

## Denetim kalitesinin vergiden kaçınma üzerindeki etkisi: Borsa İstanbul örneği

The effect of audit quality on tax avoidance: the case of Borsa Istanbul

Serkan Terzi<sup>1</sup> 

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, denetim kalitesinin vergiden kaçınma üzerindeki etkisinin incelenmesidir. Bu amaçla, Borsa İstanbul'da 2009-2022 yılları arasında işlem gören 160 şirketin verileri kullanılmıştır. Araştırmada denetim kalitesinin ölçümünde denetçi büyüklüğü, denetim hizmet süresi ve denetçi rotasyonu kullanılmıştır. Vergiden kaçınma değişkeninin ölçümünde ise cari dönem vergi gideri ile olması beklenen vergi gideri arasındaki farkların toplam aktife oranı (BTD) kullanılmıştır. Değişkenlerin geçerlilik ve güvenilirliklerinin testi amacıyla durağanlık ve çoklu bağlantı analizi yapılmıştır. Analize dahil edilen değişkenlerde birim kök ve değişkenler arasında çoklu bağlantı bulunmamaktadır. Araştırmada dirençli standart hatalar ile havuzlanmış OLS tahmincisi kullanılmıştır. Regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre denetim kalitesinin ölçümünde kullanılan denetim firmasının büyüklüğü ile vergiden kaçınma arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Bunun yanında analize dahil edilen kontrol değişkenlerinin (aktif kârlılık oranı, finansal kaldıraç oranı) vergiden kaçınma üzerinde etkisi tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim kalitesi, vergiden kaçınma, Borsa İstanbul.

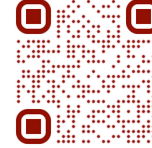
**Jel Sınıflaması:** M41, M48.

## ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the effect of audit quality on tax avoidance. For this purpose, data from 160 companies traded on Borsa Istanbul from 2009 to 2022 was used. In the study, auditor size, audit tenure, and auditor rotation were used to measure audit quality. In measuring the tax avoidance variable, book-tax differences (BTD) were utilised. Stationarity and multicollinearity analyses were carried out to test the validity and reliability of the variables. There is no unit root or multicollinearity between the variables included in the analysis. The pooled OLS estimator with robust standard errors was used in the research. According to the findings obtained from the regression analysis, a significant relationship was detected between the auditor size used in measuring audit quality and tax avoidance. In addition, the control variables included in the analysis (return on assets ratio, financial leverage ratio) were found to have an effect on tax avoidance.

**Keywords:** Audit quality, tax avoidance, Borsa Istanbul.

**Jel Classification:** M41, M48.



DOI: [10.47934/tife.13.01.03](https://doi.org/10.47934/tife.13.01.03)

1. Doç. Dr., Çankırı Karatekin Üniversitesi,  
Çankırı.

Corresponding Author / Sorumlu Yazar

Serkan Terzi, Çankırı Karatekin Üniversitesi,  
Çankırı.

E-mail: [serkanterzi@karatekin.edu.tr](mailto:serkanterzi@karatekin.edu.tr)

Submitted / Başvuru: 27.02.2024

Accepted / Kabul: 08.05.2024

Citation / Atıf: Terzi S. (2024). Denetim kalitesinin vergiden kaçınma üzerindeki etkisi: Borsa İstanbul örneği . Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi e-Dergi, 13(1), 38-51, <https://doi.org/10.47934/tife.13.01.03>



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

## 1. Giriş

Ülkeler tarafından gerçek ve tüzel kişilerden alınan vergiler, halkın refahı için alınmakta ve bu kişiler tarafından kamuya zorunlu olarak ödenmektedir (Rizkiana ve Suropto, 2022: 345; Arandea, 2023: 833). Diğer bir ifade ile vergi, yasal düzenlemelere uygun olarak yetkili kurumlar aracılığıyla kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak amacıyla şirketlerden veya vergi mükellefi olan gerçek kişilerden karşılıksız olarak alınan parasal değerlerdir (Öztürkçü Akçay, 2020: 160). Bu açıdan vergi, şirketler açısından bir nakit çıkışı olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle şirketler vergi yükünü yönetmek amacıyla çeşitli vergi planlaması uygulamalarına başvurabilmektedir. Vergi planlamasının temel amacı, vergi yükünün şirketin operasyonel faaliyetlerini aksatmadan yürütebilmesini sağlayacak şekilde planlamaktır. Şirketlerin bu amaç için başvurdukları araçlardan birisi de vergiden kaçınma faaliyetleridir.

Vergiden kaçınma, birçok ülkede şirketler tarafından yaygın olarak kullanılan bir yönetsel vergi tasarrufu stratejisi olup (Lei vd., 2022: 357), yasal olmayan bir faaliyet değildir. Yöneticiler vergiden kaçınma için yürürlükteki vergi yasalarını ihlal etmeden ilgili düzenlemelerin gri alanlarından yararlanma yoluna gitmektedir (Budiana ve Kusuma, 2022: 241; Kuncoro ve Surjandari, 2023: 201). Bu nedenle de yürürlükteki yasalara uygun olarak yapılan vergiden kaçınma faaliyeti ile suç niteliğinde olan vergi kaçakçılığı kavramları arasında fark bulunmaktadır (Şengül Çelikay, 2019: 356).

Vergiden kaçınma; hükümetleri, düzenleyici kurumları, politika yapıcıları, şirketleri ve halkları içeren kamu ve özel sektörü doğrudan ilgilendirmektedir. Ancak vergi mükellefleri, vergiyi bir maliyet yükü olarak görebilmekte ve bunun sonucunda da vergilendirilebilir gelirlerini (matrahı) azaltma yoluna gitmektedir (Khan ve Nawaz, 2023: 46). Vergiden kaçınma faaliyetinde odak noktası, şirketlerin vergi kanunlarındaki gri alanları kullanmak yoluyla ödenmesi gereken vergi giderini azaltmaktır (Öztürkçü Akçay, 2020: 160).

