetim kuruluşunda sorumlu kadın denetçi olup olmaması tek başına gelirdeki değişkenliğin %5,6' sını açıklayabilmektedir. Sorumlu kadın denetçi oranı ve sayısı ise, sırasıyla, gelirdeki değişkenliğin %8,6 ve %25,1' ini açıklayabilmektedir. Bu rakamlar sosyal bilimler için oldukça yüksek sayılabilir.

Ancak sadece bu rakamlara odaklanmak yapılan yorumları yanlış yönlendirebilir. Çünkü denetim kuruluşunun tecrübesi (ŞirketYaşı) ve büyüklüğü (LnDenKayıkSayısı), sırasıyla, gelirdeki değişkenliğin %12,9 ve 27,9' unu açıklayabilmektedir. Ayrıca kukla değişkenlerin istatistiksel anlamlılığı da Tablo 2 ve 3'de ortaya konulan kurumsal yapı kaynaklı farklılıkları doğrular niteliktedir.



Tablo 5' de çok değişkenli doğrusal regresyon analizi sonuçları sunulmuştur. Bu analizde amaç, tek değişkenli regresyon analizindeki bulguların, bütün faktörler bir arada ele alındığında sonuçları nasıl değiştirdiğini gözlemlemektir. Kullanılan 3 farklı bağımsız değişken için 3 farklı model (enter metodu ile) oluşturulmuş, her model için kukla değişkenlerin etkisini ayrı ayrı görmek amacıyla, Büyük4Kukla değişkeninin dahil edildiği modeller 'A', UDAüyeKukla değişkeninin dahil edildiği modeller ise 'B' olarak isimlendirilmiştir. Modellerin bu şekilde oluşturulmasında amaç, yapılan analizleri küresel kuruluşların baskın etkisinden elden geldiğince arındırarak irdelemektir. Her 3 model için de model F- değeri istatistiksel olarak anlamlıdır.

Tablo 5' de görüldüğü üzere, kontrol ve kukla değişkenler modele dahil edildiğinde, sorumlu kadın denetçi olması ve sorumlu kadın denetçi oranı değişkenleri istatistiksel anlamlılıklarını yitirmiştir. Model 1'de bağımsız denetim kuruluşunun yaşı, büyüklüğü ve küresel 4 büyük kuruluştan birisi (UDA üyesi) olması gelirdeki değişkenliğin %39' unu (%38' ini) açıklayabilmektedir. Model 1 ve 3 hem niteliksel hem de niceliksel olarak benzeşmektedir. Her iki modelde de denetim kuruluşunun tecrübesi, büyüklüğü ve kurumsal yapısı analize dahil edildiğinde kadın katılımın bir fark yaratmadığı yorumu yapılabilir. Niceliksel olarak da, her iki model için denetim kuruluşu yaşı, büyüklüğü ve UDA üyesi veya küresel 4 büyük kuruluştan birisi olması ile denetim kuruluşunun geliri arasında pozitif ve %5 seviyesinde anlamlı ilişki bulunmuştur.

Tablo 5: Çok Değişkenli Regresyon Analizi

	Model 1A		Model 1B		Model 2A		Model 2B		Model 3A		Model 3B	
	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P	Kats.	P
Sabit	13,1	0,000	12,6	0,000	13,1	0,000	12,8	0,000	13,1	0,000	12,6	0,000
<b>Bağımsız Değişkenler:</b>												
KadınSorDenVar	-0,1	0,786	-0,02	0,967								
KadınSorDenSayısı					0,1	0,787	0,3	0,068				
KadınSorDenOranı									-0,01	0,996	0,5	0,715
<b>Kontrol Değişkenleri:</b>												
ŞirketYaşı	0,1	0,006	0,1	0,003	0,1	0,008	0,1	0,007	0,1	0,007	0,1	0,004
LnDenKayıkSayısı	0,4	0,011	0,5	0,000	0,4	0,015	0,6	0,011	0,4	0,013	0,5	0,000
<b>Kukla Değişkenler:</b>												
Büyük4Kukla	2,2	0,020			1,9	0,148			2,2	0,024		
UDAüyeKukla			0,7	0,035			0,7	0,034			0,7	0,037
Model F değeri	12,3	0,000	11,9	0,000	12,3	0,000	13,4	0,000	12,3	0,000	12,0	0,000
Düzeltilmiş R <sup>2</sup> (%)	39,0		38,1		39,0		41,1		38,9		38,2	

