

**BİST ŞİRKETLERİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ SORUMLU DENETÇİ
CİNSİYETİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ***

**EXAMINING AUDIT REPORTS OF BIST COMPANIES IN TERMS OF THE ENGAGEMENT
AUDIT PARTNER'S GENDER**

Alpaslan YAŞAR^{a*}, Eray ÇETİN^b

^{a*} Sorumlu Yazar, Doç. Dr., Adana Alparşan Türkes Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ayasar@atu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7960-9665

^b Dr. Öğr. Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Düziçi Meslek Yüksekokulu Dr., eraycetin@osmaniye.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8552-9584

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihi:

Gönderilme Tarihi 20.01.2023

Düzenleme 07.03.2023

Kabul Tarihi 27.03.2023

Anahtar Kelimeler: Sorumlu

Denetçi Cinsiyeti; Denetim

Raporu; Denetim Görüşü;

Kilit Denetim Konusu;

Denetim Rapor Gecikmesi

Jel Kodları: M41, M42

**MAKALE TÜRÜ
ARAŞTIRMA MAKALLESİ**

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %11

ÖZET

Muhasebe ve denetim literatüründeki son yıllardaki çalışmalar, cinsiyetin finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesi üzerinde etkili olabileceğini göstermiştir. Bu çalışmada, sorumlu denetçi cinsiyetinin bağımsız denetim raporlarındaki yansımaları incelenmiştir. Böylece, Türkiye'deki kadın sorumlu denetçilerin karar mekanizmalarındaki rolüne ilişkin denetim raporları üzerinden genel bir görünüm verilmiştir. Bu amaçla, Borsa İstanbul (BİST)'de 2017-2021 döneminde sürekli işlem gören 379 şirkete ait bağımsız denetim raporları, denetim raporunda imzası bulunan sorumlu denetçi cinsiyeti yönünden çeşitli açılardan incelenmiştir. Bu kapsamda; denetim kuruluşu türü, denetim görüşü türü, denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konusu sayısı ve denetim rapor gecikmesi unsurları üzerinden sorumlu denetçi cinsiyetine göre içerik analizi yapılmıştır. Araştırma bulgularına göre; 2017-2021 yılları arasındaki denetçi raporlarının %15'i kadın sorumlu denetçiler, %85'i ise erkek sorumlu denetçiler tarafından imzalanmıştır. Araştırmanın genel bulguları; kadın sorumlu denetçi sayısının az sayıda olduğuna ve sorumlu denetçi cinsiyeti yönünden denetim raporlarında farklılıklar (denetim görüş türleri, kilit denetim konusu sayısı, denetim rapor gecikmesi) olabileceğine işaret etmektedir.

* Bu çalışma, 16-18 Aralık 2022 tarihleri arasında gerçekleştirilen "ISTANBUL International Modern Scientific Congress-IV" nde özet (sözlü) olarak sunulmuş olup, öneriler çerçevesinde geliştirilerek hazırlanmıştır.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 20.01.2023

Revised 07.03.2023

Accepted 27.03.2023

Keywords: Engagement Audit Partner Gender; Audit Report; Audit Opinion; Key Audit Matters; Audit Report Lag

Jel Codes: M41, M42

ABSTRACT

Recent studies in the accounting and auditing literature have shown that gender can have an impact on financial reporting quality and audit quality. In this study, we examined the reflection of the engagement audit partner's gender in the audit reports. Thus, an overview of the role of female engagement audit partner in decision-making mechanisms is given through the audit reports. For this purpose, we examined the audit reports of 379 companies that were continuously listed in Borsa Istanbul (BIST) in the 2017-2021 period, from various perspectives in terms of the gender of the engagement audit partner who signed the audit report. In this context, we conducted a gender content analysis based on the audit engagement partner gender, based on the audit firm type, the type of auditor's opinion, the number of key audit matters reported in the auditor's report, and the audit report lag. According to the research findings, 15% of the auditors' reports between the years 2017-2021 were signed by female engagement audit partners and 85% by male engagement audit partners. The general findings of the research indicate that the number of female engagement audit partner is low and there may be differences in the audit reports (types of audit opinion, number of key audit matters, and audit report lag) in terms of the engagement audit partner gender.

1. GİRİŞ

Muhasebe ve denetim alanında çalışan kadın meslek mensuplarının sayısının artışıyla birlikte, cinsiyetin finansal raporlama ve denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmaya yönelik çalışmaların da arttığı gözlenmektedir. Finansal raporlama kalitesi (özellikle, kâr yönetimi) üzerine yapılan çalışmalarda, genellikle, kadınların erkeklerden daha fazla riskten kaçındıkları varsayımından hareket edildiği söylenebilir (Francis vd., 2015). Benzer durum, denetim açısından da söz konusudur. Örneğin; Hardies ve diğ. (2015), kadın denetçilerin; bilgi, beceri, yetenek, risk tercih ve davranıştaki sistematik farklılıklar nedeniyle daha fazla denetim çabası talep edebileceklerini öne sürmüştür (örneğin; risk tercihi veya aşırı güven açısından bireysel farklılıklar denetim ücretlerini etkileyebilir). Benzer şekilde, Khelif ve Achek (2017), kadınlar ve erkekler arasında plânlama, risk toleransı ve aşırı güven açısından davranışsal farklılıklar olduğu için, cinsiyetin denetçilerin plânlamasını, riskten kaçınmasını ve aşırı güvenini etkileyebileceğini belirtmiştir. Bu durumun da denetim görevlerini yürütürken kadın denetçilerin daha fazla şüpheli olmasına yol açabileceğini, bunun da denetim risklerinin (doğal ve iç kontrol riskleri) bir fonksiyonu olduğu için denetim ücreti primini, denetim raporu gecikmesini ve denetim görüşünü doğrudan etkileyebileceğini öne sürmüştür (Khelif ve Achek, 2017: 631).