Günümüz ekonomik koşullarında şirketlerin artan riske maruz kalma durumları, ekonomik belirsizlik riski ve mali kısıtlama veya finansal başarısızlık riskindeki artma eğilimi, şirketleri vergiden kaçınma faaliyetlerine yöneltmektedir (Lungu, Burca, Bunget ve Dumirescu, 2023: 2). Vergiden kaçınma faaliyetlerinden birisi de vergi oranları düşük veya vergi muafiyeti olan ülkelerde şirketler kurulmasıdır (Liu vd., 2022: 96). Şengül Çelikay (2019: 360) tarafından yapılan çalışmaya göre işletmelerin vergiden kaçınma yoluna başvurma nedenleri; ülkelerin yasal mevzuatlarındaki boşluklardan yararlanarak olması gerekenden daha az vergi ödemek, gelirin elde edildiği ülkeden farklı bir ülkedeki vergi mevzuatına göre vergi ödemek ve vergiyi olması gerekenden daha geç ödemek olarak açıklanmıştır.

Vergiden kaçınmada temel amaç, vergilendirilebilir gelir üzerinden hesaplanacak vergi yükünün azaltılması olduğundan, ülkelerde kullanılan raporlama ilkeleri ile vergiden kaçınma uygulamaları arasında bir ilişki bulunmaktadır. Nitekim Lee ve Kao (2018) yaptığı çalışmada, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik esneklikler nedeniyle Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile ilgili uygulamaların vergiden kaçınma için avantajlar sağladığını belirtmiştir. Ancak Türkiye’de UMS uygulamalarından dolayı hesaplanan bazı gelir ve giderler (örneğin kredilerin itfasından kaynaklanan faiz gelirleri/giderleri), vergilendirilebilir gelirin tespitinde kullanılmamaktadır.

Şirketlerin vergi yükünü azaltmaya yönelik planladıkları agresif vergi uygulamaları, ülkeleri önemli gelir kaynaklarından mahrum bırakmakta ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Şirketleri agresif vergi uygulamalarına yönelten en önemli neden ise vergi yükünün şirketler için önemli bir maliyet kaynağı olmasıdır. Buna bağlı olarak da şirket yöneticileri, vergi yükünü azaltacak faaliyetlere başvurmaya yönelmektedir. Bu faaliyetlerin başında da vergiden kaçınmaya yönelik

vergi planlamaları gelmektedir (Gaaya vd., 2017: 731-732; Arandea, 2023: 833). Böylelikle şirket yönetimi, vergi planlaması ile vergilendirilebilir geliri azaltarak ödenecek vergi yükünü en aza indirmeye çalışmaktadır (Khan ve Chen, 2017: 276; Khan ve Nawaz, 2023: 45).

Yönetimin vergiden kaçınma davranışı, şirketin vergi yükünü azaltmak amacıyla yapılırsa da hissedar ve yatırımcılar ile çıkar çatışmasına da neden olabilmektedir. Bu nedenle vergiden kaçınma uygulamaları, vekâlet teorisinden ayrı düşünülmemelidir. Çünkü yönetimin vergiden kaçınma kararı, şirketin yönetimi ile hissedarları arasında çıkar çatışması ortaya çıkarabilmekte olup, bu da bir vekalet sorununa yol açabilmektedir (Rizqia ve Lastiati, 2021: 14-15). Yöneticiler, yatırımcıların beklentilerini karşılamak amacıyla birçok yöneme başvurabilmektedir. Bunlardan birisi de vergi giderleri ile ilgili planlamalardır. Bu durum hissedarların kâr payı beklentileri için bir risk oluşturabilmektedir (Liu vd., 2022: 98-99). Ayrıca vergiden kaçınma faaliyetleri, yatırımcı ve pay sahiplerinde, işletmenin kaynaklarını etkin bir şekilde kullanılmadığına yönelik bir izlenim ortaya çıkarabilmektedir (Şengül Çelikay ve Yılandı, 2019: 17).

Vergiden kaçınma faaliyetinde yasal mevzuattaki gri alanlardan yararlanılması ve çeşitli işletme ilgilileri arasında çıkar çatışmasına neden olabilmesi nedeniyle vergiden kaçınma faaliyetlerinden kaynaklanacak riskleri azaltmak için denetçilere önemli sorumluluklar verilmiştir. Nitekim kaliteli bir denetim faaliyeti, denetim risklerine yönelik prosedürlerin oluşturulmasını kapsamaktadır (Lungu vd., 2023: 3). Bu nedenle denetçiler vergiden kaçınmadan kaynaklanabilecek risklere cevap verebilecek denetim prosedürleri oluşturmalı ve elde edilecek bulgulara göre de denetçi görüşü oluşturmalıdır. Bu nedenle yürütülen denetimin faaliyetlerinin kalitesi, vergiden kaçınma faaliyetlerinin ortaya çıkarabileceği risklerin azaltılmasında önemli olmaktadır. Yapılan bazı çalışmalarda (Kanagaretnam vd., 2016; Bae, 2017; Lestari ve Nedya, 2019; Rizqia ve Lastiati, 2021; Rizkiana ve Suripto, 2022; Panagaribna vd., 2022; Soltani, 2022) denetim kalitesindeki artışın vergiden kaçınma faaliyetlerini azalttığı tespit edilmiştir. Denetim kalitesi ile ilgili ilk çalışma, DeAngelo (1981: 86) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada denetim kalitesi, “müşteri işletmedeki aykırılıkları veya hataların tespit edilmesi ve bunların raporlanması” şeklinde tanımlanmaktadır. Benzer şekilde Rizkiana ve Suripto (2022: 346) çalışmasında denetim kalitesi, “müşteri işletmenin finansal tablolarına yönelik yürütülen denetim çalışmasında tespit edilen önemli düzeydeki hata ve aykırılıkların belirlenmesi” olarak ifade edilmiştir. Francis (2004: 352) yaptığı çalışmada yüksek bir denetim kalitesinin daha yüksek bir denetim ücreti, daha fazla denetim çabası (daha fazla verilen hizmet süresi) veya denetçinin daha fazla uzmanlığını gerektirdiğini ifade etmektedir.

