

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİNİN
VERGİLEME SÜRECİNDEKİ TUTUMLARI ÜZERİNE ETKİSİNİ BELİREMEYE
YÖNELİK BİLECİK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDİL ÜNAL

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. MERAL EROL FİDAN

İKİNCİ TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ ERDOĞAN CEYLAN

BİLECİK, 2023

10387782

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN PROGRAMI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİNİN
VERGİLEME SÜRECİNDEKİ TUTUMLARI ÜZERİNE ETKİSİNİ BELİREMEYE
YÖNELİK BİLECİK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDİL ÜNAL

TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. MERAL EROL FİDAN

İKİNCİ TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ ERDOĞAN CEYLAN

BİLECİK, 2023

10387782

BEYAN

“Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergileme Sürecindeki Tutumları Üzerine Etkisini Beliremeye Yönelik Bilecik İlinde Bir Araştırma” adlı yüksek lisans hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel araştırma ve etik kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmının Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Bu çalışmanın, Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP), TÜBİTAK veya benzeri kuruluşlarca desteklenmesi durumunda; projenin ve destekleyen kurumun adı proje numarası ile birlikte, ETİK KURUL onayı alınması durumun da ise ETİK KURUL tarih karar ve sayı bilgilerinin beyan edilmesi gerekmektedir.			
DESTEK ALINMIŞTIR		☐	DESTEK ALINMAMIŞTIR
X			
Destek alındı ise;			
Destekleyen kurum;			
Desteğin Türü		Proje Numarası	
1- BAP (Bilimsel Araştırma Projesi)			
2- TÜBİTAK			
Diğer;.....			
ETİK KURUL onayı var ise;			
ETİK KURUL karar tarih/sayı:		10.03.2022/2-1	

Abdil ÜNAL

....../....../2023

İmza

ÖN SÖZ

Bu tez çalışmasının hazırlanmasında, çalışmamı sahiplenerek takip eden danışmanım Prof. Dr. Meral EROL FİDAN'a, katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tez çalışması süresinde bana destek veren, zorlandığım ve yorulduğum zamanlarda desteklerini esirgemeyerek beni motive eden ve cesaretlendiren ikinci danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Erdoğan CEYLAN'a sonsuz minnet ve saygılarımı arz ederim.

Tez çalışması süresince beni destekleyerek çalışmamın tamamlanmasında katkılarından dolayı mali müşavir Hasan CİNİT'e teşekkürlerimi sunarım.

Abdil ÜNAL

2023

ÖZET

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİNİN VERGİLEME SÜRECİNDEKİ TUTUMLARI ÜZERİNE ETKİSİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİLECİK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Vergi, hiç şüphesiz devletin gelir kaynaklarının en önemlisidir. Bu öneminden dolayı vergilendirme süreci kamu idaresinin üzerinde hassasiyetle durduğu konuların başında gelmektedir. Türkiye’de mevcut vergileme sistemine göre mükelleflerin vergi beyanları yasal düzenlemeler çerçevesinde muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak, muhasebe meslek mensuplarının mükellefleriyle olan ilişkilerinin ve buna bağlı davranışsal eğilimlerin vergi uyumunu etkileyebileceği düşünülebilir.

Bu çalışmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının mükellefleriyle olan ilişkilerine bağlı davranışsal değişkenlerinin vergilendirme sürecindeki tutumları üzerine etkisinin araştırılmasıdır. Çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre, davranışsal değişkenlikleri ve vergi uyumları arasındaki farklılıkların belirlenmesi de amaçlanmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda Bilecik ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerini ortaya koyan beş faktör, vergiye karşı tutumunu ortaya koyan tek faktör tespit edilmiştir. Bu faktörler sırasıyla; olumlu iletişim, ortak özellik, öfke, etkililik, itimat ve vergi uyumu olarak isimlendirilmiştir. Yapılan istatistiki analizler sonucunda, “olumlu iletişim” ve “öfke” davranışsal değişkenlerinin vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü ve anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef sayısının vergi uyumuna olumsuz yönde etkisinin olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Davranışsal Muhasebe, Vergi, Vergi Uyumu, Davranışsal Değişkenler.

ABSTRACT

A RESEARCH IN BİLECİK PROVINCE TO DETERMINE THE EFFECT OF BEHAVIORAL VARIABLES OF ACCOUNTING PROFESSIONALS ON THE ATTITUDES OF THE TAX PROCESS

Taxes are undoubtedly the most important source of income for the state. The taxation process is one of the issues that the public administration focuses on sensitively due to its importance. According to the current taxation system in Turkey, the tax returns of taxpayers are prepared by professional accountants within the framework of legal regulations. However, it can be thought that the relationship of professional accountants with their taxpayers and related behavioral tendencies may affect tax compliance.

The main purpose of this study is to elicit the effects of behavioral variables related to the relationship of professional accountants with their taxpayers on their attitudes toward the taxation process. The study also aimed to determine the differences between behavioral variability and tax compliance according to the demographic characteristics of professional accountants. In order to achieve this aim, a survey was conducted on professional accountants operating in Bilecik province in Turkey.

According to the results, five factors eliciting the behavioral variables of accounting professionals and the only factor revealing their attitudes towards tax were determined. These factors are positive communication, partnership, anger, effectiveness, trust, and tax compliance. The results obtained from the statistical analysis show that the “positive communication” and “anger” behavior variables have a positive and significant effect on tax compliance, while the number of taxpayers owned by the profession negatively affects tax compliance.

Keywords: Accounting, Behavioral Accounting, Tax, Tax Compliance, Behavioral Variables.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER TABLOSU	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DAVRANIŞSAL MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİ

1.1. MUHASEBEYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	3
1.1.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	3
1.1.2. Muhasebeyi Etkileyen Çevresel Faktörler	5
1.1.2.1. Muhasebeyi Etkileyen İşletme Dışındaki Faktörler	5
1.1.2.2. Muhasebeyi Etkileyen İşletme İçindeki Faktörler	6
1.1.2.3. Muhasebeyi Etkileyen Davranışsal Faktörler	7
1.2. DAVRANIŞSAL MUHASEBE.....	7
1.2.1. Davranışsal Muhasebenin Yapısını Oluşturan Sosyolojik Faktörler	7
1.2.1.1. Kültür	8
1.2.1.2. İnanç	8
1.2.1.3. Politik Yapı	9
1.2.1.4. Etik	9
1.2.2. Davranışsal Muhasebe ile İlişkilendirilen Teoriler	10

1.2.2.1. Beklenti Teorisi	10
1.2.2.2. Eşitlik Teorisi.	11
1.2.2.3. Amaç Teorisi	12
1.2.2.4. Durumsallık Teorisi.....	13
1.2.2.5. Vekalet Teorisi	14
1.3. DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLER	14
1.3.1. Çatışma (Uyumsuzluk)	15
1.3.2. İletişim.....	15
1.3.3. Dengeli Güç.....	16
1.3.4. Paylaşılan Değerler	17
1.3.5. Güven.	18
1.3.6. İş Birliği.....	18
1.3.7. Etkililik.....	19
1.4. DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	20

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİ VE VERGİYE KARŞI TUTUMLAR

2.1. VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	21
2.2. VERGİLENDİRME SÜRECİ.....	23
2.2.1. Verginin Tarhı.	23
2.2.1.1. Beyana Dayalı Tarh.....	23
2.2.1.2. İkmalen Tarh	24
2.2.1.3. Res'en Tarh	24
2.2.1.4. İdarece Tarh.....	24
2.2.1.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolu ile Tarh.....	25
2.2.2. Verginin Tebliği	25

2.2.3. Verginin Tahakkuku.....	26
2.2.4. Verginin Tahsili.....	26
2.2.5. Vergileme Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü.....	27
2.3. VERGİ UYUMU.....	28
2.3.1. Vergi Uyumuna Yönelik Teoriler	28
2.3.1.1. Klasik Yaklaşım	29
2.3.1.2. Sosyal ve Psikolojik Yaklaşım	30
2.3.2. Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler	30
2.3.2.1. Demografik Faktörler	31
2.3.2.2. Sosyal ve Psikolojik Faktörler.....	33
2.3.2.3. Ekonomik, İdari ve Politik Faktörler.....	35
2.3.3. Vergiye Karşı Davranış Biçimleri.....	37
2.3.3.1. Vergiye Gönüllü Uyum	38
2.3.3.2. Vergi Planlaması	39
2.3.3.3. Vergiden Kaçınma.....	40
2.3.3.4. Vergi Kaçakçılığı	41
2.3.3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükelleflerin Vergi Davranışlarına Etkisi	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİNİN VERGİLEME SÜRECİNDEKİ TUTUMLARI ÜZERİNE ETKİSİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİLECİK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1. LİTERATÜR.....	44
3.1.1. Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar.	44
3.1.2. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar	47
3.2. METODOLOJİ	50
3.2.1. Araştırma Problemi	50

3.2.2. Araştırmanın Amacı	50
3.2.3. Araştırmanın Önemi	50
3.2.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılığı	51
3.2.5. Araştırma Varsayımları ve Hipotezleri	51
3.2.6. Araştırma Yöntemi	53
3.3. VERİLERİN ANALİZİ VE BULGULAR.....	54
3.3.1.Güvenilirlik Testi	54
3.3.2.Tanımlayıcı İstatistikler	55
3.3.3.Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerini Belirlemeye Yönelik Faktör Analizi.....	60
3.3.3.1.Faktör Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	67
3.3.3.2.Faktörlere İlişkin Korelasyon Analizi.....	70
3.4. HİPOTEZLERİN TESTİ.....	71
3.4.1. H_01 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Davranışsal Değişkenleri Arasında İstatistiki Olarak Anlamlı Bir Farklılık Yoktur Hipotezinin Testi.	72
3.4.2. H_02 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Vergi Uyumları Arasında İstatistiki Olarak Anlamlı Bir Farklılık Yoktur Hipotezinin Testi.....	76
3.4.3. H_03 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerinin Vergi Uyumlarına Etkisi Yoktur Hipotezinin Testi.	78
3.4.4. H_04 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergi Uyumlarına Etkisi Yoktur Hipotezinin Testi	80
SONUÇ	85
KAYNAKÇA	89
EKLER.....	102

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 3.1. Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralıkları.....	54
Tablo 3.2. Güvenirlilik Testi.....	55
Tablo 3.3. Demografik Özelliklere Ait Tanımlayıcı İstatistikler	55
Tablo 3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerini Belirlemeye Yönelik Oluşturulan İfadelerin KatılımDüzeylerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	57
Tablo 3.5. Ölçek Kapsamındaki İfadelerin Ortalama Skorları	58
Tablo 3.6. Araştırma Ölçeğine İlişkin Normallik, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri	60
Tablo 3.7. Davranışsal Değişkenler Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonucu	62
Tablo 3.8. Vergi Uyumu Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonucu	62
Tablo 3.9. Davranışsal Değişkenler Ölçeği Toplam Açıklanan Varyanslar.....	63
Tablo 3.10. Vergi Uyumu Ölçeği Toplam Açıklanan Varyanslar.....	64
Tablo 3.11. Faktör Matrisi.....	65
Tablo 3.12. Faktörlerin İçerdiği İfadeler ve Güvenilirlik Katsayıları	66
Tablo 3.13. Faktörler Arası Korelasyon Testi Sonuçları.....	70
Tablo 3.14. Cinsiyet Değişkenine Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları	72
Tablo 3.15. Unvan Değişkenine Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları	72
Tablo 3.16. Yaşa Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları.....	73
Tablo 3.17. Deneyime Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları	74
Tablo 3.18. Eğitime Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları	75
Tablo 3.19. Mükellef Sayısına Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları	75

Tablo 3.20. Cinsiyet ve Unvan Değişkenine Göre Vergi Uyumu Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları	76
Tablo 3.21. Yaş, Deneyim, Eğitim ve Mükellef Sayısı Değişkenlerine Göre Vergi Uyumu Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları	77
Tablo 3.22. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri İle Vergi Uyumu İlişikisini Gösteren Korelasyon Analizi	78
Tablo 3.23. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Regresyon Analizi Sonuçları	79
Tablo 3.24. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Anova Testi Sonuçları ve Katsayılar Tablosu	80
Tablo 3.25. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenleri İle Vergi Uyumu İlişikisini Gösteren Korelasyon Analizi	81
Tablo 3.26. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Regresyon Analizi Sonuçları	81
Tablo 3.27. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Anova Testi Sonuçları ve Katsayılar Tablosu	82
Tablo 3.28. Araştırma Hipotezlerinin Test Sonuçları Özeti	83

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 3.1. Davranışsal Değişkenler Ölçeği Serpilme Diyagramı (Scree Plot)	63
Şekil 3.2. Vergi Uyumu Ölçeği Serpilme Diyagramı (Scree Plot)	64



KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ

α : Alpha

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

BSMMMO: Bilecik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

KMO: Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Testi

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TDK: Türk Dil Kurumu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği

vd: Ve Diğerleri

VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletlerin temel görevi yurttaşlarının toplumsal ihtiyaçlarını karşılayabilmektir. Toplumsal ihtiyaçların karşılanması, devletin devamlılığını sağlayabilmesi için hayati önemdedir. Devletlerin bu ihtiyaçları karşılayabilmesi için düzenli bir gelire ihtiyacı bulunmaktadır. Vergi, hiç şüphesiz bu gelir kaynaklarının en önemlisidir. Doğal kaynaklar bakımından zengin olanlar dışındaki devletlerin gelir kaynaklarının başında öncelikli olarak vergi gelmektedir. Bu öneminden dolayı özellikle Kıta Avrupası ülkelerinde vergileme süreci ve bu süreç içindeki tüm araç ve aktörler devletlerin üzerinde hassasiyetle durduğu konulardan olmuş, vergiye karşı tutum ve davranışların belirlenmesi ise sosyal bilimler alanında her geçen gün artarak önem kazanmıştır.

Her ülkenin kendine ait sosyo-kültürel, iktisadi ve hukuki yapısına bağlı olarak vergiye yönelik farklı düzenlemeleri olabilmekle birlikte genel olarak benzer vergileme süreçleri bulunmaktadır. Vergileme süreci verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili olarak dört aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bu süreç tarh işlemiyle, diğer bir ifadeyle verginin hesaplanmasıyla başlamaktadır ki bu aşama belki de sürecin en önemli safhasıdır. Mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarı tarh aşamasında mükellefin beyanı üzerine belirlenmektedir. Türkiye’de beyan işlemi yasal olarak muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu durum muhasebe meslek mensuplarını vergilendirme sürecinin en kritik aktörü haline getirmektedir.

Muhasebe meslek mensupları vergi beyanlarını yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirmekte olsa da sahip oldukları sosyal, psikolojik, ekonomik, etik vb. faktörlerin uyarısıyla gerçekleştirdiği tutum ve davranışlar vergi uyumlarına etki edebilmekte ve dolayısıyla beyan edilecek vergi miktarını değiştirebilmektedir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının, mükellefleriyle olan ilişkisinin ve bu ilişkilere bağlı davranışsal değişkenlerin de tarh aşamasında etkisinin olduğu düşünülebilir. Bu bakımdan sosyal bilimler alanında muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin vergi uyumuna etkisinin olup olmadığı, etkinin olması halinde hangi davranışsal değişkenin ne yönde etkisinin olduğu, cevaplanması gereken bir soru olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin ve mükellefiyle olan ilişkilerinin vergilendirme sürecindeki tutumları üzerindeki etkisinin belirlenmesi ve değerlendirilmesidir. Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde; muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerine etki eden faktörler davranışsal muhasebe çerçevesinde teorik olarak incelenmiştir. Bu kapsamda davranışlara etki eden ekonomik, politik, kültürel, ideolojik ve etik faktörler açıklanarak davranışsal muhasebeyle

ilişkilendirilen teoriler irdelenmiştir. Bölümün devamında açıklanan sosyolojik faktörler ve teoriler çerçevesinde bireysel davranışsal değişkenler açıklanmış ve bu davranış biçimleri muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmiştir. İkinci bölümde; vergilendirme sürecinden bahsedilerek muhasebe meslek mensuplarının bu süreçteki vergi uyumu incelenmiştir. Bu kapsamda öncelikle vergi tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili safhaları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bölümün devamında vergi uyumuna yönelik teoriler açıklanarak vergi uyumuna etki eden demografik, sosyal, psikolojik, politik, idari ve ekonomik faktörler açıklanmıştır. İkinci bölüm sonunda bu teoriler çerçevesinde vergiye yönelik davranış biçimleri açıklanarak meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki rolleri ve davranış biçimleri değerlendirilmiştir. nc ve son bölümde ise; muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin vergilendirme sürecindeki tutumları ve vergi uyumlarına etkisini belirlemek amacıyla, Bilecik ilindeki muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket alışması, SPSS programı yardımıyla analiz edilerek elde edilen bulgular raporlanmış ve değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DAVRANIŞSAL MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİ

Muhasebe, içinde bulunduğu çevrenin etkisiyle değişmekte ve gelişmektedir. Bu çevreyi oluşturan baş faktör toplumsal yapı ve toplumsal yapının da en önemli aktörü insandır. İnsanın yer aldığı her bir oluşum, karmaşık sosyal ve psikolojik davranış eğilimleri sebebiyle kendi içinde sürekli değişim göstermektedir. Çalışmanın bu bölümünde toplumsal kültürün bir alt kültür unsuru olan muhasebeyi etkileyen faktörler açıklanacaktır. Devamında muhasebeyi etkileyen bireye özgü davranışlar davranışsal muhasebe literatürü kapsamında ayrıntılı olarak ele alınacak olup davranışsal muhasebe ile ilişkilendirilen teoriler kısaca açıklanacaktır.

1.1. Muhasebeyi Etkileyen Faktörler

Hesap ve mahsup sözcükleri ile eş kökenden gelen, Arapça'da "hsb" kökünden türetilmiş olan muhasebe (Usul ve Çağlan, 2018: 311) Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre; hesaplama, karşılıklı hesap görme şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2011: 1705). Muhasebe, işletmelerin hedefleri doğrultusunda varlıklarda ve kaynaklarda değişimlere sebebiyet veren para ile ifade edilebilen mali işlem ve olayların kayıt altına alınması ve bu verilerin, kullanıcıları tarafından anlaşılabilir duruma getirilmesi sürecidir (Güvemli, 2009: 22). Bu süreç içerisinde muhasebe, kayda konu olan mali nitelikteki iş ve işlemlere ait bilgi ve belgelerin toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi, raporlanması, paydaş kullanıcılara sunulması ve nihayetinde ilgiler için finansal analiz ve yorumlama görevlerini üstlenmektedir (Karacan, 2009: 3). Farklı dönemlerde farklı amaç ve anlayışlar benimsenerek uygulanmış olmasına rağmen muhasebe dünyanın birçok yerinde az veya çok benzer şekilde gelişmiştir. Bu durum muhasebenin teknik özelliğinden ileri gelmektedir. Ancak, muhasebenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik çevre çoğu zaman benimsenmiş kurallar bütününe kıyasla muhasebe uygulamaları üzerinde daha etkili olabilmektedir. Bireylerin sahip olduğu davranışsal özellikler dikkate alındığında muhasebe politikalarına ve uygulamalarına etki eden faktörler daha da farklılaşabilmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde muhasebenin tarihsel gelişimine kısaca değinilecek olup devamında muhasebeyi etkileyen çevresel ve davranışsal faktörler açıklanacaktır.

1.1.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe tarihi araştırmacılarına göre, nerede ve ne zaman icat edildiği konusunda tam bir fikir birliği olmasa da, yazıdan da önce icat edildiği düşünülen muhasebe, antik Mısır'da, Fırat ve Dicle Nehirleri arasında, Nil Vadisinde doğmuştur. Zaman içerisinde, yazı ve

rakamların icadı ve gelişimiyle birlikte muhasebe kayıt işlemlerinin taş tabletlere ve papirüs kağıtlara yapılmaya başlandığı görülmüştür (Güvemli, 2009: 103-110).

Geçmişten günümüze kadar yaşanan ekonomik ve ticari gelişmeler, muhasebe anlayışında da birtakım değişimlere yol açmıştır. Bu gelişmeler neticesinde çeşitli ihtiyaçları karşılamaya yönelik muhasebe kayıt düzeni ortaya çıkmıştır. Bu kayıt düzeni ilk başta borç ve alacak ayrımı şeklinde yapılmış, daha sonra ise tüm finansal ve ekonomik işlemleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu kayıt düzeni günümüzde de kullanılan çift taraflı kayıt yöntemidir. Bu yöntem ilk olarak 14. ve 15. yüzyıllarda İtalya’da kullanılmış ve zaman içerisinde diğer ülkelere de yayılmıştır. Çift taraflı kayıt yöntemi muhasebe alanındaki en önemli gelişmelerin başındadır. Muhasebe alanındaki diğer bir önemli gelişme ise sanayi devrimi sonrasında üretim işletmelerinin hızlıca artması ve büyümesidir. Bu gelişmeye paralel olarak işletmelerde yönetim ve denetim ihtiyacının artmasıyla birlikte 20. yüzyılda muhasebe büyük bir gelişim göstermiştir (Gücenme, 2000: 37).

Türkiye’de muhasebeyi etkileyen önemli düzenlemelerden ilki 1850 yılında uygulanmaya başlanan Kanunname-i Ticarettir. Bu düzenleme ile ekonomik ve ticari ilişkiler belirli düzene bağlanmıştır. Bu kanun Fransız Ticaret Kanunun Türkiye’ye uyarlanmış hali olup, bu kanun ile Türk muhasebe sistemi Fransız muhasebe sisteminin etkisi altında kalmıştır. Daha sonra Almanya’dan uyarlanan 856 sayılı Ticaret Kanunu, 1926 senesinde kabul edilmiş ve böylece Türk muhasebe sistemi Alman muhasebe sisteminin etkisine girmiştir (Demir vd., 2014: 20). 1950 yılında Vergi Usul Kanunu yürürlüğü girmiş ve 1957 yılında ise Türk Ticaret Kanunu düzenlenmiştir. Daha sonra ise 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete ile 3568 sayılı Meslek Kanunu yayımlanmış olup muhasebecilik mesleği yasal bir zemine kavuşmuştur. İlerleyen süreçlerde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği (TÜRMOB) kurulmuş ve her ilde bu birliğe bağlı meslek odaları kurulmuştur (Başer, 1999: 13). 1994 yılında yayımlanan 1 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile birlikte tekdüzen muhasebe sistemine geçilmiştir.

Muhasebe uygulamalarını geliştirme çalışmaları halen devam etmektedir. Uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartları güncel ihtiyaçları karşılamaya yönelik olarak sürekli olarak geliştirilmektedir. Tarih boyunca muhasebe uygulamalarına yönelik düzenlemelerin temel sebebi ekonomik ihtiyaçlar ve çevresel faktörler olmuştur. İktisadi ve ticari yaşam içinde en önemli yerde olan işletmeler ve onların çevresi de muhasebe uygulamalarını yönlendiren önemli faktörlerin başında gelmiştir. Bu açıdan çalışmanın devamında muhasebeyi etkileyen çevresel faktörlerden kısaca bahsedilecektir.

1.1.2. Muhasebeyi Etkileyen Çevresel Faktörler

Diğer bilim dallarında olduğu gibi, muhasebe bilimi de bulunduğu çevrenin etkisi altında kalmaktadır. Belkaoui'ye göre muhasebe tekdüze gelişmiş bir disiplin değil tam aksine içinde bulunduğu çevrenin etkileri ile gelişmiş bir bilim dalıdır (Hassanbelnaby vd., 2003: 3). Muhasebe ile ilgili yapılan bu tespit ülkelere göre farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılıklara neden olan faktörlerden bir tanesi çevrenin muhasebe üzerinde olan etkisidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 171). Muhasebenin gelişmesinde, çevrenin muhasebeye olan etkisi kadar muhasebenin de çevrenin ihtiyaçlarına karşılık verme ve uyum sağlamak için sarf etmiş olduğu çaba da etkilidir. Muhasebe bilimi tarih boyunca meydana gelen gelişmelere uyum sağlayabilmek amacı ile sürekli olarak kendisini yenilemiş ve geliştirmiştir. Muhasebe bu amaçla yeni ilkeler, teoriler ve yöntemler üretmek durumunda kalmıştır. Muhasebe, çevresinin bir ürünü olduğu kadar çevresini etkileyen, şekil veren, işletmelerin politik, yasal, sosyal, örgütsel kararlarında ve ekonomik faaliyetlerinde belirleyici bir faktördür (Hassabelnaby vd., 2003: 3). Muhasebeyi etkileyen çevresel faktörler işletme dışı ve işletme içi faktörler olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.1. Muhasebeyi Etkileyen İşletme Dışındaki Faktörler

Muhasebeye etki eden işletme dışındaki faktörler ekonomi, kültür, hukuk, politika, vergiler ve din olarak sınıflandırılabilir. Bir ülkenin ekonomik gelişmişliği, muhasebe sistemlerinin oluşmasında ve gelişmesinde etkili rol oynamaktadır (Choi ve Meek, 2005: 48). İşletmenin ekonomik çevresinde oluşan belirsizlikler ve değişimler muhasebe sistemini etkilemektedir. Örneğin, enflasyonist ve deflasyonist hareketlilikler, ülkenin para politikası ve faiz oranları üzerinde etkili olmakta ve bu durum işletmelerin muhasebe politikalarını etkileyebilmektedir (Karalar, 1994: 30-32).

İşletmenin kültür çevresinde meydana gelen değişiklikler de işletme organizasyonuna etki etmektedir. İşletmenin içinde bulunduğu toplumun kültür seviyesi, gelenek ve görenekler, sosyo-kültürel değişiklikler muhasebeyi etkilemektedir (Karalar, 1994: 30-32). Bir organizasyonun içinde yer aldığı hukuki ve politik sistemler, o organizasyonun yapısını ve muhasebe sistemini büyük ölçüde etkilemektedir. Örneğin sosyalist sistemi benimsemiş bir ülke ile liberal sistemi benimsemiş bir ülkenin muhasebe sistemi farklılık göstermektedir (Schroeder vd., 2005: 72).

Muhasebe ve hukuk sistemi arasında da çok sıkı bir etkileşim söz konusudur. Literatürde Kıta Avrupası Hukuk Sistemi, Anglo-Sakson Hukuk sistemi, İslami Hukuk sistemi ve Sosyalist

Hukuk Sistemi olmak üzere dört sistem yer almaktadır. Türkiye Fransız ekolünden gelen Kıta Avrupası hukuk sistemini benimsemiştir (Anayurt, 2002: 52-57).

Muhasebeyi etkileyen bir diğer işletme dışı faktör dini inançtır. Dini inançlar toplumun karakteristik özelliklerinden etkilenmiş ve toplumu da etkilemiştir. Dinler hiçbir şeyden etkilenmeyen soyut bir kavram olarak ele alınamamakla birlikte toplumun tüm birimleri ile ilişkili olduğu anlaşılmaktadır (Arslan, 2004: 189-190). Bu etkileşimden dolayı bilim insanları tarafından muhasebe ve din arasındaki ilişki birçok araştırmacı tarafından incelenmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda toplumda yer alan diğer etik kurallar ile birlikte dinin muhasebeyi, muhasebe uygulamalarını ve muhasebecilerin davranışlarını etkilediği tespit edilmiştir (Karabınar, 2005: 21-26).

1.1.2.2. Muhasebeyi Etkileyen İşletme İçindeki Faktörler

Muhasebeyi etkileyen işletme içi faktörler ise işletmenin yapısı, çalışanlar, yöneticiler, bilgi ve teknolojiler, sermaye ve örgüt kültürü olarak sayılabilir. Bir işletme için iç çevre tanımı, işletmenin kontrolünde bulunan faktörleri ifade etmektedir. İç çevre ve dış çevre arasındaki fark incelendiğinde, iç çevrenin işletme tarafından kontrol edilebilen belirli faktörlerden oluşmasıdır. İşletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve büyüyebilmesi için iç ve dış çevre arasında uyum sağlanmış olması gerekmektedir. İç çevreye örnek olarak, işletmenin örgüt yapısı, yöneticileri, personeli, pazarlama koşulları, teknolojik yapısı ve büyüklüğü verilebilir. Bir işletme rakiplerine karşı düşük fiyat strateji uygulayacak ise bu işletmenin üretim ve maliyetleri benimsenen fiyat politikası ile uyumlu olması gerekmektedir. Ayrıca işletmede çalışan personel nitelik ve nicelik yönünden yeterli değilse rakiplerine üstünlük sağlaması ve uluslararası alanda faaliyet göstermesi son derece zor olacaktır. Yönetim ise işletme yönetsel faaliyetlerinde, kararlarında ve işletme içi değişiklik uygulanması gerektiğinde etkin rol almaktadır (Duncan vd., 1998: 6-9).

Muhasebeyi etkileyen iç faktörlerden biri de işletmenin büyüklüğüdür. Yapılan araştırmalara göre büyük işletmeler küçük işletmelere nazaran daha fazla ortak ya da grup tarafından yönetildiği için işletmenin politikalarında farklılıklar göze çarpmakta ve bu durum ise muhasebe politikalarına etki etmektedir (Jaggi ve Low, 2000: 502- 503).

Sonuç olarak, işletme dışında ya da içinde olması farketmeksizin muhasebeyi etkileyen tüm çevrenin, toplumsal, kurumsal veya bireysel olarak farklı amaç ve beklentileri vardır. Ayrıca, tüm çevrenin kendine özgü davranışsal özellikleri bulunmaktadır. Bu davranışsal özellikler de muhasebeyi ve dolayısıyla finansal sonuçları etkilemektedir.

1.1.2.3. Muhasebeyi Etkileyen Davranışsal Faktörler

Muhasebe fenomeni ile iletişimde bulunan bir kişi bu iletişimin sonucunda vermiş olduğu kararlarda farklı faktörlerin etkisinde kalmaktadır (Usul, 2007: 18). Bu faktörlerin başında davranışsal özellikler gelmektedir. Muhasebede davranışsal faktörlerin araştırılmasının temelinde davranışsal iktisadın önemli bir yeri bulunmaktadır (Marşap ve Gökten, 2016: 346). Davranışsal iktisat sayısal verilerin ağırlıklı olarak dikkate alınmasına karşı koyma şeklinde ortaya çıkmıştır. Davranışsal iktisatçılar, insanın ruhsal yapısını sayısal göstergelerden kurtararak, bireye mahsus güdüleme, mutluluk, üzüntü, endişe ve riskten kaçınma gibi duygusal hislerin iktisadi kararları nasıl etkilediğini ele almaktadır (Can, 2012: 97).

1.2. Davranışsal Muhasebe

Muhasebe, geçmiş olayları baz alarak sayısal ölçütleri esas alan ve ihtiyaç duyulan finansal bilgileri üreten bir disiplin olarak objektif gerçekliklerle ilgilenmektedir. Bunun yanı sıra, bir sosyal bilimler disiplini olarak öznel ve yargısal davranış ve tutumları da incelemektedir (Marşap ve Gökten, 2016: 346). Davranışsal Muhasebe, davranış bilimleri ve muhasebenin birleşimi olmakla birlikte sosyoloji ve psikoloji gibi birçok disiplini de içine almaktadır. Hofstede ve Kinard (1970) davranışsal muhasebeyi, muhasebenin dışında oluşan davranışların incelenmesi ve araştırılması olarak tanımlanmakta ve davranışları incelemede üç yaklaşımın olduğunu belirtmektedir. Bunları, muhasebecinin teknik olarak yerine getirdiği görevlerin davranışlara etkisi, muhasebeyle ilgili olan bilgilerin etkisi ve muhasebecilerin davranışı şeklinde sıralamaktadır (Hofstede ve Kinard, 1970: 43).

Siyasi, kültürel, dini ve diğer birçok değer insanı diğer bireylerden ayıran en önemli özelliklerdir. Bu sebeple her bir bireyin aynı özellikleri taşıması beklenemez. Davranışsal muhasebe, insan unsurunu muhasebe uygulamalarının merkezine almakta ve birbiriyle aynı muhasebe bilgisini inceleyen kişilerin aldıkları kararların birbirinden farklı olabileceğine dikkat çekmektedir. Bu nedenle davranışsal muhasebe finansal bilgi kullanıcılarının geleneksel muhasebenin ürettiği finansal verilerden faydalanarak almış oldukları kararları incelemektedir (Usul, 2007: 1).

1.2.1. Davranışsal Muhasebenin Yapısını Oluşturan Sosyolojik Faktörler

Davranışsal muhasebenin yapısını etkileyen faktörler kültür, inanç, politik yapı ve etik anlayış olmak üzere temelde dört başlıkta sınıflandırılmaktadır.

1.2.1.1. Kültür

Kültür, toplumların var olduğu günden bu yana üretmiş oldukları gelenek-görenek, din, dil, sanat, tutum, ahlak ve tarih gibi değerlerin bütünü olarak tanımlanabilir ve o toplum içerisinde yaşayan her bir bireyi etkileyen yaşam biçimidir (İnceoğlu, 2004: 129). Kültür, literatürde farklı kıstaslara göre sınıflandırılmış olup genel olarak alt kültür ve genel kültür olmak üzere ikiye ayrılmıştır (Erdoğan, 1994: 122).

Bir ulusun sahip olduğu kültürden bahsedildiğinde bu genel kültür olarak kabul edilir. Bir ulusta genel kabul görmüş ve toplumun geneline hâkim olmuş değerleri, yaptırım eşitleri, inançları ve toplumun genel hareket tarzları genel kültürün parçalarıdır. Alt kültür ise genel kültür ile bağlarını koparmayan, ortak yönleri bulunan fakat ayrı yönleri de içeren, kendine özgü değerleri barındırabilen, hatta günlük işleri bile kapsayabilen kültürdür. Bir işletme organizasyonu da alt kültür olarak sayılmaktadır. Zira işletmeyi oluşturan bireyler farklı kültür ve bölgelerden gelmiş ve ekonomik kaygılarla bir araya toplanmışlardır.

Muhasebe sistemini doğrudan etkileyen en önemli etkenlerden biri ulusal kültür yapısıdır. Kültür, muhasebenin organizasyon yapısına, olgusuna, çevresine ve hareketlerine etki ederek muhasebe sistemini etkisi altında bırakmaktadır (Usul, 2007: 26-27). Kültürün en önemli parçalarından biriye dildir. Dil insanlar arasında iletişim aracı olarak ve kültürel bir öğe olarak insanların davranış biçimlerinin çözümlenebilmesi için büyük önem taşımaktadır. Muhasebenin davranışsal yönünü inceleyen araştırmacılara göre muhasebe de işletmenin dilidir. Bu şekilde kabul görmesinin sebebi ise dillerin kendine özgü kural ve sembollerin olmasıdır (Belkaoui, 1989: 282). İşletmeler muhasebe dili sayesinde ve rakamlar aracılığı ile ekonomik ve finansal durumlarını açıklayabilmekte ve finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlara yardımcı olmaktadır.

1.2.1.2. İnanç

İnanç, geçmiş ve günümüzde bireyler için gerçeğin ne olduğunu anlamasına yardımcı olan şahsi verilerden oluşmaktadır. Kişinin sosyal gerçekleri ise bu bilgileri ne şekilde anlamlandırdığının göstergesidir (Sabuncuoğlu ve Tz, 2001: 47). Kişinin inanç oluşumunda kültürel ve bireysel özelliklerin birleşiminin etkisi bulunmaktadır. Bu sebeple işletme yöneticilerinin farklı kültürlerden gelen insan kaynağını yönetirken, işletmenin içinde bulunduğu sosyal ve kültürel yapıyı iyi analiz etmeleri gerekmektedir. Nitekim kişilerin inançları işle ilgili davranış ve iş ilişkilerini büyük oranda etkilemektedir. Bireylerin inançları ve inanç düzeyleri alacakları kararlara belirlemektedir (Hartono, 2004: 87).