Literatürde, finansal raporlama kalitesi üzerinde cinsiyetin etkisini araştıran çalışmalarda olduğu gibi, cinsiyetin denetim kalitesi üzerinde etkisini araştıran çalışmalar da yapılmaktadır. Örneğin, Khelif ve Achek (2017)'in literatür değerlendirmesi bulguları; denetçi cinsiyetinin, daha düşük anormal tahakkuklar, daha kısa denetim rapor gecikmesi, daha yüksek olumsuz denetim görüşü verme ihtimali ve daha yüksek denetim ücretleri yoluyla denetim kalitesini etkilediğini göstermiştir. Bu kapsamda, literatürde denetçi cinsiyeti ve denetim görüşü ilişkisi üzerine yapılan bazı çalışmalarda (örneğin; Hardies vd., 2016; Khelif ve Achek, 2017; Karjalainen vd., 2018) kadın denetçilerin sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren görüş-going concern opinion (SBG/GCO) ve/veya olumlu görüş dışında bir görüş-modified audit opinion (OGDG/MAO) verme ihtimallerinin daha yüksek olduğu bulgusu elde edilmiş, bazı çalışmalarda (örneğin; Hossain vd., 2018; Can, 2018) bunun tersi yönde bulgular elde edilmiş, bazı çalışmalarda (örneğin; Tanç ve Çardak, 2020) ise cinsiyetin denetim görüşü üzerinde etkisinin olmadığı bulunmuştur. Bununla birlikte, sınırlı sayıdaki bazı çalışmalarda denetçi cinsiyeti ve kilit denetim konularının okunabilirliği ilişkisi incelenmiş ve farklı yönde bulgular elde edilmiştir. Örneğin; Keskin vd., (2020), kadın sorumlu denetçiler tarafından hazırlanan kilit denetim konularının okunabilirliğinin daha zor olduğunu, dolayısıyla daha muhafazakâr yani riskten kaçınan bir tutum sergilediklerini belirlemişlerdir. Benzer şekilde, Wuttichindanon ve Issarawornrawanich (2020) kadın denetçilerle kilit denetim konularının

okunabilirliği arasında pozitif korelasyon bulunmuşlardır. Bunun aksine, Keskin ve Oktay (2021), denetçilerin demografik özelliklerinin (cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki unvan, faaliyette bulunulan il) kilit denetim konularına ilişkin algılamalarında bir farklılık oluşturmadığını tespit etmişlerdir. Diğer taraftan, denetçi cinsiyeti ve denetim rapor gecikmesi ilişkisini inceleyen bazı çalışmalarda (örneğin; Ocak ve Özden, 2018; Tüküç, 2020) denetçi cinsiyeti ile denetim rapor gecikmesi arasında negatif ilişki, bazı çalışmalarda (örneğin; Hao vd., 2022) ise pozitif ilişki bulunmuştur.

Bu çalışmanın amacı, sorumlu denetçi cinsiyetinin bağımsız denetim raporlarındaki yansımasının incelenmesidir. Böylece, Türkiye'deki kadın sorumlu denetçilerin denetim raporlarındaki ve karar mekanizmalarındaki rolüne ilişkin denetim raporları üzerinden genel bir görünüm verilmek istenmiştir. Bu amaçla, Borsa İstanbul (BİST)'de 2017-2021 döneminde sürekli işlem gören 379 şirkete ait bağımsız denetim raporları, denetim raporunda imzası bulunan sorumlu denetçilerin cinsiyetine göre; denetim kuruluşu türü, denetçi görüşü türü, denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konusu sayısı ve denetim rapor gecikmesi yönünden içerik analizi yoluyla incelenmiştir[†]. Araştırma bulguları; “olumlu”, “sınırlı olumlu” ve “görüş bildirmekten kaçınma” görüş türleri yönünden cinsiyete göre bazı farklılıkların olduğunu göstermiştir. Ancak, sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşü verme yönünden ise bariz bir farklılık görülmemiştir. Ayrıca, sorumlu denetçi cinsiyetine göre kilit denetim konusu sayılarının birbirine oldukça yakın olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan, denetim rapor gecikmesi ortalama gün sayısı yönünden cinsiyete göre az da olsa bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışmanın literatüre çeşitli yönlerden katkısının olması beklenmektedir. Bunlardan birincisi, önceki çalışmalarda genellikle denetim komitesi cinsiyetinin incelenmesi nedeniyle, sorumlu denetçi cinsiyeti üzerine sınırlı sayıda çalışmanın yapılmış olmasıdır. İkincisi, sorumlu denetçi cinsiyetinin denetim kalitesi üzerindeki etkilerine daha kapsamlı yaklaşmak açısından denetim kuruluşu türü, denetim görüşü türü, kilit denetim konusu sayısı ve denetim rapor gecikmesi unsurları bir arada incelenmiştir. Son olarak, yeni denetim raporlamasının başladığı ve geliştiği yılların (2017-2021) incelenmiş olmasıdır.