Bu çalışmada denetim kalitesinin vergiden kaçınma üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bu amaçla da Borsa İstanbul’da işlem gören 160 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışmada, denetim kalitesi, literatür ile uyumlu olacak şekilde denetçinin büyüklüğü, müşteri işletmeye verilen denetim hizmet süresi ve denetçi rotasyonu olmak üzere üç değişken tarafından temsil edilmektedir. Bunun yanında vergiden kaçınma uygulamalarına yönelik ölçüm aracı olarak “Cari Dönem Vergi Gideri ile Olması Beklenen Vergi Gideri Arasındaki Farklar” (Book Tax Difference-BTD) kullanılmaktadır. Ayrıca çalışmada kullanılan değişkenler, şirketlerin yayınlanan yıllık mali raporları ile Eikon refinitiv datastream programı kullanılarak elde edilmiştir. Bu çalışmanın yapılmasında birkaç neden ön plana çıkmıştır. Bunlardan ilki, Türkiye’de denetim kalitesi (Terzi vd., 2014; Atıcı ve Memiş, 2022; Terzi vd., 2022; Terzi ve Şen, 2023a; Yaroğlu ve Kurt, 2023) ve vergiden kaçınma (Şengül Çelikay, 2019; Şengül Çelikay ve Yılandı, 2019; Öztürkçü Akçay, 2020, Kıymetli Şen, 2024) ile ilgili yapılan bazı çalışmalar bulunmasına karşın denetim kalitesinin vergiden kaçınma üzerindeki etkisinin araştırılmasına yönelik çalışma bulunmamaktadır. Benzer şekilde uluslararası alan yazında da denetim kalitesi ile vergiden kaçınma arasındaki ilişkinin incelenmesine yönelik literatürde de yeterli sayıda çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada denetim kalitesinin vergiden kaçınmaya etkisi

incelenmiştir. Diğer bir neden ise denetim kalitesinin ölçümünde çok sayıda girdi bazlı ölçütlerin araştırmaya dahil edilerek inceleme yapılmasıdır. Bu çalışma, beş bölümden oluşturulmuştur. Çalışmanın giriş bölümünde, vergiden kaçınma ve denetim kalitesi kavramlarına ilişkin teorik bilgiler verilmiştir. Literatür incelemesi bölümünde, araştırmaya dahil edilen denetim kalitesi unsurları ile vergiden kaçınma arasındaki ilişki, incelenen araştırma sorunsalı hakkında yapılan çalışmalar ile bu çalışmalardaki bulgulara yer verilerek, araştırma hipotezleri oluşturulmuştur. Araştırma tasarımı bölümünde, çalışmada kullanılan veri seti, değişkenlerin ölçümü ve araştırma yöntemi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Bulgular ve tartışma bölümünde, yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgular açıklanmış ve literatür ile tartışması yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise çalışmanın amacı, bulguları, kısıtları ile geleceğe yönelik çalışmalar için öneriler açıklanmıştır.

## 2. Literatür İncelemesi

Finansal tablolar ve dipnotlarının doğru ve dürüst sunumu açısından yürütülen denetim faaliyeti önem arz etmektedir. Denetçi, finansal tablolar ile ilgili yürütülen denetim çalışması ile ilgili elde edilen bulgulara göre görüş oluşturmaktadır. Denetçi tarafından hazırlanan görüş, elde edilen bulguların önemli yanlışlık içerip içermemesine göre belirlenmektedir. Yürütülen denetim çalışmalarının önemli bir parçası da yasal mevzuata uygunluk ve vergi hesaplamalarının denetimidir. Bu nedenle vergi işlemleri finansal tablolar için önemli düzeyde olabilmektedir. Denetçi önemli düzeydeki her işleme uygun denetim prosedürleri uygulamakla sorumludur. Şirketlerin vergi işlemleri ve vergi yükümlülükleri finansal tablolar açısından önemli olabileceğinden, vergi yükümlülüğü ve vergi giderinin tamlığı ve doğruluğunun denetlenmiş olması gerekmektedir (Kanagaretnam vd., 2016). Bu nedenle de denetim kalitesi önemli olmaktadır.

Literatürde denetim kalitesinin ölçümünde çok sayıda değişken (proxy) kullanılmaktadır. Bu değişkenler genel olarak girdi bazlı ve çıktı bazlı olarak iki kategoride sınıflandırılabilir (Guo vd. 2020: 144). Çıktı bazlı göstergeler içinde toplam tahakkuklar, finansal tabloların yeniden sınıflandırılmış olup olmaması, kârlılık düzeyi ve işletmelerin sürekliliği ile ilgili durumlar yer almakta iken; girdi bazlı göstergeler içinde ise dört büyük denetçi tarafından denetlenme, denetim ücreti, müşteri bazlı göstergeler, denetim hizmet süresi, yeni müşteri olup olmama, rotasyon, denetçinin uzmanlık alanı gibi faktörler yer almaktadır (Rajgopal vd., 2021: 561).

Bu çalışmada önceki çalışmalarda denetim kalitesini temsilen kullanılan göstergeler ile uyumlu olacak şekilde denetimi yürüten denetim firmasının büyüklüğü (dört büyük denetçi), denetçi rotasyonu, denetim hizmet süresine ilişkin bilgiler kullanılmıştır. Türkiye’de denetim ücretine ilişkin bilgiler 31 Aralık 2021 tarihinden itibaren yayınlandığından (Terzi ve Şen, 2023b), buna ilişkin bilgiler kısıtlıdır. Bu nedenle bu çalışmada denetim ücretine yer verilememiştir.

### 2.1. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim faaliyetinin belirli standartlarda yürütülebilmesi için denetim firmalarının yeterli ekipman, personel ve bilgi işlem teknolojisine sahip olması gerekmektedir (Terzi vd., 2014). Soliman ve Elsalam (2012) yaptıkları çalışmada, büyük ölçekli denetim firmalarının daha çok ekipman ve yeteneğe sahip olması nedeniyle diğer şirketlere göre önemli düzeydeki hata veya aykırılıkları tespit etme konusunda daha başarılı oldukları ifade etmişlerdir. Bazı çalışmalarda (Eshleman ve Guo, 2014; Francis ve Yu, 2009; Khurana, Lundstrom ve Raman, 2021) dört büyük denetim firması ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Literatürde yapılan bu çalışmalarda dört büyük denetçiler tarafından yürütülen denetimin kalitesinin diğer denetçilere göre daha yüksek olduğu ifade edilmiştir. Buna karşın Rajgopal vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada dört büyük denetçi ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır.