Bireylerde inanç çocukluk döneminden başlayarak öğrenme yolu ile şekillenmeye başlayıp toplumsal olaylar üzerinde dersler çıkararak, ilişkilendirerek ve genelleyerek oluşur. Bireyler zaman içerisinde olayları inançlarına göre yorumlamaya başlar (Usul, 2007: 20). İnanç, çevre koşulları ve esneklik yönü ile alakalı olarak ara ve temel inançlar olmak üzere iki kategoride sınıflandırılır. Temel inanç; zorlayıcı, genelleyci ve sert olmakla birlikte bireyin çevre koşullarından etkilenmez. Ayrıca bireylerin varlığının derinlerinde olan zihinsel çekirdek olarak nitelendirilir. Ara inançlar ise bireylerin çevre koşullarından etkilenir ve bunlarla ilişki halindedir. Temel inançlar, bireyin kararlarını etkileyerek, içgüdülerini harekete geçirir ve öncelikli olarak çevreye hükmeder. Daha sonra hareket tarzını etkileyerek en sonunda karar mekanizmasını harekete geçirir. Bu şekilde kişilerin karar ve davranışlarına yön verir. Bireyler inancıyla muhasebe bilgisini sentezleyerek kendi davranış şeklini oluşturur (Usul, 2007: 22-25). Sonuç olarak her toplumun kabul etmiş olduğu dini inanç, o toplumda uygulamakta olan muhasebe beklentilerini ve sistemlerini birebir etkilemektedir. (Usul, 2007: 40-44).

1.2.1.3. Politik Yapı

Bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşturulmasında, o ülkenin politik yapısının önemli etkisi bulunmaktadır. Muhasebe sistemi, ülkenin siyasi ve bürokratik yapısı, yönetim tarzı, pazar yapısı, diğer ülkelerle olan ticari ilişkileri ve toplumun temel amaçları doğrultusunda genel bir görüş birliği içinde oluşturulmalıdır. Muhasebe sisteminin oluşturulmasında siyasi partilerin, parlamentonun, yönetimin ve muhasebe çıktılarını kullanacak toplumun istekliliği gibi unsurlar önem arz etmektedir (Usul, 2007: 47).

Bir ülkenin politik yapısının istikrarlılığı, uyguladığı dış politika ve özellikle bürokratik yapıları, o ülkenin muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Politik yapının resmi uygulamalar yerine gayri resmi uygulamalara dayanması, yoğun bürokrasinin olması ve kanunların önemli bir güç olmasına karşın bu şekilde yönetilmeyen ülkelerde politik sorunlar yaşanmasına sebep olabilmektedir. Bu durum ülkeler arasındaki muhasebe sistemleri arasında da farklılıklar yaratabilmekte ve uyumsuzluklar yaşanabilmektedir (Oldham, 1997: 67).

1.2.1.4. Etik

Etik kelimesi köken olarak Yunanca “ethos” kelimesinden türemiş ve dilimize “etik” olarak geçmiştir (Fromm, 1994: 36-37). Etik, bireylerin oluşturduğu toplumsal ve bireysel ilişkilerde temel olarak kabul edilen kural ve değerlerin doğru olup olmadığını, iyi veya kötü olduğunu ahlaki boyutuyla araştıran bir disiplindir (Şimşek vd., 2003: 395). Bireyin sahip olduğu etik değerlerin doğruluğu ve uygunluğu yalnızca kişiye göre değil, içerisinde bulunduğu

topluma göre belirlenir (Gül ve Ergün, 2004: 54). Etik olarak tanımlanan değerler insanla ilgili olmakla birlikte öznellik derecesi çok fazla olan kaidelerin toplamıdır. Kişinin sahip olduğu etik değerler, almış olduğu dini eğitiminden, ailesinden, arkadaş çevresinden ve hayattan elde ettiği tecrübelerden oluşur. Bireyin etik kurallarının oluşmasındaki en önemli faktör ise ailesidir. Aile, bireyin toplumla ilgili değerlerini, yargılarını ve toplumla kaynaşma sürecini o bireyin küçüklüğünden itibaren kendine göre öğretir. Bireyin kazanmış olduğu etik değerler yaşam boyu sürekli olarak gelişmeye ve değişmeye devam eder (Pekdemir, 2000: 13).

Etik değerlerin altında yatan temel sebep ise bireyin çevresine ve içinde bulunduğu topluma karşı sorumluluklarıdır. Sosyal sorumluluk, kişinin hal ve tavırlarını veya yetki alanı içerisinde yer alan olayların sorumluluklarını üstlenmesidir. Bu sosyal sorumluluk sayesinde birey iyiyi ve kötüyü, yanlışı ve doğruyu kavrayabilmektedir (Akdoğan, 2003: 6). Etik ve buna bağlı sosyal sorumluluk, kimi zaman kişinin sosyal yaşam alanı kimi zamansa iş yaşamı, diğer bir ifadeyle mesleki faaliyetleri kapsamında ortaya çıkmaktadır. Meslek etiği, bir mesleğe ilişkin oluşturulmuş, o meslek üyelerini ilgilendiren ve bağlayan, kural dışına çıkan meslek mensuplarını dışlayan, sunulan hizmetin idealini koruyan ve rekabeti düzenleyen mesleki kurallar bütünüdür. Muhasebe bilgi kullanıcıları için hazırlanan finansal raporların gerekli gizliliği taşıması, güvenilir, tam ve doğru olması, ihtiyaç duyulan zamanda sunulması için meslek etiği kurallarına uyulması gerekmektedir (Aydın, 2012: 4).

1.2.2. Davranışsal Muhasebe ile İlişkilendirilen Teoriler

Davranışsal muhasebe ile ilişkilendirilen teoriler, beklenti teorisi, eşitlik teorisi, amaç teorisi, durumsallık teorisi ve vekalet teorisi olarak beş başlıkta incelenmektedir.

1.2.2.1. Beklenti Teorisi

Beklenti teorisi 1964 yılında Victor Vroom tarafından geliştirilmiştir. İsminden de anlaşıldığı üzere çalışanların ödül ve girdilerine dayanan beklentilerini ifade etmektedir. Beklenti teorisinin üç ana kavramı bulunmaktadır. Bunlardan ilki valens, ikincisi beklenti ve üçüncüsü ise araçsallıktır. Valens bir çalışanın harcamış olduğu emek ve gösterdiği çaba karşılığında almak istediği ödülü arzulama derecesini ifade etmektedir. Bu ödül bazı çalışanlarca çok önemsenirken bazı çalışanlar tarafından ise önemsenmemektedir. Kavramlardan ikincisi olan beklenti ise çalışan kişilerin algısı olmakla birlikte, çalışanın harcamış olduğu belirli bir emek karşılığında, bu belirli çabanın emeğine göre ödüllendirileceğini beklemesidir. Bu kavrama göre çalışan kişi çabası kadar karşılık alacağını

düşündüğü için çalışanların daha fazla emek sarf etmesi öngörülmektedir. Bu sebeple motivasyonu artarak daha fazla istekle çalışacağına inanılmaktadır (Koçel, 2007: 495).

Araçsallık kavramına göre ise belirli miktardaki emek ve çaba belirli miktarda ödüllendirilebilir. Bu ödüllendirme birinci kademe olarak kabul edilir ve istenilen amaca ulaşmak için hedeflenen ikinci kademeye bir geçiş aracı olarak kabul edilir. Bu kavramların birleştirilmesi sonucunda “eğer bir kişi, belirli düzeyde bir çabanın belirli bir performans ile sonuçlanacağına inanıyorsa (beklenti), bu performansın da belirli bir birinci kademe sonuç-ödül ile karşılanacağına inanıyorsa (beklenti), aynı zamanda kişi bu belirli birinci kademe ödülü bazı ikinci kademe sonuçlar için gerekli görüyorsa (araçsallık) ve kişi hem birinci hem de ikinci derece ödülleri arzu ediyorsa bu kişi motive olacaktır” (Koçel, 2007: 495).

Beklenti teorisinde üç temel varsayım bulunmaktadır. Bunlar:

1. Bireyin yapmış olduğu seçimleri sonucunda kazanç ve kayıplardan dolayı verilmiş olan değerlerin azalan getiri özelliğini taşıması.
2. Değer fonksiyonu olarak nitelendirilebilir. Bireyin seçimleri sonucunda ortaya çıkan kazanç karşı, yaşadığı kayıplarına daha hassas ve duyarlı olmasıdır. Kayıp karşısında bireyin acı duygularının kazanç duygusundan daha fazla olmasıdır.
3. Kişinin karar aşamasına geldiği zaman refleks olarak riskten daha fazla çekinmesi ve kaçınması çabasını ifade eder (Kahneman ve Tversky, 1979: 279).

1.2.2.2. Eşitlik Teorisi

John S. Adams’ın (1963) ileri sürdüğü eşitlik teorisi, çalışanların iş ilişkileriyle ilgili durumlarda eşit olarak değerlendirilmeyi istemesi ve bu isteğin çalışanların motivasyonunu etkilemesini ifade etmektedir (Koçel, 2007: 498). Adams’ın görüşüne göre personelin iş başarısı, motivasyonu ve tatmin düzeyleri çalışma ortamında kendilerine gösterildiğine inandığı eşitlik düzeyine bağlıdır. Çalışanlar kendisinin sarf etmiş olduğu çaba ile diğer çalışanların gösterdiği çabayı ve bu çabaların karşılığında alınan ödülü karşılaştırmaktadır. Eğer adaletsiz davranıldığını düşünüyor ise eşitsizlik durumunu ortadan kaldırmak için şu davranışları sergilemektedir (Koçel, 2007: 498):

1. Göstermiş olduğu çabayı değiştirebilir,
2. İşten ayrılabilir,
3. Sonucun değiştirilmesini çabalayabilir,

4. Sonuç ve çaba tanımlarını değiştirebilir,
5. Diğer çalışanların gösterdikleri çabaları azaltması için zorlayabilir,
6. Kıyaslama ve karşılaştırma olarak tanımladığı temel kriterleri değiştirebilir.

Eşitlik teorisi, kişilerle olan ilişkiler yönünden eşit olup olmadığı, adil olup olmadığını ve bireyin kaynaklara ulaşım oranında eşitliği ifade eder. Bu sisteme göre çalışanlar, birer kara kutu olarak nitelendirilmektedir. Personelin çalıştıkları kuruma verdikleri ve aldıkları arasındaki denge ve ilişkiyi tutmaktadır. Personel çalışmakta olduğu kuruma bazı faydalar sağlamaktadır ve bunun karşılığında kendisi de iş yerinden fayda sağlamaktadır. Bu faydalar değişik şekillerde algılanabilmektedir. Çalışanlara çabasının karşılığında daha az ödeme yapılması öfkeye, çabasının karşılığında daha fazla ödeme yapılması ise vicdanen suçluluk duyguna sebep olmaktadır (Adams, 1963: 422).

Eşitlik teorisi sadece personelin almış olduğu ödemeler ve maaş olarak değerlendirilmemektedir. Çalışana karşı gösterilen saygı, değer, verilen makam, itibar, sosyal haklar ve övgü de eşitlik teorisi içerisinde değerlendirilmektedir (Seker, 2014: 22).

1.2.2.3. Amaç Teorisi

Edwin Locke (1968) tarafından öne sürülen amaç teorisi, çalışanların kendileri için belirlemiş oldukları hedeflerin elde edilebilme durumunu ifade etmektedir. Amaç teorisine göre personelin hedefine bağlı olarak performans ve motivasyonu değişecektir. Kendisi için kolay hedef seçen personele oranla, daha zor ve büyük hedef belirleyen personelin performans ve motivasyonu daha fazla olacaktır (Koçel, 2007: 499).

Amaç teorisinin iki adet önermesi bulunmaktadır. Çalışanın şahsı için belirlediği amaç, davranış ve tavırlarını yönlendirmektedir. Çalışanın verimliliği ve enerjisi belirlemiş olduğu hedefe bağlı olduğu, ayrıca enerjisini hedefine yönelttiği düşünülmektedir. Ayrıca diğer çalışanlarca gösterilen özendiriciler, kişinin hedeflerini ve amaçlarını etkilemektedir. Diğer bir ifadeyle çalışan ile özendiriciler arasında yer alan ilişki düzeyi, personelin kendisi için belirlemiş olduğu hedef sayesinde olmakla birlikte, bu amaç ilişkilerde aracılık yapma pozisyonundadır (Locke, 1968: 157-189).

Bu ilişki şu şekilde de ifade edebilir;

Çevresel Olaylar → Biliş → Analiz → Hedef Saptama → Başarı

Personel çevresini izler ve algılar. Daha sonra çevreyi tanımlayıp kendince sembolize eder. Çevresinden edinmiş olduğu algıları kendi değer yargıları ile karşılaştırır. Kısacası herkes

kendine göre değer yargılarını oluşturur. Kendisi için doğru ve yanlış, faydalı ve zararlıyı belirler. Çalışan, bu çıkarımlar sonucunda kendisine amaç ve hedefler belirler. Daha sonra davranışlarını bu amaçlar doğrultusunda planlar. Amaç teorisi ile ilgili yapılan araştırmalarda iş arkadaşları ile rekabet, belirginlik, güçlük, kabul ve katılma olmak üzere beş özellik ele alınarak incelenmiştir (Onaran, 1981: 139).

1.2.2.4. Durumsallık Teorisi

Durumsallık Yaklaşımı kavramı ilk olarak Lawrence ve Lorsch (1967) tarafından kullanılmış ve 1970 yılından itibaren durumsallık teorisi olarak isimlendirilmiştir. Bu teori kapsamında Woodward, İngiltere’de yer alan yüz şirket üzerinde araştırma yapmış ve diğer düşünürlerin aksine organizasyonların klasik yöntemler sayesinde başarılı olacağını öne sürmüştür (Eren, 1996: 73-74). Durumsallık teorisine göre, mükemmel örgüt yapısından bahsedilemez. Çünkü her örgütün yapısı şartlara göre değişkenlikler göstermektedir. Bu yaklaşım pazar koşulu, devlet müdahalesi, müşteri ve rekabet gibi içsel etmenler ve örgütün teknolojik yapısı, personel niteliği ve örgütün amaçları gibi dışsal etmenler arasında yer alan ilişkiye göre farklılık gösteren organizasyon yapısı olarak nitelendirilmiştir (Akat vd., 1999: 96-97). Bu teori muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında tüm örgütlerde uygulanabilen genel geçer bir stratejinin bulunmadığını, tam tersine muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında bileşenlerin uyum içerisinde belirli olasılıklara dayandırılması gerektiğini vurgulamaktadır (Riahi-Belkaoui, 2001: 70).

Bu yaklaşım klasik örgüt teorilerince anlatılamayan şartları ifade edebilmek amacıyla geliştirilmiştir. Klasik teoriler işletmelerin faaliyetlerini en üst düzeye taşıyabilmenin yollarının tüm işletmeler için aynı olduğunu savunmaktadır. Durumsallık teorisi ise işletmelerin performansını en üst düzeye taşıyabilmek için tek tip uygulamaları kabul etmeyerek bunun yolunun, her işletmenin kendine özel şartlar içerisinde planlanarak yapılabileceğini ileri sürmektedir (Zeithaml vd., 1988: 37-38). Bu teoriye dayalı olarak yapılan araştırmalarda en temel etmenler, işletmenin boyutu, çevresi ve stratejisidir (Donaldson, 2006: 2). İşletme çevresinden kastedilen maksat ise işletmenin çevresindeki belirsizliklerdir (Otley, 2016: 18). Durumsallık teorisine göre bir işletme doğru ve uygun araç, yöntem ve süreçler ile planlanarak yönetildiğinde işletmenin performansında artış gözlemlenebilir. İşletmenin performansı ise işletmenin çıktıları ile ölçülebilir. Bu yaklaşım sayesinde yöneticiler işletmenin performansını ölçebilir ve performansa göre aksaklıkları giderebilir. Ayrıca işletmenin performansı iyi ise aynı şekilde devam etmesi amacı ile tedbirler uygulayabilir. Bu şekilde işletmenin üzerinde yöneticilerin kontrol gücü daha etkin hale gelmiş olur (Child, 1974: 175-176).

1.2.2.5. Vekalet Teorisi

Bu teorinin temellerinin Max Weber'e dayadığı iddia edilmektedir. Weber tarafından kaleme alınan ekonomi ve toplum adlı eserinde seçilerek başa gelen siyasetçiler tarafından atanan bürokratların, kendilerini atayan siyasetçilerin amaç ve hedeflerinden çıkarak resmi gizlilikler oluşturması olarak nitelendirilmektedir (Weber, 1920). 1976 yılında Jensen ve Meckling tarafından incelenerek geliştirilen vekalet teorisi, vekil ve asil ikilisi arasında yapılan sözleşmeye dayalı olarak ortaya çıkan ilişkidir. Vekalet teorisi, sözleşme kapsamında ortaya çıkan yasal durumları, zorunlulukları, maliyetleri ve bu yapıyı inceleyerek sorunlara çözüm getirmeye çalışmaktadır. Bu ikili arasında genellikle yaşanan problem ise vekilin çabasıdan, aldığı risk ve sorumluluktan asil tarafın yeterince haberdar olmamasıdır. Vekilin üstlendiği sorumluluklara nazaran aldığı ücretin yeterli olmaması ise ayrı bir sorun teşkil etmektedir. Bu durum ise vekilin etik ve ahlaki ikilemle karşılaşmasına ve sonrasında çıkar çatışmasına girmesine sebep olmaktadır (Shavell, 1979: 55).

Bu yaklaşım bir birey ya da grubun başka bir birey ya da gruba kendi namına hizmet sunmaya başlamasını koşul olarak kabul eden bir sözleşme olarak da kabul edilir. Bir takım karar yetkilerinin vekil tayin edilen kişi ya da gruba devretmeyi gerektirmektedir. Bu teoride her iki tarafında maddi ve manevi külfetlere katlanması gerekebilmektedir. Vekil tayin eden kişinin refah seviyesinin bir üst seviyeye çıkarabilmek için vekil tayin edilen kişi ya da grubun almış olduğu kararlar farklılık gösterebilir (Jensen ve Meckling, 1976: 5). Bu durumda problem yönetici ve vekilin çeşitli risk tercihleri sebebi ile çeşitli eylemleri seçmeleridir (Eisenhardt, 1989: 58). Ayrıca vekalet teorisi istek ve menfaatleri farklı, çıkar çatışmasına giren tarafların birbirlerini nasıl kontrol edeceğini, asil ve vekil arasında bilgi ağının nasıl düzenleneceğini, asil ve vekil arasında en sağlam ve etkili ilişkinin ne tür yollarla sağlanacağını incelemektedir. Vekalet teorisi asil ve vekil arasındaki iş birliğini sağlayabilecek düzeyde bir ilişki kurmakla ilgilidir. Ayrıca vekalet teorisi vekil tayin edilen kişinin asil tarafından verilen yetkilerini kendi çıkarları için kullanmasını önleyecek bir kontrol sistemi oluşturmakta ve ikili arasındaki ilişkilerde denetim görevini üstlenmektedir (Koçel, 2003: 359- 360).

1.3. Davranışsal Değişkenler

Literatür incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının davranışlarını etkileyen yedi davranış biçiminden söz edildiği görülmektedir. Bu davranış biçimleri, çatışma (uyumsuzluk), dengeli güç, iletişim, iş birliği, güven, paylaşılan değerler ve etkililik olarak sıralanmaktadır (Kang vd., 2004: 548). Aşağıda bu davranışsal değişkenlerin tanımları yapılarak muhasebe meslek mensuplarının mükellefleriyle olan ilişkileri açıklanmıştır.

1.1.1. Çatışma (Uyumsuzluk)

Çatışma, tarafların bazı kazanımlar elde etmesini engellemek amacı ile yaptığı tutum ve davranışlar veya kişiler ve gruplar arasında tutarsız, öngörülemeyen ve beklenmeyen davranış türleri olarak tanımlanmaktadır. Uyumsuzluk hali çalışanların gerekli koordinasyon içerisinde çalışamaması ve tutarsız davranışlarını ifade etmektedir (Ayyıldız vd., 2006: 2). Günümüzde uyumsuzluk konusu yönetim biliminde sosyolojik, psikolojik, ekonomik ve antropolojik açıdan kayda değer derecede incelenmektedir. Bu olgu bilim insanları tarafından birçok farklı açıdan incelenmekte olduğu için ortak bir tanım yapılması zordur (Eroğlu, 1992: 4).

Şimşek'in yapmış olduğu tanıma göre ise, örgüt içinde iki veya daha fazla kişi ya da grup arasında kıt kaynakların paylaşılması veya görevlerin dağıtımı ile yine bu kişi veya gruplar arasındaki statü, amaç, değer ya da algı farklılıklarından kaynaklanan anlaşmazlık veya uyuşmazlık şeklinde ifade edilmiştir (Şimşek, 2002: 288). Çatışma, çalışan personelin istenmeyen davranışlarda bulunarak örgüt düzenini bozmasına sebebiyet veren duygu, anlayış ve çalışanları ayrıştırarak gruplaşmasına sebep olmasından dolayı yok edilmesi gerektiğini benimseyen geleneksel bir anlayıştır (Luthans, 1992: 57). Fakat uyumsuzluğun çözülmesi ile yönetilmesi iki ayrı durumdur (Wilson ve Rosenfeld, 1990: 139-140). Uyumsuzluk yönetimi işlevsel durumda olmayan çatışmanın minimum seviyeye indirgenebilmesi amacı ile en üst düzeyde tedbirlerin alınması ve örgütsel öğrenmeyi ve etkinliği ileri seviyelere taşıyabilmek amacı ile belirli bir seviyede uyumsuzluğun oluşturulmasını içermektedir (Rahim ve Clement, 2002: 208). Uyumsuzluğun en belirgin ve önemli nedenleri ise rol çatışması ve rol belirsizliği olarak nitelendirilmektedir. Bu durumda çatışmanın ortadan kaldırılabilmesi için rol çatışması ve belirsizliğin yok edilmesi gerekmektedir (Özer, 2011: 427).

Muhasebe meslek mensupları açısından çatışma incelendiğinde ise, mükellef ile muhasebeci arasındaki rol çatışması ve ters algı anlayışından kaynaklı olduğu anlaşılmaktadır. Mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasında yaşanan uyumsuzluk sorunu meslek mensubunu olumsuz bir şekilde etkileyebilmekte ve müşterisine vermekte olduğu hizmet kalitesini düşürebilmektedir. Bu durumda uyumsuzluğun önüne geçebilmek için karşılıklı olarak güven ve iş birliğinin olması esastır. Müşteri ve meslek mensubu arasındaki çatışma ancak bu şekilde ortadan kaldırılabilir (Dinç vd., 2010: 1158).

1.1.2. İletişim

İletişim bir işletme içerisinde bulunan personelin zamanlı ve anlamlı bir şekilde formal ve informal düzeyde gerekli veri ve bilgileri paylaşması şeklinde tanımlanmaktadır (Kang vd., 2004: 548). İletişim bir işletmenin farklı birimleri ve çalışanları arasında veri, anlayış, bilgi,

sezgi ve yaklaşım paylaşımını kapsamaktadır. Bu paylaşımlar sayesinde sağlanan iletişim, işletmenin personeli arasında bir bağ oluşturarak sosyal bir grup haline getirir. İletişim bu sayede personelin uyum içerisinde çalışmasını sağlayan bir bağ haline gelmekle birlikte işletmeye ait örgütsel faaliyetlerin yapı taşını ve temelini oluşturur (Eren, 1996: 323).

Küresel ekonomide meydana gelen gelişmeler özel sektörün iktisadi yaşamda ağırlık kazanmasına sebep olmuştur. Bu gelişme ile birlikte muhasebenin görevi kamu muhasebesinden ziyade sektör muhasebesine yönelik eğilim göstermiştir. Bununla birlikte sosyal bir sorumluluk üstlenen muhasebe mesleği devlet ile işletmeler arasındaki dengeyi sağlayan mekanizma görevi üstlenmiştir. Günümüzde muhasebe teknolojik, ekonomik, finansal ve sosyal olarak yaşanan gelişmelere ayak uydurarak ekonomik ve toplumsal yaşantıda büyük öneme sahip olmuştur (Ayboğa, 2003: 37). Muhasebenin öneminin bu denli artması ise muhasebe meslek mensuplarının sayısında artışa ve dolayısıyla rekabetin de artmasına sebep olmuştur. Muhasebe meslek mensupları için 3568 sayılı kanunun 44. Maddesi hükmünce reklam yapma yasağı bulunduğu için bu rekabet ortamında iletişim mükelleflere ulaşabilmek için en etkili yöntem olarak kullanılmaktadır. Bu süreçte daha çok ağızdan ağıza iletişim tekniği kullanılmaktadır (Gaby vd., 2010: 207).

Meslek mensupları ve mükellefler arasındaki iletişim, tarafların birbirleriyle olan ilişki düzeyini olumlu yönde etkilemektedir. Bu iletişimin güçlü olması ise güven ve iş birliğinin artmasını sağlamaktadır. İletişimin temeli güvene dayalı olduğundan yakın çevreden, meslek mensubundan ve mükelleflerden gelen bilginin iletişim süreci üzerinde önemi büyüktür (Eser, 2007: 195).

1.1.3. Dengeli Güç

Güç, bir kişinin ya da grubun diğer kişi ya da gruba normal şartlar altında yapmayacakları birtakım tutum ve davranışları, bu kişi ya da grupların amaçlarını ya da hareketlerini etkileyerek yaptırabilme yeteneği olarak tanımlanır. Weber'e göre güç, bireyin sosyal ilişkiler ağında direnç gösterilmesine rağmen şahsi iradesini sürdürme ihtimalidir. Başka bir ifadeyle, diğer kişilerin irade ve direniş göstermelerine karşın, bazı isteklerini elde edebilmek için ya da şahsi siyasi mücadelelerini kazanabilmek amacıyla çaba göstermesi ve kendisine gösterilen dirençle başa çıkabilme kuvvetidir (Özkalp ve Kirel, 1999: 338).

Güç, bir kurumda farklı görevleri yapan kurum personelleri arasında daha çok önemslenmektedir. Çünkü, aynı birim içerisinde çalışan personeller birbirleri ile belirli bir süre mesai yapmıştır. Bu sebeple kendi aralarında etkileşime girmiş ve örgütsel kültür, değerler,

algılar ve inançlarda paylaşım gerçekleşmiş ve benzerlikler olmuştur. Gerçekleşen bu etkileşim sayesinde belirli oranda birliktelik gerçekleşmiş ve çatışmayı engellemiştir. Fakat farklı birimlerde ve bölümlerde görev yapan personel arasında bu etkileşim oldukça azdır. Bu sebepten dolayı farklı birimlerde görev yapan personel arasında güç mücadelesi olabilmektedir. Güç iki ayrı grupta incelenmektedir. Bunlar asimetrik güç ve simetrik güçtür.

Simetrik güç dengeli bir şekilde dağıtılmış, oluşturulan grupların birinin diğerine hükmetme çabasına karşı koyabilecek şekilde düzenlenmiş güç tarzıdır. Bu güç tarzı dengelenmiş güç olarak da tanımlanmaktadır. Çalışan gruplarının bu güç tarzına göre ayarlanması işletmeler için etkinliği arttırmakta ve daha uzun vadeli etki oluşturmaktadır. Asimetrik güç ise simetrik gücün tam tersidir. Gruplar arasında rekabete ve çatışmalara sebebiyet vermektedir (Bunchanan, 1992: 72).

Davranışsal değişkenler arasında yer alan dengeli güç, muhasebe meslek mensupları açısından incelendiğinde ise mükellefin duygu, algı ve davranışını etkileyerek mükellefi yönlendirmeyi bir güç olarak kullanmak şeklinde tanımlanabilir. Dengeli gücün mükellef ve meslek mensubu arasında kullanım şekli mali olayların mükellefler tarafınca izlenebilmesine ve muhasebe açısından bilgi akışındaki süreçlerinde olumlu yönde etkili olmaktadır. Bu sayede mükellef ve meslek mensubu arasındaki ilişkiye uzun süreli katkı sağlayabilmektedir (Dinç vd., 2010: 1158).

1.1.4. Paylaşılan Değerler

Paylaşılan değerler örgüt yapısı içerisinde ortak faaliyetleri gerçekleştiren gruplar ve çalışanlar arasındaki ilişkileri etkileyen davranışsal değişkenlerden bir tanesidir. Çalışanlar ya da gruplar arasında politikanın, amaçların ve davranışların ne kadar önemli olduğu ya da önemli olup olmadığı konusundaki düşünceye paylaşılan değerler ismi verilir. Paylaşılan değerler, üyelerin kendi aralarındaki ilişkilere önemli derecede etki eden bir faktördür. Gruplar arasındaki düşünce, fikir ve yargılardaki ortak noktadır (Kang vd., 2004: 549). Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse; çalışanların demografik özelliklerindeki, kişiliklerindeki, tercihlerindeki, bilişsel amaç ve gayelerindeki benzer süreçler paylaşılan ortak değerlerdir. Çalışan personel ve gruplar arasındaki paylaşılan değerlerin çokluğu, çalışanların iş tatminine ve işletmenin performansına üst seviyede pozitif katkı sağlamaktadır (Sathe, 1985: 45).

Paylaşılan değerler muhasebe meslek mensupları açısından incelendiğinde ise; mükellef ve meslek mensubu arasında paylaşılan değerlerin azalması durumunda aralarındaki iş birliği, güven ve iletişimin azalması beklenir. Paylaşılan değerlerin artması durumunda ise buna paralel

olarak iş birliği, güven ve iletişimin de artması beklenir. Bu anlamda vergi mükellefi ve meslek mensubu arasında değer, yargı, düşünce, tercih, kişilik, amaç ve bilişsel süreçlerde birbirine benzeme aralarındaki bağı, iletişimi ve güveni olumlu yönde etkileyecektir (Dinç vd., 2010: 1158).

1.1.5. Güven

Güven, çalışan grup ve kişilerin arasındaki yardım, iyi niyet ve düşünce, değerler arasındaki kabul ve takdir edilmesinin neticesinde bireyler arasında meydana gelen duygu olarak tanımlanır. Güvenin diğer boyutu ise çalışanların diğer çalışanların mutlu ve huzurlu olmasını, refah düzeyinin artması, başka bir deyişle kendisi için talep etmiş olduğu iyi düşünceleri diğer çalışma arkadaşları içinde istemesidir (Milne ve Boza, 1999: 9).

Doney ve Cannon (1997) yaptıkları araştırma sonucunda, iletişim düzeyi ne kadar yüksek ise güveninde o kadar çok olduğunu tespit etmişlerdir. Güven sayesinde kısa zaman zarfında haksızlık ve risklerin önüne geçildiği, uzun zaman diliminde ise ilişkilerin daha sağlam ve kazanımların daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bundan anlaşılabileceği üzere güven, ilişkilerin temelini oluşturan bir yapıdır. Yüksek seviyede bir güvenin, etkileşimin sürekli olduğu, daha güçlü iletişimin olduğu, çatışmanın daha az olduğu, paylaşımların daha samimi ve çok olduğu, ayrıca güç dengesinin sağlam olduğu ortamlarda görülmektedir. İlişkilerin, iyi iletişimin ve paylaşılan değerlerin çok olduğu bir iş ortamı sağlamak için güvenin artırılması gerekmektedir (Kang vd., 2004: 549). Kumar (1995) tarafından yapılan çalışmada, dengelenmiş gücün daha fazla olduğu, Morgan ve Hunt (1994) tarafından yapılan çalışmada, paylaşılan değerlerin daha çok olduğu, Anderson ve Narus (1990) tarafından yapılan çalışmada, çatışmanın daha az olduğu iş ortamlarında güvenin daha yüksek seviyede olduğu tespit edilmiştir (Ayyıldız vd., 2006: 4).

Muhasebe meslek mensupları açısından incelendiğinde ise, vergi mükellefiyle muhasebeci arasındaki karşılıklı güven mevcut ilişkinin sürekliliğini kuvvetli bir biçimde arttırmaktadır. Ayrıca, taraflar arasında güçlü bir güvenin tesis edilmesi, mükellefin muhasebecinin bilgisinden azami derecede fayda görmesine de olanak sağlayacaktır (Dinç vd., 2010: 1158).

1.1.6. İş Birliği

İş birliği, yapılan işin sonucunda ortak sonuç elde edebilmek amacı ile koordine edilmiş bir şekilde çalışanların birbirlerine katkı sağlaması ve birbirlerini tamamlaması anlamına gelmektedir. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, bir kişi veya grubun aynı hedefi

yakalayabilmek için diğerk bir kişi veya grubun karşılıklı olarak çıkarlarını koruyabilmek maksadı ile ortak çıkarlarına yararlı hareket etmesi, uzun ve kısa zaman zarfında iletişim ve ilişkilerini arttırarak çalışmaya devam etmesidir. İş birliğinin mahiyeti, strateji koordinasyonunu, bilginin paylaşımını ve değışimini ve karşılaşılan sorunlara ortak çözümler getirmeyi içermektedir (Iacobucci ve Hibbard, 1999: 31). Paylaşılan değerlerin, iletişimin, güvenin, dengelenmiş gücün fazlalığı ve ayrıca çatışmanın az olması iş birliğinin artmasına sebep olmaktadır (Schein, 1992: 69). İş birliği ve güven, çalışanlar arasında empati kurmayı ve birbirlerine destek olmayı inşa ederek kurum verimliliğini arttırmaktadır. Çalışanlar arasındaki iş birliği, etkinliğin ve verimliliğin artmasına bu durumda işletmenin etkinliğinin artmasını sağlamaktadır (Heide ve Miner, 1992: 35).

Muhasebe meslek mensupları açısından bakıldığında iş birliği, mükellef ve muhasebeci arasındaki iletişimin artmasına katkıda bulunur. Bu durum muhasebe bilgilerinin daha güvenilir, hızlı ve sağlıklı olmasını sağlar. Ayrıca iş birliği, iki taraf arasındaki ilişkinin daha uzun soluklu olmasına yardımcı olduğu gibi mükellef ve meslek mensubunun amacına ulaşmasına katkıda bulunur (Dinç vd., 2010: 1158).

1.1.7. Etkililik

Etkililik, bir davranışın, hareket veya faaliyetin mantık ve imkânlar çerçevesinde bir amaca ulaşmak maksadıyla yöneltilen güç olarak tanımlanabilir. Muhasebe meslek mensubunun etkili olması mükelleflerin muhasebecilerin bilgisinden daha fazla yararlanmasını sağlar. Bu durum mükellefin zamanında ve doğru karar vermesinde oldukça etkilidir. Meslek mensubunun mükellefin ondan beklediği iş performansını sergileyebilmesi sadece iş becerileri ile ilgili değildir. Meslek mensubunun iş bilgisi ve becerisinin dışında bir takım davranışsal becerilerinin de olması gerekmektedir. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, meslek mensubunun etkili olmasında onun davranışsal özelliklerinin etkisi çok fazladır. Ayrıca meslek mensubu ile mükellef arasında yer alan iletişim, dengeli güç oranı, güven, paylaşılan değerlerin oranı ve iş birliği, meslek mensubunun etkililiğini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir (Dinç vd., 2010: 1158). Yayla vd. (2007) tarafından yapılan bir çalışmada, işletmelerin muhasebe sistemlerinin ve muhasebe departmanlarının etkinliğinin işletmenin performanslarında ileri düzeyde etkili olduğu ortaya konmuştur (Dinç vd., 2010: 1158).