Bu çerçevede, çalışmanın konusu kapsamındaki literatür taraması sonuçlarına ikinci bölümde yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde, araştırmanın yöntemi açıklanmıştır. Dördüncü bölümde; araştırmanın bulgularına, son bölümde ise araştırmanın sonuçlarına yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe ve denetim literatüründe, birçok disiplinde olduğu gibi, denetçi cinsiyetinin etkisini araştıran nicel ve nitel çalışmalarda bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Özellikle, yönetim kurulu ile denetim komitesi üyelerinin cinsiyetinin denetim kalitesi ve finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkilerini belirlemeye yönelik çalışmaların yoğunluk kazandığı söylenebilir. Bazı çalışmalarda ise sorumlu denetçi cinsiyeti yönünden çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Nitekim, Khelif ve Achek (2017) çalışmasının literatür değerlendirmesi bulguları; denetçi cinsiyetinin, daha düşük anormal tahakkuklar, daha kısa denetim rapor gecikmesi, daha yüksek olumsuz denetim görüşü verme ihtimali ve daha yüksek denetim ücretleri yoluyla denetim kalitesini etkilediğini göstermiştir. Bu çalışmada, sorumlu denetçi cinsiyetinin denetçi raporlarındaki yansımalarının (denetçi görüşü, kilit denetim konusu sayısı ve denetim rapor gecikmesi) incelenmesi ve bu konunun ilgili literatürün önemli bir kısmını oluşturması nedeniyle, sadece konu kapsamındaki literatür taraması sonuçlarına özet olarak aşağıda yer verilmiştir:

[†] Bu veriler üzerinden çalışmanın yapılmasında Khelif ve Achek (2017)'in literatür değerlendirmesi bulguları etkili olmuştur. Ancak, Khelif ve Achek (2017) çalışma bulgularından anormal tahakkuklar ile bağımsız denetim ücretleri çalışmamızda incelenmemiştir. Anormal tahakkukların incelenmemesinde, ayrı ve kapsamlı bir çalışma konusu olması etkili olmuştur. Bağımsız denetim ücreti ile denetçi cinsiyeti ilişkisinin analiz edilmemesinde ise bağımsız denetim ücreti verilerine sadece 2020 ve 2021 yılları için ulaşılması ve Türel vd., (2022) çalışmalarında bu yıllar için analiz yapılmış olması etkili olmuştur.

2.1. Denetçi cinsiyeti ve denetim görüş türü çalışmaları

Breesch ve Bronson (2009) denetçi cinsiyetinin denetim raporu ve denetim görüşü üzerindeki etkisini geleceğin Belçikalı 20 kadın ve 20 erkek denetçinin yazılı final sınavlarını analiz yoluyla incelemiştir. Çalışmanın bulguları, kadın denetçilerin yanlışlıkları erkek denetçilere göre daha az doğru bir şekilde analiz etmelerine rağmen, erkek denetçilere göre daha fazla potansiyel yanlışlık keşfettiğini göstermiştir. Bulgular, aynı zamanda kadın denetçilerin erkek denetçilere göre riskten daha fazla kaçındıklarını göstermiştir.

Hardies vd., (2016), mali açıdan sıkıntılı 7.105 özel Belçika şirketinin 2008 yılı örnekleminde yaptıkları çalışmanın bulguları; kadın denetçi ortakların sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşleri (SBG) yayınlama ihtimallerinin erkek denetçilere göre daha yüksek olduğunu göstermiştir.

Khelif ve Achek (2017), 1994-2016 yılları arasında muhasebe literatüründeki cinsiyet üzerine çalışmalara ilişkin literatür değerlendirmesi yapmışlardır. Yapılan literatür değerlendirmesinde elde edilen sonuçlar arasında; kadın denetçilerin, daha yüksek olumsuz denetim görüşü (örneğin, işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşü) verme ihtimali yoluyla denetim kalitesini etkilediği yer almaktadır.

Karjalainen vd., (2018), denetçi ortağın cinsiyetinin olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri üzerindeki etkisini çeşitli durumlara göre (denetçi ortak düzeyinde olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesinin garanti edildiği-denetim görüşü alışverişi- ve/veya denetçi ortak düzeyinde fırsatçı bir şekilde raporlamaya yönelik teşviklerin oluştuğu) incelemiştir. Finlandiya denetim firmalarının 2003-2012 yılları denetçi raporlarının incelendiği çalışmanın bulguları; kadın denetçi ortakların olumlu görüş dışında bir görüş (OGDG) vermede daha ısrarcı olduklarını, ilk kez OGDG verme ihtimallerinin ve bir denetçi ortağı değişiminden sonra OGDG verme ihtimallerinin daha yüksek olduğunu göstermiştir.

Hossain vd., (2018), finansal başarısız şirketlere sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşü (SBG) yayınlama ihtimali ile denetçi ortağın cinsiyeti arasındaki ilişkiyi, 2003-2011 dönemi Avustralya halka açık şirketleri örnekleminde incelemiştir. Çalışmanın bulguları, kadın denetçi ortakların finansal başarısız şirketlere SBG verme ihtimallerinin daha düşük olduğunu göstermiştir.