Literatürde yapılan bazı çalışmalarda (Kanagaretnam vd., 2016; Bae, 2017; Gaaya, 2017; Lestari ve Nedy, 2019; Liu vd., 2021; Rizqia ve Lastiati, 2021; Panagaribna vd., 2022; Soltani, 2022; Taherinia vd., 2022) denetim kalitesi ile vergiden kaçınma faaliyeti arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. Kanagaretnam vd. (2016), Bae (2017), Lestari ve Nedy (2019), Rizqia ve Lastiati (2021), Rizkiana ve Suropto (2022), Panagaribna vd. (2022) ve Soltani (2022) yaptıkları çalışmada denetçi büyüklüğü ile vergiden kaçınma arasında negatif yönlü ve anlamlı ilişki olduğunu tespit etmiştir. Bu bulguya göre, denetimi yürüten denetçinin imkan ve ekipmanlarındaki artış vergiden kaçınma davranışını azaltmaktadır. Buna karşın Rizkiana ve Suropto (2022), Taherinia vd. (2022) yaptıkları çalışmada denetçi büyüklüğü ile vergiden kaçınma arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişki olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca Liu vd. (2021) yaptığı çalışmada vergi giderinin vergi öncesi kâra oranlanması ile hesaplanan vergiden kaçınma değişkeni (GAAP ETR) ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişki tespit ederken, ödenen vergi tutarının vergi öncesi kâra oranlanması ile hesaplanan vergiden kaçınma değişkeni (Cash ETR) ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki tespit edememiştir. Gaaya vd. (2017) ise yaptığı çalışmada GAAP ETR ve Cash ETR ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki bulurken, LTD ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki bulamamıştır.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı denetim firmasının büyüklüğünün vergiden kaçınma üzerinde etkisi olduğu literatürde yer almaktadır. Buna ilişkin oluşturulan hipotez aşağıdaki gibidir.

H1. Denetçi büyüklüğü ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki vardır.

## **2.2. Denetim Hizmet Süresi**

Denetim hizmet süresi, denetçinin müşteri işletmeye denetim hizmetini kesintisiz olarak ne kadar süre verdiğini ifade etmektedir. Denetçinin uzun süre bu hizmeti vermesi, etik kurallara aykırılık ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Lestari ve Nedy, 2019). Bu nedenle de verilen hizmet süresinin artması ile denetim kalitesi arasında negatif bir ilişki beklenmektedir. Dayanandan ve Kuntluru (2023) yaptıkları çalışmada denetim hizmet süresi ile denetim kalitesi arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir. Bu bulguya göre, denetçi tarafından müşteri işletmeye verilen uzun dönemli hizmetler denetim kalitesini azaltmaktadır.

Denetçi tarafından sunulan denetim hizmetinin takip eden yıllarda da devam etmesi durumunun müşteri işletmenin vergi yükünü azaltmasında motive edici bir faktör olabileceği değerlendirilmektedir. Lestari ve Nedy (2019) yaptıkları çalışmada verilen hizmet süresi ile vergiden kaçınma arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit etmiştir. Bu bulguya göre denetçi tarafından müşteri işletmeye verilen uzun dönemli verilen hizmetler vergiden kaçınma davranışını artırmaktadır. Buna karşın Zain vd. (2022) ile Kuncoro ve Surjandari (2023) yaptıkları çalışmada anlamlı ilişki tespit edememiştir.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı denetçi tarafından verilen denetim hizmet süresinin vergiden kaçınma üzerinde etkisi olduğu literatürde yer almaktadır. Buna ilişkin oluşturulan hipotez aşağıdaki gibidir.

H2. Denetim hizmet süresi ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

## **2.3. Denetçi Rotasyonu**

Dünyada yaşanan muhasebe skandallarından sonra denetim kalitesini arttırmak amacıyla düzenleyici kuruluşlar tarafından bazı önlemler alınmaya başlanmıştır. Bu önlemlerden birisi de denetçi rotasyonudur. Denetçilerin müşteri işletmeye uzun dönem denetim hizmeti vermesi halinde etik kurallara aykırı davranma riski ortaya çıkabilmektedir. Bu amaçla da Türkiye’de de denetim

firmalarının en fazla 7 yıl, ekip üyelerinin ise en fazla 5 yıl aynı müşteri işletmenin denetimini yapabilme kriteri getirilmiştir. Bu nedenle de denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerinde önemli bir etkisi olduğu değerlendirilmektedir (Wang ve Tuttle, 2009).

Dayanandan ve Kuntluru (2023) yaptıkları çalışmada zorunlu denetçi rotasyonu ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışmada denetçi rotasyonu ile açıklama paragrafı içeren denetçi görüşü arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Bu bulguya göre, denetçi rotasyonu olmadığı durumlarda açıklama paragrafı içeren bir görüş verilme olasılığı artmaktadır. Benzer bir çalışma Kalanjati vd. (2019) tarafından da yapılmıştır. Bu çalışmada da denetim kalitesi ile denetçi rotasyonu arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

Khan ve Chen (2017) yaptıkları çalışmada zorunlu denetçi rotasyonu ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ilişki bulunmazken, gönüllü rotasyon ile bazı modellerde anlamlı ilişki bulunmuştur. İlişkinin yönü oluşturulan bir modelde pozitif iken, diğer bir modelde ise negatif olarak tespit edilmiştir. Liu vd. (2021) yaptıkları çalışmada denetçi rotasyonu ile vergiden kaçınma arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişki tespit etmiştir. Bu bulguya göre, denetçi rotasyonu vergiden kaçınma davranışını artırmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı denetçi rotasyonunun vergiden kaçınma üzerinde etkisi olduğu literatürde yer almaktadır. Buna ilişkin oluşturulan hipotez aşağıdaki gibidir.

H3. Denetçi rotasyonu ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki vardır.

### 3. Araştırma Tasarımı

#### 3.1. Örneklem Seçimi ve Veri Toplama

Bu çalışmada, örneklem olarak 2009-2022 yılları arasında Borsa İstanbul'da kote olan şirketler kullanılmıştır. Çalışmada mali kuruluşlar analize dahil edilmemiştir. Ayrıca 2009-2022 yılları verisine ulaşamayan şirketler de analizden çıkartılmıştır. Bunun sonucunda 160 şirket analize dahil edilmiş ve analizde 2.240 gözlem kullanılmıştır. Analize dahil edilen gözlem değerleri, şirketlerin yayınlanan yıllık mali raporları ile Eikon refinitiv datastream programı kullanılarak elde edilmiştir.

#### 3.2. Değişkenlerin Ölçümü

Önceki çalışmalara uygun olarak denetim kalitesinin ölçümünde denetçi büyüklüğü (big4), denetçi hizmet süresi (taud), denetçi rotasyonu (raud) olmak üzere 3 değişken kullanılmıştır. Bu değişkenler analize bağımsız değişken olarak dahil edilmiştir. Bu değişkenlerin yanında önceki çalışmalarda da kullanılmış olan şirket büyüklüğü (lsize), aktif kârlılık oranı (roa) ve finansal kaldıraç oranı (lev) kontrol değişkenleri olarak kullanılmıştır.