1.4. Davranışsal Değişkenlerin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının sayısında her geçen gün gözle görülen bir artış olmaktadır. Bu durum mesleki rekabeti arttırmaya başlamış ve iş devamlılığını sağlayabilmek amacıyla meslek mensuplarını ister istemez bu rekabet ortamına sokmuştur (Yükselen, 2002). Bu sebeple meslek mensubunun yetenek ve bilgisi haricinde mükellef ile olan ilişkileri daha önemli seviyeye gelmiştir. Günümüzde muhasebenin en önemli özelliklerinden biri mükellef odaklı olmasıdır (Bryant vd., 2006: 1). Bu durum ise meslek mensuplarının davranışı, kazancı, başarısı ve performansı üzerinde etki göstermektedir (Dinç vd., 2010: 1158).

Bir ülkenin mali ve ekonomik yapısının sağlam bir şekilde ilerleyebilmesi toplanan vergi ile mümkün olmaktadır. Burada muhasebe meslek mensupları verginin tam ve doğru hesaplanması bakımından önemli bir konuma sahiptir. Meslek mensupları vergileme sürecinde mükellef ile devlet arasında köprü görevini görmektedir (Kalaycı ve Tekşen, 2006: 91). Meslek mensupları devlet ve mükellefe karşı sorumlulukları göz önüne alındığında ise değer yargılarında sorun yaşama, kurallar ve kararlar konusunda anlaşmazlık yaşaması mesleki sorunlar olarak önümüze gelmektedir (Ayboğa, 2003: 327).

Diğer bir yandan vergi yükünün ağır olması bireylerin vergi mükellefiyeti altına girmek istememelerine sebep olmaktadır. Bu durum ise mükellefleri ağırlıklı olarak vergi kaçakçılığına yönlendirmektedir. Vergi kültürünün ve uyumunun oluşmaması da mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmelerine neden olmaktadır (Taytak, 2016: 1939). Bu durumda mükellefler muhasebe meslek mensuplarından vergi miktarının azaltılmasına yönelik etik dışı talep ve beklentilere girebilir. Nihayetinde bu durum meslek mensuplarının davranışsal değişkenleri üzerinde etkili olabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME SÜRECİ VE VERGİYE KARŞI TUTUMLAR

Her ülkenin vergi sistemi ve buna bağlı oluşturulan vergilendirme süreci politikaları, o ülkenin sosyokültürel, ekonomik, siyasal ve hukuki dinamiklerine göre belirlenmektedir. Bu bağlamda toplumsal yapıya uygun düzenlenmiş bir vergi sistemi o toplumdaki vergi uyumunu olumlu yönde etkilemekte ve arttırmaktadır. Ancak, toplumsal yapıya uygun olmayan ve yurttaşlar tarafından benimsenmeyen vergi uygulamaları toplumun vergi uyumunu olumsuz etkilemekte ve zayıflamasına sebep olmaktadır. Bu durum ister istemez vergiye karşı tepkilere yol açabilmekte ve beraberinde vergi karşıtı yasal veya yasal olmayan tutum ve davranışlara sebep olabilmektedir. Bu bölümde öncelikle kısaca vergi kavramından ve verginin tarihsel gelişiminden bahsedilerek genel kuralları ile Türkiye’de mevcut vergilendirme süreci açıklanacaktır. Devamında vergi uyumu ve vergiye karşı tutum ve davranışlar teorik çerçevede incelenecek olup muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki rolü ve vergiye karşı davranışsal etkisi değerlendirilecektir.

2.1. Verginin Tarihsel Gelişimi

Vergi kelimesinin kökeni Türkçe olup, “ver” kökünden türemiştir. Hediye etmek, karşılığı olmaksızın vermek anlamlarını ifade etmektedir. Günümüzde kullanılan genel tanımı ile vergi; kamu hizmet ve harcamalarının finansında kullanılmak üzere, devlet tarafından, toplum üyelerinden, ödeme gücüne dikkate alınarak, egemenlik gücüne bağlı ve zorunluluk prensibine dayalı biçimde alınan parasal değerlerdir. Devletin yapmış olduğu kamu hizmet ve harcamalarının finanse edilmesinde tarih boyunca en önemli araç vergiler olmuştur. Vergi, yalnızca “vergi” adıyla devlet tarafından toplanan gelirle sınırlı değildir. Bunun yanı sıra harç, resim, fon, prim ve aidat gibi çeşitli isimler altında devlet ya da devletin görevlendirdiği kişi veya kuruluşlar tarafından toplanan gelirlerden de oluşmaktadır (Pehlivan, 2018: 19-20).

Vergi, eski çağlardan bu yana toplumları yönetenlerin ihtiyaç duyduğu iktisadi kaynakların temelini oluşturmuştur. Tarihsel geçmişi Mezopotamya ve Antik Mısır’a kadar dayandırılan vergi, ekonomik yapı ve toplumsal ihtiyaçlar sebebiyle tarih boyunca sürekli değişim göstermiştir (Bedir vd., 2016: 3). Tarihsel gelişimi incelendiğinde, mali olaylar arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bugün bilinenden farklı biçimde eski çağ toplumlarında vergi, toplum ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla gönüllülük temeline dayanan; takas, bahşiş, bağış, ürün veya hizmet gibi ödeme biçimleriyle alınmıştır. Bu çağlarda benimsenen “vergiye gönüllü katılım” şekli, zaman içerisinde hızla artan nüfus ve buna bağlı

olarak artan toplumsal ihtiyaçlarla birlikte “vergiye zorunlu katılım” şeklinde değişmiştir (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1240-1242).

Örneğin; Mezopotamya bölgesinde yer alan Sümerler, Babilliler, Asurlular ve Persler’de verginin, verimli topraklarda üretilen öztüketim dışı ürünlerden ve yoksul köylülerin çalıştırılması şeklinde alındığı bilinmektedir. Eski Mısır Uygarlığında ise vergilerin bedensel ve aynı olarak ödendiği, vergi muafiyeti ve vergi kaçırmanın cezalandırıldığı uygulamalar görölmektedir. Antik Yunan Uygarlığında artan oranlı verginin ilk uygulamaları bulunmaktaydı. Bu dönemde vergi kaçakçılığını ihbar edenlere vergi kaçırmanın servetinin büyük bir bölümü prim olarak verilmekte ve bu sayede vergi kaçırma cesareti ve olasılığı mümkün olduğunca azaltılmaktaydı. Roma İmparatorluğunda en önemli vergi geliri gümrük vergisi olmuştur. Ayrıca ilk defa veraset vergisi ve yıllık gelir vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Bizans İmparatorluğunda bugünkü uygulamaları andıran zirai ve ticari kazanç vergileri uygulanmıştır. Vergilendirme ve tahsilat için de güçlü bir vergi örgütlenmesine gidilmiştir (Aydın ve Çaşkurlu, 2013: 13-22). Ayrıca, vergi politikalarının toplumca kabul görmesi ve uygulanabilir olması prensibi benimsenmiştir (Çelikkaya, 2013: 5).

Tarihsel araştırmalar verginin üç semavi din inancının yanı sıra farklı inanca sahip toplumlar içerisinde çeşitli uygulama alanları bulunduğunu göstermektedir. Bu araştırmalar incelendiğinde devletlerin elde ettiği gelirlerin belirli bir bölümünün dini temsilcilere, görevlilere ya da dini mabetlere verileceğini gösteren belgelerin olduğu görölmektedir. 4000 yıl öncesi tarihe dayanan belgelerde şimdiki Irak sınırında olan dini mabetlerin vergilerden istisna edilmesi hususuna rastlanmıştır (Schmedel, 1994: 6).

Tarih sahnesinde meydana gelen pek çok toplumsal ayaklanmalar, mücadeleler ve savaşların da çeşitli vergi uygulamaları sebebiyle ortaya çıktığı bilinmektedir. Yüksek vergiler ve katı uygulamalar sebebiyle başta halklar olmak üzere vergiye bağlanan kesimlerin isyan etmeleri ve savaşmaları sonucunda bazen ılımlı vergi düzenlemeleri gerçekleştirilmiş bazen de iktidarlar düşmüş, değişmiş ya da yok olmuşlardır. Vergi düzenlemelerinin ilk örneğini merkezi yönetimin esas alındığı Mezopotamya bölgesinde görmek mümkündür. Hammurabi kanunları olarak bilinen, tarihsel olarak en eskiye dayanan ve bugüne değin muhafaza edilmiş yasalarda çeşitli vergisel düzenlemeler bulunmuştur. Bulunan yazılarda verginin belirli bir sistem içinde bireylerin ödeme güçlerine bağlı olarak alınmasının kararlaştırıldığı görölmektedir (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1243). Vergiye karşı ilk modern tepkinin ise 1215 yılında İngiltere’de meydana geldiği bilinmektedir. İngiltere’de toplumun sınırsız vergiye karşı direnmesi neticesinde Magna Carta adıyla anılan bir ferman yayınlanmış ve kral tarafından

konulan vergiler sınırlandırılmıştır. Kral tarafından kabul edilen bu anlaşmaya göre vergiye yönelik uygulamalarda soyluların ve din görevlilerinin de onayının alınması şart koşulmuştur (Öncel vd., 2013: 8). Vergiyle ilgili kanunların bu ilk örnekleri günümüz modern vergilendirme sisteminin de temelini oluşturmuştur.

2.2. Vergilendirme Süreci

Verginin hangi mal, servet, kazanç veya benzer unsurlar üzerinden alınacağı, uygulanacak vergi oranı, nispeti, miktarı ve sınırı, hesaplanacak verginin vergi yükümlüsüne bildirimi, takibi ve tahsili gibi konular dünyanın birçok ülkesinde benzer yasal düzenlemeler ile belirli bir sistematik düzende yürütülmektedir. Bu şekilde, vergilerin hangi konu ve işlem üzerinden, kimler tarafından ve hangi miktarda ödeneceği önceden belirlenerek vergisel uygulamaların herkes tarafından açık ve net olarak anlaşılması sağlanmaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellefin vergi borçlusu ilgili kamu idaresinin ise vergi alacaklısı durumuna geldiği ve vergilendirme süreci olarak adlandırılan bu süreç verginin tarhı ile başlamakta, verginin tebliği ve tahakkuku ile devam etmekte ve hesaplanan verginin ödenmesi ile son bulmaktadır.

2.2.1. Verginin Tarh

İlgili makamlar tarafından kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden verginin hesaplanması işlemine verginin tarhı adı verilmektedir. Vergi alacağının ilgili yükümlüsünden alınabilmesi için vergi idaresince verginin kesin miktarının hesaplanması gerekmektedir. Mükellefin vergi borcunun ne miktarda olacağını bilmesine veya öğrenmesine ilişkin yasal hakkı bulunmaktadır. Vergi tarhı Vergi Usul Kanunun (VUK) 20. Maddesi hükümleri doğrultusunda uygulanmakta olan idari bir işlemdir (Kalenderoğlu, 2002: 34). Türkiye’deki vergi uygulamalarına göre, verginin matrahını hesaplama sorumluluğu genel olarak vergi yükümlüsüne bırakılmıştır. Yükümlüye ait vergi miktarının hesap edilebilmesi için öncelikli olarak vergi matrahının hesaplanması gerekmektedir. Daha sonraki adım ise, kanunda belirtilen hükümler doğrultusunda vergi tarifesinin uygulanması işlemidir (Pehlivan, 2018: 123). VUK’a göre vergi tarhı dört farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

2.2.1.1. Beyana Dayalı Tarh

Vergi matrahının belirlenebilmesi için, mükellef ya da verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişiler tarafından, yasal yükümlülüğü bulunan kişi adına ilgili beyannamelerin doldurulması ve gerekli diğer belge ve vesikalarla birlikte vergi idaresine bildirilmesidir. Bildirim neticesinde yapılan beyana bağlı olarak vergi idaresince vergi

tarh olunur (Öncel vd., 2013: 98). VUK'a göre vergi tarhı mükellefin beyanına esas olarak gerçekleştirilmektedir.

2.2.1.2. İkmalen Tarh

İkmal kelimesi eksik olanı tamamlamak ve gidermek anlamına gelmektedir. Burada ise tarh edilmiş bir vergide, matrah hesaplama işlemlerinin yapıldığı belge ve defter kayıtlarına dayanarak inceleme yapılması ve bu incelemeler sonucunda tarh edilen vergiye ek olarak yasal çerçevelerde matrah eklenmesi ve aradaki farkın telafi edilmesi işlemidir. Diğer bir ifadeyle matrahın ikmalen tarh edilebilmesi için beyanda bulunulmayan bir kısım matrahın tespit edilmesi ve tamamlayıcı nitelikte tarh işleminin yapılmasıdır (Öncel vd., 2013: 98).

2.2.1.3. Res'en Tarh

Vergi matrahının tespit edilebilmesi için defter, kayıt ve belgelere dayalı maddi unsurlara ihtiyaç duyulmaktadır. Yasal yollar ile bu maddi unsurların tamamı veya bir kısmı tespit edilemez veya tespiti mümkün olmaz ise buna paralel olarak matrahın tespiti de mümkün olmaz. Bu durumda vergi matrahı vergi idaresi tarafından kanunda belirtilen uygun yöntemlerle takdir edilmek suretiyle hesaplanarak resen tarh işlemi yapılır (Öncel vd., 2013: 98). Resen tarhiyat yapısı itibariyle dikkate alındığında ikmalen tarhiyata benzemektedir. Ancak iki yöntem arasındaki en önemli farklılık, ikmalen tarhiyatta önceden tarh edilmiş bir matrahın olmasıdır. Resen tarhiyatta vergi idaresi ilk defa vergi matrahı belirlemekte ve tarh işlemi gerçekleştirmektedir (Kızılot ve Taş, 2013: 52).

2.2.1.4. İdarece Tarh

Esas olarak her türlü vergi tarhı işlemi vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle idarece tarh denilince konuya hâkim olmayanların karıştırılabileceği bir durum ortaya çıkarmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013: 51). İdarece tarh, resen ve ikmalen vergi tarhını gerektiren durumlar dışında kalan farklı bir durumun ortaya çıkmasıyla zamanında hesaplanamayan vergi matrahın vergi idaresi tarafından hesaplanması ve tarh edilmesi işlemidir. Vergi yükümlüsünün ilgili vergi için kanunda belirlenen süreler içerisinde beyanname vermemesi, vergi tarhı için başvuru işlemini gerçekleştirmemesi veya benzer diğer yasal sorumluluklarını yerine getirmemesi gibi durumlar idarece tarh işlemini gerektiren hususlardır (Edizdoğan vd., 2007: 122).

2.2.1.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolu ile Tarh

VUK'ta vergi tarhının dört farklı yöntemle gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, gerek mükellef tarafından gerekse vergi idaresi tarafından vergiye ilişkin hesaplamalarda veya vergilendirmede birtakım hatalar yapılarak haksız ya da eksik vergi hesaplanabilmektedir. VUK, 116. maddesinde bu gibi durumlar vergi hataları olarak tanımlanmakta ve düzeltme konusu yapılmaktadır. Mükellef ya da idare tarafından yapıldığına bakılmaksızın vergilendirmeye ilişkin tespit edilen hatalar vergi idaresi tarafından düzeltilerek yeniden tarhiyat işlemine tabi tutulmaktadır. Bu düzeltme işlemi sonucunda eksik hesaplanan vergiler yükümlü tarafından ödenir. Haksız veya fazla hesaplanan vergiler için ise terkin işlemi yapılır, fazla ödenmiş tutarlar varsa mükellefe iade edilir (Türkeri, 2019: 9).

2.2.2. Verginin Tebliği

Tebliğ, köken olarak yetiştirmek, bitiştirmek, taşımak ve götürmek anlamlarını ihtiva etmekte olup, TDK'ya göre bilgilendirme, bildirme ve haber verme anlamını taşımaktadır. Vergi açısından ise, vergiyle alakalı ortaya çıkan herhangi bir işlem, olay ya da bilginin ilgili vergi yükümlüsü veya sorumlusu kişiye bildirilmesi, ulaştırılmasıdır (Moroğlu ve Muşul, 1985: 24). Tebliğ işlemiyle birlikte karşılıklı ilişkilerde muhatap olan taraflar, yasal sonuçları bulunan işlemlerden haberdar olmakta ve bilgilendirilmektedir. Tebliğ ile haber verme işleminin yazı ile bildirilmesi esastır. Tebliğin yazılı olarak yapılmasındaki gereklilik ise ilgili muhataba yapılan bildirimin ispat edilebilmesidir (Moroğlu ve Muşul, 1985: 4). Tahakkuk fişleri dışında kalan ve vergileme işlemlerini etkileyen bilgi ve belgelerin tebliğ hükümleri, ilgili mevzuatta belirtilmiştir (VUK. md.93). Verginin ilgili muhatabına bildirilmesinde; tebliğin teslim edilmesi, tebliğ hususunda bilgilendirme ve tebliğin belgelendirilmesi olmak üzere üç temel esas bulunmaktadır (Tüzüner, 2011: 142).

Tebliğ esas itibarıyla vergi mükellefine yapılmaktadır. Ancak, VUK, 94. Maddesine göre gerçek kişilerin mükellefiyetinde kısıt bulunuyor ise velisine ya da vasisine, kayyum atanmış ise kayyuma tebligat işlemleri gerçekleştirilmektedir. Tüzel kişiliğe sahip vergi mükelleflerinde ise, ilgili başkan, idare müdürü veya yasal temsilcine tebligat yapılmaktadır (VUK. md.94). Tebligat işlemleri yükümlülere posta veya memur aracılığı yapılabilmektedir. Memur vasıtası ile yapılan tebligatlar ilgililere elden teslimat yöntemi ile yapılmaktadır. Eğer ilgili muhatap belirtmiş olduğu kayıtlı adresinde bulunmuyor ise duyuru yolu ile tebligat işlemi yapılmaktadır (Megep, 2019: 17).

2.2.3. Verginin Tahakkuku

Vergi Tarhı ve tebliği işlemleri gerçekleştirildikten sonra verginin ödenebilir hale dönüşmesi verginin tahakkuku olarak adlandırılmaktadır. Verginin ödenebilir hale gelmesi için vergi tutarının hesaplanırken varsa düzeltme işlemlerinin yapılmış olması gerekmektedir. Ayrıca vergi ile ilgili devam etmekte olan hukuki bir süreç mevcutsa sonuçlanmış olması ve bu sonuca ilişkin itiraz için yasal başvuru süresinin dolması gerekmektedir. Verginin tarh işlemi yapıldıktan sonraki süreçte vergi yükümlüsü tarafından vergi tarhına ilişkin itiraza yönelik yasada belirtilen süre zarfında mahkemeye başvuru yapılmaz ise vergi kesinleşmiş olur. İlgili vergi yükümlüsü tarafından mahkemeye itiraz başvurusu yapılmış ise, buna ilişkin davanın mükellefin lehine sonuçlanması halinde karar, mahkeme tarafından mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren vergi kesinleşmiş olur (Özbilen, 2010: 232).

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, vergilendirme işlemi beyan usulüne göre yapılmış ise verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin aynı anda gerçekleşmiş olmasıdır. Vergi beyanname aracılığı ile beyan edildiğinde vergi dairesi tarafından tahakkuk fişi kesilir ve ardından verginin tarh ve tahakkuku gerçekleşmiş olmaktadır. Bu durumda mükellefe ayrıca tebliğ işlemine gerek kalmamaktadır. Beyanname elektronik olarak gönderilmiş ise tahakkuk fişi vergi idaresi tarafından elektronik ortamda hazırlanmakta, hazırlanan tahakkuk fişi yine elektronik ortamda mükellefe iletilmekte ve tebliğ edilmiş sayılmaktadır (Pehlivan, 2013: 74).

2.2.4. Verginin Tahsili

Verginin tahsili, mükellefin vergi borcunu kanunda belirtilen usullere göre ödemesidir. Verginin tahsili idari statüde bir işlemdir. Aynı zamanda mükellefiyetlere göre değişebildiği için subjektif bir işlemdir. Şöyle ki, vergi tarhı gerçekleştirildiğinde her mükellefin durumuna göre tahsil edilecek vergi miktarı da değişmektedir. Vergi borçlarının tahsili aynı zamanda kamu borçlarının ödemesiyle alakalı olduğundan yükümlendirici bir durum taşımaktadır (Öncel vd. 2017: 111). Vergi borcunda alacaklı olan devlet ile borçlu olan mükellef olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Devletin alacağı, mükellefin ise borcunun sona ermesi için verginin tahsil işleminin gerçekleşmiş olması gerekmektedir (Pehlivan, 2018: 117).

Vergi borçlarının tahsil edilmesinde iki yol izlenmektedir. İlki vergi borcunun kanuna uygun surette ödenmesidir. İkinci yol ise vergi borcunun cebren tahsil edilmesidir. Vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergi borcu ödemesiyle borç ortadan kalkar. Borcun tamamen ortadan kalkması için ödemenin yasalara uygun bir şekilde yapılmasının yanı sıra zamanında da yapılması gerekmektedir. Zamanında yapılmayan ödemeler için gecikme zammı uygulanmaktadır. Diğer vergi tahsili usulü olan cebren tahsilde ise vergi alacağı, 6183 sayılı

Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca icra yoluyla gerçekleştirmektedir (Kızılot ve Taş, 2010: 76-77).

Vergi kabahat ve suçları dolayısıyla vergi kaybı durumu da vergi alacağının tahsiliyle ilgilidir. Vergi tahakkuku zamanında yapılmamış veya eksik yapılmış ise bu durum vergi kaybına sebebiyet vermekte ve idari yaptırım uygulanmasına yol açmaktadır. Nitekim vergi borçlarının ödenmesi kamu düzenin bir zorunluluğudur. Ödenmediği takdirde de kamu düzeninin bozulmasına yol açmaktadır (Taşdelen, 2007: 309).

2.2.5. Vergileme Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Vergi mükellefleri muhasebecilerden çoğunlukla işletmeleri hakkında finansal bilgi alabilmek ve güvenilir bilgi akışını sağlamak için faydalanmaktadır. Bu bilgi akışının en başında ise vergi kanunları, yönetmelikleri ve yönergeleri gelmektedir. Uygulamada mükelleflerin vergisel işlemlerinin tam ve zamanında yapılmasını muhasebe meslek mensupları üstlenmektedir. Muhasebe meslek mensupları kendileriyle çalışan mükellefler ile vergi idaresi arasında iletişim görevini üstlenmektedir. Devletten aldığı yetkiyle ve mükelleften aldığı temsil vekaletiyle mükellef adına vergi beyanlarını gerçekleştirmektedir. Bu sebeple meslek mensuplarının vergilendirme sürecinde önemli bir rolü bulunmaktadır. (Tunçer, 2002: 217-228).

Muhasebe meslek mensupları mükelleflerin vergi beyannamelerini hazırlamanın yanı sıra anlaşılmayan ya da anlaşılması zor olan vergisel konularda mükelleflerine destek olmakta onları yönlendirmekte ve vergi idaresi nezdinde hakları, yükümlülükleri ve yasal çıkarları doğrultusunda temsil edilmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle muhasebeciler toplumsal vergi uyumuna da katkı sağlamaktadır. Muhasebecilerin vergi uyumuna sağladığı katkı konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Bu görüşlerden ilki, vergisel yükümlülüklerin ve vergi tarhının yerine getirilmesinde hata oranlarını azaltarak vergi uyum sürecini düzenlemesidir. İkinci görüş ise, bir denetim mekanizması olarak işlev görmesi ve mükelleflerin doğru beyanda bulunmaya yönlendirmesidir (Çelikkaya, 2002: 5).

Muhasebe meslek mensupları mükellef tarafından beyan edilen bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktadır. Bu yönüyle vergi idaresinin denetim yetersizliğinden kaynaklanan eksikliklerin azalmasına ve ilgili makamların yükünün hafiflemesine yardımcı olmaktadır. Meslek mensupları ayrıca, vergiye yönelik toplumsal ahlak, vergi uyumu ve vergi bilincin gelişmesine destek olmaktadır. Bu şekilde devletin vergi geliri miktarının artmasına da katkıda bulunmaktadır (Fırat, 2001: 84).

2.3. Vergi Uyumu

Vergi uyumu mükellefin vergi sorumluluğunu kanunlara uygun surette zamanında ve doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir (James ve Alley, 2004: 29). Başka bir ifade ile vergi uyumu, vergiyi doğuran olayın başlangıcından itibaren, yürürlükte bulunan kanun, yargısal hükümler ve yönetmelikler doğrultusunda vergi beyannamesinin eksiksiz bir şekilde zamanında hazırlanması ve ilgili mercilere beyan edilmesi olarak tanımlanabilir (Roth vd., 1989: 2). Tanımından da anlaşılacağı üzere vergi uyumunu oluşturan dört temel unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar, vergiye konu olan maddi varlığın tam olarak bildirilmesi, yanlış beyan verilmemesi, vergi beyannamelerinin zamanında verilmesi ve vergisel işlemlerin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesidir (Roth vd., 1989: 20-21).

2.3.1. Vergi Uyumuna Yönelik Teoriler

Vergi uyumuna yönelik yapılan çalışmalarda mükelleflerin neden vergi ödediği veya niçin vergi ödemediği araştırılmış olup, mükelleflerin vergi konusunda niçin uyumlu olduğu ve mükellefleri bu uyum sürecine iten faktörler incelenmiştir. Bu çalışmalarda vergi uyumunun siyaset, ekonomi, sosyoloji ve psikoloji gibi disiplinlerle ilişkisi ortaya konmuştur. Bu sebeple vergi uyumuyla ilgili yapılan incelemeler çok yönlü bir hal almıştır. Diğer yandan devlet harcamaları için ihtiyaç duyulan kaynağın en büyük kısmının vergilerden oluşması vergi uyumunun vergi araştırmalarında ön plana çıkmasına sebep olmuştur.

Esasen vergi uyumu kavramı açıklanırken vergi uyumsuzluğu kavramı da açıklanmaktadır. Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kanunda belirtilen şekilde yapmadığı durumlarda ise vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır. Bu durum iradi olabildiği gibi gayri iradi olarak da gerçekleşebilmektedir. Dalgınlık, bilgisizlik ve yanlış anlaşılma sonucunda yerine getirilmemiş vergi yükümlülüğü gayri iradi vergi uyumsuzluğu, bilerek ve isteyerek yerine getirilmemiş vergi yükümlülüğü ise iradi vergi uyumsuzluğudur (Güleç, 2012: 114-115). İradi vergi uyumsuzluğu genellikle vergiye yönelik ortaya konulan tepkilerden kaynaklanmaktadır. Vergiye karşı tepkiler kişilere ve toplumlara göre farklılık gösterebilmektedir. Bu tepkiler aktif ve pasif tepkiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Pasif tepkide, verginin geç yatırılması, vergi doğuracak durumlardan vazgeçme, vergi göçü, üretimin azaltılması ve vergiden kaçınmak gibi farklı alternatifler ortaya çıkmaktadır. Aktif tepkide ise, vergiye karşı isyan, kabul etmeme ve vergi kaçırma durumları ortaya çıkmaktadır (Aktan vd., 2006: 162-164).

Literatürde vergi uyumunu açıklayan Rasyonel Beklentiler Teorisi (Allingham-Sandmo Modeli) olarak bilinen Klasik Yaklaşım ve Ahlaki Duygular Teorisi olarak bilinen Sosyal-Psikolojik yaklaşım olmak üzere iki temel yaklaşım bulunmaktadır (Karakoç, 1995: 17-18). Klasik yaklaşımda bireyler “homo economicus” şeklinde nitelendirilmektedir. İnsanın doğası gereği kendisine çıkacak maliyetleri en aza indirmeye ve faydasına olacak işlerde ise maksimum seviyede tutacak tercihler yapmaktadır. Bu şekilde bireyler vergiyi en az miktarda ödeme veya hiç ödememe eğiliminde bulunmaktadırlar. Klasik yaklaşımda vergi mükellefi, ekonomik koşulları inceleyebilecek bilgi ve donanıma sahip kendi çıkarlarını maksimum seviyede tutmaya çalışan kişi olarak tanımlanmaktadır (Aktan, 2012: 2). Sosyal-Psikolojik yaklaşımda ise öncelikli olarak parasal değişkenler değil mükelleflerin içinde bulunduğu sosyal ve psikolojik yapıları ele alınmaktadır. Bu yaklaşım yönetsel vergi uyumu olarak da isimlendirilmektedir (Lillemets, 2010: 235).

2.3.1.1. Klasik Yaklaşım

Beklenen fayda teorisi olarak da bilinen klasik yaklaşım 1968 yılında Becker tarafından yapılan suç ekonomisine ilişkin araştırmalarda açıkladığı fayda ve maliyet analizine dayandırılarak geliştirilmiştir (Kitapçı, 2014: 37-38). Becker’e göre insanlar, kanunlara uymadıkları takdirde kazanacakları fayda ile karşılaşacakları cezayı analiz etmektedir. Analiz sonucunda kanunlara uyma ya da uymamaya dair ekonomik çıkarımlar elde edilmektedir.

Allingham ve Sandmo’da benzer tavırların vergi ödeme ya da ödememe konusunda sergilenebileceğini ileri sürmüştür. Nitekim yapmış oldukları araştırmalarda vergi denetimi ile vergi kaçakçılığı cezası arasında negatif yönlü bir etkileşim tespit etmişlerdir (Torgler, 2002: 4). Yapılan bu araştırmalarda, denetimin ve cezanın fazla olduğu durumda vergi kaçırmanın azaldığı, denetim ve cezanın azaldığı durumda ise vergi kaçırmanın arttığı tespit edilmiştir (Becker, 1986: 169-170). Bu yaklaşımda mükellefler vergi kaçırdıkları takdirde elde edecekleri fayda ve maliyeti analiz etmektedir. Sonuç olarak vergi kaçırdıklarında elde edecekleri faydanın, ortaya çıkan maliyetten daha fazla olduğu kanısına varılırsa vergi kaçırma eğilimi gerçekleşecektir (Allingham ve Sandmo, 1972: 323).

Klasik yaklaşımda vergi kaçırma riskli bir hisse senedine yatırım yaparak gelir elde etmeye benzemektedir. Mükellef, vergi kaçırdığı takdirde karşılaşacağı ceza, vergi oranı ve genel olarak denetlenme riskini göz önüne alarak vergi kaçırıp kaçırmayacağını hesaplamaktadır. Buna göre mükelleflerin maksimize etmeye çalıştıkları fayda esas olarak gelir olmaktadır. Bu durumda mükellef vergi kaçırdığında utanç duymamakta vergi ödevini yerine getirdiğinde ise herhangi bir haz almamaktadır. Klasik yaklaşımda vergi kaçırmak isteyen

mükelleflerin ceza ve denetlenme olasılığını net bir şekilde bildiği kabul edilmektedir. Bu durum ise klasik yaklaşıma eleştiriler yapılmasına sebep olmaktadır. Eleştirilerin başında ise mükelleflerin vergi kanunlarını ve uygulamalarını sürekli takip edemedikleri ve vergisel ödevlerini muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yerine getirdikleri yönündedir (Bayraklı vd. 2004: 209-211).

2.3.1.2. Sosyal ve Psikolojik Yaklaşım

Mükelleflerin vergiye olan uyumunu yalnızca maksimum fayda ve yaptırım riski olarak açıklamak hatalıdır. Nitekim mükelleflerin tercih ve kararlarını esas olarak psikolojik faktörler etkilemektedir. Bunun dışında kültürel, siyasal, hukuki, kurumsal, idari, ahlaki ve sosyolojik etmenler de vergi uyumuna etki etmektedir. Bu sebeple vergi uyumu karmaşık bir yapıya sahip olup birçok faktörün etkisi altında kalmaktadır (İpek, 2010: 69).

Literatürde bu yaklaşım sosyo-kültürel model, beklentiler teorisi, tutum modeli ve ahlâki duygular kuramı şeklinde de bilinmektedir. Bu yaklaşımda mükellefin vergi kaçırması beklenen fayda teorisinde öne sürülen bireysel çıkar ve fayda ile sınırlı değildir. Bunun dışında bireyin çevresiyle ve iç dünyasıyla ilgili birtakım beklentiler de vergi kaçırmaya neden olabilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergiye yönelik davranış ve tutumlarını etkileyen faktörlerin en başında vergi psikolojisi gelmektedir (Bayraklı vd. 2004: 209-211).

Bu yaklaşımın temelinde Kahneman ve Tversky (1979) tarafından oluşturulan beklenti teorisi yer almaktadır. Bu teoride mükellefler riskli durumlarda her zaman akılcı kararlar alamayabilir. Bu nedenle mükellefler riskli ortamlarda karar alırken kazanç ve kayıp düzeylerini belirlemek üzere bir referans noktası belirler (Didinmez, 2018: 25). Bireyler daha çok sosyal ve psikolojik beklentiler üzerine hareket eder. Bireyler maksimum fayda yerine beklentilerini karşılayacak düzeyde bir hedef belirleyerek bunun üzerindeki sonuçları kazanç altındaki sonuçları ise kayıp olarak değerlendirirler (Dayıoğlu, 2018: 52). Bunun dışında, vergi sorumluluklarını yerine getirmede kendi özellerine göre değil sosyal bir varlık olarak bulundukları sosyal çevrenin beklentilerine uyum sağlayacak biçimde davranış gösterirler (Hashimzade vd., 2012: 946).

2.3.2. Vergi Uyumuna Etki Eden Faktörler

Literatür incelendiğinde vergi uyumu ve vergi uyumuna etki eden faktörleri belirmeye yönelik birçok bilimsel araştırma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmalarda vergi uyumunu etkileyen temel faktörler; demografik, politik, ekonomik, idari ve sosyal-psikolojik faktörler olarak belirlenmiştir. Demografik faktörler; medeni durum, yaş, cinsiyet, meslek, eğitim

durumu ve dini inanışlar gibi subjektif değişkenlerden oluşmaktadır. Ekonomik, idari ve politik faktörler; gelir düzeyi, vergi cezaları, denetim olasılığı, vergi sistemleri, vergi oranları, vergi afları ve siyasi eğilimlerden oluşmaktadır. Sosyal ve psikolojik faktörler ise; sosyal faktörler, vergi bilinci ve vergi ahlakı unsurlarından oluşmaktadır (Alm vd., 2007: 133). Alan yazında vergi uyumuna etki ettiği belirlenen daha birçok faktör bulunmaktadır. Ancak çalışmanın devamında konunun amacından fazla uzaklaşmaması maksadıyla literatürde genel kabul gören ve yukarıda sayılan faktörler kısaca açıklanacaktır.

2.3.2.1. Demografik Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen demografik değişkenler genel olarak; yaş, cinsiyet medeni durum, dini inanış, mesleki faaliyet ve eğitim durumu olarak incelenmiştir.

Yaş, yalnızca vergi uyumunu belirlemeye yönelik araştırmalarda değil birçok sosyal araştırmada önemli bir değişken olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim yaşa bağlı olarak tutum ve davranışlar devamlı değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin, Kirchler (2007) tarafından yapılan bir araştırmada devletin sağlamış olduğu sağlık hizmetlerine ve sosyal güvenlik imkânlarına yaşlı bireylerin daha çok ihtiyaç duymasından dolayı vergiye daha fazla uyum gösterdikleri tespit edilmiştir. Diğer yandan yaşlı kişilerin gençlere göre daha fazla maddi birikimlerinin bulunduğu kabul edilerek maddi durumlarının daha iyi olmasından kaynaklı olarak vergi uyumuna daha fazla eğilim gösterebilecekleri ortaya konmuştur. Ayrıca yaşlı mükelleflerin yaşlarından gelen tecrübelerinden dolayı vergi kanun ve mevzuatlarına daha fazla hâkim olduğu kabul edilerek bu durumun vergi uyumunu arttırdığı kabul görmektedir (Hofmann vd., 2017: 63). Marsha ve Slemrod (1992) tarafından 65 yaş üstü mükelleflerle yapılan araştırmada vergi bildirimlerinde daha doğru beyanda bulunduğu tespit edilmiştir.