Can (2018), 2005-2015 yılları arasındaki BİST’de işlem gören üretim şirketlerinin denetim karakteristiğini tanımlayıcı istatistik kullanarak incelemiştir. Çalışmanın bulguları arasında; sorumlu kadın denetçilerin erkek muadillerine kıyasla özellikle görüş vermektan kaçınma gibi daha az olumlu görüş dışında denetim görüşü yayınladıkları yer almaktadır.

Tanç ve Çardak (2020), bağımsız denetçi cinsiyetinin denetim görüşü üzerindeki etkisini BİST 100 endeksindeki şirketlerin 2019 yılı denetçi raporları üzerinden Ki-Kare testi yoluyla analiz etmişlerdir. Araştırmanın bulguları, denetçi cinsiyetinin denetim görüşü üzerinde etkisi olmadığını göstermiştir.

Özveren ve Türel (2021), BİST’de 2016-2020 yılları arasında yayınlanan 2.499 denetçi raporunu çeşitli yönlerden incelemiştir. Elde edilen bulgular arasında, sorumlu ortak baş denetçiler tarafından verilen denetim görüşlerinin cinsiyete göre dağılımına da yer verilmiştir. Buna göre; kadın denetçilerin yıllar itibarıyla 2016 (%95), 2017 (%89), 2018 (%83), 2019 (%80), 2020 (%87) oranında olumlu görüş verdiği, erkek denetçilerin ise 2016 (%93), 2017 (%89), 2018 (%88), 2019 (%87), 2020 (%87) oranında olumlu görüş verdiği tespit edilmiştir.

2.2. Denetçi cinsiyeti ve kilit denetim konusu çalışmaları

Keskin vd., (2020), kilit denetim konularının anlaşılabilirliğini ve okunabilirliğini, denetçi cinsiyeti ve sektöre göre ARI okunabilirlik endeksi kapsamında 2018 yılı denetçi raporları üzerinden incelemiştir. Çalışmada, kilit denetim konusunun okunabilirlik seviyesi zorlaştıkça, daha muhafazakâr olduğu yani riskten kaçınan bir tutum sergilediği varsayılmıştır. Buna göre; araştırma sonuçları, kadın sorumlu denetçiler tarafından hazırlanan kilit denetim konularının okunabilirliğinin daha zor olduğunu göstermiştir.

Keskin ve Oktay (2021), denetçilerin demografik özellikleri ile kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesine yönelik algıları arasındaki ilişkiyi anket yöntemi ile araştırmışlardır. Araştırma bulgularına göre; denetçilerin mezun oldukları bölüm hariç olmak üzere, denetçilerin demografik özelliklerinin (cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki unvan, faaliyette bulunulan il) kilit denetim konularına ilişkin algılamalarında bir farklılık oluşturmadığı tespit edilmiştir.

Wuttichindanon ve Issarawornrawanich (2020), Tayland borsasında 2016-2017 yıllarında işlem gören şirketlerin kilit denetim konusu açıklamalarının sayısını belirleyen faktörleri araştırmışlardır. Çalışma sonuçları; denetçinin dava riski, firma karmaşıklığı, kârlılık ve sektör türünün istatistiksel olarak anlamlı faktörler olduğunu göstermiştir. Çalışmada, kurumsal yönetim mekanizmaları ve kilit denetim konusu açıklaması arasında pozitif korelasyon bulunmuştur. Spesifik olarak, daha yüksek oranda bağımsız yöneticiye sahip firmaların daha yüksek sayıda kilit denetim konusuna sahip olma eğiliminde olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, sağlamlık testi sonuçlarına göre; kadın denetçilerle kilit denetim konularının okunabilirliği arasında pozitif korelasyon bulunmuştur.

2.3. Denetçi cinsiyeti ve denetim rapor gecikmesi çalışmaları

Ocak ve Özden (2018), denetçiye özgü özelliklerin denetim rapor gecikmesi üzerindeki etkisini BİST’de 2008-2013 yılları arasında işlem gören şirketler üzerinden regresyon analizi yaparak incelemişlerdir. Araştırmanın temel bulgusu, sorumlu denetçinin cinsiyetinin ve eğitim düzeyinin denetim raporu gecikmesi üzerinde olumlu etkisinin bulunduğu yönündedir.

Tüküç (2020), denetçi görüşü, denetçi cinsiyeti ve denetlenen firmaya özgü bazı özelliklerin denetim rapor gecikmesi üzerindeki etkisini 2014-2018 dönemi için incelemişlerdir. Araştırmada, denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçinin kadın olması ile denetim rapor gecikmesi arasında negatif bir ilişki bulunmuştur.