Çalışmada bağımlı değişken olarak vergiden kaçınma kullanılmıştır. Literatürde vergiden kaçınmanın ölçümünde GAAP CETR, Cash ETT ve BTD gibi değişkenler kullanılmaktadır. Bu çalışmada önceki çalışmalar ile uyumlu olacak şekilde BTD değişkeni, vergiden kaçınmanın ölçümünde kullanılmıştır. BTD değişkeni, cari dönem vergi gideri ile olması beklenen vergi gideri arasındaki farkın mutlak değerinin toplam aktife bölünmesi ile ölçülmektedir (Gaaya 2017; Khan ve Chen, 2017; Mocanu, Constantin ve Raileanu, 2021). BTD değişkeninin hesaplanmasında ilk önce döneme ait vergi giderleri belirlenmiş ve akabinde de olması beklenen vergi giderinin hesaplanması yapılmıştır. Olması beklenen vergi giderinin hesaplanması, Gaaya (2017) ve Mocanu vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada yer aldığı gibi, vergi öncesi kâr ile ilgili dönemdeki kurumlar vergisi oranı çarpılarak yapılmıştır.



### 3.3. Araştırma Yöntemi

Çalışmada denetim kalitesinin vergiden kaçınma faaliyeti üzerindeki etkisinin araştırılması amaçlanmıştır. Çalışma için oluşturulan hipotezlerinin test edilmesi amacıyla (1) no.lu model oluşturulmuştur. Modelin uygulanması sürecinde en uygun tahmincinin belirlenmesi için bazı varsayımlar test edilmiştir. Çalışmada kullanılan tahmincinin tespiti amacıyla otokorelasyon ve heteroskedasite olup olmadığının testi yapılmıştır. Değişkenler arasında otokorelasyon olup olmadığı Wooldridge (2002) testi kullanılarak yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda değişkenler arasında otokorelasyon olmadığı ( $F = 0,444$ ,  $p = 0,5063$ ) tespit edilmiştir. Modelde heteroskedasitenin testi Breusch ve Pagan (1979) testi ile yapılmıştır. Yapılan analiz sonucuna göre heteroskedasite olduğu ( $\chi^2 = 132357,14$ ,  $p = 0.0000$ ) tespit edilmiştir. Bu nedenle oluşturulan hipotezlerin test edilmesi için heteroskedasite varlığı nedeniyle dirençli standart hatalar ile havuzlanmış OLS tahmincisi kullanılmıştır (Yerdelen Tatoğlu, 2021: 328). Oluşturulan tahmin modeli (1) no.lu denklemde sunulmuştur.

$$BTD_{it} = \alpha_1 + \alpha_2 big4_{it} + \alpha_3 taud_{it} + \alpha_4 raud_{it} + \alpha_5 lsize_{it} + \alpha_6 roa_{it} + \alpha_7 lev_{it} + \epsilon_{it} \quad (1)$$

BTD değişkeni, vergiden kaçınmanın ölçüm derecesi olup, dönem vergi gideri ile olması beklenen vergi giderinin farkının toplam aktife bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Denetim kalitesinin ölçümünde kullanılan;

- big4 değişkeni, dört büyük denetim firmalarında (PWC, Deloitte, E&Y, KPMG) denetimi yapılanlar için 1, diğerleri için 0 şeklinde hesaplanmaktadır.
- taud değişkeni, işletmenin aynı denetim firması tarafından kaç yıldır denetlendiğini gösteren yıl sayısı olarak hesaplanmaktadır.
- raud değişkeni, denetçi rotasyonu olması halinde 1, önceki denetçinin denetime devam ettiği durumlarda 0 olarak hesaplanmaktadır.

Kontrol değişkenlerinde şirketin büyüklüğü (lsize) toplam aktifin doğal logaritması ile hesaplanmaktadır. Aktif kârlılık oranının (roa) hesaplamasında, vergi öncesi aktif kârlılık oranı kullanılmıştır. Finansal kaldıraç oranı (lev) ise toplam yükümlülüğün toplam aktife oranlanması ile hesaplanmıştır.

## 4. Bulgular ve Tartışma

### 4.1. Tanımlayıcı İstatistik Bilgileri

Tablo 1’de çalışmada kullanılan bağımlı, bağımsız ve kontrol değişkenlerine ilişkin özet bilgiler yer almaktadır.

**Tablo 1: Değişkenlere İlişkin Özet Bilgiler**

Değişkenler	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Sapma
btd	0	1.36	.008	.032
big4	0	1	.617	.486
taud	1	13	3.324	2.482
raud	0	1	.267	.442
lsize	14.871	27.083	20.213	1.877
roa	-1.241	5.712	.067	.187
lev	.006	8.674	.541	.414

Tablo 1’e göre vergiden kaçınma değişkeni 0 ile 1,36 arasında olup, ortalama 0,008 olarak hesaplanmıştır. BTD değişkenine ilişkin ortalama değeri Gaaya vd. (2017) tarafından 0,0374, Mocanu

vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada -0,3521 olarak hesaplanmıştır. Aynı denetçi tarafından verilen maksimum hizmet süresi en çok 13 yıl iken, en az 1 yıl olup, ortalama 3 yıl olarak hesaplanmıştır. Analize dahil edilen gözlemlerin %62'si dört büyük denetim firmasınınca, %38'inin diğer denetim firmalarınınca denetlenmiş olduğu, gözlemlerin %27'sinde denetçi rotasyonu olurken %73'ünde bir önceki denetçi ile denetim sözleşmesinin devam ettiği tespit edilmiştir. Kontrol değişkenlerinden şirket büyüklüğünün 14 ile 27 arasında olduğu ve ortalamasının 20 olduğu, aktif kârlılık oranının -1,24 ile 5,71 arasında olduğu ve ortalamasının 0,067 olduğu ve finansal kaldıraç oranının 0,006 ile 8,674 arasında olduğu ve ortalamasının 0,541 olduğu hesaplanmıştır.