Cinsiyete bağlı vergi uyumuna yönelik 2003 yılında Chung ve Trivedi tarafından yapılan bilimsel araştırmada kadın mükelleflerin erkek mükelleflere nazaran daha fazla vergi uyumu gösterdikleri, vergi sorumluluklarını daha iyi yerine getirdikleri, vergi etğine daha çok dikkat ettikleri, vergi beyannamelerini daha doğru düzenledikleri tespit edilmiştir. Bu durumun sebebi olarak beyannamenin eksik verilmesi durumunda ödeyecekleri vergi cezasının çok ağır olacağı görüşüne sahip olmalarından kaynaklandığı tespit edilmiştir (Chung ve Trivedi, 2003: 133). Ayrıca kadın mükelleflerin vergi kanunlarına daha fazla uydukları ve daha az risk aldıkları tespit edilmiştir (Hofmann vd., 2017: 63).

Vergi uyumunda medeni duruma ilişkin yapılan araştırmalarda ise bireylerin medeni durumunun vergiye karşı olan tutumlarını etkilediği gözlemlenmiştir. Diğer bir ifadeyle,

mükelleflerin evli ya da bekar olmalarına göre vergiye karşı tutumları değişebilmektedir. Alm ve Torgler (2006) tarafından yapılan bir çalışmada evli mükelleflerin bekar mükelleflere göre daha az vergi kaçırma eğiliminde oldukları belirlenmiştir. Bu durumun sebebinin ise evli mükelleflerin sorumluluk duygularının bekar mükelleflere göre daha gelişmiş olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir (Alm ve Torgler, 2006: 224).

Eğitim, bireylerin ve toplum fertlerinin eğitilmesi, tutum ve davranışlarının bilinçli bir hal alması ve toplum değerlerinin kazandırılması için uygulanan programların bütünüdür. Üst düzey eğitim seviyesine sahip bir mükellef, vergiye yönelik kanunlara ve yönetmeliklere daha hakimdir. Vergi ahlakı ve vergi bilinci belirli düzeye gelmiştir. Devletin kendisine sunmuş olduğu imkân ve olanaklar konusunda bilgi sahibi ve devletin bu fonksiyonun farkındadır. Ayrıca eğitim düzeyi yüksek vergi mükellefleri hükümetlerin yapmış oldukları israfın ve yanlış vergi politikalarının da farkında olmaktadır. Bunun yanı sıra, eğitilmiş mükellefler almış oldukları yüksek eğitimin de etkisiyle vergiden kaçınma yollarını da daha iyi kavrayabilmekte bu sebeple vergi uyumuna karşı daha fazla direnç gösterebilmektedir (Yurdakul, 2013: 10). Eğitim düzeyi yüksek olan bireylerin vergi bilinci ve farkındalığı yüksek olduğundan vergiye daha uyumlu oldukları yapılan araştırmalarla ortaya çıkmaktadır (Çelikkaya, 2002: 3). Ancak, bazı araştırmacılara göre, alınan eğitimin hangi yönde olduğu ya da hangi yönde kullanıldığı bilinmediği için vergi uyumuna etkisinin bilinmesinin çok karmaşık bir durum olduğu görüşü bulunmaktadır (Devos, 2013: 90).

Mükelleflerin vergi ile olan ilişkisini etkileyen diğer bir demografik özellik ise mükelleflerin mesleğidir. Karl tarafından 1994 yılında yapılan bir araştırmaya göre mükelleflerin vergiye olan uyumları mesleklerine göre farklılık gösterebilmektedir. Mükellef vergi kaçakçılığının bulunduğu meslek gruplarında yer almakta ise bu durum mükellefin vergiye olan uyum sürecini olumsuz yönde etkilemektedir. Fakat mükellefin meslek ortamı vergi kanunlarına uyumlu ise bu durumda da mükellefin vergiye olan uyumunu pozitif yönde etkilemektedir (Karl, 1994: 63). Mükellefin kazanç sağlamak için harcamış olduğu emek ve fedakarlıkları da vergiye uyum sürecine etki etmektedir. Aynı miktar geliri elde etmiş olsalar bile mükelleflerin meslek gruplarına göre katlandıkları zahmetler farklılık göstermektedir. Bu sebeple daha çok emek sarf eden meslek gruplarında ödenen vergi daha çok öznel kalmaktadır. Örnek vermek gerekirse, çiftçiler bu gerekçe ile ödedikleri vergiye karşı direnç gösterebilmektedir ve bu durumla tüm toplumlarda karşılaşılabilmektedir. Bu sebeple kırsal kesimlerde vergiye olan direncin daha fazla olduğu gözlemlenmektedir (Şenyüz, 1995: 19).

Mükelleflerin vergiyle olan ilişkisini etkileyen önemli faktörlerden biri de dini inançlardır. Dini inançlar toplumların değerlerinde ve fertlerin tutum ve davranışlarında büyük etkisi bulunmaktadır. Bu sebeple vergi uyumuyla dini inançların stabil ilişkisi bulunduğu anlaşılmaktadır. Hayatını dini inanç ve kutsal kitaplara göre yaşayan bireyler inançlarının gereği olarak vergi kanunlarına uyumlu davranmaktadır. Örnek olarak, İslam dininin beş şartından biri zekattır. Doğal olarak bireyler bir nevi zekât görevi üstlenmekte olan vergiye uyum göstermektedir. Günümüzde de devletler verginin temelini dini inançlarına dayandırmakta ve referans göstermektedir (Aktan ve Çoban, 2006: 2). Bu konuda yapılan birçok araştırma bulunmaktadır. Hull (2000) kilise üyeliği bulunan bireylerin suç işleme oranlarının daha düşük olduğunu gözlemlemiştir. Fakat bu araştırmanın ince çizgisi dini inançların zorlayıcı olması değil, aidiyet sebebiyle bireylerin gönüllü olmasından kaynaklanmasıdır. Araştırmanın sonucunda kanunlara uyum sağlayan fertlerin diğer fertlere nazaran daha dindar olduğu öne sürülmüştür (Hull, 2000: 35). Wiebe ve Fleck (1980) dini hassasiyetleri bulunan bireylerin etik ve ahlak değerlerinin daha gelişmiş olduğunu gözlemlemiştir. Bu durum ise dindar mükelleflerin vergi uyumuna ve kanunlara daha ılımlı yaklaştıklarını göstermektedir (Wiebe ve Fleck, 1980: 181). Torgler (2006) Dünya değerler anketini otuzdan fazla ülkede farklı ölçümler yaparak uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda ise dini inançları fazla olan bireylerin vergiye daha uyumlu olduğu ortaya çıkmıştır (Torgler, 2006: 84). McGee (1998) Müslüman toplumların emlak vergisi gibi servet üzerinden alınan vergilerde daha uyumlu, fiyat mekanizması ile alınan vergilerde ise daha dirençli olduklarını gözlemlemiştir (McGee, 1998: 12).

2.3.2.2. Sosyal ve Psikolojik Faktörler

Vergi uyumuna etki eden sosyal ve psikolojik faktörler arasında vergi bilinci, vergi ahlakı ve sosyal faktörler bulunmaktadır.

Vergi bilinci, devletin vatandaşlarına sunduğu imkânları ve yapmakla yükümlü olduğu görevlerini yerine getirebilmek amacı ile vatandaşlarından kanunlar ölçüsünde kazançlarından ve varlıklarından, devletin yapması gerekenler için aldığı farkında olma ve bu konuda devlete destek olma düşüncesini ifade etmektedir. Vergi bilinci sadece vatandaşın vergi yükümlülüğünü yerine getirmesi değil, aynı zamanda vergilerin nerelere ve nasıl harcandığını da bilmesi ve takip etmesini de ifade etmektedir. Vergi bilincinin kazanılması için vatandaşların eğitim düzeyinin ve farkındalığının da artması gerekmektedir. Yapılan araştırmalarda eğitimle vergisel bilinç arasında sıkı ilişki bulunduğu belirlenmiştir (Ömürbek vd., 2007: 120). Vergi bilinci kavramı mali sosyalleşme kavramı ile de alakalıdır. Mali sosyalleşme vatandaşların

vergi kültürüne uyum sağlaması, öğrenmesi, kabullenmesi ve devamlılığı için çalışması ve bu kültürü çevresine ve gelecek nesillere iletmeye çalışmasıdır (Saruç, 2015: 72). Vatandaşın vergilerin nerede ve nasıl kullanıldığını bilmesi, devlet tarafından alınan vergilerde adil ve eşit olunması ve devletin almış olduğu vergilerde ve harcamalarda şeffaf davranması vergi bilincini etkileyen en önemli etkenlerdir. Vergi bilincinin artması için devletler tarafından çeşitli etkinlikler ve çalışmalar yürütülmekte, alınan vergilerde mükellef gözetilmekte, vergi kanunlarının daha uygulanabilir olmasına dikkat edilmektedir (Çetin, 2010: 75).

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi cezalarına ve kaçakçılığına karşı takınmış olduğu tavır olarak tanımlanabilir. Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse vergi ahlakı mükellefin vergi yükümlülüklerini kanunda belirtilen kurallara göre yerine getirme seviyesidir (Saruç, 2015: 72). Yapılan araştırmalarda vergi uyumunun sağlanmasında en önemli faktör vergi ahlakı olarak ortaya çıkmaktadır. Mükellef tarafından verginin kanunlarda belirtildiği şekliyle zamanında ve tam olarak ödenmesi vergi ahlakına sahip olunduğunun göstergesidir. Vergi ahlakı esasen mükellefin ödediği vergi ile gerçekte ödemesi gereken verginin arasındaki ilişkiye dayandırılmaktadır. Bu durum ise vergi dürüstlüğü standardı olarak tanımlanmaktadır. Bu standart oransal hesaplar ile elde edilebilmektedir. Mükellefin ödemiş olduğu verginin gerçekte ödemesi gereken vergiye bölünmesi ile elde bulunmaktadır (Tosuner ve Demir, 2007: 20). Frey ve Torgler (2007) tarafından etik kuralların ve ahlak seviyesinin yüksek olduğu ülkelerde vergi ödeme oranlarının da yüksek olduğu belirlenmiştir. Vergi ahlakının ve etiğinin düşük olduğu ülkelerde ise vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın yüksek oranda gerçekleştiği belirlenmiştir (Frey ve Torgler, 2007: 136).

Vergi uyumuna etki eden bir diğer önemli unsur sosyal faktörlerdir. Weige, Hessing ve Elffers tarafından vergi uyumunu belirlemeye yönelik çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Bu araştırmalarda vergi uyumu için bir model oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu modelde mükelleflerin içinde bulunduğu toplum, vergilerini ödemeye çalışan bir toplum ise mükellef de aynı tutumu sergilemeye çalışmaktadır. Fakat tersi durumda ise mükellef de topluma uyum sağlayarak vergi kaçırmaya yönelik eğilimlerde bulunmaktadır. Araştırmada karşılaşılan bu sonuç toplumun birey üzerindeki etkisini açıklamaktadır (Wiegel vd., 1987: 215). Brewer ve Schnider (1990) tarafından yapılan araştırma sonucunda ise bireylerin toplumun bir parçası olmasından dolayı toplumdan etkilendiği ve bu sebeple mükelleflerin ilk olarak içinde bulundukları toplumu izleyip analiz ederek vergi uyumu konusunda topluma göre hareket ettikleri ortaya çıkmıştır (Didinmez, 2018: 49).

2.3.2.3. Ekonomik, İdari ve Politik Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen bu değişkenler, mükelleflerin gelir düzeyi, vergi oranları, denetim olasılığı, cezalar, vergi afları, vergi sistemi ve politik tutumlardır.

Vergi yükünün topluma dağıtılmasında dikkate alınan en önemli faktör ödeme gücüdür. Bireylerin ödeme gücünün en önemli göstergesi ise gelir düzeyleridir. Bireylerin istedikleri harcamaları yapabilmesi için yeterli düzeyde kazanç ve servete sahip olmaları gerekmektedir. Bu durumda vergi ister mükelleflerin servetleri isterse kazançları üzerinden alınsın, nihayetinde gelir üzerinden ödeme yapılmış olmaktadır (Şenyüz, 1995: 19). Clotfelter (1983) tarafından yapılan bir çalışmada mükelleflerin gelir düzeyi arttıkça vergi kaçakçılığına daha çok eğilim gösterdiği tespit edilmiştir (Clotfelter, 1983: 363). Mükelleflerin gelir düzeyleri arttıkça miktar olarak ödemesi gereken vergi miktarı da artmaktadır. Ödenmesi gereken vergi yükünden kaçmanın sağladığı fayda ise vergi cezası alma riskine göre daha baskın duruma gelebilmektedir (Kumluca, 2003: 91).

Gelire bağlı olarak artan vergi oranları ile vergi uyumu arasında büyük bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkiye ışık tutan çalışmalardan bir tanesi Laffer eğrisidir. Laffer eğrisine göre vergi oranlarındaki artış optimal düzeyin üzerine çıktığı takdirde devletin vergi gelirlerinde azalma yaşanmaktadır. Çünkü bireyler vergi yükünden kaçınmak amacı ile vergi yükü olmayan iş kollarına ilgi göstermeye başlamakta ve kayıt dışı faaliyetler artış göstermektedir. Bu durumun önüne geçmek için vergi oranlarının topluma makul gelecek şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Laffer, 2004: 6). Schmolders'e göre vergiye karşı direnç göstermedeki en önemli faktör vergi oranları ve mükellefler tarafından hissedilme seviyesidir. Vergi oranlarında yaşanacak artış mükellefin ödeyeceği vergi miktarının artmasına sebep olmakta ve bu durum ise vergi yükünün artmasına yol açmaktadır. Mükellefler açısından vergi yükünde yaşanan artış ise kullanabilecekleri gelirin azalmasına sebep olmakta ve bu durum mükelleflerin tasarruf ve tüketiminin azalmasına yol açmaktadır (Güleç, 2012: 151).

Vergi uyumunu etkileyen bir diğer faktör denetim olasılığı ve cezalardır. Mükellefler tarafından denetim yapılacağının bilinmesi ve vergi cezalarının ağır olması vergi uyumuna olumlu yönde etki etmektedir (Dubin ve Wilde, 1988: 61). Vergi matrahlarının doğru beyan edilmesi, verginin doğru hesaplanarak ödenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Yapılan beyanların doğruluğu ise denetimler aracılığı ile tespit edilebilmektedir. Mükelleflerin denetleneceğini bilmesi üzerlerinde baskı oluşturmakta ve vergi matrahlarının doğru beyan edilmesine yol açmaktadır. Denetim sonucunda mükellefin vergi kaçırdığı ortaya çıkarsa ceza

ödemek zorunda kalacağı için mükellef kendi çıkarını düşünerek vergi kaçakçılığından uzak durmayı seçecektir (Allingham ve Sandmo, 1972: 323).

Vergi uyumunu etkileyen önemli faktörlerden biri de vergi aflarıdır. Vergi afları ilk başlarda devletlerin vergi kaynağından elde edilecek gelirleri arttırmak amacı ile ortaya çıkmıştır. Sonrasında ise hükümetlerin siyasal ve ekonomik endişeleri sebebi ile daha farklı bir politika haline dönüşmüştür. Vergi aflarının vergi uyumuna olan etkilerini ölçmek amacı ile birçok akademik çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışmalarda vergi aflarını savunan ve karşı çıkan olmak üzere iki görüş olduğu görülmektedir. Vergi aflarını savunanların görüşlerine göre, toplumda yaşanan olağan dışı değişiklik zamanlarında, toplumların bunalım zamanlarında, sıkıntıların atlatılabilmesi ve toplumun rahat bir nefes alabilmesi için afların uygulanması gerekmektedir (Alm vd., 2007: 25). Vergi afları idarenin yükünü hafifletmekte ve vergi gelirlerini arttırmaktadır (Dönmez, 1990: 30). Vergi afları sayesinde kayıt dışı iş yapan mükelleflerin kayıt altına alınması sağlanmakta ve bu şekilde vergi gelirleri artmaktadır (Alm ve Rath, 1998: 10). Affa karşıt olanların düşüncelerine göre ise, vergi afları mükellefleri vergi suçu işlemeye teşvik etmektedir. Vergi affı, vergilerini doğru ve dürüst bir şekilde ödeyen vergi mükelleflerini vergi suçu işlemeye teşvik edebilmektedir (Luitel ve Russel, 2007: 10). Aynı zamanda vergide adaletsizlik olduğunun düşünülmesine sebep olabilmektedir. Devlet tarafından uygulanan vergi politikalarının yetersiz ve yanlış olduğu kanısına sahip olmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu durum mükelleflerin daha sonrasında da vergi aflarının çıkacağı düşünce ile vergi kaçırma eğilimlerinin artmasına neden olabilmektedir (Alm ve Rath, 1998: 10).

Devlet tarafından geliştirilen ve uygulanan vergi sisteminin etkinliği de vergi uyumunu etkilemektedir. Vergi politikalarının istikrarsız olması mükellefler ve vergi tahsili yapan idare için ekstra maliyete sebebiyet vermektedir. Vergi kanun ve yönetmeliklerinde yapılan değişiklikler takip edilmesini zorlaştırdığından hem mükellefleri hem de vergi memurlarını olumsuz yönde etkilemektedir (Gökbunar, 1998: 4). Vergi tahsil işlemlerinde çalışan personelin bilgi düzeyleri, çalışma düzen ve olanakları da vergi uyumunu etkilemektedir. Vergi tahsilinde bulunan idarenin tarafsız olması, mükelleflere güven sağlaması, vergi maliyetlerinin mümkün olduğunca adil ve düşük olması ve pratik olması gerekmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi idareleri ile olan bağı ve güven duygusunu arttırmaktadır (Şenyüz, 1995: 49). Yapılan araştırmalarda gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin daha karmaşık olduğu ve bu durumun mükelleflerin vergi uyumuna olumsuz yönde etki ettiği ortaya konmuştur (Çelikkaya, 2002: 3).

Mükelleflerinin devlete karşı olan bağlılık seviyeleri ve iktidara karşı olan benimseme seviyeleri de vergi uyumunu büyük oranda etkilemektedir. Devlet, vatandaşların gözünde her ne kadar soyut bir kavram olsa da devlete olan bağlılık somut değerler ve uygulamalar üzerinden yapılmaktadır. Ödenen vergilerin doğru yerde kullanılmadığına, devlet harcamalarında tasarruflu davranılmadığına ve şeffaf olunmadığına inanılması mükellefin devlete olan bağlılığının zayıflamasına sebep olmaktadır. Devlete olan bağlılığın ve inancın zayıflaması sonucunda ise vergi uyumunun olumsuz yönde etkilendiği düşünülmektedir (Şenyüz, 1995: 49). Torgler'e (2003) göre vergi toplayan idarelere ve kamu kurumlarına olan güven duygusu mükellefin vergiye olan uyumunu olumlu yönde etkilemektedir. Tyler'e (1989) göre ise devletin vatandaşları ile iş birliği içinde olması, güven duygusu ve adil davranıldığı inancı mükellefin devlete olan bağlılığını ve vergi uyumunu arttırmaktadır (Didinmez, 2018: 49). Siyasi iktidarın vergi mükellefleri tarafından benimsenme düzeyi de vergi uyumunu etkilemektedir. Ayrıca, muhalefet partilerinin söylemleri de mükellefler üzerinde etkili olabilmektedir. Şöyle ki, hükümete destek veren mükellefler vergi politikalarını desteklerken muhalefet olan mükellefler tarafından ise eleştirilebilmektedir (Şenyüz, 1995: 39).

2.3.3. Vergiye Karşı Davranış Biçimleri

Vergilerin vatandaşlar üzerinde ekonomik etkisinin olduğu kesin olarak bilinmektedir. Bireyler tarafından talep edilen ürünlerde verginin de etkisi ile fiyat artışları olmaktadır. Bu durumda bireyler tüketim tercihlerinde değişiklik yapabilmektedir. Ayrıca devlet tarafından yeni bir vergi uygulandığında mükellefler vergiye karşı davranış biçimi geliştirilerek kendilerini bu duruma uyarlamaktadır (Mustgrave, 1973: 443).

Bu durum göstermektedir ki, vergi sistemlerinin bireyler üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu sebeple vergiye yönelik psikolojik ve sosyal faktörlere bağlı tutum ve davranışlar göz ardı edilmemelidir. Teorik olarak verginin mükellefler üzerinde etkisi ikame etkisi ve gelir etkisi olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Gelir etkisi, mükelleflerin ödedikleri vergilerin mükelleflerin satın alma gücünde sebep olduğu zayıflatmayı ifade etmektedir. İkame etkisi ise, vergiler sebebiyle mükelleflerin tercihlerindeki değişimleri ifade etmektedir. Gelir etkisine göre, bireyler satın alma gücünde oluşan eksilmeyi kapatmak amacıyla daha çok çalışmayı veya daha rasyonel çalışmayı tercih edebilirler. İkame etkisine göre ise, bireyler daha çok çalıştığında gelirlerinin artacağına ve bunun sonucunda ise daha fazla vergi ödeyeceğini bildiklerinden iş gücü, emek ve tüketimlerini azaltma yoluna gitmektedirler. Bu durumda ise vergiler devlet tarafından cebri ve karşılıksız olarak tahsil

edilmektedir. Mükellefler ise vergi yükünü azaltmak maksadı ile farklı tutumlar sergileyebilmektedirler (Akdoğan, 1999: 98).

Vergiye karşı tutum ve davranış biçimleri vergiye gönüllü uyum şeklinde olabileceği gibi vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi tepkiler şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Bu davranış ve tepki çeşitleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.3.3.1. Vergiye Gönüllü Uyum

Mükelleflerin devlete olan vergi borçlarını tam ve zamanında kanunda belirtilen şekilde yerine getirmesi vergi uyumu olarak tanımlanır. Günümüzde vergi sorumluluklarının tam olarak yerine getirilmesi toplumsal bir norm olarak kabul edilmektedir. Vergi mükellefleri genel olarak üç gruba ayrılmaktadır. İlk grup mükellefler hiç vergi kaçırmayan, ikincisi grup mükellefler bugün ya da gelecekte vergi kaçırma girişiminde bulunabilecek olanlar ve son grup mükellefler ise vergi kaçırmayı alışkanlık haline getirmiş olanlardır. Bu durum bir mükellefin vergi uyumuna karşı tutumunun ilerleyen zaman dilimlerinde değişebileceğini göstermektedir. Mükellefler etik kuralların dışına çıkarak vergi kaçırma eğilimi gösterebilirler. Fakat vergi uyumu konusunda ve verginin gerekliliği konusunda eğitim aldıklarında bu davranışlar değişerek vergi uyumları artabilmektedir. Sosyal olarak vergi kaçırın bireylerin bulunduğu ortamda bulunan bireyler zamanla vergi uyumsuzluğuna eğilim gösterebilmektedirler. Vergiye karşı uyumlu ve benimseyici olan toplumlarda ise vergiye karşı olumlu tutum zamanla artmaktadır. Vergi uyumunu arttırmak için idari otoriteler tarafından denetim ve cezalar uygulanmakta fakat bu durum vergi uyumunda daha sınırlayıcı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Devlet tarafından zorlayıcı politikalar yerine gönüllülüğü arttıracak, benimsetecek politikalar uygulamak vergiye uyum sağlanmasında daha etkili olmaktadır (Torgler, 2002: 664).

Vergi uyumu konusunda genel olarak iki durum ortaya çıkmaktadır. Bunlar sinerjik vergi iklimi ve karşıt vergi iklimidir. Sinerjik vergi ikliminde mükellef ve devlet uyum içerisinde birbirleri ile iş birliği içerisinde. Karşıt vergi ikliminde ise devlet ve mükellef arasında çıkar çatışması bulunmakta ve birbirlerine karşıdırlar (Kirchler vd., 2008: 211). Karşıt vergi ikliminde devlet tarafından vergi kaçırın mükellefler hırsız gibi algılanırlar. Mükellefin gözünde ise devlet, kendisini yakalamaya çalışan ve cezalandırmak isteyen baskıcı bir polis gibi algılanmaktadır. Bu sebeple bu ilişki hırsız polis ilişkisi gibi algılanabilir. Bu ortamda ise mükelleflerin vergi uyumu ciddi oranda azalmaktadır. Mükellef vergi kaçırdığı durumlarda elde edeceği faydayı ve karşılaşacağı cezayı kıyaslamaktadır. Bu ortam sinerjik vergi iklimine göre incelendiğinde ise devlet mükellefin gözünde kendisine hizmet, sosyal imkân ve güvenlik sunan bir kurum durumundadır. Devletin gözünde mükellef ise, sunduğu hizmetlerden

faydalanan vatandaşlardan biridir. Bu durum vergi uyumunu arttırmaktadır. Vergi otoritesi ile mükellef iş birliği içerisinde şeffaf olmayı amaçlamaktadır (Alm ve McKee, 1998: 270).

Sonuç olarak vergi uyumu devlet ve mükellef arasındaki bir uzlaşma sürecidir. Bu uzlaşmada amaç devletin vergi gelirlerini toplanması ve bireylerin vergi uyumunun arttırılması için en etkili politikaların uygulanmasıdır. Bunu sağlayan devletlerde vergi uyumunun yüksek, sağlayamayan devletlerde ise düşük olduğu gözlemlenmektedir (Gökbunar ve Gökbunar, 2007: 91). Esasen vergi uyumu radyoda yer alan frekansların doğru bir şekilde ayarlanarak istenen kanalın dinlenmesine benzetilebilir. Doğru frekans ayarlanmadığında radyonun bozuk olmamasına rağmen kanal dinlenemez ve istenilen sonuç elde edilemez. İstenilen kanalın dinlenebilmesi için frekansın doğru ayarlanması gerekmektedir. İşte vergi uyumu da tıpkı buna benzer bir durumdur (Eiser, 1986: 342).

2.3.3.2. Vergi Planlaması

Vergi planlaması, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken ödeyecekleri vergi miktarını minimum seviyeye düşürmek amacıyla, kanunların izin verdiği çerçevede yasal boşluklardan, indirimlerden, istisna ve muafiyetlerden yararlanarak kendi faydalarını maksimum seviyede tutacak şekilde vergi yüklerini azaltması olarak tanımlanmaktadır (Eroğlu, 2014: 4). Vergi planlamasında mükellefler kanunların izin vermiş olduğu sınırlar içerisinde vergi yüklerini minimum seviyeye indirmeye çalışırlar. Mükellefler yasaların izin verdiği çeşitli araçları kullanabilme hakkına sahiptirler. Vergi planlaması sayesinde mükellefler gelirleri bir başkasına, diğer ödeme birimlerine, bir zaman diliminden başka bir zaman dilimine aktarabilme işlemlerini yapabilmektedir. Mükellefler tarafından vergi planlamasının kapsamı, amacı ve önemi yeterince kavranarak vergi planlama araçlarını doğru şekilde kullanılması, vergi yükünde azalma sağlamanın yanı sıra ciddi miktarda gelir de sağlanabilir (Fallan vd., 1994: 179).

Vergi planlaması üç ana unsura dayanmaktadır. Bunlardan ilki verginin gelecek döneme ertelenmesidir. İkincisi, farklı gelir dilimlerine ve farklı vergi oranlarına sahip mükelleflerin vergilerini planlamasıdır. Üçüncüsü ise, farklı vergilendirme işlemlerine tabi gelirlerin planlanmasıdır. Esasen bu unsurlar vergi planlamasının unsurları olarak değil vergiden kaçınmanın unsurları olup vergi planlaması ve vergiden kaçınma arasında bir fark bulunmamaktadır (Calegari, 1998: 689). İşletmelerde görev yapan muhasebe ve vergi uzmanlarının kabul edilen en önemli görevlerinden bir tanesi işletmenin yasal sınırlar içerisinde kalarak daha az vergi ödemesine yardımcı olmaktır. Diğer bir ifadeyle vergi planlamasıdır. Bu uzmanlar yasalarda bulunan boşlukları ya da mükellefin lehine olan avantajları tespit ederek

bunları doğru bir şekilde kullanıma sunmaktadır. Bu durumda hangi vergi sistemi uygulanırsa uygulansın mükellefler ve muhasebeciler tarafından bu yollar kullanılmaya çalışılacaktır. Vergi kaybı açısından bu durumun önüne geçilebilmesi için özellikle yasal boşlukların devlet tarafından tespit edilerek giderilmesi gerekmektedir (Uğur ve Kömürcüler, 2008: 33).

2.3.3.3.Vergiden Kaçınma

Bu kavram kanun ve yönetmeliklerde yer alan boşlukların mükellefler tarafından kullanılarak ödenecek vergi yükünün azaltılmaya çalışılmasını ifade etmektedir (Schneider, vd., 2001: 3). Vergiden kaçınma durumu sadece kanunlardaki boşlukların kullanılarak az vergi ödeme yoluyla değil, aynı zamanda mükellefin vergi ödemesine sebebiyet veren durumlardan kaçınma yolu ile de yapılmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 279). Vergi ahlakının düşük olması, devletin şeffaf olmaması ve hesap verilebilirliğinin düşük olması, vergi toplamakla görevli kurum ve kişilerin yetersiz uygulamaları, yolsuzluk, kamu hizmetlerinin yetersizliği, hukukun üstünlüğüne yönelik tehditler, karmaşık vergi sistemi ve kanunlarındaki eksiklik ve yetersizlikler vergiden kaçınma sebeplerinin başında gelmektedir (Hoque vd., 2013: 9). Ayrıca, mükellef psikolojisi ve toplumların sosyal, politik ve siyasi koşulları vergiden kaçınma sebepleri arasında yer almaktadır (Eker, 1999: 159-160).

Bir görüşe göre vergiden kaçınma, mükellefin kendi çıkarları için kanun ve yönetmelikleri kendi menfaati doğrultusunda istismar etmesidir. Bu sebeple vergiden kaçınma yasal sınırlar içerisinde olan uygulamalara dahil edilemez ve yasal olarak tanımlanamaz (Tooma, 2008: 12). Kanunların hazırlanması esnasında parlamentoda belirtilen kanunun özüne ve ruhuna uygun olarak hareket edilmeyerek, belirtilen hususların aksine, mükelleflerin kendi çıkarları doğrultusunda bu düzenlemeleri çarpıtarak uygulaması özü itibariyle yasal olmaktan uzaktır (Zhang, 2007: 9).

Genel olarak vergiden kaçınma kavramı ile vergi kaçakçılığı kavramlarının birbirinden ayırt edilmesinde zorlanıldığı görülmektedir. Bu iki kavram için farklı ülkelerde değişik isimlendirmeler ve tanımlamalar yapılmaktadır. Örneğin, vergiden kaçınma İngiltere’de “kabul edilemez vergiden kaçınma” olarak isimlendirilirken, Avustralya’da “agresif vergi planlaması” olarak isimlendirilmektedir. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü vergiden kaçınmayı, yükümlünün ödeyeceği vergi miktarını azaltmak maksadı ile yaptığı eylemlerin yasal fakat sonuç olarak kanunların özüne aykırı olduğunu ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığı ise, mükellefin vergi sorumluluğundan kaçması, gizlemesi ve ihmal etmesi şeklinde ortaya çıkan yasa dışı eylemler olarak tanımlanmaktadır (Evans, 2009: 531).

Vergiden kaçınma genel olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki bireylerin verginin ortaya çıkmasına sebep olan işlem ve olaylardan kaçınmasıdır (Akbulut, 2003: 91). Örnek olarak taşıt ihtiyacı olan bir işletmenin taşıt almaktan vazgeçmesi gösterilebilir. Bunun yanı sıra satın almak yerine kiralama yönteminin seçilerek kiralama maliyetinin gider olarak gelirlerinden indirmesi de vergiden kaçınmadır (Hellaç, 2017: 87). İkinci durum ise yasalarda yer alan boşlukların veya avantaja dönüşecek hususların mükellef tarafından kullanılması sonucunda ödemesi gereken vergi miktarının azaltılması veya hiç ödenmemesidir (Akbulut, 2003: 91). Bunlara örnek olarak ise, işletmelerin faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını gelişmemiş bölgelerde gerçekleştirerek daha az vergi ödemesi, yüksek vergi oranına sahip iş makinelerinin tek parça yerine, kurulmamış haliyle satın alınarak dahilde monte etmek suretiyle daha az vergi ödenmesi, tarım ürünlerinin pazar ve manav yerine direkt çiftçilerden satın alınarak katma değer vergisinin ödenmemesi verilebilir (Hellaç, 2017: 87).

2.3.3.4. Vergi Kaçakçılığı

Vergi, devlet tarafından toplanan gelir kaynağı olup vatandaşlara hizmet sunabilmek ve kamu harcamalarını karşılayabilmek maksadı ile vatandaşlardan zorunlu olarak tek taraflı tahsil edilen parasal tutarlardır (Eker, 2004: 117). Vergi, devlet tarafından zorunlu tutulduğu ve tek taraflı alındığı için bireylerde vergi yükünden kurtulma içgüdüsü ortaya çıkabilmektedir. Bu dürtüler neticesinde de vergi kaçırma davranışları sergilenebilmektedir. Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarında belirtilen hükümlere karşı gelerek vergiyi ödememe ya da az ödeme davranışıdır (Kıldış, 2000). Başka bir ifade ile, mükellef tarafından vergiye konu olan gelir matrahının doğru beyan edilmeyerek verginin az ödenmesi ya da hiç ödenmemesidir (Alptürk, 2005: 163). VUK, 344'üncü maddesinde 4008 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçu, "...mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi..." olarak tanımlanmıştır. VUK'ta yapılan bu tanımlamaya göre mükellefe kaçakçılık cezasının verilebilmesi için vergi yükümlüsü tarafından kasten vergi kaçırma teşebbüsünde bulunulması gerekmektedir (VUK, md. 341).

VUK, 359'uncu maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna yönelik fiiller ayrı ayrı belirtilmiştir. Bunlar; kanunda belirtilen bilgi, belge ve defterleri tahrif etmek, muhasebe hesaplarında, defterlerinde ve belgelerinde hile yapmak, muhasebe kayıtlarını kanunda belirtilen yerlerin dışında kalan defterlerde tutmak, muhasebe hesaplarını iş ile alakası olmayan kişiler üzerine açmak, vergi matrahlarını usullere aykırı olarak azaltmak, muhasebe işlemlerine konu olan belge, defter ve kayıtları yok etmek ve sahte belge düzenlemektir (VUK, Md. 359; Sertbulut, 2006: 50-51).

Alan yazın incelendiğinde vergi kaçırmanın ekonomik, sosyal ve psikolojik birçok sebebinin olduğu belirtilmektedir. Bu sebepler genel olarak vergi oranlarının yüksek olması, denetim yetersizliği, düşük ve caydırıcı olmayan cezalar, vergi afları, karmaşık vergi sistemi, kanunların sıkça değişmesi, vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi adaleti olarak sıralanmaktadır (Ceylan, 2020: 51-54). Vergi kaçakçılığı devlet gelirlerinin azalmasına ve kamu bütçesindeki açığın artmasına sebep olmaktadır. Bu durumun süreklilik arz etmesi ise vergi sisteminin zayıflamasına, vergi adaletinin diğer mükellefler tarafından sorgulanmasına ve vergi uyumsuzluğunun artmasına yol açmaktadır. Bunların yanı sıra ülkelerin hukuki, sosyal ve ekonomik yapısında bozulmaya sebep olmaktadır (Karabacak, 1997).