Hao vd., (2022), ABD’nin Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), Kural 3211’in denetim hizmetlerinin kalitesi ve maliyeti üzerindeki etkisinin kadın ve erkek denetim ortakları arasında farklılık gösterip göstermediğini araştırmışlardır. Araştırma bulgularına göre; kadın sorumlu denetçilerin, Kural 3211’in kabul edilmesinden sonra, erkek meslektaşlarına göre ücretlerde ve rapor gecikmelerinde daha yüksek artışlarla ilişkili olduğu bulunmuştur.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

BİST şirketleri denetçi raporlarının denetim raporunda imzası bulunan sorumlu denetçilerin cinsiyet yönünden görünümünün içerik analizi yoluyla incelendiği bu çalışmada, ilk olarak, araştırmanın örneklemini belirlenmiştir. Bu kapsamda, Borsa İstanbul (BİST)’de 2017-2021 döneminde sürekli işlem gören 379 şirket ve 1.895 şirket-yıl verisi Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) web sayfasından elde edilmiştir. İkinci olarak, söz konusu şirketlere verilen yıllık denetim raporlarında imzaları bulunan sorumlu denetçiler cinsiyet yönünden ayrılmıştır. Üçüncü olarak, sorumlu denetçi cinsiyetine göre denetim kuruluşu ve denetçi görüşü türü, denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konusu sayısı, denetim raporunun yayınlandığı tarih ile mali yılsonu arasındaki geçen süreyi ifade eden denetim rapor gecikmesi-audit report lag (DRG/ARL) süreleri belirlenmiştir. Böylece, sorumlu denetçi cinsiyetinin denetçi raporlarındaki yansımaları, bu veriler üzerinden ortaya konulmaya çalışılmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Literatürde BİST şirketlerinin 2017-2021 dönemindeki denetçi raporlarının, denetim raporunda imzası bulunan sorumlu denetçilerin cinsiyete göre; denetim kuruluşu türü, denetçi görüşü türü, denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konusu sayısı ve denetim rapor gecikmesi yönünden incelenmiş ve denetçi raporlarının bu açılardan görünümü tablolar halinde aşağıda verilmiştir.

4.1. Denetçi Raporlarının Sorumlu Denetçi Cinsiyeti Yönünden Yıllara Göre Dağılımı

Örneklemdaki şirketlerin denetçi raporlarının sorumlu denetçi cinsiyeti yönünden yıllar itibariyle dağılımı Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Denetçi Raporlarının Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

Yıllar	Sorumlu Denetçi Sayısı	
	Kadın	Erkek
2017	62	317
2018	67	312
2019	50	329
2020	45	334
2021	52	327
TOPLAM	276	1.619

Tablo 1’de görüldüğü üzere; 2018-2021 yılları arasında BİST şirketlerin 1.895 denetçi raporundan 276’sı (%15) kadın sorumlu denetçiler, 1.619’u (%85)’i erkek sorumlu denetçiler tarafından imzalanarak yayınlanmıştır. Kadın sorumlu denetçi sayısının az olduğunu (%15 kadın, % 85 erkek) gösteren bu dağılım, mesleki olarak cinsiyet eşitliği ve karar mekanizmalarındaki kadın denetçilerin rolüne ilişkin olumsuz bir gösterge olarak değerlendirilebilir.

4.2. Denetim Kuruluşlarının Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

Örneklemdaki şirketlerin 2017-2021 dönemi denetçi raporlarının sorumlu denetçi cinsiyetine göre denetim kuruluşları itibariyle dağılımı Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Denetim Kuruluşlarının Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı (2017-2021)

Denetim Kuruluşu	Sorumlu Denetçi Sayısı		Sorumlu Denetçi (%)		Toplam
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	
4 Büyükler	192	778	20%	80%	970
Uluslararası	80	567	12%	88%	647
Ulusal	4	274	1%	99%	278
TOPLAM	276	1.619	15%	85%	1.895

Tablo 2’ye göre; 2017-2021 yılları arasında 4 büyüklerce denetlenen şirketlere verilen denetim raporlarında kadın sorumlu denetçi sayısının 192 (%20), uluslararası diğer denetim kuruluşlarınca denetlenen şirketlerdeki denetçi raporlarında kadın sorumlu denetçi sayısının 80 (%12) ve ulusal denetim kuruluşlarınca denetlenen şirketlerde bu sayının 4 (%1) olduğu görülmektedir. Bu bulgu, ele alınan denetim raporlarındaki denetçilerin cinsiyetlerinin homojen olmadığı dikkate alınmak kaydıyla (%15 kadın, % 85 erkek), örneklemdaki şirketlere verilen denetim raporlarında kadın sorumlu denetçi imzasının en fazla (%20) 4 büyük denetim kuruluşu raporlarında, en az (%1) ise ulusal denetim kuruluşları raporlarında bulunduğu yönünde değerlendirilebilir.

4.3. Denetim Görüş Türlerinin Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

2017-2021 yılları arasında BİST şirketlerine verilen denetçi raporlarındaki denetim görüş türlerinin sorumlu denetçi cinsiyetine göre dağılımı sayı ve yüzde olarak Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Denetim Görüş Türlerinin Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı (2017-2021)

Denetim Görüş Türü	Sorumlu Denetçi Sayısı		Sorumlu Denetçi (%)	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
Olumlu	218	1.403	13%	87%
Sınırlı Olumlu	57	195	23%	77%
Görüş Bildirmekten Kaçınma	1	20	5%	95%
Olumsuz	0	1	0%	100%
TOPLAM	276	1.619	15%	85%

Tablo 3’te görüldüğü üzere; 2017-2021 yılları arasında hem erkek hem de kadın sorumlu denetçilerin en fazla verdikleri denetim görüşünün “olumlu görüş”, en az verdikleri görüşün ise “olumsuz görüş” olduğu görülmektedir. Ayrıca, verilen “olumlu” görüşlerin %13’ünün, “sınırlı olumlu” görüşlerin %23’ünün, “görüş bildirmekten kaçınma”nın %5’inin kadın sorumlu denetçiler tarafından verildiği görülmektedir. Bununla birlikte, verilen olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri (OGDG)’nin %21’inin kadın sorumlu denetçiler; %79’unun erkek sorumlu denetçiler tarafından verildiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, erkek ve kadın sorumlu denetçilerin sayısı içerisindeki payı açısından; OGDG’nin %21’inin kadın, %13’ünün erkek sorumlu denetçiler tarafından verildiği yönünde değerlendirilebilir[‡].