Bağımlı Değişken: LnToplamGelir

Tablo 5, Model 2'de ise durum biraz daha farklıdır. Sorumlu kadın denetçi sayısının bağımsız değişken olarak kullanıldığı Model 2A'da, sadece denetim kuruluşunun yaşı ve büyüklüğü (%5 seviyesinde) anlamlı olup gelirdeki değişkenliğin %39'unu açıklayabilmektedir. Bu modelde sorumlu kadın denetçi sayısı ve denetim kuruluşunun 4 büyükten birisi olması anlamlılığını yitirmiştir. Model 2B'de ise, denetim kuruluşu yaşı, büyüklüğü ve UDA üyesi olmasının etkileri modele dahil edildiğinde bile sorumlu kadın denetçi sayısı %10 seviyesinde (P: 0,068) istatistiksel olarak anlamlı olmaya devam etmektedir. Bu oldukça ilginç bir bulgudur. Zira kadın katılımı, zaten ekibindeki kadın sayısı olarak lider olan küresel denetim kuruluşları için kuruluşun tecrübesi ve büyüklüğü ötesinde gelire bir katkı sağlamazken, UDA üyesi kuruluşlarda sorumlu kadın denetçilerin sayısı fark yaratabilmektedir.

## 6. SONUÇ

Bu çalışmada ülkemizdeki denetim sektöründe sorumlu denetçi seviyesindeki cinsiyet çeşitliliğine ilişkin bir resim ortaya konmuştur. Örnekleme dahil olan 84 denetim kuruluşunda toplam 472 sorumlu denetçi olup, bu sayının sadece %10'u kadınlardan oluşmaktadır. Uluslararası denetim ağına üye kuruluşların %68'inde, yerel denetim kuruluşlarının ise %81'inde hiç sorumlu kadın denetçi yoktur. Ülkemizdeki sorumlu kadın denetçilerin %46'sı küresel dört büyük denetim kuruluşu tarafından istihdam edilmektedir.

Tek değişkenli regresyon analizinde, denetim kuruluşunda sorumlu kadın denetçi olması, oranı ve sayısı denetim kuruluşunun gelirlerindeki değişkenliğin, istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, sırasıyla, %5,4, %8,6 ve %25,1'ini açıklayabilmektedir. Cinsiyet çeşitliliği değişkenleri ile denetim kuruluşu geliri arasında pozitif ve istatistiksel olarak %1 seviyesinde anlamlı ilişkiler bulunmuştur. Ancak denetim kuruluşunun tecrübesi, büyüklüğü ve kurumsal yapısı da modellere dahil edildiğinde denetim kuruluşunda sorumlu kadın denetçi olması ve oranı istatistiksel anlamlılığını yitirmektedir. İlginç olarak, uluslararası



denetim ağlarına üye kuruluşlarda mesleki tecrübe ve büyüklük etkisi dikkate alındığında bile sorumlu kadın denetçi sayısı %10 seviyesinde istatistiksel anlamlılığını devam ettirmektedir.

Bu aşamada bulguları doğru yorumlamak önemlidir. Cinsiyet çeşitliliği değişkenleri ile gelir arasında pozitif ilişki bulunmuş olması nedenselliği ifade etmemektedir. Denetim kuruluşu tecrübesi ve büyüklüğü göz önünde bulundurulduğunda cinsiyet çeşitliliği değişkenlerinin istatistiksel anlamlılığını yitirmesi kadınların fark yaratmadığı anlamına da gelmemektedir. Sadece büyük ve tecrübeli denetim kuruluşlarının üst düzeyde kadın istihdam etmek konusunda daha bilinçli olduğu veya kadınlara eşit fırsat verdiği şeklinde de yorumlanabilir. Çalışmada kullanılan değişkenler ve çalışmanın yönteminin bu farkı ortaya çıkarmaya yeterli olup olmadığı da tartışılabilir. Özellikle, denetim kuruluşlarının denetim gelirlerinin kadınların fark yaratıp yaratmadığını test etmek için kullanılması uygun bir ölçüt de olamayabilir. Zira, ülkemizde her yıl için meslek mensuplarınca uygulanacak olan asgari ücret tarifesini Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ilan edilip resmi gazetede yayınlanmaktadır. Çalışmanın veri kısıtları sebebiyle, bu konularda net bir yargıya varmak mümkün olamamıştır. Ancak tüm bu eleştirilere rağmen, farklı kurumsal yapılara sahip denetim kuruluşları için sorumlu denetçi seviyesinde cinsiyet çeşitliliği ve gelirle arasındaki ilişkiye dair bir tablo ülkemiz için ilk defa bu çalışmada sunulmuştur.

#### KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş, Senal, Serpil ve Usul, Hayrettin (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S. 22, s. 273-306.
- AICPA (2001). *Generally Accepted Auditing Standards*. Association of International Certified Professional Accountants (AICPA). <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Downloadable Documents/AU-00150.pdf>. Erişim Tarihi: 10 Ağustos, 2018.
- BDS 700 (2014). *Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700)*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%B1/DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS%20700.pdf>. Erişim Tarihi: 1 Eylül, 2018.
- Beattie, Vivien ve Fearnley, Stella (1995). The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies. *Accounting and Business Research*, S. 25: 100, s. 227-239
- Caramanis, Constantinos ve Spathis, Charalambos (2006). Auditee and audit firm characteristics as determinants of audit qualifications: Evidence from the Athens stock Exchange. *Managerial Auditing Journal*, S. 21: 9, s. 905-920.
- Chaney, Paul ve Philipich, Kirk (2002). Shredded reputation: The cost of audit failure. *Journal of Accounting Research*, S. 40: 4, s. 1221-1245.
- Chin, Chen-Iung ve Chi, Hsin-Yi (2008). Gender Differences in Audit Quality. *2008 American Accounting Association Annual Meeting*, 21 Ağustos, 2008. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1149405>. Erişim Tarihi: 01 Ağustos, 20118.
- Davidson, Roland ve Gist, Willie (1996). Empirical evidence on the functional relation between audit planning and total audit effort. *Journal of Accounting Research*, S. 34: 1, s. 111-124.
- Erdoğan, Sedat ve Kutay, Nilgün (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerindeki Etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, S. 12: 27, s. 105-122.
- Erdoğan, Sedat ve Solak, Bilal (2016). Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 6: 2, s. 175-195.
- Gürol, Burcu ve Tüysüzoğlu, Tayfun (2016). Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S. 47, s. 131-148.
- Gürol, Burcu ve Tüysüzoğlu, Tayfun (2017). Şeffaflık Raporlarına İlişkin İyi Uygulama Örnekleri ve Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S. 19: 1, s. 189-206.
- Hardies, Kris, Breesch, Diane ve Branson, Joël (2015). The Female Audit Fee Premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, S. 34: 4, s. 171-195.
- Hardies, Kris, Breesch, Diane ve Branson, Joël (2016). Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, S. 25: 1, s. 7-34.
- Houston, W. Richard, Peters, F. Michael ve Pratt H. Jamie (2005). Nonlitigation risk and pricing audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, S. 24: 1, s. 37-53.
- Huse, Morten ve Solberg, A. Grethe (2006). Gender-related Boardroom Dynamics: How Scandinavian Women Make and Can Make Contributions on Corporate Boards. *Women in Management Review*, S. 21, s. 113-130.
- IFAC (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants- including International Independence Standards*. International Ethics Standards Board for Accountants, International Federation of Accountants (IFAC), Temmuz 2018. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>. Erişim Tarihi: 10 Ağustos, 2018.
- Ittonen, Kim ve Peni, Emilia (2012). Auditor’s Gender and Audit Fees. *International Journal of Auditing*, S. 16, s. 1-18.
- Ittonen, Kim, Vähämaa, Emilia ve Vähämaa, Sami (2013). Female Auditors and Accruals Quality. *Accounting Horizons*, S. 27:2, s. 205-228.
- Johnson, E.V. Johnnie ve Powell, L. Philip (1994). Decision making, risk and gender: are managers different? *British Journal of Management*, S. 5, s. 123-138.
- Knechel, W. Robert, Niemi, Lasse ve Zerni, P. Mikko (2013). Empirical evidence on the implicit determinants of compensation in Big 4 audit partnerships. *Journal of Accounting Research*, S. 51:2, s. 349-387.
- KHK/660 (2011). *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*, Karar Sayısı: KHK/660, Resmî Gazete, Sayı: 28103, 02 Kasım 2011. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm/20111102.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102.htm>. Erişim Tarihi: 13 Ağustos, 2018.
- Montenegro, T. Menezes ve Bras, F. Antunes (2015). Audit quality: does gender composition of audit firms matter? *Spanish Journal of Finance and Accounting (Revista Española de Financiación y Contabilidad)*, S. 44:3, s. 264-297.





- Nekhili, Mehdi, Javed, Fahim ve Chtioui, Tawhid (2018). Gender-diverse audit partners and audit fee premium: The case of mandatory joint audit, *International Journal of Auditing*, S. 2018, s. 1-17.
- PCAOB (2015). *Improving the Transparency of Audits: Rules to Require Disclosure of Certain Audit Participants on a New PCAOB Form and Related Amendments to Auditing Standards*, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Release No. 2015-008, (Dec. 15, 2015). <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket029/Release-2015-008.pdf>. Erişim Tarihi: 01 Eylül, 2018.
- PCAOB (2017). *AS 3101: The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and related amendments to PCAOB Standards*, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Release No. 2017-001, (June 1, 2017). <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>. Erişim Tarihi: 01 Eylül, 2018.
- Powell, Melanie ve Ansic, David (1997). Gender differences in risk behaviour in financial decision making: an experimental analysis, *Journal of Economic Psychology*, S. 18, s. 605-627.
- SPK (2006). Seri: X, No: 22, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, 12/6/2006 tarih, 26196 sayılı Resmi Gazete. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm>. Erişim Tarihi: 1 Eylül, 2018.
- Taylor, D. Stuart (2011). Does audit fee homogeneity exist? Premiums and discounts attributable to individual partners, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, S. 30:4, s. 249-272.