Mükelleflerin vergi kaçırmasında en önemli sebepler ise, vergi oranlarının ve yükünün fazla olması, cezaların caydırıcılığının yeterli olmaması ve yasal boşlukların mükellefler tarafından kullanılmasıdır (Belkaoui, 2004: 137). Türkiye’de ise vergi kayıpları genel olarak vergi kanunlarında yer alan boşlukların mükellefler tarafından bilerek kullanılması sonucunda oluşmaktadır. Bunun yanı sıra kayıt dışı ekonomi olarak nitelendirilen iş kolları da vergi kayıplarına sebep olmaktadır (Gonca, 2005). Vergi kayıp ve kaçaklarının boyutu ülkelerin gelişmişlik düzeyini göstermektedir. Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi arttıkça vergi kaçakçılığı azalmaktadır. Türkiye’de vergi kaçakçılığı boyutu ise oldukça yüksek boyuttadır (Yurtsever, 2005: 121).

2.3.3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükelleflerin Vergi Davranışlarına Etkisi

Muhasebe meslek elemanları mükelleflerin vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi görevini üstlenmektedir. Sorumluluğunun bilincinde olan bir meslek mensubunun verdiği müşavirlik hizmeti mükelleflerin vergi konusunda bilinçlenmesine ve vergi duyarlılığının artmasına yardımcı olmaktadır (Fırat, 2001: 84). Türkiye’de uygulanan vergilendirme sistemine göre verginin miktarının belirlenmesi beyan esasına dayanmaktadır. Bu durum ise vergide kayıp ve kaçak olması riskini arttırmaktadır. Bunun yanında mükellefin vergi bilincinin, ahlakının, duyarlılığının düşük olması ve ayrıca vergi denetimlerinin eksikliği vergi kayıp ve kaçakların artmasına sebep olmaktadır (Gücenme, 2004: 25). Bu bakımdan muhasebe meslek mensupları konumları itibarıyla vergiye karşı davranışlara yönelik önemli bir görev üstlenmekte, vergisel kayıpların ve kaçaklarının azalmasında etkili bir rol oynamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının, vergi denetimi kapsamında vergi idaresinin işlerini kolaylaştırmak, mükelleflerin vergi beyanlarının doğru ve dürüst olmasını sağlamak, vergi sisteminde oluşacak yozlaşmanın önüne geçerek güven ortamının oluşmasını sağlamak, vergi

kanunlarından kaynaklanan uyuşmazlıklara arabuluculuk yaparak çözüme kavuşmasını sağlamak ve devletin vergi gelirlerinin artmasına yardımcı olmak gibi vergisel tutum ve davranışlara yönelik kayda değer sorumlulukları bulunmaktadır (Fırat, 2001: 84).

Diğer taraftan muhasebecilerin mesleki pozisyonları itibariyle olumsuz vergi davranışlarını ortaya çıkarabilecek sorunsal bulunduğu açıktır. Şöyle ki, muhasebe meslek mensupları meslek etiği ve ilkeleri gereği bağımsız ve tarafsız olarak çalışmaktadırlar. Ancak mükelleflerin iş ve işlemlerini belirli bir ücret karşılığında yerine getirdikleri için mükellefin ücretli bir memuru konumuna düşmektedir. Bu durumda mükellef ile devlet arasındaki ilişkiyi sağlama vazifesini gerçekleştirirken tarafsızlığını kaybedebilecektir. Böyle bir ortamda muhasebe meslek mensupları mükelleflerin talebi üzerine uygulamaya yönelik muhasebe ilkelerinde ve muhasebe standartlarında bulunan esneklikleri vergi matrahının ve miktarının azaltılması yönünde değerlendirebilecek, yasal boşlukları mükellef lehine kullanabilecek ve bu durum bir nevi mesleki meziyet halini alabilecektir (Ceylan, 2020: 102).

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının yukarıda sayılan nedenlerle mükelleflerin vergiye yönelik davranışlarını olumsuz etkileyebileceği bir sorunsal bulunsa da üstlendikleri görev ve sorumluluk itibariyle vergiye yönelik davranışlara olumlu katkıda bulunmaları beklenmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ DAVRANIŞSAL DEĞİŞKENLERİNİN VERGİLEME SÜRECİNDEKİ TUTUMLARI ÜZERİNE ETKİSİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİLECİK İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Literatür

Muhasebe mesleğinde de diğer hizmet işlerinde olduğu gibi müşteri memnuniyeti ve müşteri odaklılık mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi açısından oldukça önemlidir. Vergi mükelleflerinin beklentileri genel olarak daha az vergi ödemesi çıkarılması yönündedir. Bu taleple karşılaşan muhasebeciler vergileme sürecinde etik ikilemde kalabilmektedir. Bu noktada muhasebecilerin vergi uyumu devreye girmekte ve demografik, ekonomik, sosyal ve psikolojik faktörler gibi farklı uyaranlar muhasebecilerin vergi tutumunu ve davranışını belirlemektedir.

Bireylerin vergi uyumunu, vergi ahlakını ve vergi bilincini ölçmeye yönelik birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak bu çalışmaların geneli mükelleflerin vergi uyumlarını ölçmeye yönelik çalışmalardır. Yapılan bu araştırmayla ise muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin vergi uyumu üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Konuya ilişkin ulusal ve uluslararası alan yazın taramasında davranışsal değişkenlerin belirlenmesine yönelik araştırmaların vergi uyumuna yönelik araştırmalara kıyasla çok daha az olduğu belirlenmiştir. Araştırma kapsamında ulaşılan çalışmalar ve bu çalışmalarda elde edilen sonuçların bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

3.1.1. Uluslararası Alanda Yapılan Çalışmalar

Finn vd. (1988) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi sisteminde karşılaştığı sorunlar araştırılmıştır. Bu çalışmada Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) çalışmakta olan 332 meslek mensubuna anket uygulaması yapılmıştır. Bu çalışmanın sonucunda, meslek mensupları tarafından karşılaşılan en büyük sorun mükelleflerin mali tabloların değiştirilmesi talebi, vergi sahtekarlığı ve vergi beyannamelerinde değişiklik yapılması talepleri olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının ise bu durum karşısında çıkar çatışmasına düştüğü ve ücret kaygısına kapıldığı gözlemlenmiştir (Finn vd., 1988: 613).

Klepper ve Nagin (1989) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna olan etkisi tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, meslek mensuplarının kanunlarda belirsizlik bulunan alanlarda mükelleflerin lehine hareket ettikleri,

kanunlarda net olan yerlerde ise bunları tam uyguladıkları tespit edilmiştir (Klepper ve Nagin., 1989: 167-194).

Heide ve Miner (1992) tarafından yapılan araştırmada davranışsal değişkenlerden iş birliği boyutu ele alınmıştır. Yapılan araştırma endüstriyel alıcı ve satıcılar arasında bulunan iş birliği incelenmiş ve bu kapsamda 136 adet endüstriyel alıcı ve satıcıya anket uygulaması yapılmıştır. Araştırmanın sonucuna göre, gelecekte beklenen etkileşim ve iletişimin ortak iş birliğinin gerçekleştirilmesinde etkili olduğu tespit edilmiştir (Heide ve Miner., 1992: 265).

Erard (1993) tarafından yapılan çalışmada meslek mensuplarının vergi uyumu kapsamındaki rolü incelenmiştir. Araştırma kapsamında yapılan ekonometrik analizler sonucunda meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumuna karşı olan bilgi eksiklerinin giderilmesinde önemli rol aldıkları ortaya çıkmış ve vergi uyumunu arttırarak topluma faydalı oldukları tespit edilmiştir. Diğer bir taraftan ise meslekteki çalışma süresinin uzamasıyla vergi etkinliği açısından olumsuz vergi uyumuna sebep oldukları tespit edilmiştir (Erard, 1993: 163).

Eynon vd. (1997) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının ahlak düzeyi ve muhakeme yetenekleri incelenmiştir. Bu çalışmada ABD’de fiilen çalışmakta olan 121 meslek mensubuna anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının kamu ve mükellefler arasında ikilem yaşadığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda meslek mensuplarının, ücretleri mükellefler tarafından ödendiği için mükelleflerin vergi beyannamelerinde talep etmiş oldukları eksik bildirimleri gerçekleştirmenin makul karşılanması gerektiği algısının olduğu belirlenmiştir (Eynon vd., 1997: 1306).

Doney ve Cannon (1997) tarafından yapılan araştırmada davranışsal değişkenlerden güven ilişkisi ele alınmıştır. Bu bağlamında endüstriyel tedarikçiler ile firma ve firma satış temsilcileri arasındaki güven ilişkisi incelenmiş ve bu kapsamda 200 satın alma yöneticisinden elde edilen veriler analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda güven faktörünün uzun vadede karşılıklı ilişkiler üzerinde olumlu etkisinin olduğu belirlenmiştir (Doney ve Cannon, 1997: 35).

Smith ve Barclay (1997) tarafından yapılan araştırmada davranışsal değişkenlerden güven ilişkisi ele alınmıştır. Çalışmada Kanada’da faaliyet gösteren bilgisayar firmalarındaki satış ortaklarının güven duygusu, güven modeli oluşturarak incelemiştir. Araştırmada 103 farklı ikili ilişkide güven duygusunun ilişki üzerindeki etkisi en küçük kareler tekniği analizi ile belirlenmiştir. Araştırma sonucunda güven duygusunun algılanan görev performansı üzerinde karşılıklı memnuniyetten daha fazla etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir (Smith ve Barclay, 1997).

Hume, Larkins ve Iyer (1999) tarafından ABD’de yapılan çalışmada vergi etiği konusunda yapılan temel düzenlemelerin meslek mensuplarına olan etkileri incelenmiştir. Bu kapsamda ABD’de görev yapan 164 katılımcı üzerinde uygulanan anket analize tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının mükellefleri ile olan ilişkilerinde etik kurallara uydukları tespit edilmiştir (Hume vd., 1999: 229).

Kang, Lee ve Choi (2004) tarafından yapılan çalışmada havayolu şirketlerinde çalışan personelin davranışsal değişkenlerinin şirket performansına etkisi bulanık bilişsel harita yöntemi kullanılarak araştırılmıştır. Araştırmada davranış biçimleri olarak dengeli güç, çatışma, güven, iletişim, paylaşılan değerler ve iş birliği faktörlerinin arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırma sonucunda şirket çalışanlarının davranış biçimleri ile hava yolu firmasının performansı arasında doğrusal bir ilişki tespit edilmiştir (Kang vd., 2004).

Stuebs ve Wilkinson (2010) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarını rahatsız eden etik faktörler araştırılmıştır. Çalışmada muhasebe mesleğinin her ne kadar kamu yararını sert bir şekilde gözetmekte olsa da meslek mensuplarının vergi sistemi bütünlüğüne uymakla, mükellefe hizmet sunmak arasında ikilemde kaldığı belirlenmiştir. (Stuebs ve Wilkinson, 2010: 13).

Dellaportas (2013) tarafından yapılan çalışmada meslek mensubunu vergilendirme sürecinde hileye sevk eden etmenler ve hilenin ortaya çıkmasına sebep olan mesleki roller araştırılmıştır. Bu çalışmada Avustralya’da hükümlü bulunan 10 meslek mensubu ile yapılandırılmış grup çalışması yöntemi ve yüz yüze mülakat yolu ile uygulama yapılmıştır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının finansal baskılar ve benzer motivasyonlar sebebiyle en çok vergilendirme sürecinde mali beyanda sahtecilik yaptıkları belirlenmiştir (Dellaportas, 2013: 37).

Borrego (2014) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki vergi uyumunu incelemek amacıyla Portekiz’de 994 vergi uygulayıcısına anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sonuca göre vergi mevzuatı karmaşıklığının vergi uyumunu negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Vergi uygulayıcılarının bilgi ve tecrübelerini yasalarda yer alan boşlukları mükelleflerinin lehine kullandığı, bu davranışın sonucu olarak ise vergiden kaçınma, vergi planlaması ve yaratıcı muhasebe olmak üzere üç davranış olduğu bulunmuştur (Borrego, 2014: 117).

Plecnik (2015) tarafından yapılan çalışmada vergi uygulayıcılarının vergilendirme sürecindeki vergi uyumu ve vergi kaçakçılığı üzerine algıları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu

kapsamda ABD’de 94 katılımcıya anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonucuna göre katılımcıların dörtte üçünün çevresindeki bireylerin vergi kaçakçılığı hususunda eleştirmedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmaya katılan bireylerin yarısının fırsat bulduğunda vergi kaçırabilecekleri tespit edilmiştir (Plecnik, 2015: 110).

3.1.2. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Suadiye ve Yükselen (2001) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının ve vergi mükelleflerinin vergilendirme sürecinde birbirlerinden beklentileri belirlemek amacıyla Hatay şehrinde görev yapmakta olan 210 muhasebe meslek mensubu ve 261 mükellef üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Araştırma sonucuna göre muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin ücretlerinin zamanında ve tam ödenmesi ve ayrıca vergilendirme sürecine uygun şekilde belge düzenine uyulması olduğu tespit edilmiştir. Mükelleflerin öncelikli beklentisinin ise mevzuat değişikliklerinin ve bilgi sağlama ihtiyacının güvenilir bir şekilde karşılanması olarak tespit edilmiştir (Suadiye ve Yükselen, 2001: 24).

Aymankuy ve Sarioğlu (2005), muhasebecilerin mesleki etik yaklaşımlarını ve düşüncelerini ölçmek amacıyla araştırma yapmışlardır. Bu kapsamda Balıkesir’de görev yapmakta olan 40 meslek mensubu ile yüz yüze mülakat gerçekleştirmişlerdir. Çalışmadan çıkan sonuçlar incelendiğinde meslek mensuplarının etik kurallar hakkında bilgilerinin bulunduğu ve bu konuda kendilerinin geliştirme konusunda gönüllü oldukları tespit edilmiştir. En dikkat çeken sonuç ise meslek etiği ile çelişmesine rağmen vergilendirme sürecinde yasal boşlukların mükellef lehine kullanılabileceği görüşünün olduğunun tespit edilmesidir (Aymankuy ve Sarioğlu, 2005: 23).

Ayyıldız vd. (2006) işletme çalışanlarının davranışsal değişkenlerinin işletme performansına olan etkisini belirlemek amacıyla küçük ve orta ölçekli 136 firmanın 123 çalışanı üzerinde anket uygulaması gerçekleştirmişlerdir. Araştırmada davranışsal değişkenler olarak dengelenmiş güç, iş birliği, paylaşılan değerler, çatışma, güven, performans ve iletişim ele alınmıştır. Araştırma sonucuna çalışanların davranış biçimlerinin firma performansı ile doğrusal bir ilişkiye sahip olduğu ortaya çıkmıştır (Ayyıldız vd., 2006).

Yayla, Kirkbir ve Cengiz (2007) tarafından yapılan araştırmada muhasebe meslek mensuplarının kişiler arası ilişkileri tespit edilerek firma performansına etkisi bulunmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda Karadeniz Bölgesi’nde faaliyet gösteren firmaların muhasebe departmanlarında görev yapmakta olan 187 muhasebe meslek mensubuna rastgele örnekleme yöntemi ile anket çalışması yapılmıştır. Araştırma sonucunda taraflar arasındaki güven ve iş

birliğinin firma performansı üzerinde doğrudan bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir (Yayla, vd., 2007).

Zeytin (2007) tarafından bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki etik dışı tutumlarına yönelik yapılan araştırmada 360 meslek mensubuna anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda vergilendirme sürecinde en çok hataya değişen vergi mevzuatının sebep olduğu belirlenmiştir. Etik dışı davranış bakımından ise meslek mensuplarının vergi sisteminin adil olmaması dolayısıyla mükelleflerin lehine hareket ettiği ortaya çıkmıştır (Zeytin, 2007: 129-130).

Kutlu (2008) tarafından meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki etik ikilemleri ve bu ikilemlerin dayandığı temellerin belirlenebilmesi amacıyla Kars ve Erzurum illerinde görev yapmakta olan 152 meslek mensubu üzerinde anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucuna göre meslek mensuplarının etik ikilemlerinin demografik özelliklerine göre farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Ayrıca, mükellef kaybetme endişesinin ve çevresel faktörlerin vergilendirme sürecinde etik ikilem yaşanmasına sebep olduğu tespit edilmiştir (Kutlu, 2008: 143).

Dinç vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin mesleki kazanç düzeyleri üzerine etkisi araştırılmıştır. Meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerini inceleyen en kapsamlı çalışma olan bu araştırmada 34 farklı ilde görev yapmakta olan 2228 meslek mensubu üzerinde anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında, paylaşılan değerler, güven, çatışma, etkililik, iletişim, iş birliği ve dengeli güç olmak üzere yedi davranışsal faktör ele alınmıştır. Araştırma sonucunda kazanç düzeyine en çok etkisi olan davranışsal değişkenin “iş birliği” olduğu belirlenmiştir. Ancak, genel olarak meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin kazanç düzeyleri üzerinde düşük seviyede etkisinin olduğu tespit edilmiştir (Dinç vd., 2010: 1154).

Çelik (2010) tarafından meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki etik düzeylerinin belirlenebilmesi maksadıyla Gaziantep’te 326 muhasebe meslek mensubu üzerinde araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda, mükelleflerin vergi kaçırmak ve bankalardan daha fazla kredi alabilmek amacıyla yanıltıcı finansal tablo düzenlenmesi için meslek mensuplarına baskı uygulamakta olduğu ve bunun sonucunda meslek mensuplarının etik dışı davranış sergileyebildikleri tespit edilmiştir (Çelik, 2010: 152).

Kaya ve Yanık (2011) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme süreci kapsamında müşteri memnuniyeti ve etik tutumları araştırılmıştır. Bu

kapsamda Erzurum ilinde 75 meslek mensubu üzerinde yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının müşteri memnuniyeti kaygısı taşıdığı, bu sebeple finansal tablolarda müşterilerin talepleri üzerine meslek etiğine uymayan tutumlar sergiledikleri tespit edilmiştir (Kaya ve Yanık, 2011: 305).

Güney ve Çınar (2012) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki meslek etiği algısı ölçülmüştür. Bu kapsamda Erzurum ilinde 102 meslek mensubu üzerinde anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda mükellefler çalışmak istedikleri muhasebecileri kendilerinin seçme imkânının bulunması ve bu bakımdan meslek mensuplarına baskı uygulaması nedeniyle, vergilendirme sürecinde meslek mensuplarını etik dışı davranışlara sevk ettiği tespit edilmiştir (Güney ve Çınar, 2012: 104).

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik karar verme tutumları arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bu kapsamda Yozgat ilinde görev yapmakta olan 93 muhasebe meslek mensubuna anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasında zayıf bir ilişkinin var olduğu tespit edilmiştir (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012: 37).

Uzun (2015) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki vergi ahlakı incelenmiştir. Bu kapsamda Sakarya ilinde görev yapmakta olan 249 meslek mensubuna anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının ekonomik kaygılar ve baskılar sonucunda mükelleflerine daha düşük vergi miktarı çıkarılmasına yönelik çeşitli muhasebe hileleri yapabildikleri tespit edilmiştir. (Uzun, 2015).

Yücel (2017) tarafından yapılan çalışmada vergilendirme sürecinde muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına etki eden unsurlar araştırılmıştır. Bu kapsamda Bursa iline görev yapmakta olan 30 meslek mensubu üzerinde anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının vergi etiğini arttırmaya yönelik faaliyetlerin yetersiz olduğu ve bununla vergi ahlakına olumsuz etkiye sebep olduğu belirlenmiştir. Ayrıca meslek mensupları ile mükellefler arasındaki samimi bağların zamanla gelişmesi vergi uyumunu ve ahlakını olumsuz etkilediği tespit edilmiştir (Yücel, 2017: 229).

Ömürbek ve Durgunböcü (2018) tarafından muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki etik davranış seviyelerini belirlemek amacıyla Isparta ilinde faaliyet gösteren 98 meslek mensubu üzerinde anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma

sonucunda meslek mensuplarının mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak amacıyla düşük kar gösterebilmek adına finansal tabloları maskeledikleri tespit edilmiştir (Ömürbek ve Durgunböcü, 2018: 1263).

3.2. Metodoloji

3.2.1. Araştırma Problemi

Türkiye’de mevcut vergi mevzuatına göre işletmelerin vergi ile ilgili sorumluluklarının yerine getirilmesi muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmektedir. Meslek mensupları, verginin tarhından tahsiline kadar olan vergilendirme sürecinde mükellefleri adına vergi beyannamelerini hazırlayarak vergi tarh ve tebliğ işlemlerini gerçekleştirmektedir. Verginin tarhı aşamasında hesaplanacak vergi miktarı, muhasebeciler tarafından seçilen muhasebe politikalarına göre değişiklik gösterebilmektedir.

Bu aşamada, muhasebecilerin mükellefleriyle olan ilişkilerinin ve davranışsal değişkenlerinin mükellefleri adına hesaplanacak vergi miktarının belirlenmesinde etkisinin olup olmadığı sorusu ortaya çıkmaktadır. Meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin ödenecek vergi miktarının belirlenmesinde etkisinin olması halinde ise, hangi davranışsal değişkenlerin ne yönde etkisinin olduğu da cevaplanması gereken bir soru olarak ortaya çıkmaktadır.

3.2.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin vergileme sürecindeki tutumları üzerindeki etkisinin belirlenmesidir. Araştırma ile ulaşılmak istenen temel sonuçlar, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin ve davranışsal değişkenlerinin vergileme sürecindeki tutumları üzerinde etkisinin olup olmadığının belirlenmesi ve etkisi olması durumunda ise hangi yönde ve kuvvette olduğunun belirlenmesidir.

3.2.3. Araştırmanın Önemi

Muhasebe meslek mensuplarının davranışsal eğilimleri muhasebe disiplini içinde etik ve kültür kapsamında bir çok araştırmada ele alınmıştır. Diğer taraftan, muhasebecilerin vergi uyumu, vergi ahlakı ve vergi bilinci gibi vergiye karşı tutumları da maliye disiplini içerisindeki araştırmalarla ele alınarak incelenmiştir. Bu çalışmalarda genel olarak etik, hata ve hileler, uluslararası muhasebe standartlarına uyum, denetim ve finansal raporlamaya ilişkin tutumlar araştırılmıştır.

Ancak, her iki alan yazın incelendiğinde muhasebecilerin davranışsal değişkenlerini disiplinlerarası boyutuyla ele alarak vergileme sürecindeki tutumuna etkisini araştıran bir çalışmaya rastlanmamıştır. Literatürdeki boşluğu dolduracağı düşünülen bu araştırma ile muhasebecilerin mükellefleriyle olan ilişkilerinin vergi uyumunu nasıl etkilediği belirlenmeye çalışılacaktır. Bu bağlamda yapılan bu çalışmanın alan yazına önemli bir katkı sunacağı düşünülmektedir.

3.2.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılığı

Araştırma, Bilecik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na (BSMMMO) kayıtlı oda üyeleri kapsamında gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensupları bağımlı veya bağımsız çalışan şeklinde bir ayrıma tabi tutulmamıştır. TÜRMOB verilerine göre 2022 Aralık ayı itibarıyla BSMMMO'ya kayıtlı 156 üye bulunmaktadır (Türmob, 2022). Araştırma BSMMMO'ya kayıtlı üyeler kapsamında yapıldığından araştırma bulgularının Türkiye'deki meslek mensuplarının tamamını bağladığı ifade edilemez ve genelleme yapılması mümkün değildir. Bu nedenle araştırma bulguları yalnızca konu hakkında genel kanıya varılmasına yardımcı olacaktır. Araştırma verileri; seçilen örneklem, örneklem sayısı, katılımcılara yöneltilen sorular, katılımcıların sorulara vereceği subjektif cevap ve değerlendirmelerin dürüstlüğü ve şeffaflığı ile sınırlıdır. Bu durum çalışmanın en önemli kısıtıdır.

3.2.5. Araştırma Varsayımları ve Hipotezleri

Araştırmanın temel varsayımları şunlardır:

- 1- Araştırma evreni içerisinde anketi cevaplayan katılımcılar vergilendirme süreci hakkında bilgi ve tecrübeye sahiptir.
- 2- Davranışsal eğilimler ve tutumlar gibi niteliksel özellikler, genel kabul görmüş nicel istatistiki analiz yöntemleriyle ölçülebilir.
- 3- Araştırma sonucunun güvenilirliği, katılımcıların gerçek görüş, düşünce ve algılarını samimi olarak ifade etmelerine dayalıdır.

Yapılan çalışmada ulaşılmak istenen sonuçları elde etmeye yönelik oluşturulan 4 adet ana hipotez ve bu hipotezlere bağlı 23 adet alt hipotez aşağıdaki gibidir.

- **H₀ 1: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.**

H₀ 1₁: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 12}: Muhasebe meslek mensuplarının unvan değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 13}: Muhasebe meslek mensuplarının yaş değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 14}: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresi değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 15}: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 16}: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

- **H_{0 2}: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.**

H_{0 21}: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 22}: Muhasebe meslek mensuplarının unvan değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 23}: Muhasebe meslek mensuplarının yaş değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 24}: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresi değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 25}: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{0 26}: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

- **H_{0 3}: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.**

H_{0 31}: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H_{0 32}: Muhasebe meslek mensuplarının unvanının vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H_{0 33}: Muhasebe meslek mensuplarının yaşının vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H₀ 3₄: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H₀ 3₅: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H₀ 3₆: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısının vergi uyumlarına etkisi yoktur.

- **H₀ 4: Muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.**

H₀ 4₁: Muhasebe meslek mensuplarının olumlu iletişim davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H₀ 4₂: Muhasebe meslek mensuplarının ortak özellik davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H₀ 4₃: Muhasebe meslek mensuplarının öfke davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H₀ 4₄: Muhasebe meslek mensuplarının etkililik davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

H₀ 4₅: Muhasebe meslek mensuplarının itimat davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.

3.2.6. Araştırma Yöntemi

Araştırmada, Dinç, Abdioğlu ve Büyükşalvarcı (2010) tarafından yapılan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Kazanç Düzeyi Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik Görgül Bir Araştırma” adlı çalışmada kullanılan ölçek kullanılmıştır. Ölçeğin kullanılabilmesi için yazarlardan gerekli izin alınmıştır. Bu ölçekte meslek mensuplarına ait yedi farklı davranışsal değişkeni ölçmeye yönelik 14 ifade yer almaktadır. Bu ifadelerle ilave olarak muhasebe meslek mensuplarının vergileme sürecindeki tutumlarını belirlemeye yönelik 3 ifade eklenmiştir. Hazırlanan anket formu katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 6 soru içermektedir. Sonuç olarak araştırmada kullanılmak üzere 23 sorudan oluşan bir anket formu hazırlanmıştır.

Araştırmada çeşitli zaman ve maliyet kısıtları dikkate alınarak basit tesadüfî örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Hazırlanan anket çevrimiçi ve yüzyüze uygulanarak gerçekleştirilmiştir. Çevrim içi hazırlanan anket BSMMMO tarafından kayıtlı aktif üyelere elektronik posta olarak gönderilmiştir. 2022 Nisan-Ekim dönemi içerisinde 37 üye anket formunu çevrim içi doldurarak araştırmaya katılmıştır. Aynı dönem içinde 34 üye ile de yüzyüze anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Yapılan kontroller sonucu eksiksiz doldurulduğu belirlenen 71 anket verisi

analize tabi tutulmuştur. Araştırma sorularını yanıtlayan toplam 71 katılımcı evrenin %46'sını temsil etmektedir.

Katılımcılara yöneltilen ifadelere verilecek cevaplar 5'li likert ölçeği olarak hazırlanmıştır. Cevaplar; 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kısmen Katılıyorum, 4- Katılıyorum ve 5- Kesinlikle Katılıyorum şeklinde belirlenmiştir. İfadelere katılıma yönelik aralıklar eşit varsayılarak aritmetiksel ortalamaların aralıkları 0,80 olarak hesaplanmıştır. Bu şekliyle hazırlanan ortalamalar ve katılım düzeylerini gösteren değerlendirmeye ve yorumlamaya esas ölçek aşağıda Tablo 3.1.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.1. Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralıkları

Aralık	Katılım Düzeyi
1.00-1.80	Kesinlikle Katılmıyorum
1.81-2.60	Katılmıyorum
2.61-3.40	Kısmen Katılıyorum (Kararsızım)
3.41-4.20	Katılıyorum
4.21-5.00	Kesinlikle Katılıyorum

Elde edilen veriler SPSS-21 istatistik programı yardımıyla analiz edilmiştir. Ankette yer alan tüm sorular kendi bölümünün içinde sıklık ve yüzdesel olarak hesaplanmış ve belirlenmiştir. Ankette bulunan sorular için tutarlılık ve anketin güvenilirlik düzeyini belirlemek amacıyla testler gerçekleştirilmiştir. Meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin ve vergi tutumlarının alt boyutlarının belirlenmesi amacıyla açımlayıcı faktör analizi yöntemi kullanılmıştır. Elde edilen faktörler ile araştırma hipotezlerinin alt boyutları oluşturulmuştur. Araştırma hipotezlerinin sınanması aşamasında değişkenler arasındaki farklılıkları belirlemeye yönelik Anova ve t-testi analiz tekniklerinden, değişkenler arasındaki etkiyi belirlemeye yönelik ise doğrusal regresyon analiz tekniklerinden yararlanılmıştır.

3.3. Verilerin Analizi ve Bulgular

3.3.1. Güvenilirlik Testi

Araştırma kapsamında hazırlanan ankette yer alan ifadelerin güvenilirliğini test etmek için Alpha(α) değeri hesaplanmıştır. Güvenilirlik testinin neticesinde davranışsal değişkenleri belirlemeye yönelik kullanılan ölçekteki 14 ifadenin Cronbach's Alpha değeri, 0,790 düzeyinde hesaplanmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının vergi uyumunu ölçmek amacıyla oluşturulan 3 ifadenin Alpha değeri, 0,829 olarak hesaplanmıştır. Ankette yer alan tüm ifadeler dikkate alındığında hesaplanan Alpha değeri ise 0,773 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 3.2. Güvenirlik Testi

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0,773	17

Alpha katsayıları ve bu katsayı aralıklarının karşılığındaki güvenilirlik düzeyleri aşağıda belirtilmiştir (Kayış, 2018: 405).

$0,00 \leq \alpha \leq 0,40$ aralığı güvenilir olmayan ölçek.

$0,40 \leq \alpha \leq 0,60$ aralığı düşük güvenilirlikte ölçek.

$0,60 \leq \alpha \leq 0,80$ aralığı oldukça güvenilir ölçek.

$0,80 \leq \alpha \leq 1,00$ aralığı yüksek derece güvenilir ölçek.

Bu değerlendirme aralıklarına istinaden uygulanan anketin oldukça yüksek güvenilirliğe sahip bulunduğu belirlenmiştir.

3.3.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışma kapsamında katılımcıların demografik özelliklerinin yanı sıra uygulanan ölçeğe ait katılım düzeylerinin frekansları ayrı ayrı analiz edilmiş ve açıklanmıştır.

Tablo 3.3. Demografik Özelliklere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Cinsiyet	f	%	Unvan	f	%
Kadın	19	27	SM	20	28
Erkek	52	73	SMMM	51	72
Toplam	71	100	Toplam	71	100
Yaş	f	%	Mesleki Deneyim	f	%
35 ve altı	19	27	1-10 yıl arası	17	24
36-45 arası	27	38	11-20 yıl arası	30	42
46 ve üzeri	25	35	21 yıl ve üzeri	24	34
Toplam	71	100	Toplam	71	100
Eğitim Düzeyi	f	%	Mükellef Sayısı	f	%
Ön Lisans	7	10	26-50 arası	24	34
Lisans	50	70	51-75 arası	19	27
Lisansüstü	14	20	76 ve üzeri	28	39
Toplam	71	100	Toplam	71	100

Tablo 3.3.'de meslek mensuplarının cinsiyet, mesleki unvan, yaş, mesleki deneyim, eğitim düzeyi ve mükellef sayılarını gösteren demografik bilgilere ilişkin frekans dağılımları yer almaktadır. Tablodan görüleceği üzere ankete katılan 71 meslek mensubundan 19'u (%27) kadın, 52'si (%73) erkek meslek mensubundan oluşturmaktadır. TÜRMOB verilerine göre de

erkek üye sayısının oldukça fazla olduğu görülmektedir (TÜRMOB, 2022). Bu bakımdan araştırma katılan meslek mensuplarının cinsiyete göre dağılımının normal olduğu kabul edilebilir.

Tablodan görüleceği üzere katılımcıların 20'si (%28) Serbest Muhasebeci ve 51'i (%72) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir. TÜRMOB verilerine göre SM üye sayısının toplam üye sayısı içindeki oranı %6 civarında olduğu görülmektedir (TÜRMOB, 2022). Bu bakımdan Bilecik'teki meslek mensuplarından SM unvanlı meslek mensubu sayısının Türkiye genelindeki unvana göre üye sayılarına kıyasla oransal olarak fazla olduğu görülmektedir.

Araştırmada katılımcıların yaş skalası 35 yaş olarak başlatılmıştır. Yaş değişkenine ilişkin bu başlangıç seviyesi meslekteki üç yıllık stajyerlik süresinin olması ve yeterliliğe ilişkin sınavların başarıyla verilmesinin oldukça zaman alması ve dolayısıyla ruhsat almanın otuzlu yaşlara ulaşmasıdır. Yaş değişkenine ilişkin frekans dağılımına bakıldığında, katılımcıların 19'u (%27) 35 yaş altı, 27'si (%38) 36-45 yaş arası ve 25'i (%35) ise 46 yaş ve üzeri yaş aralığında olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının 17'sinin (%24) 10 yıl ve daha az, 30'unun (%42) 11-20 yıl arası ve 24'ünün (%34) 21 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olduğu görülmektedir. Elde edilen bu neticeler araştırmaya katılan meslek mensuplarının yoğunlukla kıdemli olduklarını ortaya koymaktadır. Bu sonucun ise, mükellef ilişkileri ve vergi uyumuna yönelik tutumların analizlerinde ulaşılabilecek bulguların güvenilirliğini arttırması bakımından mühim olabileceği düşünülebilir.

Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine ilişkin veriler incelendiğinde, katılımcıların 7'sinin (%10) ön lisans, 50'sinin (%70) lisans ve 14'ünün (%20) lisansüstü eğitim düzeyine sahip olduğu görülmektedir. TÜRMOB verilerine göre de meslek mensuplarının ağırlıklı olarak lisans mezunu olduğu anlaşılmaktadır (TÜRMOB, 2022). Bilecik'te lisansüstü eğitim gören meslek mensuplarının ise Türkiye geneline göre oransal olarak daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mükellef sayıları incelendiğinde 24 meslek mensubunun (%34) 1-50 arası mükellef sayısına, 19 meslek mensubunun (%27) 51-75 arası mükellef sayısına, 28 meslek mensubunun ise (%39) 76 ve üzeri mükellef sayısına sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 3.4.'te muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerini belirlemeye yönelik oluşturulan ifadelerin katılım düzeylerine ilişkin tanımlayıcı istatistikler verilmiştir.