4.4. Sürekliliğe İlişkin Belirsizlik İçeren Denetim Görüşlerinin Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

Bilindiği üzere, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik durumunda denetçi raporlarında dikkat edilmesi gereken hususlar BDS 570 işletmenin Sürekliliği Standardı ile düzenlenmiştir. İşletmenin sürekliliği ile ilgili bir belirsizliğin, bilgi kullanıcıları açısından önemli sonuçları olabileceğinden, bu tür durumların denetçi raporlarında BDS 570’e uygun bir şekilde açıklanarak denetim görüşü olarak verilmesi gerekmektedir. Sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşü (SBG) verilmesi, literatürde, denetçi bağımsızlığının ve buna bağlı olarak denetim kalitesinin önemli bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu açıdan, sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren denetim görüşlerinin (SBG) sorumlu denetçilerin cinsiyetine göre dağılımına Tablo 4’te yer verilmiştir.

Tablo 4. SBG’lerin Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı (2017-2021)

Denetim Görüş Türü	Sorumlu Denetçi Sayısı		Sorumlu Denetçi (%)	
	Kadın (276)	Erkek (1.619)	Kadın (276)	Erkek (1.619)
Olumlu-SBG	2	9	18%	82%
Sınırlı Olumlu-SBG	4	38	10%	90%
GBK-SBG	0	1	0%	100%
Olumsuz-SBG	0	1	0%	100%
TOPLAM	6	49	11%	89%

Tablo 4’te görüldüğü üzere; 2017-2021 yılları arasında işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik (SBG) görüşünün, %11’i kadın sorumlu denetçiler; %89’u erkek sorumlu denetçiler tarafından verilmiştir. Diğer taraftan, erkek ve kadın sorumlu denetçilerin sayısı içerisindeki payı açısından; kadın sorumlu denetçiler (%2) ve erkek sorumlu denetçiler (%3) birbirine oldukça yakın oranda SBG vermişlerdir.

4.5. Kilit Denetim Konusu Sayısının Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

Kilit denetim konusu sayısının sorumlu denetçi cinsiyetine göre yıllar itibariyle dağılımı Tablo 5’te verilmiştir.

Tablo 5. Kilit Denetim Konusu Sayısının Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

Yıllar	KADIN		ERKEK	
	Sorumlu Denetçi Sayısı	KDK Sayısı	Sorumlu Denetçi Sayısı	KDK Sayısı
2017	62	122 (12)	317	617 (2)
2018	67	125 (11)	312	592 (2)
2019	50	101 (14)	329	575 (2)
2020	45	76 (15)	334	584 (2)
2021	52	87 (12)	327	529 (2)

[‡] Denetim raporlarındaki denetçilerin cinsiyeti homojen olmadığı için (% 15 kadın, %85 erkek), erkek sorumlu denetçilerin mi yoksa kadın sorumlu denetçilerin mi daha fazla olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri verdiklerine ilişkin bir değerlendirme yapmak mümkün olmamıştır.

TOPLAM	276	511 (12)	1.619	2.897 (2)
---------------	------------	-----------------	--------------	------------------

Not: Parantez içindeki değerler, ilgili yıldaki toplam kilit denetim konusu (KDK) sayısının sorumlu denetçi cinsiyetine göre düşen yaklaşık sayısını göstermektedir.

Tablo 5’te görüldüğü üzere, 2017-2021 yılları arasında verilen denetim raporlarındaki toplam kilit denetim konusu sayılarının (3408); 511’i kadın, 2897’si erkek sorumlu denetçiler tarafından verilmiştir. Tablo 5’teki toplam KDK sayılarının (3408), sorumlu denetçi cinsiyeti sayısı başına dağılımı incelendiğinde; kadın sorumlu denetçi sayısı başına 12; erkek sorumlu denetçi sayısı başına 2 kilit denetim konusu sayısı düştüğü yönünde değerlendirilebilir.

4.6. Denetim Rapor Gecikmesinin Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

Denetim rapor gecikmesinin sorumlu denetçi cinsiyetine göre yıllar itibariyle dağılımı Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6. Denetim Rapor Gecikmesinin (DRG) Sorumlu Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

Yıllar	KADIN		ERKEK	
	Sorumlu Denetçi Sayısı	DRG Ortalaması (Gün)	Sorumlu Denetçi Sayısı	DRG Ortalaması (Gün)
2017	62	54	317	60
2018	67	55	312	57
2019	50	54	329	58
2020	45	52	334	57
2021	52	51	327	58
TOPLAM	276	53	1.619	58

Not: DRG, sorumlu denetçi başına düşen ortalama denetim rapor gecikmesi gün sayısıdır.