#### 4.2. Durağanlık ve Çoklu Bağlantı Analizi

Araştırma verilerinin analize uygunluklarını değerlendirmek için değişkenler arasında çoklu bağlantı olup olmadığının belirlenmesi amacıyla korelasyon katsayısı ve varyans enflasyon faktörü (VIF) testi kullanılmıştır. Literatürde yapılan bazı çalışmalarda, bağımsız değişkenler arasındaki korelasyonlar %80'in üstünde ve ayrıca VIF değerleri 5'ten fazla olduğunda çoklu doğrusallık sorunu olduğu kabul edilmektedir (Afifa vd., 2023). Tablo 2'de analize dahil edilen değişkenlere ilişkin korelasyon katsayıları ve varyans enflasyon faktörü (VIF)'ne ilişkin değerler sunulmuştur. Tablo 2'deki bulgulara göre, tüm değişkenler arasındaki korelasyonların %80'den az olduğu ve VIF değerlerinin 5'ten küçük olduğu görülmektedir. Araştırma verileri içerisinde en yüksek korelasyon aktif kârlılık oranı ile vergiden kaçınma arasında bulunmaktadır. Ancak bu değerlerin %80'den daha az olması nedeniyle çoklu bağlantı sorunu oluşmamaktadır.

Tablo 2'ye göre vergiden kaçınma ile denetçi rotasyonu arasında pozitif korelasyon olduğu, buna karşın dört büyük denetçi ve denetim hizmet süresi arasında negatif yönlü bir korelasyon tespit edilmiştir. Kontrol değişkenlerinden aktif kârlılık oranı ve finansal kaldıraç oranı ile vergiden kaçınma arasında pozitif, şirket büyüklüğü ile negatif bir ilişki tespit edilmiştir.

**Tablo 2: Korelasyon Matriksi ve Varyans Enflasyon Faktörü**

Değişkenler	btd	big4	taud	raud	lsize	roa	VIF
btd	1.000						1.42
big4	-0.027	1.000					1.41
taud	-0.005	0.101	1.000				1.20
raud	0.017	-0.088	-0.540	1.000			1.17
lsize	-0.007	0.380	0.143	-0.110	1.000		1.04
roa	0.770	0.027	0.017	0.009	0.119	1.000	1.02
lev	0.180	0.040	0.065	-0.038	0.065	-0.147	1.21

Panel veri analizinde bulguların analiz edilmesi ve zamansal boyutları yorumlamak için değişkenlerin durağan olması istenmektedir. Bu amaçla da birim kök testi yapılmıştır. Çalışmada kullanılan verilerin zaman boyutunun sabit ve birim boyutunun zaman boyutuna göre daha fazla olması nedeniyle Harris ve Tzavalis (1999) tarafından geliştirilen birim kök testi kullanılmıştır. Verilerde birim kökün varlığı halinde, verilerde öngörülemez rastgele sistematik örüntülerin bulunduğu, buna karşın birim kök içermiyorsa verilerin durağan bir seri olduğu ifade edilmektedir. lsize ve lev değişkenlerinin birim kök içermesi nedeniyle birincil farkları alınarak analize dahil edilmiştir. Birim kök testi ve bulguları, Tablo 3'te sunulmuştur.



**Tablo 3: Birim Kök Testi**

Değişkenler	rho	p değeri	Durum
btd	-0.0259	0.0000	Durağan*
big4	0.4847	0.0000	Durağan*
taud	0.4957	0.0000	Durağan*
raud	-0.1556	0.0000	Durağan*
lsize	0.1008	0.0000	Durağan*
roa	0.1226	0.0000	Durağan*
lev	-0.0502	0.0000	Durağan*

\*p < 0.05

Tablo 3'teki bulgulara göre, bağımlı ve bağımsız değişkenlerin durağan olduğu ( $p < 0,05$ ) görülmektedir.

### 4.3. Model Bulguları

Bu çalışmada, heteroskedasite varlığı nedeniyle oluşturulan hipotezleri test etmek için dirençli standart hatalar ile havuzlanmış OLS tahmincisi kullanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, F testi oluşturulan modelin anlamlı olduğunu göstermekte ve bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama oranının %63 civarında olduğu tespit edilmiştir. Bu oran, Khan ve Chen (2017) tarafından %35 ile %50 arasında, Kanagaretnam vd. (2016) tarafından %1 ile %4 arasında bulunmuştur.

**Tablo 4: Model Bulguları**

Değişkenler	Katsayı	Robust Std. hata	t-değeri	p-değeri
big4	-0,0023	0,0010	-2,23	0,026**
taud	-0,0002	0,0001	-1,03	0,301
raud	-0,0002	0,0009	-0,24	0,811
lsize	-0,1156	0,0073	-1,58	0,115
roa	0,1219	0,03686	3,31	0,001***
lev	-0,0348	0,0178	-1,96	0,050*
Sabit	0,0048	0,0012	4,13	0,000***
R kare	0.63			
F-test	7,86			0,000***

\*\*\* p<.01, \*\* p<.05, \* p<.1

Tablo 4'e göre denetim kalitesinin ölçümünde kullanılan denetim firmasının büyüklüğü (big4) ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve negatif yönlü ilişki ( $\alpha = -0,0023$ ,  $p = 0,026$ ) olduğundan H1 hipotezi kabul edilmiştir. Bu bulgu, Kanagaretnam vd. (2016), Bae (2017), Lestari ve Nedya (2019), Rizqia ve Lastiati, 2021, Rizkiana ve Suropto, 2022, Panagaribna vd. (2022) ve Soltani (2022) çalışmaları ile uyumludur. Bu bulguya göre, dört büyük denetim firması tarafından denetlenen şirketlerde vergiden kaçınma azalmaktadır.

Lestari ve Nedya (2019) ve Dayanandan ve Kuntluru (2023) yaptıkları çalışmada denetim firması tarafından verilen denetim hizmetinin süresi ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ilişki bulurlarken, Zain vd. (2022) ile Kuncoro ve Surjandari (2023) yaptıkları çalışmada anlamlı ilişki bulamamıştır. Bu çalışmada da denetim firması tarafından verilen denetim hizmetinin süresi ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ilişki bulunmamıştır. Bu nedenle H2 hipotezi reddedilmiştir.

Kalanjati vd. (2019), Liu vd. (2021) ile Dayanandan ve Kuntluru (2023) yaptıkları çalışmada denetçi rotasyonu ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ilişki bulurken, Khan ve Chen (2017) yaptıkları çalışmada anlamlı ilişki bulamamıştır. Bu çalışmada da denetçi rotasyonu ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ilişki bulunmamıştır. Bu nedenle H3 hipotezi reddedilmiştir.