Tablo 3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerini Belirlemeye Yönelik Oluşturulan İfadelerin Katılım Düzeylerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	1. Kesinlikle Katılmıyorum		2. Katılmıyorum		3. Kısmen Katılıyorum		4. Katılıyorum		5. Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1. Mükelleflerime kızdığım durumlar olur.	8	11	6	8	18	25	22	31	17	24
2. Mükelleflerimin beni hayal kırıklığına uğrattığı durumlar olur.	5	7	12	17	16	23	23	32	15	21
3. Mükelleflerim ile içtenlikle konuşurum.	0	0	2	3	5	7	27	38	37	52
4. Mükelleflerim ile zamanlı bilgi alışverişinde bulunuruz.	0	0	1	1	11	15	27	38	32	45
5. Mükelleflerim ile ilişkilerimde yönlendirici olmaya gayret ederim.	0	0	2	3	9	13	25	35	35	49
6. Mükelleflerim ile ilişkilerimde sözümün geçerli olmasını sağlamaya çalışırım.	2	3	1	1	14	20	31	44	23	32
7. Mükelleflerim ile benzer değer yargıları vardır.	3	4	13	18	23	32	23	32	9	13
8. Mükelleflerim ile benzer düşüncelerim vardır.	1	1	8	11	29	41	26	37	7	10
9. Mükellefler tarafından bana sağlanan bilgiye inanırım.	3	4	4	6	32	45	26	37	6	8
10. Mükelleflerim mesleğim konusunda gerekli niteliklere sahip olduğumu düşünürler.	0	0	0	0	1	1	34	48	36	51
11. Mükelleflerim ile bilgi paylaşımında iş birliği içerisinde olurum.	0	0	0	0	3	4	32	45	36	51
12. Mükelleflerim ile problemlerin çözümünde iş birliği yaparım.	0	0	0	0	2	3	34	48	35	49
13. İşimi en iyi şekilde yerine getiririm.	0	0	0	0	2	3	30	42	39	55
14. Mükelleflerime etkili muhasebe bilgisi sağlayarak ticari faaliyetlerinde önemli katkılar sağlarım.	2	3	3	4	6	8	33	46	27	38
15. Ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğini normal karşılarım.	12	17	8	11	20	28	20	28	11	15
16. Muhasebe politikalarını, yasal çerçevede olması kaydıyla mükelleflerin daha az vergi ödemesi yönünde kullanırım.	7	10	11	15	17	24	26	37	10	14
17. Yasal çelişki ve boşlukları, daha az vergi ödemesi çıkarmak adına mükellef lehine kullanmak doğaldır.	15	21	14	20	22	31	14	20	6	8

Tablo 3.4. incelendiğinde meslek mensuplarının kendilerine yöneltilen ifadelere katılım düzeylerinin genel olarak yüksek olduğu görülmektedir. Bu ifadelerden muhasebecilerin mükellefleriyle iş birliği ilişkisine yönelik olanların diğerlerine nazaran daha yüksek katılım düzeyine sahip olduğu, vergi uyumuna yönelik olan ifadelerin ise diğer ifadelere nazaran daha düşük katılım düzeyi ortalamalarına sahip olduğu dikkat çekmektedir. Bu ifadelerin ortalama skorları Tablo 3.5.’de gösterilmiştir.

Tablo 3.5. Ölçek Kapsamındaki İfadelerin Ortalama Skorları

İfadelere Yönelik Ortalama Skorlar				
Davranışsal Faktörler	İfadeler	Standart Sapma	İfadelerin Ort.	Faktör Ort.
Çatışma (Uyumsuzluk)	1. Mükelleflerime kızdığım durumlar olur.	1,263	3,48	3,46
	2. Mükelleflerimin beni hayal kırıklığına uğrattığı durumlar olur.	1,204	3,44	
İletişim	3. Mükelleflerim ile içtenlikle konuşurum.	0,746	4,39	4,33
	4. Mükelleflerim ile zamanlı bilgi alışverişinde bulunuruz.	0,774	4,27	
Dengeli Güç	5. Mükelleflerim ile ilişkilerimde yönlendirici olmaya gayret ederim.	0,803	4,31	4,16
	6. Mükelleflerim ile ilişkilerimde sözümün geçerli olmasını sağlamaya çalışırım.	0,918	4,01	
Paylaşılan Değerler	7. Mükelleflerim ile benzer değer yargılarım vardır.	1,05	3,31	3,37
	8. Mükelleflerim ile benzer düşüncelerim vardır.	0,873	3,42	
Güven	9. Mükellefler tarafından bana sağlanan bilgiye inanırım.	0,886	3,39	3,94
	10. Mükelleflerim mesleğim konusunda gerekli niteliklere sahip olduğumu düşünürler.	0,531	4,49	
İş Birliği	11. Mükelleflerim ile bilgi paylaşımında iş birliği içerisinde olurum.	0,581	4,46	4,46
	12. Mükelleflerim ile problemlerin çözümünde iş birliği yaparım.	0,556	4,46	
Etkililik	13. İşimi en iyi şekilde yerine getiririm.	0,557	4,52	4,32
	14. Mükelleflerime etkili muhasebe bilgisi sağlayarak ticari faaliyetlerinde önemli katkılar sağlarım.	0,94	4,13	
Vergi Uyum	15. Ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğini normal karşılarım.	1,302	3,14	3,06
	16. Muhasebe politikalarını, yasal çerçevede olması kaydıyla mükelleflerin daha az vergi ödemesi yönünde kullanırım.	1,188	3,30	
	17. Yasal çelişki ve boşlukları, daha az vergi ödemesi çıkarmak adına mükellef lehine kullanmak doğaldır.	1,239	2,75	

Tablo 3.5.’de muhasebe meslek mensuplarına yöneltilen ifadelere katılım düzeyleri her ifade için ayrı ayrı hesaplanmıştır. Ayrıca, Dinç vd. (2010) tarafından kullanılan ölçekte yer alan davranışsal değişkenlerin alt boyutları kapsamında gruplandırılarak ortalamaları alınmıştır. Tablo incelendiğinde 4,52 ortalama skor ile en yüksek katılım düzeyine sahip ifade “etkililik”

davranışsal boyutu altında yer alan “işimi en iyi şekilde yerine getiririm” ifadesi olmuştur. Meslek mensupları bu ifadeye kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Katılım düzeyi en düşük olan ifade ise 2,75 ortalama skor ile “vergi uyumu” davranışsal boyutu altında yer alan “yasal çelişki ve boşlukları, daha az vergi ödemesi çıkarmak adına mükellef lehine kullanmak doğaldır” ifadesi olmuştur. Meslek mensupları bu ifadeye katılmıyorum düzeyine yakın olmakla birlikte kısmen katılıyorum yanıtını vermiştir.

Davranışsal boyutlar çerçevesinde katılım düzeyleri incelendiğinde ise; meslek mensuplarının mükellefleriyle çatışma ve uyumsuzluk yaşama durumuna 3,46 ortalama skor ile katılıyorum şeklinde yanıt verdikleri görülmektedir. Meslek mensupları mükellefleriyle olumlu iletişim kurma düzeyine ise 4,33 ortalama skor ile kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir. Meslek mensupları mükellefleriyle dengeli bir güç kurduğuna dair ifadeler 4,16 ortalama skor ile güçlü bir şekilde katılıyorum yanıtı vermişlerdir. Tablo incelendiğinde meslek mensuplarının mükellefiyle paylaşılan benzer değerlerinin az olduğu görülmektedir. Verilere göre 3,37 ortalama skor ile paylaşılan değerlerin kısmen var olduğu tespit edilmiştir. Güvene dayalı ilişki boyutu incelendiğinde 3,94 ortalama skor ile meslek mensuplarının mükellefleriyle karşılıklı güven duygusu içerisinde olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının mükellefleriyle olan ilişkilerinde en çok katılım gösterdiği davranışsal boyut ise iş birliği boyutu olmuştur. Meslek mensupları 4,46 ortalama skor ile mükellefleriyle iş birliği içerisinde olduklarına yönelik ifadeler kesinlikle katılıyorum yanıtı vermiştir. Meslek mensupları yürüttükleri faaliyetler kapsamında mükelleflerine katkı sunduğu ve etkili bir şekilde görevini yerine getirdiğini ifade etmektedir. Meslek mensupları, kendi faaliyetlerinin etkililik düzeyini belirlemeye ilişkin yöneltilen ifadeler 4,32 ortalama skor ile kesinlikle katılıyorum yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının vergileme sürecinde yürüttükleri faaliyet kapsamında vergi uyumuna yönelik yöneltilen ifadeler ise 3,06 ortalama skor ile kararsız kaldıkları ve kısmen katıldıkları görülmektedir.

3.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerini Belirlemeye Yönelik Faktör Analizi

Çalışmanın bu aşamasında muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerini ve vergiye yönelik tutumlarını alt boyutlarıyla belirlemek amacıyla açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizinde önemli varsayımlar bulunmaktadır. Veri setinin faktör analizine uygunluğunun ön koşulu değişken sayısı ve örneklem büyüklüğüdür. Bunun yanı sıra, kayıp ve uç değerlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bunların dışında, faktör analizinin uygulanabilmesi için veri setinin normal dağılım göstermesi, uygunluk testinden geçmesi ve örneklem sayısı

değişken sayısından en az 51 fazlası olması gerekmektedir (Aksu, vd. 2017: 24-26). Araştırmada uygulanan anket kapsamında 17 ifade bulunmaktadır. Bu ifade sayısının 51 fazlası 68 örneklem sayısını göstermektedir. Araştırma kapsamında ulaşılan 71 katılımcı ile örneklem büyüklüğü yeterliliğine ulaşıldığı anlaşılmaktadır. Veri setinde eksik veya kayıp veri olup olmadığına SPSS programı yardımıyla bakılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda eksik ya da kayıp verilere rastlanmamıştır. Aynı şekilde yapılan uç değerler araştırmasıyla düşük seviyede uç değer bulunmuştur. Bu değerlerin bulunduğu anketlerin çıkarılması suretiyle tekrar edilen analizlerin neticesinde güvenilirlik değeri, normallik değerleri, çarpıklık değerleri ve basıklık değerlerine ait verilerde analiz bulgularına etki edecek durumla karşılaşılmasıdır. Bu nedenle uç değer tespit edilen ilgili anketler uygulama kapsamına dahil edilmiştir.

Araştırma kapsamındaki tüm ifadelere ilişkin normallik testi sonuçlarına ve çarpıklığı ve basıklığı gösteren değerlere bakılmıştır. İfadelere katılım düzeyinin ikili ya da sıralı (örneğin; Likert ölçeği) olması normal dağılıma engel olmakta ve yanıltıcı sonuçlar ortaya koymaktadır. Bu bağlamda normal dağılıma engel olan bu durumun varlığından dolayı veri setinin normal dağılıma sahip olup olmadığının belirlenebilmesi maksadıyla çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiştir. Bu katsayılar “ $-\infty$ ” ile “ $+\infty$ ” arasındaki değerlere sahip olabilmektedir. Katsayıların sıfır değerine yakınlığı normallik dağılımının işaretidir. Ancak sosyal bilimler alanında veri setinde sıfıra yakın değerlerin bulunması çok zor bir durumdur (Coşkun vd., 2015: 165-166). Bu bakımdan uygulamalarda veri setinin çarpıklığın ve basıklığın ± 3 'e kadar olması 0,05 güven aralığında normal dağılımın bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Shao ve Zhou, 2002). Aşağıda Tablo 3.6.'da veri setinin normallik, çarpıklık ve basıklık test sonuçları yer almaktadır. Çıkan sonuçlara göre veri setinin normal dağılım gösterdiği anlaşılmaktadır.

Tablo 3.6. Araştırma Ölçeğine İlişkin Normallik, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

İfade	Ortalama	Standart Sapma	Varyans	Normallik Testi Sonucu	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
1. Mükelleflerime kızdığım durumlar olur.	3,48	1,263	1,596	0,00	-0,585	-0,540
2. Mükelleflerimin beni hayal kırıklığına uğrattığı durumlar olur.	3,44	1,204	1,449	0,00	-0,403	-0,763
3. Mükelleflerim ile içtenlikle konuşurum.	4,39	0,746	0,557	0,00	-1,220	1,403
4. Mükelleflerim ile zamanlı bilgi alışverişinde bulunuruz.	4,27	0,774	0,599	0,00	-0,698	-0,347
5. Mükelleflerim ile ilişkilerimde yönlendirici olmaya gayret ederim.	4,31	0,803	0,645	0,00	-0,967	0,289

6. Mükelleflerim ile ilişkilerimde sözümün geçerli olmasını sağlamaya çalışırım.	4,01	0,918	0,843	0,00	-1,055	1,647
7. Mükelleflerim ile benzer değer yargıları vardır.	3,31	1,050	1,103	0,00	-0,201	-0,540
8. Mükelleflerim ile benzer düşüncelerim vardır.	3,42	0,873	0,762	0,00	-0,154	-0,066
9. Mükellefler tarafından bana sağlanan bilgiye inanırım.	3,39	0,886	0,785	0,00	-0,494	0,853
10. Mükelleflerim mesleğim konusunda gerekli niteliklere sahip olduğumu düşünürler.	4,49	0,531	0,282	0,00	-0,266	-1,303
11. Mükelleflerim ile bilgi paylaşımında iş birliği içerisinde olurum.	4,46	0,581	0,338	0,00	-0,533	-0,646
12. Mükelleflerim ile problemlerin çözümünde iş birliği yaparım.	4,46	0,556	0,309	0,00	-0,370	-0,912
13. İşimi en iyi şekilde yerine getiririm.	4,52	0,557	0,310	0,00	-0,596	-0,712
14. Mükelleflerime etkili muhasebe bilgisi sağlayarak ticari faaliyetlerinde önemli katkılar sağlarım.	4,13	0,940	0,884	0,00	-1,427	2,406
15. Ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğini normal karşılarım.	3,14	1,302	1,694	0,00	-0,309	-0,921
16. Muhasebe politikalarını, yasal çerçevede olması kaydıyla mükelleflerin daha az vergi ödemesi yönünde kullanırım.	3,30	1,188	1,411	0,00	-0,443	-0,661
17. Yasal çelişki ve boşlukları, daha az vergi ödemesi çıkarmak adına mükellef lehine kullanmak doğaldır.	2,75	1,239	1,535	0,00	0,084	-0,931

Faktör analizinin varsayımlarından biri veri setinin çoklu normal dağılımdan gelmiş olmasının gerektiğidir. Bu durumun tespit edilebilmesi amacıyla Bartlett küresellik testinin yapılması gerekmektedir. Testin sonucuna göre ortaya çıkan değer 0,95 güven aralığı için %5'ten düşük olması beklenmektedir. Öncelikle meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerini belirlemeye yönelik uygulanan ölçek test edilmiştir. Tablo 3.7.'de de görüldüğü gibi yapılan Bartlett testinin neticesinde kikare değeri 0,01 anlamlılık seviyesinde bulunduğu ve veri setinin çoklu değişkenlere ait normal dağılım özelliği taşıdığı anlaşılmaktadır. Ayrıca Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi sonucu 0,665 olarak tespit edilmiştir. Bu değer istenen en küçük değer olan 0,50'den büyük olduğundan veri setinin faktörleştirmeye uygun bulunduğu belirlenmiştir.,

Tablo 3.7. Davranışsal Değişkenler Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonucu

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Testi		,665
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	454,836
	Serbestlik Derecesi	91
	Anlam	,000

Meslek mensuplarının vergi uyumunu belirlemeye yönelik oluşturulan ifadelerin Bartlett küresellik test sonucu ise Tablo 3.8.'de gösterilmiştir. Tablo 3.8.'de görüleceği üzere vergi uyumunu belirlemeye yönelik hazırlanan üç ifadeye ilişkin kıkare değeri 0,01 anlamlılık seviyesinde bulunduğu belirlenmiştir. KMO örneklem yeterliliği testi sonucu ise 0,711 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç da istenen en küçük değer olan 0,50'den büyük olduğundan veri setinin faktörleştirmeye uygun bulunduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.8. Vergi Uyumu Ölçeğine İlişkin KMO ve Bartlett Testi Sonucu

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Testi		,711
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	79,339
	Serbestlik Derecesi	3
	Anlam	,000

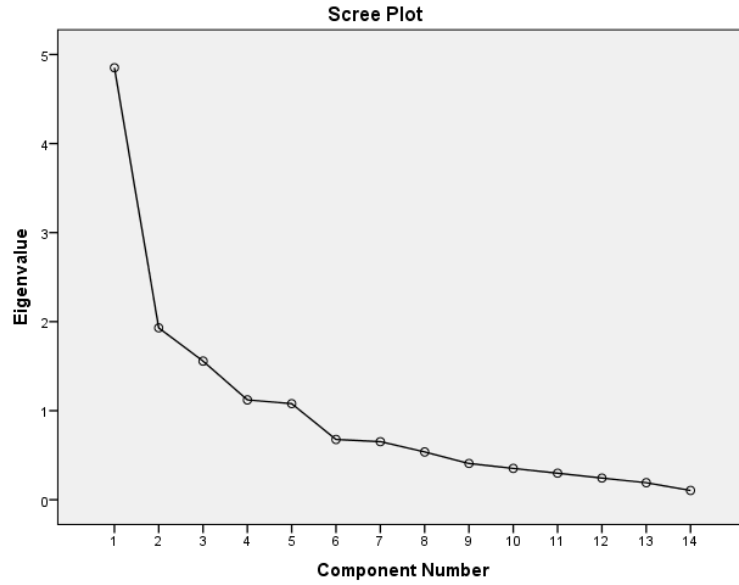
Yapılan uygunluk testleri sonucunda faktörleştirme aşamasına geçilmiştir. Faktör analizinde, temel bileşenler analizi tekniği, özdeğer (eigenvalues) istatistiği yöntemi, dik (orthogonal) döndürme yöntemlerinden varimax tekniği tercih edildikten sonra davranışsal değişkenler ölçeğinde yer alan 14 ifade ve vergi uyumu ölçeğinde yer alan 3 ifade ayrı ayrı faktör analizine tabi tutulmuştur. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgular aşağıda belirtilmiştir.

Meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerine ilişkin başlangıç faktör çözümü toplam %75 açıklanan varyans ile makul varyans oranı olan %50'den oldukça yüksek çıkmıştır. Bu safhada faktör yüklerinin aldığı değerler ayrı ayrı incelemeye tabi tutulmuştur. İnceleme sonucunda faktör yük değerlerinde çoklu ilişki problemi yaşanmadığı belirlenmiştir. Faktör analizini bozan bir ifade olmadığından tüm ifadeler faktörleştirme içinde yer almıştır. Tablo 3.9.'da görüleceği üzere ölçeğin 14 ifade ve 5 boyuttan oluştuğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.9. Davranışsal Değişkenler Ölçeği Toplam Açıklanan Varyanslar

Toplam Açıklanan Varyans Tablosu									
Faktör	Başlangıç Özdeğerler			Faktörleştirme Sonrası Değerler			Rotasyon Sonrası Değerler		
	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %
1	4,851	34,653	34,653	4,851	34,653	34,653	3,601	25,723	25,723
2	1,930	13,786	48,439	1,930	13,786	48,439	1,981	14,149	39,872
3	1,557	11,122	59,561	1,557	11,122	59,561	1,731	12,362	52,234
4	1,121	8,008	67,569	1,121	8,008	67,569	1,712	12,227	64,461
5	1,079	7,706	75,275	1,079	7,706	75,275	1,514	10,814	75,275

Aşağıda yer alan Şekil 3.1.'de faktörlere yüklenen değişkenlere ait özdeğerlerin serpilme diyagramı gösterilmiştir. Şekilde görülen ilk 5 faktör toplam faktör çözümünün %75'ini açıklamaktadır.

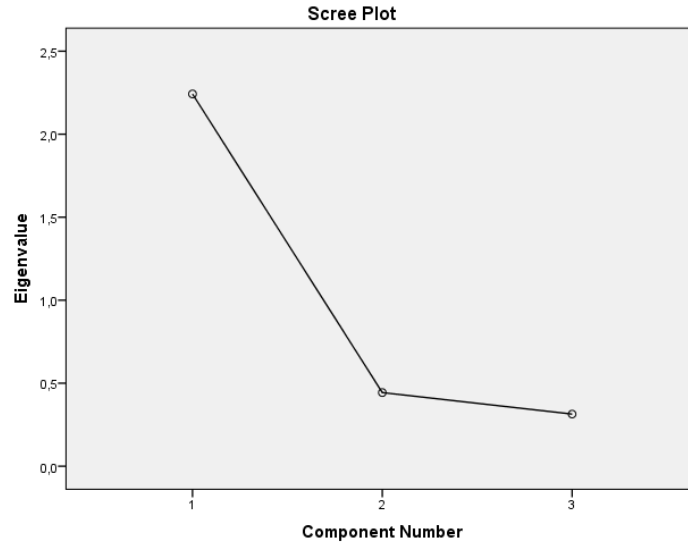
**Şekil 3.1.** Davranışsal Değişkenler Ölçeği Serpilme Diyagramı (Scree Plot)

Meslek mensuplarının vergi uyumu değişkenlerine ilişkin başlangıç faktör çözümü ise toplam %74,75 açıklanan varyans ile yine makul varyans oranı olan %50'den oldukça yüksek çıkmıştır. Bu safhada faktör yüklerinin aldığı değerler ayrı ayrı incelemeye tabi tutulmuştur. İnceleme sonucunda faktör yük değerlerinde çoklu ilişki problemi yaşanmadığı belirlenmiştir. Faktör analizini bozan bir ifade olmadığından tüm ifadeler faktörleştirme içinde yer almıştır. Faktörleştirme sonucunda tek boyutlu bir sonuç çıktığından döndürme işlemi yapılmamıştır. Tablo 3.10.'da görüleceği üzere hazırlanan ölçek 3 ifade ve 1 boyuttan oluşmaktadır.

Tablo 3.10. Vergi Uyumu Ölçeği Toplam Açıklanan Varyanslar

Toplam Açıklanan Varyans Tablosu						
Faktör	Başlangıç Özdeğerler			Faktörleştirme Sonrası Değerler		
	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %
1	2,243	74,75	74,75	2,243	74,75	74,75

Aşağıda yer alan Şekil 3.2.'de faktörlere yüklenen değişkenlere ait özdeğerlerin serpilme diyagramı gösterilmiştir. Şekilden de görüleceği gibi ilk sırada yer alan faktör diğer faktörlere nazaran yüksek açıklanan varyans değerine sahiptir. İlk faktör faktörleştirme çözümünün yaklaşık %75'ini açıklamaktadır.



Şekil 3.2. Vergi Uyumu Ölçeği Serpilme Diyagramı (Scree Plot)

Tablo 3.11.'de faktörleştirme sonucunda ortaya çıkan sonuç bulunmaktadır. Tablonun içeriğine bakıldığında davranışsal değişkenler ölçeğindeki ilk faktör içine altı, ikinci, üçüncü,

dördüncü ve beşinci faktörlere ise ikişer ifadenin yüklendiği, vergi uyumu ölçeğinde ise tek faktörde üç ifadenin yüklendiği görülmektedir.

Tablo 3.11. Faktör Matrisi

Faktör Matrisi						
İfade No	Davranışsal Değişkenler Faktör Numarası					Vergi Uyumu Faktör Numarası
	1	2	3	4	5	1
4	,834					
5	,758					
11	,746					
12	,728					
3	,715					
10	,566					
8		,921				
7		,861				
1			,892			
2			,887			
14				,876		
6				,707		
13					,833	
9					-	
					,662	
16						,891
15						,864
17						,839

Faktör analizinin devamında faktörler içine yüklenen ifadeler ayrı ayrı incelenerek her bir faktöre bir isim belirlenmiştir. İfadeler ve içinde bulunduğu faktöre yüklediği manalar dikkate alınarak elde edilen faktörlere Tablo 3.12.'den de görüleceği üzere sırasıyla, olumlu iletişim, ortak özellik, öfke, etkililik, itimat ve vergi uyumu adları uygun görülmüştür. Tabloda ayrıca her bir faktörün kendi içinde güvenilirlik testi sonuçlarına yer verilmiştir. 17 ifadenin yer aldığı ölçek için Alfa değeri 0,773 olarak belirlenmiştir. Elde edilen bu değer uygulanan ölçeğin güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 3.12. Faktörlerin İçerdiği İfadeler ve Güvenilirlik Katsayıları

Faktör İsmi	Faktör Yük Değeri	Alpha Güvenilirlik Katsayısı
Davranışsal Değişken 1. Faktör: Olumlu İletişim		
4. Mükelleflerim ile zamanlı bilgi alışverişinde bulunuruz.	,834	,854
5. Mükelleflerim ile ilişkilerimde yönlendirici olmaya gayret ederim.	,758	
11. Mükelleflerim ile bilgi paylaşımında iş birliği içerisinde olurum.	,746	
12. Mükelleflerim ile problemlerin çözümünde iş birliği yaparım.	,728	
3. Mükelleflerim ile içtenlikle konuşurum.	,715	
10. Mükelleflerim mesleğim konusunda gerekli niteliklere sahip olduğumu düşünürler.	,566	
Davranışsal Değişken 2. Faktör: Ortak Özellik		
8. Mükelleflerim ile benzer düşüncelerim vardır.	,921	,834
7. Mükelleflerim ile benzer değer yargıları vardır.	,861	
Davranışsal Değişken 3. Faktör: Öfke		
1. Mükelleflerime kızdığım durumlar olur.	,892	,780
2. Mükelleflerimin beni hayal kırıklığına uğrattığı durumlar olur.	,887	
Davranışsal Değişken 4. Faktör: Etkililik		
14. Mükelleflerime etkili muhasebe bilgisi sağlayarak ticari faaliyetlerinde önemli katkılar sağlarım.	,876	,691
6. Mükelleflerim ile ilişkilerimde sözümün geçerli olmasını sağlamaya çalışırım.	,707	
Davranışsal Değişken 5. Faktör: İtimat		
13. İşimi en iyi şekilde yerine getiririm.	,833	,578
9. Mükellefler tarafından bana sağlanan bilgiye inanırım.	-,662	
Vergi Uyumu1. Faktör: Vergi Uyumu		
16. Muhasebe politikalarını, yasal çerçevede olması kaydıyla mükelleflerin daha az vergi ödemesi yönünde kullanırım.	,891	,829
15. Ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğini normal karşılarım.	,864	
17. Yasal çelişki ve boşlukları, daha az vergi ödemesi çıkarmak adına mükellef lehine kullanmak doğaldır.	,839	

3.3.3.1. Faktör Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerine ve vergi uyumuna etki eden faktörlerle birlikte bu faktörlerin içerdiği değişkenler Tablo 3.12.'de gösterilmiştir. Elde edilen faktörler içerdiği değişkenlere göre aşağıda ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Davranışsal Değişken 1. Faktör: Olumlu İletişim

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine yönelik davranışsal değişkenlerini ortaya koyan birinci faktör olumlu iletişim olarak belirlenmiştir. İçermiş olduğu ifadelerle bakıldığında, meslek mensuplarının mükellefleriyle zamanlı bilgi alışverişinde bulunduğu, bilgi paylaşımında ve problemlerin çözümünde iş birliği içerisinde olduğu, mükellefle olan ilişkilerinde yönlendirici olmaya çalıştığı ve içtenlikle iletişim kurduğu görülmektedir. Ayrıca, mükelleflerin meslek mensuplarının mesleki nitelikleri taşıdığına yönelik düşüncelerinin olduğu algısı tespit edilmiştir. Faktör içeriğindeki değişkenler incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının mükellefleriyle genel olarak pozitif bir ilişki içerisinde oldukları ortaya çıkmaktadır. Kang vd. (2004) tarafından yapılan çalışmada kurumsal açıdan üyeler arasında formal ve informal düzeyde anlamlı ve zamanlı veri paylaşımı tespit edilmiştir. Ayyıldız vd.'ne (2006) göre iletişim, ilişkilerin devamlılığını sağlayan bir faktör olarak tespit edilmiştir. Zaif'e (2004) göre doğru iletişim muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında olması gereken bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur. Dinç vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada da muhasebe meslek mensuplarıyla mükellef arasındaki iletişimin iki taraf arasındaki ilişki düzeyini ve kalitesini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki olumlu iletişimin vergilendirme sürecinde mükellef beklentilerine ve vergi uyumuna olumlu etki yaratacağı düşünülebilir.

Davranışsal Değişken 2. Faktör: Ortak Özellik

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine yönelik davranışsal değişkenlerini ortaya koyan ikinci faktör ortak özellik olarak belirlenmiştir. İçermiş olduğu ifadelerle bakıldığında, meslek mensuplarının mükellefleriyle benzer düşüncelerinin ve değer yargılarının olduğu görülmektedir. Bu faktörle ilişkili olarak Kang vd. (2004) taraflar arasındaki ortak değerlerin karşılıklı amaçların ve politikaların belirlenmesinde etkili olduğunu ortaya koymuşlardır. Dinç vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada da muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasındaki karşılıklı ortak değerlerin güven, iş birliği ve iletişim sürecine katkıda bulunduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla, meslek mensupları ile mükellefler arasındaki esas ilişkinin muhasebe ve vergisel işlemlere yönelik faaliyetler olduğu düşünüldüğünde ortak

değerlerin vergilendirme sürecinde mükellef beklentilerine yönelik etkili olabileceği düşünülebilir.

Davranışsal Değişken 3. Faktör: Öfke

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine yönelik davranışsal değişkenlerini ortaya koyan üçüncü faktör öfke olarak belirlenmiştir. İçermiş olduğu ifadelerle bakıldığında, meslek mensuplarının mükelleflerine kızdığı durumların olduğu ve mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarını hayal kırıklığına uğrattığı görülmektedir. Kang vd. (2004) tarafından yapılan çalışmada öfkenin tarafların kaçınması gereken bir davranış olduğu belirlenmiştir. Ayyıldız vd. (2006) öfke yüzünden bireyler ve gruplar arasında beklenen tepkilerin tutarsız ve düzensiz olduğunu ortaya koymuşlardır. Dinç vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada ise öfkenin mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasında olması gereken güven ve iş birliğini olumsuz etkilediği ortaya konmuştur. Meslek mensuplarının mükelleflerine karşı kızgın ve güvensiz iş birliği içerisinde olması vergilendirme sürecinde mükellef aleyhine tutum ve davranışlara yol açabileceği, diğer taraftan ise vergi uyumuna olumlu etki edebileceği düşünülebilir.

Davranışsal Değişken 4. Faktör: Etkililik

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine yönelik davranışsal değişkenlerini ortaya koyan dördüncü faktör etkililik olarak belirlenmiştir. İçermiş olduğu ifadelerle bakıldığında, meslek mensuplarının mükelleflerine etkili bilgiler sunarak işletmeye katkı sağladığı ve mükelleflerine karşı sözünün geçmesini sağlamaya çalıştığı algısının olduğu görülmektedir. Yayla vd. (2007) tarafından yapılan çalışmada etkililiğin verimliliği de etkilediği ortaya konulmuştur. Aynı çalışmada etkililiğin meslek mensuplarının iş performansına olumlu yönde tesir ettiği de belirlenmiştir. Dinç vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada ise etkililiğin mükellefin muhasebecilerin bilgisi ve tecrübesinden en fazla derecede faydalanarak doğru ve zamanında kararlar almasına yardımcı olduğu tespit edilmiştir. Vergi idaresi açısından düşünüldüğünde meslek mensuplarının faaliyetlerinde etkili olması vergi uyumunu olumlu yönde etkilemesi beklenebilir. Ancak mükellef açısından ise düşük vergi ödemesi çıkarılması beklentisine karşılık meslek mensuplarının buna cevap verebilme yetkinliğine sahip olması vergi uyumunun olumsuz etkileyebilecek bir ortam meydana getirebilir.

Davranışsal Değişken 5. Faktör: İtimat

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine yönelik davranışsal değişkenlerini ortaya koyan beşinci ve son faktör itimat olarak belirlenmiştir. İçermiş olduğu ifadelere bakıldığında, meslek mensuplarının yapmış oldukları işi en iyi şekilde yaptıklarına inandığı ve mükellefleri tarafından kendilerine sunulan bilgiye inandıkları algısının olduğu görülmektedir. Ayyıldız vd. (2006) tarafından yapılan çalışmada itimat, algılanan değerlerin takdir edilmesi, karşılıklı yardımlaşma ve bazı değerler sonucunda oluşan bir olgu olarak tanımlanmaktadır. Doney ve Cannon (1997) tarafından yapılan araştırmanın sonuçlarına göre sağlıklı iletişimin itimat düzeyinde artışa sebep olduğu tespit edilmiştir. Kang vd. (2004) tarafından yapılan çalışmada, itimat sayesinde güvenin maksimum seviyede olduğu çatışmanın ise en az oranda olduğu bir ortamda sürekli etkileşim ve dengeli güç kullanımının ortaya çıkmasını sağladığı tespit edilmiştir. Dinç vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada ise itimat ile meslek mensupları ve mükellefler arasında mevcut ilişkinin sürekliliğinin sağlandığı ve mükelleflerin muhasebecilerin bilgisinden en iyi şekilde yararlanmasına fırsat sağlandığı tespit edilmiştir. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki itimat duygusunun olumlu iletişimin bir parçası olarak vergilendirme sürecinde mükellef beklentilerine ve vergi uyumuna olumlu etki yaratacağı düşünülebilir.

Vergi Uyum 1. Faktör: Vergi Uyum

Muhasebe meslek mensuplarının vergiye yönelik davranışsal değişkenleri tek faktör olarak tespit edilmiş ve vergi uyumu olarak isimlendirilmiştir. Faktörün içermiş olduğu değişkenler incelendiğinde, meslek mensuplarının muhasebe politikalarını, yasal çerçevede olması kaydıyla mükelleflerin daha az vergi ödemesi yönünde kullanabileceği, ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğini normal karşıladığı, yasal çelişki ve boşlukları daha az vergi ödemesi çıkarmak adına mükellef lehine kullanmanın doğal olduğu algısının var olduğu görülmektedir.

Vergiye ilişkin literatür incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarda bulunabildikleri tespit edilmiştir. Song ve Yarbrough'a (1978) göre vergiye ilişkin düzenlemeler vergi uyumuna önemli derecede etki etmektedir. Dellaportas (2013), vergileme sürecinde suistimale açık fırsatların muhasebeciler tarafından vergi uzmanlıklarından dolayı değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Scholz (1994), kişilerin verginin kaçırılmasını benimsemiş mesleklerde faaliyet gösteriyor olmasının vergi uyumunu azalttığını savunmaktadır. Esasen bu faktörü meslek mensuplarının mükellef kaybetme kaygısıyla da ilişkilendirmek mümkün olabilir. Ücretlerini mükelleften alan meslek mensupları

onları kaybetme endişesi ve dolayısıyla ekonomik kaygı sebebiyle verginin az çıkarılmasına yönelik muhtemel mükellef beklentilerini karşılamak zorunda hissedecekleri (Ceylan, 2020) ve dolayısıyla bu durumun meslek mensuplarının vergi uyumlarını olumsuz etkileyebileceği düşünülebilir.