Tablo 6’da görüldüğü üzere, denetim rapor gecikmesi ortalama gün sayısı kadın sorumlu denetçilerde (53 gün), erkek sorumlu denetçilerden (58 gün) daha az gözükmektedir[§]. Dolayısıyla, denetim rapor gecikmesi yönünden sorumlu denetçi cinsiyetine göre az da olsa bir farklılık olarak yorumlanabilecek bu bulgu, önceki çalışma (Ocak ve Özen, 2018; Tüküç, 2020) bulguları ile uyumlu olarak değerlendirilebilir.

5. SONUÇ

Finansal raporlama kalitesi ve cinsiyet ilişkisi üzerine yapılan çalışmalarda olduğu gibi, denetim kalitesinde cinsiyetin rolü üzerine yapılan çalışmalarda, genellikle, kadınların erkeklerden daha fazla riskten kaçındıkları varsayımından hareket edildiği görülmektedir. Literatürde bu kapsamdaki Türkiye örneğinde yapılan çalışmaların, özellikle sorumlu denetçi cinsiyeti üzerine yapılan çalışmaların, sınırlı sayıda olduğu söylenebilir. Bu nedenle, bu çalışmada; Khlif ve Achek (2017)’in yapmış oldukları literatür değerlendirmesi sonuçlarından hareketle cinsiyetin denetim kalitesi üzerindeki etkilerine daha kapsamlı yaklaşım suretiyle sorumlu denetçi cinsiyetinin bağımsız denetim raporlarındaki yansımalarına ilişkin genel bir fikir verilmek

[§] DRG hesaplamasında; özel hesap dönemine tabi olan ve denetim rapor gecikmesi oldukça fazla olan toplam 41 şirket dikkate alınmadığında; DRG ortalama gün sayısı kadın sorumlu denetçilerde 53 gün, erkek sorumlu denetçilerde ise 57 gün olarak gerçekleşmektedir.

istenmiştir. Böylece, Türkiye’deki kadın sorumlu denetçilerin denetim raporlarındaki ve karar mekanizmalarındaki rolüne ilişkin denetim raporları üzerinden genel bir görünüm verilmiştir. Bu amaçla, Borsa İstanbul (BİST)’de 2017-2021 döneminde sürekli işlem gören 379 şirkete ait bağımsız denetim raporları, sorumlu denetçi cinsiyeti yönünden çeşitli açılardan incelenmiştir. Bu kapsamda, denetim raporunda imzası bulunan sorumlu denetçilerin cinsiyetine göre; denetim kuruluşu türü, denetçi görüşü türü, denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konusu sayısı ve denetim rapor gecikmesi unsurları üzerinden içerik analizi yapılmıştır.

Araştırma bulgularına göre; 2017-2021 yılları arasındaki denetçi raporlarının %15’i kadın sorumlu denetçiler, %85’i ise erkek sorumlu denetçiler tarafından imzalanmıştır. Kadın sorumlu denetçi sayısının az olduğunu gösteren bu bulgu, karar mekanizmalarındaki kadın denetçilerin rolüne ilişkin olumsuz bir gösterge olarak değerlendirilebilir.

İmzalanan toplam denetçi raporlarındaki denetçi cinsiyetlerinin homojen olmadığı ve toplam içindeki kadın denetçi payının aynı olmadığı dikkate alınmak kaydıyla, 2017-2021 yılları arasında örneklemdaki şirketlere verilen denetim raporlarında; kadın sorumlu denetçilerin en çok 4 büyüklerin denetim raporlarını; en az ise ulusal denetim firmalarının denetim raporlarını imzaladıkları görülmektedir. Ayrıca, 2017-2021 yılları arasında hem erkek hem de kadın sorumlu denetçilerin en fazla verdikleri denetim görüşünün “olumlu görüş”, en az verdikleri görüşün ise “olumsuz görüş” olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte, verilen olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri (OGDG)’nin %21’inin kadın; %79’unun sorumlu denetçiler tarafından verildiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, erkek ve kadın sorumlu denetçilerin sayısı içerisindeki payı açısından; OGDG’nin %21’i kadın, %13’ü erkek sorumlu denetçiler tarafından verilmiştir. Ancak, denetim raporlarındaki denetçilerin cinsiyeti homojen olmadığı için (% 15 kadın, %85 erkek), kadınların erkeklerden daha fazla olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri verdiklerine ilişkin net bir değerlendirme yapılamamıştır.

Araştırma bulgularına göre; 2017-2021 yılları arasında işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik (SBG) görüşünün, %11’i kadın sorumlu denetçiler; %89’u erkek sorumlu denetçiler tarafından verilmiştir. Diğer taraftan, erkek ve kadın sorumlu denetçilerin sayısı içerisindeki payı açısından; kadın sorumlu denetçiler (%2) ve erkek sorumlu denetçiler (%3) birbirine oldukça yakın oranda SBG vermişlerdir.

2017-2021 yılları arasında verilen denetim raporlarındaki toplam kilit denetim konusu sayılarının; 511’i kadın, 2897’si erkek sorumlu denetçiler tarafından verilmiştir. Toplam KDK sayılarının sorumlu denetçi cinsiyeti sayısı başına dağılımı incelendiğinde; kadın sorumlu denetçi sayısı başına 12; erkek sorumlu denetçi sayısı başına 2 kilit denetim konusu sayısı düştüğü anlaşılmaktadır.