Bunun yanında kontrol değişkenlerinden finansal kaldıraç ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki ( $\alpha=-0,0348$ ,  $p=0,05$ ) tespit edilirken, aktif kârlılık oranı ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki ( $\alpha=0,1219$ ,  $p=0,001$ ) tespit edilmiştir. Bu bulgulara göre şirketlerin finansal kaldıraç oranının artması, diğer bir ifadeyle, yabancı kaynak kullanım oranlarının artmasının vergiden kaçınma üzerinde negatif yönlü etkisi olduğu görülmektedir. Bunun en önemli sebebi ise yabancı kaynak kullanımının getirdiği faiz gibi giderlerin şirketlerin hesaplanan vergi yükünü azaltmasıdır. Şirketlerin vergi hesaplamasında kullanabileceği gider kalemlerinin olmaması veya azlığı, yönetimi vergiden kaçınma davranışına yönlendirebileceği ifade edilebilir. Bunun yanında şirketlerin varlıklarını verimli kullanmalarının bir ölçüsü olan aktif kârlılık oranının artmasının ise yönetim üzerinden bir baskı oluşturabileceği ve bu nedenle de şirket yöneticilerinin vergi yükünü azaltmaya yönelik davranışlara yönelebileceği söylenebilir. Bu nedenle de aktif kârlılık oranının artması, yöneticilerin vergiden kaçınma davranışlarına yönelmelerini arttırabilmektedir.

## 5. Sonuç

Bu çalışmanın amacı, denetim kalitesi ile vergiden kaçınma faaliyeti arasındaki ilişkinin araştırılmasıdır. Bu amaçla Borsa İstanbul'da 2009-2022 yılları arasında kesintisiz işlem gören 160 şirket üzerinde araştırma yapılmıştır. Araştırmada dirençli standart hatalar ile havuzlanmış OLS tahmincisi kullanılmıştır. Yapılan analizde oluşturulan modelin anlamlı olduğu ve bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni %63 civarında açıklandığı görülmüştür. Bu oran literatürdeki çalışmaların bulgularına göre değişkenlerin açıklayıcılığının yüksek olduğu göstermektedir.

Elde edilen bulgulara göre denetim kalitesine ilişkin seçilen denetim firmasının büyüklüğü ile vergiden kaçınma faaliyeti arasında anlamlı ve negatif yönlü ilişki bulunmuştur. Bu bulgu, dört büyük denetim firması tarafından yapılan denetimlerin vergiden kaçınma davranışını azalttığını göstermektedir. Dört büyük denetçi ile ilgili elde edilen bulgu, önceki çalışmalar ile uyumludur. Dört büyük denetim firmasının insan kaynağı, teçhizatları ve denetçilerin uzmanlığı gibi birçok denetim kalitesini artıran olumlu birçok faktör nedeniyle dört büyük denetim firmasınınca yapılan denetimlerde vergiden kaçınma davranışının azaldığı söylenebilir. Buna karşın denetçi rotasyonu ve denetim firması tarafından verilen denetim hizmetinin süresi ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Elde edilen bulgulara göre kontrol değişkenleri ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Buna göre finansal kaldıraç oranı ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve negatif yönlü, aktif kârlılık oranı ile vergiden kaçınma arasında anlamlı ve pozitif yönlü ilişki tespit edilmiştir. Bu bulgulara göre şirketlerin yabancı kaynak kullanım oranının yüksekliği vergiden kaçınma davranış riskini azaltırken, aktif kârlılık oranındaki artışın vergiden kaçınma davranış riskini arttırdığı tespit edilmiştir. Bu bulgulara göre yabancı kaynak kullanımına bağlı olarak ilgili dönemde kaynak kullanım maliyeti olarak ortaya çıkacak faiz vb. giderlerin işletmelerin vergi yükünün azalmasına destek sağlaması nedeniyle yönetimin vergiden kaçınma davranışı azalacaktır. Buna karşın işletmenin kârlılığında ortaya çıkacak artış beraberinde vergilendirilebilir kârın artışına neden olacağından dolayı bu durumun yönetimin üzerinde baskı oluşturması söz konusu olacaktır.

Bu çalışmanın denetim kalitesi unsurları ile vergiden kaçınma arasındaki ilişkinin ortaya konmasına yönelik elde edilen bulgular açısından literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bunun yanında Türkiye'de denetim kalitesi ile vergiden kaçınma arasındaki ilişkinin incelenmesi

açısından ilk çalışma olması nedeniyle de literatüre katkı sağlayacaktır. Ayrıca elde edilen bulguların düzenleyici kurumlar ile uygulamacıların değerlendirmeleri açısından da yararlı olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın bazı sınırlamaları bulunmaktadır. Bunlardan ilki, literatürde vergiden kaçınmayı temsilen çok sayıda değişken kullanımımızdır. Diğer bir sınırlama ise, zamansal periyodun kısıllığıdır. Bu nedenle, gelecekte yapılacak çalışmalarda bu sınırlamaların etkisini giderecek çalışmaların yapılması, daha uzun dönemli veri setleri üzerinde çalışmalar yapılması sonuçların daha sağlıklı bir şekilde genelleştirilmesine imkan sağlayacaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

## Kaynakça

- Afifa, M.M., Saleh, I.H. ve Haniah, F.F. (2023). Does earnings management mediate the relationship between audit quality and company performance? evidence from Jordan. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(3), 747-774.
- Arandea, R.M. (2023). The effect of good corporate governance and company size on tax avoidance. *Syntax Admiration*, 4(7), 833-844.
- Atıcı, R. ve Memiş, M.Ü. (2022). Denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(4). 852-880.
- Bae, S.H. (2017). The association between corporate tax avoidance and audit efforts: evidence from Korea. *The Journal of Applied Business Research*, 33(1), 153-171.
- Budiana, E. ve Kusuma, H. (2022). The relationship between gender diversity and tax avoidance practices. *Research in Business & Social Science*, 11(8), 241-250.
- Breusch, T. ve Pagan, A. (1979). A simple test for heteroscedasticity and random coefficient variation. *Econometrica*, 47, 1287-1294.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dayanandan, A. ve Kuntluru, S. (2023). Mandatory auditor rotation and audit quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(4), 585-599.
- Eshleman, J.D.i ve Guo, P. (2014). Do big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 197-219.
- Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British Accounting Review*, 36, 345-368.
- Francis, J.R. ve Yu, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Gaaya, S., Lakhali, N. ve Lakhali, F. (2017). Does family ownership reduce corporate tax avoidance? the moderating effect of audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 32(7), 731-744.