3.3.3.2. Faktörlere İlişkin Korelasyon Analizi

Araştırmanın bu kısmında elde edilen faktörlerin aralarındaki ilişkilerin seviyesi korelasyon analizi yöntemiyle teste tabi tutulmuştur. Test sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.13.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.13. Faktörler Arası Korelasyon Testi Sonuçları

Faktörler Arası Korelasyon Katsayıları							
		Olumlu İletişim	Ortak Özellik	Öfke	Etkililik	İtimat	Vergi Uyum
Olumlu İletişim	PearsonCorrelation	1	,385**	,113	,506**	,455**	,148
	Sig. (2-tailed)		,001	,348	,000	,000	,217
Ortak Özellik	PearsonCorrelation	,385**	1	-,099	,318**	,445**	-,217
	Sig. (2-tailed)	,001		,413	,007	,000	,069
Öfke	PearsonCorrelation	,113	-,099	1	,141	-,010	,435**
	Sig. (2-tailed)	,348	,413		,240	,931	,000
Etkililik	PearsonCorrelation	,506**	,318**	,141	1	,371**	-,008
	Sig. (2-tailed)	,000	,007	,240		,001	,949
İtimat	PearsonCorrelation	,455**	,445**	-,010	,371**	1	-,144
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,931	,001		,231
Vergi Uyum	PearsonCorrelation	,148	-,217	,435**	-,008	-,144	1
	Sig. (2-tailed)	,217	,069	,000	,949	,231	

**Korelasyon 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.13.'de faktör analizi sonucu elde edilen faktörlerin karşılıklı ilişkilerine ait korelasyon katsayıları ve istatistiki anlamlılık düzeyleri yer almaktadır. Değişkenler arasındaki korelasyon katsayısı 0,30 düzeyinde ise orta, 0,50 düzeyinde ise yüksek ilişki olduğu kabul edilmektedir (Field, 2009: 173). Tablodan da görüleceği üzere davranışsal değişkenlere ilişkin faktörler arasında “öfke” boyutu dışında kalan tüm faktörler arasında $p < 0,01$ düzeyinde istatistiksel anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Vergi uyumu faktörüyle ise yalnızca “öfke” faktörü arasında $p < 0,01$ düzeyinde istatistiksel anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bunun dışında kalan faktörler ile vergi uyumu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki çıkmamıştır.

Tablo 3.13.'te görüleceği üzere, olumlu iletişim ile ortak özellik arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,385$ olarak hesaplanmış ve iki faktör arasında orta düzeyde, pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre olumlu iletişimdeki artışın ortak özellikteki artışın %38'ini açıkladığı söylenebilir.

Olumlu iletişim ile etkililik arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,506$ olarak hesaplanmış ve iki faktör arasında yüksek düzeyde, pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre olumlu iletişimdeki artışın etkililikteki artışın %51'ini açıkladığı söylenebilir.

Olumlu iletişim ile itimat arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,455$ olarak hesaplanmış ve iki faktör arasında yüksek düzeye yakın olmakla birlikte orta düzeyde, pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre olumlu iletişimdeki artışın itimattaki artışın %46'sını açıkladığı söylenebilir.

Ortak özellik ile etkililik arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,318$ olarak hesaplanmış ve iki faktör arasında orta düzeyde, pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre ortak özellikteki artışın etkililikteki artışın %32'sini açıkladığı söylenebilir.

Ortak özellik ile itimat arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,445$ olarak hesaplanmış ve iki faktör arasında yüksek düzeye yakın olmakla birlikte orta düzeyde, pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre ortak özellikteki artışın itimattaki artışın %45'ini açıkladığı söylenebilir.

Etkililik ile itimat arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,371$ olarak hesaplanmış ve iki faktör arasında orta düzeyde, pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre etkililikteki artışın itimattaki artışın %37'sini açıkladığı söylenebilir.

Son olarak, öfke ile vergi uyumu arasındaki korelasyon katsayısı ise $r=0,435$ olarak hesaplanmış ve iki faktör arasında orta düzeyde, pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre öfkedeki artışın vergi uyumundaki artışın %44'ünü açıkladığı söylenebilir.

3.4. Hipotezlerin Testi

Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin sınanması için, bağımsız iki grup arasında anlamlı farklılıkların bulunup bulunmadığını test etmek için t-testi (independent samplest-testi), ikiden fazla grup arasında anlamlı farklılıkların bulunup bulunmadığını test etmek içinse Anova testi teknikleri kullanılmıştır. İkiden fazla gruplar arasındaki farklılıkların hangi gruplar arasında var olduğunu tespit etmek için Posthoc (Scheffe) testinden

yararlanılmıştır. Değişkenler arasındaki etkileri belirlemeye yönelik ise doğrusal regresyon analiz yöntemi kullanılmıştır.

3.4.1. H_0 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Davranışsal Değişkenleri Arasında İstatistiki Olarak Anlamlı Bir Farklılık Yoktur Hipotezinin Testi.

Araştırma kapsamında oluşturulan ilk hipotez “ H_0 1: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezidir. Bu hipoteze bağlı alt hipotezlerin testi için muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet ve unvan değişkenlerine göre farklılıkların belirlenmesi için yapılan t testi analiz sonuçları, yaş, deneyim, eğitim ve mükellef sayısı değişkenlerine göre farklılıkların belirlenmesi için yapılan Anova ve Posthoc (Scheffe) analiz sonuçları Tablo 3.14. ile Tablo 3.19. arasında gösterilmiştir.

Tablo 3.14. Cinsiyet Değişkenine Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları

Faktör Adı	Cinsiyet	N	$\bar{x}$	SS	t	p	Hipotez Kabul/Ret
Olumlu İletişim	Kadın	19	4,23	,54493	-1,722	,090	Kabul
	Erkek	52	4,46	,49134			
Ortak Özellik	Kadın	19	3,42	,80386	,310	,757	Kabul
	Erkek	52	3,35	,93168			
Öfke	Kadın	19	3,16	1,21395	-1,376	,173	Kabul
	Erkek	52	3,57	1,07114			
Etkililik	Kadın	19	3,87	,96957	-1,273	,207	Kabul
	Erkek	52	4,14	,74318			
İtimat	Kadın	19	3,89	,51583	-,694	,490	Kabul
	Erkek	52	3,98	,44238			

Tablo 3.14.’te muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetine göre davranışsal değişkenlerine ilişkin farklılıkların t testi sonuçları yer almaktadır. Görüldüğü üzere, cinsiyete göre davranışsal değişkenlere ilişkin faktörler arasında anlamlılık düzeyi $p>0,05$ olarak hesaplanmış ve bu değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır. Elde edilen sonuca istinaden; “ H_0 1₁: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezi davranışsal değişkenlere ilişkin tüm faktörler için kabul edilmiştir.

Tablo 3.15. Unvan Değişkenine Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları

Faktör Adı	Cinsiyet	N	$\bar{x}$	SS	t	p	Hipotez Kabul/Ret
Olumlu İletişim	SMMM	51	4,44	,49178	1,194	,236	Kabul

	SM	20	4,28	,55961			
Ortak Özellik	SMMM	51	3,42	,92397	,831	,409	Kabul
	SM	20	3,23	,81878			
Öfke	SMMM	51	3,44	1,17748	-,198	,843	Kabul
	SM	20	3,50	,97333			
Etkililik	SMMM	51	4,23	,75706	2,681	,009	Ret
	SM	20	3,68	,83153			
İtimat	SMMM	51	3,95	,49249	-,196	,845	Kabul
	SM	20	3,98	,37958			

Tablo 3.15.'te unvan değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenliklerine ilişkin farklılıkların t testi sonuçları yer almaktadır. Görüldüğü üzere, unvan değişkeni ile “etkililik” davranışsal değişkeni arasında $p < 0,01$ olarak hesaplanmış ve bu değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Bu faktöre ilişkin ortalama skorlar incelendiğinde SM unvanlı meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etkili olma algısına 3,68 ortalama skor ile katılıyorum şeklinde yanıt verdikleri görülmektedir. SMMM unvanlı meslek mensuplarının ise 4,23 ortalama skor ile mesleki faaliyetlerinde SM'lere göre kendilerini çok daha etkili gördükleri anlaşılmaktadır. Unvan değişkeni ile diğer davranışsal değişkenlere ilişkin faktörler arasında ise $p > 0,05$ olarak hesaplanmış ve bu değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Çıkan sonuçlara göre; “ H_0 12: Muhasebe meslek mensuplarının unvan değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezi “etkililik” faktörü açısından reddedilmiş, diğer davranışsal değişkenlere ilişkin tüm faktörler açısından ise kabul edilmiştir.

Tablo 3.16. Yaşa Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları

Faktör	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Yaş*	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Olumlu İletişim	1.Grup	19	4,34	,59699	,484	,619	1.Grup-2.Grup	-,02209	,990	Kabul
	2.Grup	27	4,36	,41868			1.Grup-3.Grup	-,13789	,682	
	3.Grup	25	4,48	,54713			2.Grup-3.Grup	-,11580	,723	
Ortak Özellik	1.Grup	19	3,21	,90240	1,666	,197	1.Grup-2.Grup	-,40058	,326	Kabul
	2.Grup	27	3,61	,86972			1.Grup-3.Grup	-,00947	,999	
	3.Grup	25	3,22	,89069			2.Grup-3.Grup	,39111	,289	
Öfke	1.Grup	19	3,42	1,08350	,029	,971	1.Grup-2.Grup	-,02339	,998	Kabul
	2.Grup	27	3,44	1,16300			1.Grup-3.Grup	-,07895	,974	
	3.Grup	25	3,50	1,13652			2.Grup-3.Grup	-,05556	,985	
Etkililik	1.Grup	19	4,03	,38993	,139	,870	1.Grup-2.Grup	-,01072	,999	Kabul
	2.Grup	27	4,04	,83119			1.Grup-3.Grup	-,11368	,902	
	3.Grup	25	4,14	1,02591			2.Grup-3.Grup	-,10296	,903	
İtimat	1.Grup	19	4,00	,40825	,788	,459	1.Grup-2.Grup	,12963	,647	Kabul
	2.Grup	27	3,87	,49210			1.Grup-3.Grup	-,02000	,990	
	3.Grup	25	4,02	,46726			2.Grup-3.Grup	-,14963	,510	

* 1.Grup: 35 yaş ve altı, 2.Grup: 36-45 yaş arası, 3.Grup: 46 yaş ve üzeri.

Tablo 3.16.'da muhasebe meslek mensuplarının yaş değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında farklılıkları belirlemek amacıyla yapılan Anova ve Scheffe testi bulguları yer almaktadır. Tabloda görüldüğü gibi meslek mensuplarının yaş değişkenleriyle, davranışsal değişkenlerine ilişkin faktörler arasında $p>0,05$ olarak hesaplanmıştır. Bu neticeyle değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır. Elde edilen sonuca istinaden; " H_0 1₃: Muhasebe meslek mensuplarının yaş değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezi davranışsal değişkenlere ilişkin faktörlerin tamamı için kabul edilmiştir.

Tablo 3.17. Deneyime Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları

Faktör	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Deneyim*	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	P	
Olumlu İletişim	1.Grup	17	4,31	,43654	1,724	,186	1.Grup-2.Grup	-,00850	,998	Kabul
	2.Grup	30	4,32	,59842			1.Grup-3.Grup	-,24183	,329	
	3.Grup	24	4,56	,42183			2.Grup-3.Grup	-,23333	,252	
Ortak Özellik	1.Grup	17	3,35	,80554	,121	,886	1.Grup-2.Grup	,03627	,991	Kabul
	2.Grup	30	3,32	,88555			1.Grup-3.Grup	-,08456	,958	
	3.Grup	24	3,44	,99250			2.Grup-3.Grup	-,12083	,888	
Öfke	1.Grup	17	3,50	1,15920	,036	,965	1.Grup-2.Grup	,08333	,971	Kabul
	2.Grup	30	3,42	1,09924			1.Grup-3.Grup	,02083	,998	
	3.Grup	24	3,48	1,15607			2.Grup-3.Grup	-,06250	,980	
Etkililik	1.Grup	17	4,03	,41347	1,470	,237	1.Grup-2.Grup	,11275	,900	Kabul
	2.Grup	30	3,92	,73207			1.Grup-3.Grup	-,26225	,593	
	3.Grup	24	4,29	1,06237			2.Grup-3.Grup	-,37500	,244	
İtimat	1.Grup	17	3,88	,33211	,661	,520	1.Grup-2.Grup	-,05098	,936	Kabul
	2.Grup	30	3,93	,52083			1.Grup-3.Grup	-,15931	,558	
	3.Grup	24	4,04	,46431			2.Grup-3.Grup	-,10833	,696	

* 1.Grup:1-10 yıl arası deneyim, 2.Grup: 11-20 yıl arası deneyim, 3.Grup: 21 yıl ve üzeri deneyim.

Tablo 3.17.'de muhasebe meslek mensuplarının deneyimlerine göre davranışsal değişkenleri arasında farklılıkları belirlemek amacıyla yapılan Anova ve Scheffe testi bulguları yer almaktadır. Tabloda görüldüğü gibi meslek mensuplarının deneyimlerine göre davranışsal değişkenlerine ilişkin faktörler arasında $p>0,05$ şeklinde hesaplanmıştır. Bu neticeyle değişkenler arasında istatistiki anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır. Elde edilen sonuca istinaden; " H_0 1₄: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresi değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezi davranışsal değişkenlere ilişkin faktörlerin tamamı için kabul edilmiştir.

Tablo 3.18. Eğitime Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları

Faktör	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Eğitim*	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Olumlu İletişim	1.Grup	7	4,02	,57275	2,195	,119	1.Grup-2.Grup	-,40619	,144	Kabul
	2.Grup	50	4,43	,52391			1.Grup-3.Grup	-,45238	,161	
	3.Grup	14	4,48	,38038			2.Grup-3.Grup	-,04619	,955	
Ortak Özellik	1.Grup	7	3,14	,94491	1,147	,324	1.Grup-2.Grup	-,32714	,664	Kabul
	2.Grup	50	3,47	,90017			1.Grup-3.Grup	,03571	,996	
	3.Grup	14	3,11	,83617			2.Grup-3.Grup	,36286	,410	
Öfke	1.Grup	7	3,14	0,74801	2,236	,115	1.Grup-2.Grup	-,20714	,897	Kabul
	2.Grup	50	3,35	1,17911			1.Grup-3.Grup	-,85714	,248	
	3.Grup	14	4,00	0,89872			2.Grup-3.Grup	-,65000	,155	
Etkililik	1.Grup	7	4,00	,40825	0,040	,961	1.Grup-2.Grup	-,07000	,978	Kabul
	2.Grup	50	4,07	,93137			1.Grup-3.Grup	-,10714	,961	
	3.Grup	14	4,11	0,44629			2.Grup-3.Grup	-,03714	,989	
İtimat	1.Grup	7	3,86	,24398	0,421	,658	1.Grup-2.Grup	-,13286	,779	Kabul
	2.Grup	50	3,99	,51991			1.Grup-3.Grup	-,03571	,986	
	3.Grup	14	3,89	,28947			2.Grup-3.Grup	,09714	,788	

* 1.Grup: Ön Lisans, 2.Grup: Lisans, 3.Grup: Lisansüstü.

Tablo 3.18.'de muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre davranışsal değişkenleri arasında farklılıkları belirlemek amacıyla yapılan Anova ve Scheffe testi bulguları yer almaktadır. Tabloda görüldüğü gibi meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre davranışsal değişkenlerine ilişkin faktörler arasında $p > 0,05$ olarak hesaplanmıştır. Bu neticeyle değişkenler arasında istatistiki anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır. Elde edilen sonuca istinaden; " H_0 15: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezi davranışsal değişkenlere ilişkin faktörlerin tamamı için kabul edilmiştir.

Tablo 3.19. Mükellef Sayısına Göre Davranışsal Değişkenler Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları

Faktör	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Mükellef Sayısı**	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Olumlu İletişim	1.Grup	24	4,34	,44363	0,250	,780	1.Grup-2.Grup	-,07200	,903	Kabul
	2.Grup	19	4,41	,53104			1.Grup-3.Grup	-,10020	,786	
	3.Grup	28	4,44	,56695			2.Grup-3.Grup	-,02820	,983	
Ortak Özellik	1.Grup	24	3,10	,80729	1,582	,213	1.Grup-2.Grup	-,39583	,353	Kabul
	2.Grup	19	3,50	1,01379			1.Grup-3.Grup	-,39583	,283	
	3.Grup	28	3,50	,86066			2.Grup-3.Grup	,00000	1,000	
Öfke	1.Grup	24	3,65	1,03713	0,511	,602	1.Grup-2.Grup	,30373	,681	Kabul
	2.Grup	19	3,34	1,05479			1.Grup-3.Grup	,27083	,689	
	3.Grup	28	3,38	1,23697			2.Grup-3.Grup	-,03289	,995	
Etkililik	1.Grup	24	4,06	,72700	0,442	,644	1.Grup-2.Grup	-,14803	,841	Kabul
	2.Grup	19	4,21	,53530			1.Grup-3.Grup	,08036	,940	

	3.Grup	28	3,98	1,02272		2.Grup-3.Grup	,22838	,645	
İtimat	1.Grup	24	3,96	,38777		1.Grup-2.Grup	,03728	,967	
	2.Grup	19	3,92	,53394	0,097	1.Grup-3.Grup	-,02381	,983	Kabul
	3.Grup	28	3,98	,48078		2.Grup-3.Grup	-,06109	,908	

* 1.Grup: 1-50 arası mükellef sayısı, 2.Grup: 51-75 arası mükellef sayısı, 3.Grup: 76 ve üzeri mükellef sayısı.

Tablo 3.19.'da muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef sayısına göre davranışsal değişkenleri arasında farklılıkları belirlemek amacıyla yapılan Anova ve Scheffe testi bulguları yer almaktadır. Tabloda görüldüğü gibi meslek mensuplarının mükellef sayısına göre davranışsal değişkenlerine ilişkin faktörler arasında $p>0,05$ olarak hesaplanmıştır. Bu neticeye göre değişkenler arasında istatistiki anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır. Elde edilen sonuca istinaden; " $H_0 1_6$: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezi davranışsal değişkenlere ilişkin faktörlerin tamamı için kabul edilmiştir.

3.4.2. $H_0 2$: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Vergi Uyumları Arasında İstatistiki Olarak Anlamlı Bir Farklılık Yoktur Hipotezinin Testi.

Araştırma kapsamında oluşturulan ikinci ana hipotez " $H_0 2$: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezidir. Bu hipoteze bağlı alt hipotezlerin sınanması için yapılan t testi ve Anovatesti sonuçları Tablo 3.20. ve Tablo 3.21. 'de gösterilmiştir.

Tablo 3.20. Cinsiyet ve Unvan Değişkenine Göre Vergi Uyumları Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları

Faktör Adı	Cinsiyet	N	$\bar{x}$	SS	t	p	Hipotez Kabul/Ret
Vergi Uyumları	Kadın	19	3,23	,93659	,790	,432	Kabul
	Erkek	52	3,00	1,12217			
Vergi Uyumları	SMMM	51	2,92	1,11324	-1,861	,067	Kabul
	SM	20	3,43	,88589			

Tablo 3.20.'de muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetine ve unvanına göre vergi uyumları arasında farklılıkları belirlemeye dönük t testi analizi sonucuyer almaktadır. Tablodagörüldüğü gibi, ilgili demografik özelliklere göre vergi uyumu arasında anlamlılık düzeyi $p>0,05$ olarak bulunmuştur. Çıkan sonuca göre değişkenler arasında istatistiki anlamlı bir fark belirlenmemiştir. Elde edilen sonuçlar neticesinde; " $H_0 2_1$: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" ve " $H_0 2_2$: Muhasebe meslek mensuplarının unvan değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezleri kabul edilmiştir.

Tablo 3.21. Yaş, Deneyim, Eğitim ve Mükellef Sayısı Değişkenlerine Göre Vergi Uyumu Arasındaki Farklılıklara İlişkin ANOVA ve Scheffe Testi Analiz Sonuçları

Demografik Özellik	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Gruplar	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Yaş **	1.Grup	19	3,54	1,106			1.Grup-2.Grup	0,692	0,095	Kabul
	2.Grup	27	2,85	1,047	2,783	0,069	1.Grup-3.Grup	0,624	0,155	
	3.Grup	25	2,92	1,001			2.Grup-3.Grup	-0,068	0,973	
Deneyim ***	1.Grup	17	3,41	1,044			1.Grup-2.Grup	0,490	0,328	Kabul
	2.Grup	30	2,92	1,136	1,223	0,301	1.Grup-3.Grup	0,426	0,459	
	3.Grup	24	2,99	0,999			2.Grup-3.Grup	-0,064	0,977	
Eğitim ****	1.Grup	7	3,05	0,591			1.Grup-2.Grup	0,148	0,941	Kabul
	2.Grup	50	2,9	1,119	2,748	0,071	1.Grup-3.Grup	-0,595	0,475	
	3.Grup	14	3,64	0,929			2.Grup-3.Grup	-0,743	0,071	
Mükellef Sayısı *****	1.Grup	24	3,57	0,914			1.Grup-2.Grup	0,482	0,302	Ret
	2.Grup	19	3,09	0,961	5,927	0,004	1.Grup-3.Grup	0,962*	0,004	
	3.Grup	28	2,61	1,104			2.Grup-3.Grup	0,481	0,281	

* Aralarında anlamlı farklılık olan gruplar.

** 1.Grup: 35 yaş ve altı, 2.Grup: 36-45 yaş arası, 3.Grup: 46 yaş ve üzeri.

*** 1.Grup: 1-10 yıl arası deneyim, 2.Grup: 11-20 yıl arası deneyim, 3.Grup: 21 yıl ve üzeri deneyim.

**** 1.Grup: Ön Lisans, 2.Grup: Lisans, 3.Grup: Lisansüstü.

***** 1.Grup: 1-50 arası, 2.Grup: 51-75 arası, 3.Grup: 76 ve üzeri mükellef sayısı.

Tablo 3.21.'de muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu yaş, deneyim, eğitim ve mükellef sayısı değişkenlerine göre vergi uyumları arasında farklılıkları belirlemeye dönük Anova ve Scheffe test sonucu yer almaktadır. Tabloda görüldüğü gibi, muhasebe meslek mensuplarının yaş, deneyim süresi ve eğitim düzeyi değişkenlerine göre vergi uyumları arasındaki ilişkiye yönelik anlamlılık düzeyi $p > 0,05$ olarak hesaplanmış ve ilgili demografik özelliklere göre vergi uyumları arasında istatistiki anlamlı bir fark belirlenmemiştir. Elde edilen sonuç neticesinde; " H_0 23: Muhasebe meslek mensuplarının yaş değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur", " H_0 24: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresi değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" ve " H_0 25: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezleri kabul edilmiştir.

Tablo 3.21. incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı ile vergi uyumları arasında $p < 0,01$ olarak hesaplanmıştır. Bulunan değer değişkenler arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olduğunu ortaya koymaktadır. Ortaya çıkan farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemeye yönelik yapılan Scheffe testi sonucunda 1-50 arası mükellef sayısına sahip olanlarla 76 ve üzerinde mükellef sayısına sahip olanlar arasında vergi uyumu algısına yönelik anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Bu iki grup arasındaki ortalama skorlar incelendiğinde 76 ve üzeri mükellef sayısı olan meslek mensuplarının 2,61 ortalama skor ile

vergi uyumuna katılım düzeyinin zayıf olduğu belirlenmiştir. 1-50 arası mükellef sayısı olan meslek mensuplarının 3,57 ortalama skor ile vergi uyumuna katılım düzeyinin 76 ve üzeri mükellef sayısı olan meslek mensuplarına göre oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, bağımlı çalışan meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef sayısının 1-50 arası olduğu düşünüldüğünde, vergi uyumlarının 76 ve üzeri mükellef sayısı olan meslek mensuplarına göre yüksek çıkabileceği ve aradaki farklılığın bundan kaynaklanabileceği yorumlanabilir. Çıkan bu sonuca göre “ H_0 26: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezi reddedilmiştir.

3.4.3. H_0 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerinin Vergi Uyumlarına Etkisi Yoktur Hipotezinin Testi

Araştırma kapsamında oluşturulan üçüncü ana hipotez “ H_0 3: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin vergi uyumlarına etkisi yoktur” hipotezidir. Oluşturulan hipotezin ve bu hipoteze bağlı alt hipotezlerin sınanması için regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Hipotez kapsamında oluşturulan model içerisindeki değişkenler arasındaki ilişkiyi ve modelin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Modeldeki her bir değişkenin ayrı ayrı anlamlılığını belirlemek amacıyla ise t değerleri hesaplanmıştır. Yapılan analizler ile elde edilen sonuçlar Tablo 3.22. ile Tablo 3.24. arasında gösterilmiş ve ayrı ayrı açıklanmıştır.

Tablo 3.22. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri İle Vergi Uyumları İlişkisini Gösteren Korelasyon Analizi

Korelasyon								
		Vergi Uyum	Cinsiyet	Unvan	Yaş	Deneyim	Eğitim	Mükellef Sayısı
PearsonCorrelation	Vergi Uyum	1,000	-,095	,219	-,214	-,136	,203	-,385
	Cinsiyet	-,095	1,000	-,117	,228	,248	-,067	,189
	Unvan	,219	-,117	1,000	-,428	-,373	-,115	-,298
	Yaş	-,214	,228	-,428	1,000	,750	-,188	,267
	Deneyim	-,136	,248	-,373	,750	1,000	-,234	,385
	Eğitim	,203	-,067	-,115	-,188	-,234	1,000	-,166
	Mükellef Sayısı	-,385	,189	-,298	,267	,385	-,166	1,000
Sig. (p)	Vergi Uyum		,216	,033	,036	,129	,044	,000
	Cinsiyet	,216		,167	,028	,019	,289	,057
	Unvan	,033	,167		,000	,001	,169	,006
	Yaş	,036	,028	,000		,000	,058	,012
	Deneyim	,129	,019	,001	,000		,025	,000
	Eğitim	,044	,289	,169	,058	,025		,083
	Mükellef Sayısı	,000	,057	,006	,012	,000	,083	

Regresyon analizi sonucu elde edilen korelasyon katsayılarını gösteren Tablo 3.22. incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının unvan, yaş ve eğitim düzeyine ilişkin demografik özellikleri ile vergi uyumları arasındaki korelasyon anlamlılık düzeyi $p < 0,05$ olarak hesaplanmıştır. Meslek mensuplarının mükellef sayısı ile vergi uyumları arasındaki korelasyon anlamlılık düzeyi ise $p < 0,01$ olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlar meslek mensuplarının ilgili demografik özellikleri ile vergi uyumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Meslek mensuplarının deneyimleri ile vergi uyumları arasında ise $p > 0,05$ olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiki anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

Tablo 3.23. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Regresyon Analizi Sonuçları

Model Özeti			
Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	,465	,216	,142

Tablo 3.23.'te yer alan R değeri, bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki mevcut çoklu ilişkiyi göstermektedir. Bu değer 1'e yaklaştıkça değişkenler arasında güçlü bir ilişkinin varlığını gösterir. Tabloda görüleceği üzere R değeri 0,465 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç bağımlı değişkenler ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin orta düzeyde olduğunu göstermektedir. Tabloda ayrıca R Square ve Adjusted R Square değerleri bulunmaktadır. Modelimizde birden fazla bağımsız değişken olduğu için düzeltilmiş R Square değerine bakılması gerekmektedir. Bu değer bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki varyansı göstermektedir. Diğer bir ifadeyle çoklu bağımsız değişkenlerin yüzde kaçlık bir kısmının bağımlı değişkeni etkilediğini göstermektedir. Tablodan da görüleceği üzere Adjusted R Square= 0,142 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre bağımlı değişkendeki %14'lük değişim modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Başka bir ifadeyle muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerindeki değişim vergi uyumunda %14'lük bir değişime sebep olmakta ve vergi uyumlarını etkilemektedir.

Hipotez kapsamında oluşturulan model içerisindeki değişkenlerin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan Anova testi ve her bir değişkenin ayrı ayrı anlamlılığını belirlemek amacıyla hesaplanan t-testi sonuçları aşağıda Tablo 3.24.'te gösterilmiştir.

Tablo 3.24. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Anova Testi Sonuçları ve Katsayılar Tablosu

ANOVA VE KATSAYILAR TABLOSU								
Anova			Katsayılar					
Model	F	Sig. (p)		Standartlanmamış Katsayılar		Standart Katsayılar	t	Sig. (p)
				B	Std. Error	Beta		
1	2,935	,014	(Sabit)	2,725	1,093		2,494	,015
			Cinsiyet	-0,035	0,277	-0,015	-0,126	,900
			Unvan	0,32	0,308	0,135	1,039	,303
			Yaş	-0,303	0,237	-0,223	-1,277	,206
			Deneyim	0,373	0,25	0,263	1,487	,142
			Eğitim	0,356	0,236	0,179	1,511	,136
			Mükellef Sayısı	-0,443	0,155	-0,355	-2,854	,006

Tablo 3.24.’den de görüleceği üzere $F(6, 64) = 2,935$ ve $p < 0,05$ olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç modelin bir bütün olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Her bir bağımsız değişkenin katsayısına ilişkin değerler incelendiğinde ise mükellef sayısı bağımsız değişkenine ilişkin beta katsayısı -0,355 ve $p < 0,01$ olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiksel olarak ters yönlü ve anlamlı bir etki saptanmıştır. Çıkan sonuca göre muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısındaki artışın vergi uyumunu %36 olumsuz yönde etkilediği belirlenmiştir. Demografik özelliklere ilişkin diğer bağımsız değişkenlerin ise meslek mensuplarının vergi uyumuna istatistiki anlamda bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Çıkan sonuçlara göre; “ $H_0 3_1$: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetinin vergi uyumlarına etkisi yoktur”, “ $H_0 3_2$: Muhasebe meslek mensuplarının unvanının vergi uyumlarına etkisi yoktur”, “ $H_0 3_3$: Muhasebe meslek mensuplarının yaşının vergi uyumlarına etkisi yoktur”, “ $H_0 3_4$: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresinin vergi uyumlarına etkisi yoktur” ve “ $H_0 3_5$: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyinin vergi uyumlarına etkisi yoktur” hipotezleri kabul edilmiş, “ $H_0 3_6$: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısının vergi uyumlarına etkisi yoktur” hipotezi ise reddedilmiştir.

3.4.4. H_04 : Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergi Uyumlarına Etkisi Yoktur Hipotezinin Testi

Araştırma kapsamında oluşturulan dördüncü ve son hipotez “ H_04 : Muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin vergi uyumlarına etkisi yoktur” hipotezidir. Bu hipotez esas olarak tez çalışmasında ulaşılmak istenen hedefe yönelik oluşturulan temel hipotezi de oluşturmaktadır. Oluşturulan hipotezin ve bu hipoteze bağlı alt hipotezlerin

sınanması için regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Hipotez kapsamında oluşturulan model içerisindeki değişkenler arasındaki ilişkiyi ve modelin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Modeldeki her bir değişkenin ayrı ayrı anlamlılığını belirlemek amacıyla ise t değerleri hesaplanmıştır. Yapılan analizler ile elde edilen sonuçlar Tablo 3.25. ile Tablo 3.27. arasında gösterilmiş ve ayrı ayrı açıklanmıştır.

Tablo 3.25. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenleri İle Vergi Uyumunu İlişisini Gösteren Korelasyon Analizi

Korelasyon							
		Vergi Uymu	Olumlu İletişim	Ortak Özellik	Öfke	Etkililik	İtimat
PearsonKorelasyon	Vergi Uymu	1,000	,148	-,217	,435	-,008	-,144
	Olumlu İletişim	,148	1,000	,385	,113	,506	,455
	Ortak Özellik	-,217	,385	1,000	-,099	,318	,445
	Öfke	,435	,113	-,099	1,000	,141	-,010
	Etkililik	-,008	,506	,318	,141	1,000	,371
	İtimat	-,144	,455	,445	-,010	,371	1,000
Sig. (p)	Vergi Uymu		,109	,035	,000	,474	,116
	Olumlu İletişim	,109		,000	,174	,000	,000
	Ortak Özellik	,035	,000		,206	,003	,000
	Öfke	,000	,174	,206		,120	,466
	Etkililik	,474	,000	,003	,120		,001
	İtimat	,116	,000	,000	,466	,001	

Tablo 3.25.'ten görüleceği üzere muhasebe meslek mensuplarının ortak özellik davranışsal değişkeni ile vergi uyumu arasında $p < 0,05$ olarak hesaplanmıştır. Meslek mensuplarının öfke boyutu ile vergi uyumları arasındaysa $p < 0,01$ değeri bulunmuştur. Bulunan sonuç meslek mensuplarının ilgili iki davranışsal değişkeni ile vergi uyumları arasında istatistiki anlamda bir ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır. Meslek mensuplarının olumlu iletişim, etkililik ve itimat davranışsal değişkenleri ile vergi uyumları arasında ise $p > 0,05$ olarak hesaplanmış ve ilgili değişkenler arasında istatistiki anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

Tablo 3.26. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Regresyon Analizi Sonuçları

Model Özeti			
Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	,529	,280	,225

Tablo 3.26.'dan görüleceği üzere R değeri 0,529 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin orta düzeyde olduğunu göstermektedir. Tablo incelendiğinde bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki çoklu varyansı gösteren Adjusted R Square değerinin 0,225 olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu sonuca göre bağımlı değişkendeki %23 oranındaki değişim modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Başka bir ifadeyle muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerindeki değişim vergi uyumunda %23 oranında değişime sebep olmakta ve vergi uyumlarını etkilemektedir.

Hipotez kapsamında oluşturulan model içerisindeki değişkenlerin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan Anova testi ve her bir değişkenin ayrı ayrı anlamlılığını belirlemek amacıyla hesaplanan t testi sonuçları aşağıdaki Tablo 3.27.'de gösterilmiştir.

Tablo 3.27. Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergi Uyumuna Etkisini Gösteren Anova Testi Sonuçları ve Katsayılar Tablosu

ANOVA VE KATSAYILAR TABLOSU								
Anova			Katsayılar					
Model	F	Sig. (p)		Standartlanmamış Katsayılar		Standart Katsayılar	t	Sig. (p)
				B	Std. Error	Beta		
1	df (5, 65) 5,055	,001	(Sabit)	1,729	1,183		1,461	,149
			Olumlu İletişim	,620	,277	,296	2,241	,028
			Ortak Özellik	-,233	,148	-,194	-1,579	,119
			Öfke	,379	,104	,394	3,643	,001
			Etkililik	-,125	,166	-,095	-,753	,454
			İtimat	-,356	,295	-,153	-1,209	,231

Tablo 3.27.'den de görüleceği üzere $F(5, 65) = 5,055$ ve $p < 0,01$ olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlar modelin bir bütün olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Her bir bağımsız değişkenin katsayısına ilişkin değerler incelendiğinde; “olumlu iletişim” davranışsal değişkenine ilişkin beta katsayısı 0,296 ve $p < 0,05$ olarak, “öfke” davranışsal değişkenine ilişkin beta katsayısı ise 0,394 ve $p < 0,01$ olarak hesaplanmış ve meslek mensuplarının ilgili davranışsal değişkenler ile vergi uyumları arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü ve anlamlı bir etki olduğu tespit edilmiştir. Çıkan sonuca göre muhasebe meslek mensuplarının mükellefleriyle olan olumlu iletişimindeki artış vergi uyumlarında %30'luk bir artışa, mükelleflerine olan öfke artışı ise vergi uyumlarında %39'luk bir artışa sebep olduğu ve

etkilediği belirlenmiştir. Davranışsal değişkenlere ilişkin diğer bağımsız değişkenlerin ise meslek mensuplarının vergi uyumunda istatistiki anlamda bir etkisi bulunmadığı belirlenmiştir.