Araştırmanın denetim rapor gecikmesine ilişkin bulguları, denetim rapor gecikmesi ortalama gün sayısının kadın sorumlu denetçilerde (53 gün), erkek sorumlu denetçilerden (58 gün) daha az olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla, denetim rapor gecikmesi yönünden sorumlu denetçi cinsiyetine göre az da olsa bir farklılık olarak yorumlanabilecek bu bulgu, önceki çalışma (Ocak ve Özen, 2018; Tüküç, 2020) bulguları ile uyumlu olarak değerlendirilebilir.

Bu çerçevede, araştırmanın genel bulguları; kadın sorumlu denetçi sayısının az sayıda olduğu, sorumlu denetçi cinsiyeti yönünden denetim raporlarında farklılık bulunduğu yönünde değerlendirilebilir. Bu durum, kadınların erkeklerden daha fazla riskten kaçındıkları (Francis vd., 2015), kadın denetçilerin daha fazla denetim çabası içinde olabilecekleri (Hardies ve diğ., 2015) ve yürütülen denetimde daha fazla şüpheli yaklaşabilecekleri (Khlif ve Achek, 2017) yönündeki görüşlerden hareket edildiğinde, denetim raporlarında cinsiyetten kaynaklı farklılıklar olabileceğine işaret etmesi açısından önem taşımaktadır. Bu açıdan, kadın sorumlu denetçilerin daha fazla sayıda olması gerektiği söylenebilir. Bununla birlikte, ele alınan denetim raporlarındaki denetçilerin cinsiyetlerinin homojen olmaması (%15 kadın, % 85 erkek), içerik analizi yapılan bu araştırmanın önemli bir kısıtıdır. Bu durum, özellikle, kadın sorumlu denetçilerin erkek sorumlu denetçilere göre daha fazla olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerini verip vermediği, denetçi raporunu daha az geciktirip geciktirmediği, daha fazla KDK açıklayıp açıklamadıkları gibi değerlendirmeler yapılması ve istatistiki analizlerin yapıldığı diğer araştırmaların sonuçları ile karşılaştırmalar açısından kısıt oluşturmaktadır. Bu çalışmada, Khlif ve Achek (2017)’in literatür değerlendirmesi bulgularından hareketle, sorumlu denetçi cinsiyetinin bağımsız denetim raporlarındaki genel bir yansıması ortaya konulmak istendiğinden, istatistiki analiz yapılmamıştır. Bu açıdan, BİST şirketleri örnekleminde bu konuda yapılacak istatistiki analizlerin, diğer araştırma sonuçları ile daha net karşılaştırmaların yapılması açısından önemli olacağı düşünülmektedir.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Yazarlar tarafından ortak olarak yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

KAYNAKÇA

- Breesch, D. ve Branson, J. (2009). The effects of auditor gender on audit quality. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 8(3-4), 78-107.
- Can, G. (2018). A descriptive research on Turkish listed manufacturing companies' independent audit characteristics. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 650-678.
- Francis, B., Hasan, I., Park, J. C., ve Wu, Q. (2015). Gender differences in financial reporting decision making: Evidence from accounting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1285-1318.
- Hao, J., Pham, V., ve Guo, M. (2022). The gender effects of audit partners on audit outcomes: Evidence of Rule 3211 adoption. *Journal of Business Ethics*, 177, 275-304.
- Hardies, K., Breesch, D., ve Branson, J. (2015). The female audit fee premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4), 171-195.
- Hardies, K., Breesch, D., ve Branson, J. (2016). Do (fe) male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, 25(1), 7-34.
- Hossain, S., Chapple, L., ve Monroe, G. S. (2018). Does auditor gender affect issuing going-concern decisions for financially distressed Clients? *Accounting and Finance*, 58, 1027-1061.
- Karjalainen, J., Niskanen, M., ve Niskanen, J. (2018). The effect of audit partner gender on modified audit opinions. *International Journal of Auditing*, 22(3), 449-463.
- Keskin, D. A., Tutar, S., Öktem, B. ve Akçay, B. (2020). Arı okunabilirlik endeksine göre cinsiyetin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerine etkisi: Sektörel bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 15(53), 209-228.
- Keskin, S. ve Oktay, S. (2021). Bağımsız denetçilerin kilit denetim konularına yönelik görüşlerinin incelenmesi. *Mali Çözüm*, 31(168), 145-172.
- Khelif, H. ve Achek, I. (2017). Gender in accounting research: A review. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 627-655.
- Ocak, M. ve Özden, E. A. (2018). Signing auditor-specific characteristics and audit report lag: A research from Turkey. *The Journal of Applied Business Research*, 34(2), 277-294.
- Özveren, C. ve Türel, A. (2021). Türkiye'de bağımsız denetim raporları: 2016-2020 yılları arası bir inceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 429-441.
- Tanç, A. ve Çardak, D. (2020). Denetçi cinsiyetinin denetim görüşü üzerindeki etkisi: BİST 100 endeksinde bir araştırma. *İşletme Akademisi Dergisi*, 1(3), 206-216.
- Türel, A., Yılmaz, F. ve Özveren, C. (2022). Türkiye'de bağımsız denetim ücretlerinin analizi. *Mali Çözüm*, 32(172), 45-82.
- Tüküç, H. (2020). *Türkiye'de denetim raporlarının zamanlılığı üzerine bir araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Wuttichindanon, S. ve Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific accounting Review*, 32(4), 563-584.