- Guo, Y., Delaney, D. ve Ahmed, A. (2020). Is an auditor's propensity to issue going concern opinions a valid measure of audit quality?. *Australian Accounting Review*, 93(30), 144-153.
- Harris, R.D.F. ve Tzavalis, E. (1999). Inference for unit roots in dynamic panels where the time dimension is fixed. *Journal of Econometrics*, 91(2), 201-226.
- Kalanjati, D.S., Nasution, D., Jonnergard, K. ve Sutedjo, S. (2019). Auditor rotations and audit quality: A perspective from cumulative number of audit partner and audit firm rotations. *Asian Review of Accounting*, 27(4), 639-660.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C.Y. ve Lobo, G.J. (2016). Relation between auditor quality and corporate tax aggressiveness: implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 35(4). 105-135.
- Khan, N. ve Chen, S. (2017). Mediating effects of audit quality on the relationship between audit firm rotation and tax avoidance. *Journal of Applied Economics and Business Research*, 7(4), 276-297.
- Khan, M.T. ve Nawaz, F. (2023). Analysis of the effect of financial distress on tax avoidance during the covid-19 financial crisis: evidence from Pakistan. *Review of Applied Management and Social Sciences*, 6(1), 45-62.
- Kıymetli Şen, İ. (2024). Denetim komitesinin yapısı ile vergiden kaçınma arasındaki ilişki: Türkiye örneği. *Vergi Raporu Dergisi*, (293), 101-109.
- Kuncoro, B.W. ve Surjandari, D.A. (2023). The effect of audit fees, auditor specialization. auditor tenure on tax avoidance with audit opinion as a moderating variable. *Journal of Economics, Finance and Accounting Studies*, 5(1), 201-208.
- Khurana, I.K, Lundstrom, N.G. ve Raman, K.K. (2021). PCAOB inspections and the differential audit quality effect for big 4 and non-big 4 US auditors. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 376-411.
- Lee, R.J. ve Kao, H.S. (2018). The impacts of IFRSs and auditor on tax avoidance. *Advances in Management & Applied Economics*, 8(6), 17-53.
- Lei, G., Wang, W., Yu, J. ve Chan, K.C. (2022). Cultural diversity and corporate tax avoidance: evidence from Chinese private enterprises. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 357-379.
- Lestari, N. ve Nedy, S. (2019). The effect of audit quality on tax avoidance. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, (354), 329-333.
- Liu, C., Xu, C. ve Wang, X. (2021). Mandatory audit partner's rotation and corporate tax avoidance: early evidence from form AP disclosure. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 32(2), 102-113.
- Liu, W.P., Ma, M., Liu, Z. ve So, C.Y. (2022). Auditor tax expertise and corporate tax avoidance tax avoidance: evidence from Taiwan. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 34(3), 96-108.
- Lungu, C., Burca, V., Bunget, O.C. ve Dumirescu, A.C. (2023). The association between audit quality and corporate tax avoidance. A bibliometric review of literature and early evidence on the European Union, from the perspective of tax-related key audit matters disclosure. *Journal of Risk and Financial Management*, (16), 1-14.

- Mocanu, M., Constantin, S.B. ve Raaileanu, V. (2021). Determinants of tax avoidance: evidence on profit tax-paying companies in Romania. *Economic Research-Ekonomiska Istraživanja*, 34(1), 2013-2033.
- Öztürkçü Akçay, A. (2020). Vergiden kaçınma ve firma performansı: Borsa İstanbul üzerine bir inceleme. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, (654), 159-173.
- Panagaribna, D., Marundha, A. ve Mulyadi. (2022). The impact of tax avoidance and audit quality on tax amnesty program. *Journal of Management*, 15(3), 445-464.
- Rajgopal, S., Srinivasan, S. ve Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, 26, 559-619
- Rizkiana ve Suropto. (2022). The Effect of audit quality and accounting conservatism on tax avoidance in companies that are members of the Sri Kehati Index. *The Journal of JASa (Jurnal Akuntansi, Audit dan Sistem Informasi Akuntansi)*, 6(3), 345-355.
- Rizqia, A. ve Lastiati, A. (2021). Audit quality and tax avoidance the role of independent commissioners and audit committee's financial expertise. *Journal of Accounting Auditing and Business*, 4(1), 14-31.
- Soliman, M.M. ve Elsalam, M.A. (2012). Corporate governance practices and audit quality: an empirical study of the listed companies in Egypt. *World Academy of Science, Engineering and Technology*, (71), 1292-1297.
- Soltani, L. (2022). The quality effect of auditing on tax compliance: evidence from Tunisian context. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 12(1), 24-27.
- Şengül Çelikay, D. (2019). Muhasebe perspektifinden vergiden kaçınma kavramı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), 353-376.
- Şengül Çelikay, D. ve Yılcı, F.M. (2019). Kurumsal yönetim & vergiden kaçınma ilişkisi: BİST işletmeleri üzerine bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 29(155), 13-32.
- Taherinia, M., Abdi, M. ve Dormishi, M. (2022). Tax avoidance and the auditor's opinion: the role of uncertainty and government ownership: evidence from the stock market of Iran. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 16(3), 73-94.
- Terzi, S. ve Kıymetli Şen, İ. (2023a). Kilit denetim konuları raporlamasının denetim kalitesine etkisi: Türkiye'ye ilişkin bulgular. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 22(68), 59-74.
- Terzi, S. ve Kıymetli Şen, İ. (2023b). Denetim ücreti ile denetim komitesinin karakteristikleri arasındaki ilişki: Borsa İstanbul örneği. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 309-321.
- Terzi, S., Kıymetli Şen, İ. ve Özkan, Ö. (2022). Denetim kalitesi ile denetim ücreti arasındaki ilişki: Türkiye'ye ilişkin bulgular. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(172), 103-116.
- Terzi, S., Kıymetli Şen, İ. ve Solak, B. (2014). Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi: Borsa İstanbul'da ampirik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 191-206.
- Yaroğlu, Z. ve Kurt, G. (2023). Denetim kalitesi göstergeleri ve bir model önerisi: Borsa İstanbul örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(1), 125-155.
- Yerdelen Tatoğlu, F. (2021). *Panel veri ekonometrisi* (6. Baskı). Beta Yayınları.

- Zain, R.P., Sumarta, N.H. ve Amidjava, P.G. (2022). Auditor characteristics on tax avoidance by non-financial companies: evidence from the Indonesia Stock Exchange. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 26(2), 203-210.
- Wang, K.J. ve Tuttle, B.M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222-243.
- Wooldridge, J.M. (2002). *Econometric analysis of cross section and panel data*. MIT Press.