Elde edilen sonuçlar neticesinde; “ $H_0 4_1$: Muhasebe meslek mensuplarının olumlu iletişim davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur” ve “ $H_0 4_3$: Muhasebe meslek mensuplarının öfke davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur” hipotezleri reddedilmiştir. “ $H_0 4_2$: Muhasebe meslek mensuplarının “ortak özellik” davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur”, “ $H_0 4_4$: Muhasebe meslek mensuplarının “etkililik” davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur” ve “ $H_0 4_5$: Muhasebe meslek mensuplarının “itimat” davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur” hipotezleri ise kabul edilmiştir.

Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin sınanması ile elde edilen sonuçlar özet olarak Tablo 3.28. ‘de gösterilmiştir.

Tablo 3.28. Araştırma Hipotezlerinin Test Sonuçları Özeti

HİPOTEZ	Kabul/ Ret
$H_0 1_1$: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 1_2$: Muhasebe meslek mensuplarının unvan değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Ret
$H_0 1_3$: Muhasebe meslek mensuplarının yaş değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 1_4$: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresi değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 1_5$: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 1_6$: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı değişkenine göre davranışsal değişkenleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 2_1$: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 2_2$: Muhasebe meslek mensuplarının unvan değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 2_3$: Muhasebe meslek mensuplarının yaş değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 2_4$: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresi değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 2_5$: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
$H_0 2_6$: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı değişkenine göre vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık yoktur.	Ret
$H_0 3_1$: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul
$H_0 3_2$: Muhasebe meslek mensuplarının unvanının vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul
$H_0 3_3$: Muhasebe meslek mensuplarının yaşının vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul
$H_0 3_4$: Muhasebe meslek mensuplarının deneyim süresinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul
$H_0 3_5$: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyinin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul
$H_0 3_6$: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısının vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Ret

H _{0 41} :	Muhasebe meslek mensuplarının olumlu iletişim davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Ret
H _{0 42} :	Muhasebe meslek mensuplarının ortak özellik davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul
H _{0 43} :	Muhasebe meslek mensuplarının öfke davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Ret
H _{0 44} :	Muhasebe meslek mensuplarının etkililik davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul
H _{0 45} :	Muhasebe meslek mensuplarının itimat davranışsal değişkeninin vergi uyumlarına etkisi yoktur.	Kabul

Tablo 3.28.'den görüleceği üzere araştırma kapsamında oluşturulan H₀₁₂, H₀₂₆, H₀₃₆, H₀₄₁ ve H₀₄₃ hipotezleri reddedilmiş, bunların dışında kalan diğer tüm hipotezler kabul edilmiştir.

SONUÇ

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin vergilendirme sürecindeki tutumları üzerinde etkisi araştırılmıştır. Araştırma kapsamında meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerine ilişkin beş faktör vergi sürecindeki tutumlarına yönelik tek faktör tespit edilmiştir. Davranışsal değişkenlere ilişkin faktörlere sırasıyla; “olumlu iletişim”, “ortak özellik”, “öfke”, “etkililik”, “itimat” isimleri verilmiştir. Vergiye karşı tutumlara yönelik elde edilen faktöre ise “vergi uyumu” adı verilmiştir. Elde edilen faktörlerin içerdiği değişkenler dikkate alınarak aşağıdaki ifadeler söylenebilir.

Olumlu iletişim faktöründe; meslek mensuplarının mükellefleriyle zamanlı bilgi alışverişinde bulunduğu, bilgi paylaşımında ve problemlerin çözümünde iş birliği içerisinde olduğu, mükellefle olan ilişkilerinde yönlendirici olmaya çalıştığı ve içtenlikle iletişim kurduğu ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda mükellef ile meslek mensubu arasındaki olumlu iletişimin vergilendirme sürecinde mükellef beklentilerine ve vergi uyumuna olumlu etki yaratabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Ortak özellik faktöründe; meslek mensuplarının mükellefleriyle benzer düşüncelerinin ve değer yargılarının olduğu ortaya çıkmıştır. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki esas ilişkinin muhasebe ve vergisel işlemlere yönelik faaliyetler olduğu düşünüldüğünde ortak değerlerin vergilendirme sürecinde mükellef beklentilerine yönelik etkisi olabileceği ve dolayısıyla olumsuz vergi uyumuna sebep olabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Öfke faktöründe; meslek mensuplarının mükelleflerine kızdığı durumların olduğu ve mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarını hayal kırıklığına uğrattığı ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, meslek mensuplarının mükelleflerine karşı kızgın ve güvensiz iş birliği içerisinde olması vergilendirme sürecinde mükellef aleyhine tutum ve davranışlara yol açabileceği, diğer taraftan ise vergi uyumuna olumlu etki edebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Etkililik faktöründe; meslek mensuplarının mükelleflerine etkili bilgiler sunarak işletmeye katkı sağladığı ve mükelleflerine karşı sözünün geçmesini sağlamaya çalıştığı algısının olduğu ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, meslek mensuplarının faaliyetlerinde etkili olması ve mükelleflerini yönlendirebilmesi vergi idaresi açısından vergi uyumunu olumlu yönde etkileyebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

İtimat faktöründe; meslek mensuplarının yapmış oldukları işi en iyi şekilde yaptıklarına inandığı ve mükellefleri tarafından kendilerine sunulan bilgiye inandıkları algısının olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, meslek mensupları ile mükellefler arasındaki itimat duygusunun

olumlu iletişimin bir parçası olarak vergilendirme sürecinde vergi uyumuna olumlu etki yaratabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi uyumu faktöründe; meslek mensuplarının ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğini normal karşıladığı, yasal çelişki ve boşlukları ise bu yönde kullanmanın doğal olduğu algısının olduğu ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda, meslek mensuplarının verginin az çıkarılmasına yönelik olası mükellef beklentilerini karşılayabilecekleri ve dolayısıyla vergilendirme sürecine olumsuz etki yaratabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre davranışsal değişkenleri ve vergi uyumuna yönelik farklılıkları belirlemeye yönelik yapılan t-testi ve Anova testleri sonucunda; meslek mensuplarının unvanları ile davranışsal değişkenleri arasında, mükellef sayısı ile vergi uyumları arasında istatistiki olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bunların dışında kalan demografik değişkenler ile davranışsal faktörler ve vergi uyumu arasında herhangi bir farklılık ortaya çıkmamıştır. Diğer bir ifadeyle, sayılan demografik özellikler dışında, meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin ve vergi uyumlarının benzer nitelikte olduğu, vergi uyumlarında bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Demografik özelliklerin vergi uyumu üzerinde etkisinin belirlenmesi maksadıyla gerçekleştirilen regresyon analizi ile; meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, unvan, deneyim ve eğitim düzeylerinin vergi uyumlarına herhangi bir etkisinin olmadığı ortaya çıkmamıştır. Meslek mensuplarının sahip oldukları mükellef sayısının ise vergi uyumuna ters yönlü etkisi olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının mükellef sayısının artmasının vergi uyumunu olumsuz etkilediği belirlenmiştir. Burada belirtmek gerekir ki cinsiyet ve yaş kişisel bir özellik olup meslek mensubu olabilme açısından bu özelliklerin bir kısıtlaması yoktur. Deneyim de mesleğin içinde geçirilen süre olup yaş gibi kişisel bir özelliği taşır ve bir akış sürecini ifade ettiğinden bireylerin bu niteliği değiştirme imkânı bulunmamaktadır. Eğitim ve unvan, mesleki nitelikler arasında yer almakta olup yasal düzenlemeler çerçevesinde belirli mezuniyet derecesine ve yeterliliklere bağlanmıştır. Meslek mensubu olmak isteyenlerin hali hazırda bu niteliklere sahip olması gerekmektedir. Meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef sayısı ise sayılan diğer demografik özelliklere göre farklı bir niteliğe sahiptir. Mesleki yasal düzenlemeler çerçevesinde mükellef sayısına yönelik bir kısıtlama bulunmadığından meslek mensupları dilediği sayıda mükellefin muhasebesini tutabilmektedir. Bu durumun olumsuz bazı durumlara sebep olabileceği düşünülebilir. Gerek ücret tahsilatı sorunu yaşayan gerekse fazla gelir etmek isteyen meslek mensupları hizmet kalitesini düşünmeden çok sayıda mükellef

sahibi olmak için çabalayabilir. Ayrıca meslek mensupları açısından, mükelleflerin düşük vergi ödemesi çıkarılmasına yönelik beklentilerini karşılamaya yönelik etikle çelişen bir takım tutum ve davranışlara da sebep olabilir. Nitekim, bu araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef sayısının artmasının vergi uyumlarını olumsuz etkilediği belirlenmiştir. Bu açıdan mesleki faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin mevcut düzenlemelerin yanı sıra mükellef sayısına ilişkin birtakım sınırların getirilmesinin hizmet kalitesi, haksız rekabet, etik ve olumlu vergi uyumu açısından yarar sağlayabileceği düşünülebilir. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına, deneyimlerine, sahip oldukları sektörel uzmanlık alanlarına, ofislerinin fiziki ve teknolojik standartlarına, yanlarında çalıştırdıkları yardımcı eleman sayısına, mükelleflerinin iş hacmine vb. ölçütlere göre mükellef sayısı sınırı getirilebilir.

Çalışmada davranışsal değişkenlerin vergi uyumu üzerinde etkisinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilen regresyon analizi ile; ortak özellik, etkililik ve itimat davranışsal değişkenlerinin vergi uyumu üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Olumlu iletişim ve öfke davranışsal değişkenlerinin ise vergi uyumu üzerinde olumlu etkisinin olduğu belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının mükellefleriyle olan iletişiminin artması ve mükelleflerine olan kızgınlıklarının artması vergi uyumlarını olumlu yönde etkilemektedir. Olumlu iletişim boyutu açısından irdelendiğinde, meslek mensuplarının mükellefleriyle olan güçlü ve samimi ilişkilerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebileceği düşünülebilir. Şöyle ki, düşük vergi ödemesi çıkarılması yönündeki mükellef beklentilerinin samimi ilişkilerinden dolayı meslek mensupları tarafından karşılanabileceği düşünülebilir. Nitekim denetim alanında faaliyet gösteren meslek mensuplarının aynı işletmeleri denetlemeleri etik dışı davranışlara ve suistimale sebebiyet verebileceğinden dolayı belirli sürelerle sınırlandırılmıştır. Ancak, bu araştırmada çıkan sonuç bu hipotezi reddetmektedir. Araştırmada çıkan sonuç ise, meslek mensuplarının mükellefleriyle karşılıklı anlayış içerisinde oldukları, problem çözümünde iş birliğinde bulundukları ve mükelleflerine karşı yönlendirici olmaya gayret ettiklerinden dolayı tam ve doğru vergi ödemesi konusunda da mükellefleri ikna edebildiği ve bu durumun vergi uyumunu olumlu etkilediği şeklinde yorumlanabilir. Öfke boyutu açısından irdelendiğinde ise, meslek mensuplarının mükelleflerine olan kızgınlık düzeyinin artmasının vergi uyumlarını olumlu yönde etkilemesi beklenebilir. Şöyle ki, meslek mensuplarının mükelleflerine karşı kızgın ve güvensiz iş birliği içerisinde olması vergilendirme sürecinde mükellef aleyhine tutum ve davranışlara yol açabileceği, diğer taraftan ise vergi uyumuna olumlu etki edebileceği düşünülebilir. Meslek mensupları kendisine baskı uygulanması, vergi hesaplanmasına yönelik etik dışı isteklerde bulunulması, muhasebe

evraklarının zamanında teslim edilmemesi, ücretinin ödenmemesi veya zamanında ödenmemesi gibi sebeplerden dolayı mükelleflerine kızabilir. Böyle bir durumda mesleki sorumluluğundan kesinlikle ödün vermeden, yasal ve etik çerçevede görev ve sorumluluğunu ifa ederek vergi beyanlarını hazırlaması, vergi ödemelerini tam ve doğru hesaplaması ve dolayısıyla olumlu vergi uyumunun artması beklenen bir davranış olarak yorumlanabilir.

Sonuç olarak, bu araştırma ile muhasebe meslek mensuplarının bazı davranışsal değişkenlerinin vergi uyumunu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma Bilecik ilindeki muhasebe meslek mensupları kapsamında yapılmıştır. Bu bakımdan tüm muhasebe meslek mensuplarına genellemek mümkün değildir. Ancak bu konuda farklı örnekler kapsamında yapılacak ampirik araştırmaların sosyal bilimler alanına önemli katkılar sağlayacağı ve vergi uyumuna karşı davranış biçimlerini daha anlaşılır kılacağı söylenebilir.



KAYNAKÇA

- Adams, J. S.** (1963). Toward an Understanding of Inequity. *Journal of Abnormaland, Social Psychology*, 67(5), 422-436.
- Akat, İ. ve Budak, G.** (1999). İşletme Yönetimi (3.Baskı), Fakülteler Kitabevi Barış Yayınları, İzmir.
- Akbulut, A. R.** (2003). “Tax Compliance, Vergiye Gönüllü Uyum”. *Vergi Dünyası*. 266.
- Akdoğan, A.** (1999). Vergileme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C:1, S:2.
- Akdoğan, H.** (2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Eskişehir, *Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları*, No: 783, 2003.
- Akdoğan, N. ve Aydın, H.** (1987). Muhasebe Teorileri, *Gazi Üniversitesi Yayınları*, Nr. 98, Ankara.
- Aksu, G., Eser, M. T., ve Güzeller, C. O.** (2017). *Açımlayıcı ve Doğrulamalı Faktör Analizi ile Yapısal Eşitlik Modeli Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Aktan, C. C.** (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. Yeni Maliye, 167.
- Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö.** (2006). Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlakı ve Sosyopsikolojik Sınırları İçinde Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi (Ss.159-171). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C.C., Çoban H.** (2006), “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi, Editörler: Coşkun C. Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 137-157.
- Allingham, M.G. ve Sandmo, A.** (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economic*. 1 (3-4). 323-338.
- Alm J, Kirchler E. ve Muehlbacher S.** (2007). Combining Psychology and Economics in The Analysis of Compliance: Fromen Forcement to Cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), S. 133-151.
- Alm J., Martinez J. Vazquez, S., ve Wallace, S.** (2007). Do Tax Amnesties Work? The Revenu Eeffects of Tax Amnesties During the Transition ın Russian Federation. International Studies Program, Working Paper, 25.
- Alm, J. ve Torgler, B.** (2006). Culture Differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246.

- Alm, J. ve Rath, D.** (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty. *International Studies Program*, 98(6), 1-10.
- Alm, J. ve Mckee M.** (1998). Extending the Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics. *Managerial and Decision Economics*, 19(4-5), 259-275. doi: 10.1002/ (SICI) 10991468 (199806/08) 19:4/53.0. CO; 2-2.
- Alptürk, E.** (2005). “Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede İnterpol ve Europol”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 22, Ekim.
- Anayurt, Ö.** (2002). *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, 4. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Arslan, M.** (2004). Kültürel Bağlamda Din. *Din Bilimleri Akademik Araştırma Dergisi*, 1, 189-205.
- Ayboğa, H.** (2001). “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek-Etiği Ahlakı”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, S.28-44.
- Ayboğa, H.** (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 18(1), 327-359.
- Aydın, İ.** (2012). *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*. Ankara: Pegem Akademi.
- Aydın, S., ve Çaşkurlu, E.** (2013). *Kamu Maliyesi* (2. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aymankuy, Y. ve Sarioğlu, M.** (2005). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8-14:23- 45.
- Ayyıldız, H., Cengiz, E. ve Ustasüleyman, T.** (2006). “Üretim ve Pazarlama Bölümleri Arası Davranışsal Değişkenlerin Firma Performansı Üzerine Etkisine İlişkin Yapısal Bir Model Önerisi”, *Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 17.
- Başer, M.** (1999). “Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, *İstanbul SMMM Odası Yayınları*: 30, Antalya, S.60 – 61.
- Bayraklı, H. H. Saruç N. T. ve Sağbaş, İ.** (2004). “Vergi Kaçırmaı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 10-14 Mayıs, 2004, S. 209, 211.
- Becker, G.S.** (1986). Crimeand Punishment: An Economics Approach. *Journal of Political Economy*. 76(2):169-217.
- Bedir, S., Özdemir, D., ve Ateş, A.** (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları TRAI Örneği* (1 B.). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Belkaoui, A.** (1989). Accounting and Language. *Journal of Accounting Literature*, 8, 281-292.

- Belkai, A. R.**, (2004). "Relationship Between Tax Compliance Internationally and Selected Detenninants of Tax Morale", *Journal on International Accounting and Auditing and Taxation*, Vol:20.
- Borrego, A. C. C.**, (2014). Tax Compliance and Tax Complexity in Portugal: Essays on The Perception of Tax Professionals. (Unpublished Doctoral Thesis), *Universidade Do Minh*, Braga, Portugal.
- Bryant, S. M.,Wier, B. ve Stone, D. N.** (2006). "Accounting Stakeholders' Perceptions of Accountants' Job Performance and Motivation", Working Paper Series,
- Bunchanan, L.** (1992). "Vertical Trade Relationships: The Role of Dependence and Symmetry in Attaining Organizational Goals", *Journal of Marketing Research*, 29, Pp.65–75.
- Calegari, M.** (1998). "Flat Taxes and Effective Tax Planning", *National Tax Journal*, Vol. 51, Issue 4, December.
- Can, Y.** (2012). İktisatta Psikolojik İnsan Faktörü: Davranışsal İktisat. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 91-98.
- Ceylan, E.** (2020). Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Düzensizliklerinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. Doktora Tezi.
- Child, J.** (1974). Managerial and Organizational Factors Associated With Company Performance Part I. *Journal of Management Studies*, 11(3), 175-189.
- Choi, F., ve Meek, G.** (2005). International Accounting, Fifth Edition, Pearson Prentice Hall, USA.
- Chung, J., ve Trivedi, V.U.** (2003). Dostane İkna ve Cinsiyetin Vergi Uyum Davranışı Üzerindeki Etkisi. *İş Etiği Dergisi* 47(2), 133-145.
- Clotfelter, C. T.** (1983). Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns. *There View of Economics and Statistics*, 65(3), S. 363-373.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S., ve Yıldırım, E.** (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı* (8. B.). Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Çelik, G.** (2010). Avrupa Birliği'nde Kurumların Vergilendirilmesi ve Üyelik Sürecinde Türkiye'nin Uyum Çalışmaları (Doctoral Dissertation, DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü).
- Çelikkaya, A.** (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler, *E-Akademi Dergisi*, (5).
- Çelikkaya, A.** (2013). Verginin Tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi. İ. Sağbaş (Dü.) İçinde, *Vergi Teorisi* (S. 2-19). Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Çetin, G.** (2010). Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum. Yayımlanmış Doktora Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, S. 75.

- Dayioğlu, M. R.** (2018). Mali Sosyoloji ve Vergi Uyum, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dellaportas, S.,** (2013). Conversations With Inmate Accountants: Motivation, *Opportunity and the Fraud Triangle. Accounting Forum*, 27, 29-39.
- Demir, M., ve Kısakürek, M. A.,** (2014). Finansal Muhasebe Dersi Basılmamış Ders Notları.
- Devos, K.** (2013). Factors Influencing Individual Tax Payer Compliance Behaviour, Springer Science and Business Media.
- Didinmez, İ., ve Seçilmiş, E.** (2018). İdare-Mükellef İlişkilerinin Vergi Uyumu Üzerine Etkileri. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 18(2) 18: 105-128.
- Didinmez, İ.** (2018). Davranışsal İktisat Perspektifinden Vergi Uyum Analizi, Ankara: Savaş Yayınevi. 77 G. D.
- Dinç, E., Abdioğlu H. ve Büyükşalvarcı A.** (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Kazanç Düzeyi Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik Görgül Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Vol.10, No.4 S.1154-1164.
- Donaldson, L.** (2006). The Contingency Theory of Organizational Design: Challenges ve Opportunities. In *Organization Design* (Pp. 19-40). Springer US.
- Doney, P.M., ve Cannon, J.P.** (1997). “An Examination of the Nature of Trust In Buyer–Seller Relationships”, *Journal Of Marketing*, 61, Pp.35–51.
- Dönmez, R.** (1990). Teoride ve Uygulamada Vergi Afları. Yayınlanmış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, S. 30.
- Dubin, J. A. ve Wilde, L. L.** (1988). An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance. *National Tax Journal*, 41(1), S. 61-74.
- Duncan, W. J., Ginter, P. M., ve Swayne, L. E.** (1998). Competitive Advantage and Internal Organizational Assessment. *Academy of Management Perspectives*, 12(3), 6-16.
- Edizdoğan, N., Taş, M. ve Çelikkaya, A.** (2007), Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, *Ekin Yayınevi*, Bursa.
- Eisenhardt, K. M.** (1989). “Agency Theory: An Assessment and Review”, *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 1 (Jan., 1989), pp. 57-74.
- Eiser, J. R.** (1986). Social Psychology: Attitudes, Cognition and Behavior. Cambridge: *Cambridge University Press*.
- Eker, A.** (1999). Kamu Maliyesi, 3. Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Eker, A.,** (2004): Kamu Maliyesi, İzmir, Anadolu Matbaacılık.
- Erard, B.** (1993). Taxation With Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance. *Journal of Public Economics*, 52(2), 163-197.
- Erdoğan, İ.** (1994). İşletmelerde Davranış, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994.

- Eren, E.** (1996). Yönetim ve Organizasyon, Beta Yayınları, Ankara.
- Eroğlu, F.** (1992). “Örgüt-Çevre Etkileşimi Açısından Çatışma Yönetimi”, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Eroğlu, O.** (2014). Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Eser, Z.** (2007). Hizmetlerde Pazarlama İletişimi, Ankara: Siyasal Basın Yayın Dağıtım.
- Evans, C.** (2009), “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, in: John G. Head - Richard E. Krever, (Ed.), Tax Reform in The 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Chapter 17, Kluwer Law International, 529-562.
- Eynon, G., Hill, N. T. ve Stevens, K. T.** (1997). Factors That Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession. *Journal of Business Ethics*, 16, 1297-1309.
- Fallan, L. R., ve Hammervold, K. G.** (1994). “Adoption of Tax Planning Instrumes in Business Organizations: A Structural Equation Modelling Approach”, *Pergomon Scand. J. Mgmt*, Vol. 11, No: 2, Elsevier Science Ltd.
- Fırat, H.** (2001). “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Açısından Muhasebe Mesleğinin Misyonu Ve Vizyonu”, V. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, *Türmob Yayınları*, Sayı: 172, Ss.77-102.
- Field, A.** (2009). Discovering Statistics Using SPSS (3 b.). London: Sage Publications.
- Finn, D. W., Ckonko , L. B. ve Hunt, S. D.** (1988). Ethical Problems in Public Accounting: The View From the Top. *Journal of Business Ethics*, 7, 605-615.
- Frey, B. S. ve Torgler, B.** (2007). Tax Morale and Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), S. 136-159.
- Fromm, E.** (1994). Erdem ve Mutluluk (Çev. A. Yörükan) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Gaby, A.C. Schellekens, P.W.J. ve Verlegh, A. S.** (2010). “Language Abstraction in Word of Mouth”, *Journal of Consumer Research*, Vol.37, S.207-223.
- Gonca, G.** (2005).“AB Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”, [Http://Www.Muhasebetr.Com/](http://Www.Muhasebetr.Com/) Yazarlarımız/Gulen/001/, (25.04.2007).
- Gökbunar, A. R.** (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1). [Http://Www.Canaktan.Org/Ekonomi/Kamu Maliyesi/Maliye-Genel/Diger-Yazilar](http://Www.Canaktan.Org/Ekonomi/Kamu_Maliyesi/Maliye-Genel/Diger-Yazilar/Gokbunar_Vergileme-Ilkeleri.Pdf) /Gokbunar Vergileme-İlkeleri.Pdf (Erişim Tarihi: 20.05.2017).
- Gökbunar, R. ve Gökbunar, A.** (2007). Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu. *Vergi Dünyası*. 26 (311): 91-100.
- Gücenme, Ü.** (2000). Genel Muhasebe Kitabı, Marmara Kitabevi Yayınları.

- Gücenme, Ü.** (2004). “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *MUFAD*, Sayı:23, Ss.22-27.
- Gül, K. ve Ergün H.** (2004). “Muhasebe Mesleğinde Etik”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, 4 (11), 2004, Ss. 53-77.
- Güleç, E.** (2012). Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler 1. *Vergi Dünyası Dergisi*. 373: 113-130.
- Güney, S. ve Çınar, O.,** (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (Smmm) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.
- Güvemli, O.** (2009). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20.Yılı Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 44, Ekim, S.6-16.
- Hartono, J.** (2004).“The Recency Effect of Accounting Information”, *Gadjah Mada International Journal of Business*, Vol. 6, No. 1, (2004), 85-116.
- Hashimzade, N., Myles, G. D. ve Tran-Nam, B.** (2012). Application of Behavioural Economicsto Tax Evasion. *Journal of Economic Survey*. 27 (5): 941-977.
- Hassanbelnaby, H., Epps, R., ve Amal, S.** (2003). “The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study”, *Critical Perspective on Accounting*, Volume 14, Issue 3, Ss. 273- 292.
- Heide, J.B., ve Miner, S.** (1992). “The Shadow of the Future: Effects of Anticipated Interaction and Frequency of Contact on Buyer–Seller Cooperation”, *Academy of Management Journal*, 35, Pp.265–291.
- Hellaç, F.A.** (2017). Vergiye Karşı Tepkiler: Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Karşı Tepkileri (Zonguldak İli Örneği). *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Hofmann, E., Voracek, M., Bock, C., ve Kirchler, E.** (2017). Sosyodemografik Kategorilerde Vergi Uyum: 111 Ülkedeki Anket Çalışmalarının Meta-Analizleri. *Ekonomik Psikoloji Dergisi* 62, 63-71.
- Hofstedt, T. R. ve Kinard, J. C.** (1970). “A Strategy for Behavioral Accounting Research”, *The Accounting Review*, Vol.45, No.1, (38-54).
- Hoque, Md. J., Bhuiyan, M.Z.H. ve Ahmad, A.** (2013). “Tax Evasion and Avoidance Crimes – A Study on Some Corporate Firms of Bangladesh”, *Proceedings of 6th International Business and Social Science Research Conference*, World Business Institute Australia, 1-15.
- [Http://Www.Ymm.Net/Yazilar/Vergi.Html](http://Www.Ymm.Net/Yazilar/Vergi.Html).
- Hull, B. B.** (2000). Religion Stil Matters. *The Journal Of Economics*, XXVI(2), S. 35-48.
- Hume, E. C., Larkins, E. R., ve Iyer, G.** (1999). On Compliance With Ethical Standards in Tax Return Preparation. *Journal of Business Ethics*, 18(2), 229-238.

- Iacobucci, D., ve Hibbard, J.D.** (1999). “Toward an Encompassing Theory of Business Marketing Relationship (Bmrs) and Interpersonal Commercial Relationships (Icrs): An Empirical Generalization”, *Journal of Interactive Marketing*, 13(3), Pp.13–33.
- İpek, S.** (2010). “Vergilemede Yükümlü Motivasyonu-2”, *Bilanço Dergisi*, Sayı 124, Mart, 2010, S.69.
- İnceoğlu, M.**(2004). Tutum-Algı-İletişim, Kesit Tanıtım Ltd. Şti., Ankara, 2004.
- Jaggi, B.,Low, ve Pek, Y.** (2000). “Impact of Culture, Market Forcesand Legal System on Financial Disclosures”, *The International Journal of Accounting*, Vol.35, No.4, Pp. 495- 519.
- James, S., ve Alley, C.** (2004). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, Issue: 2 Volume: 2, Pp: 27-42.
- Jensen, M. C. ve Meckling, W. H.** (1976). “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Owner Ship Structure”, *Journal of Financial Economics*, Vol.3, No.4, (305-360).
- Kahneman, D., ve Tversky A.** (1979). “Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk.”, *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, C. 47, S. 2 (1979), S. 279.
- Kalaycı, Ş. ve Tekşen, Ö.** (2006). “Muhasebe Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 31, İstanbul, S. 90-101.
- Kalenderoğlu, M.** (2002), Bütçe ve Borçlanma, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kang, I, Lee, S. ve Choi, J.** (2004). “Using Fuzzy Cognitive Mapfor the Relationship Management in Air Line Service”, *Expert Systems With Applicationsn*, Volume 26, Issue 4:545-555.
- Karabacak, Y.** (1997). “Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması”, [Http://Sosyalbilimler.Cu.Edu.Tr/Thesis.Asp?Print=1&Detay=580&Q=](http://Sosyalbilimler.Cu.Edu.Tr/Thesis.Asp?Print=1&Detay=580&Q=), (09.05.2007).
- Karabınar, S.** (2005). Kültür ve Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi Muhasebeye Kültürel Bakışlar. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karacan, S.** (2009). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Muhasebede Dönem İçi İşlemleri, İzmit, Umuttepe Yayınları, 2009, S.3.
- Karakoç, Y.** (1995). Sosyal Maliye, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, Baskı Ve Cilt: Adalet Matbaacılık, İzmir, 1995.
- Karalar, R.** (1994).“Yönetmelik Ekonomisi”,Ergin Yayınları, Ankara,1994.
- Karl, S. J.** (1994). The Earnedin Come Tax Credit: Participation, Compliance, and Anti Poverty Effectiveness. *National Tax Journal*, XLVII(1), S. 63-82.
- Kaya, N., ve Yanık, R.** (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, 15(49), 293-306.

- Kayış, A.** (2018). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri (9. B.). (Ş. Kalaycı, Dü.) Ankara: Dinamik Akademi.
- Kıldış, Y.** (2000). “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 2, Sayı:2.
- Kızılot, Ş., ve Taş, M.** (2010). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Ş., ve Taş, M.** (2013). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (5. B.) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kirchler E. , Hoelzl E. ve Wahl I.** (2008). Zorunlu ve Gönüllü Vergi Uyumu: "Kaygan Eğim" Çerçevesi. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210–225, Doi: 10.1016/J.Joep.2007.05.004.
- Kitapçı, İ.** (2014). Vergi Etiği ve Vergi Psikolojisi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Klepper, S., ve Nagin, D.** (1989). The Role of Tax Preparers in Tax Compliance. *Policy Sciences*, 22(2), 167-194.
- Koçel, T.** (2003) İşletme Yöneticiliği, Beta Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Koçel, T.** (2007). İşletme Yöneticiliği, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Kumluca, İ.** (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 180, S. 91-97.
- Kutlu, H. A.** (2008). “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63-2: 143-170.
- Laffer, A. B.** (2004). The Laffer Curve: Past, Present and Future. <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future> (Erişim Tarihi: 12.05.2017).
- Lillemets, K.** (2010). Tax Morale, Influencing Factors, Evaluation Opportunities and Problems: The Case of Estonia. *Maksumoraal, Selle Mojutegurid, Hindamise Voimalused ja Probleemid Eesti Naitel. Estonian Discussions on Economic Policy*. 18.
- Locke, E.A., Bryan, J.F., ve Kendall, L.M.** (1968). "Goals and intentions as Mediators of the Effect of Monetary Incentives on Behavior," *Journal of Applied Psychology*, 52, 1968, 104-121.
- Luitel, H. S., ve Russell, S. S.** (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties, Public Budgeting and Finance, Fall.
- Luthans, F.** (1992). Organizational Behaviour, (Seventh edition) . USA: Mcgraw-Hill, *Management Review*, Vol.14, No.1, (57-74).
- Marşap, B., ve Gökten, P. O.** (2016). Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım. *Journal of Business Research-Türk*, 8(4), 345-359.

- Mc Gee R. W.** (1998). The Ethics of Tax Evasion in Islam: A Comment. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 1(2), S. 162-169.
- Megep.** (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), *Muhasebe Finansman Vergi*, Ankara, 2019, S.17.
- Milne, G.R., ve Boza, M.** (1999). “Trust and Concern in Consumers’ Perceptions of Marketing Information Management Practices”, *Journal of Interactive Marketing*, 13(1), Pp.5–24.
- Moroğlu, E., ve Muşul, T.** (1985). Tebligat Hukuk, C. 1, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1985. S.24.
- Mustgrave, R.** (1973). *Public Finance in Theory And Practice*, Mc Graw Hill Book. Company, United States.
- Nadaroğlu, H.** (1996), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım.
- Oldham, M.** (1997). “Muhasebe Sistemleri ve Avrupa’daki Uygulamalar”. Çeviren: Davut Aydın. Anadolu Ün. Yayını. No.77, Eskişehir.
- Onaran, O.** (1981). Çalışma Yaşamında Güdüleme Kuralları: Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 470 Ankara, S 138-166.
- Otley, D. T.** (2016). The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, (31), 45-62.
- Ömürbek, N., Çiçek, H. G. ve Çiçek, S.** (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*, (153), S. 102-107.
- Ömürbek, V., ve Durgunböcü, Ö.** (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri İle İlgili Algılarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N.** (2013). *Vergi Hukuku* (23 B.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N.** (2017). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbilen, Ş.** (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Özer, M. A.** (2011). 21. Yüzyılda Yönetim ve Yöneticiler (2. B.). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Özkalp, E., ve Kirel, Ç.** (1999). Örgütsel Davranış, Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Kitapları, Yayın No:11, Eskişehir.
- Özkan, A. ve Hacıhasanoğlu, T.,** (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 37-52.
- Pehlivan, O.** (2013). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık. S.17.

- Pehlivan, O.** (2018). Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, O.** (2018). Kamu Maliyesi. Trabzon: Celepler Matbaacılık S.117.
- Pekdemir, R.** (2000). “Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik Kuralların Geliştirilmesi Gereği”, *MUFAD Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Ocak, 5, 2000, S.12-16.
- Plecnik, J. M.,** (2015). Three Essays on: Ethics And Responsibility in Taxation. (Unpublished Doctoral Thesis), *The University of Memphis*, Tennessee.
- Rahım, A. ve Clement, P.** (2002). “A Model of Emotional Intelligence and Conflict Management Strategies: A Study in Seven Countries”, *The International Journal of Organizational Analysis*, 10 (4), S.302-326.
- Riahi-Belkaoui, A.** (2001). Behavioral Management Accounting, Quorum Books, Greenwood Publishing Group, Westport, Connecticut, 2001.
- Roth, J. A., John T. Scholz, ve Witte, A. D.** (1989). Tax Payer Compliance, Volume: 1, An Agenda for Research, *Philadelphia: University of Pennsylvania Press*. Printed in USA, 1989.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tüz, M.** (2001). Örgütsel Psikoloji, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.
- Saruç, N. T.** (2015). Vergi Uyum Teori ve Uygulama. (1. Bası), Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Sathe, V.** (1985). Culture and Related Corporate Realities, Homewood, Richard D. Irwin, IL.
- Schein, E.H.** (1992). Organization Al Culture and Leadership, (2nd Ed.), CA: Jossey-Bass, San Francisco.
- Schmedel, S. R., Morris, K. M., ve Siegel, A. M.** (1994). *Guide to Understanding Yoru Taxes*. New York: Lightbulb Press.
- Schneider, F., Kirchler ve Maciejovsky B.** (2001), “Social Representations on Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?”, Department of Economics of Johannes Kepler University, Working Paper No. 0104, 1-27.
- Scholz, J. K.** (1994). The Earned Income Tax Credit: Participation, Compliance, and Antipoverty Effectiveness. *National Tax Journal*, 47(1), 63-87.
- Schroeder, R. Clark, M., ve Cathey, J.** (2005). Financial Accounting Theory and Analysis, Eighth Edition, Wiley Corp. USA.
- Seker, S. E.** (2014). Bilişim Sistemleri ve Eşitlik Teorisi, YBS Ansiklopedi, Cilt 1, Sayı 2, Ekim 2014, S.22-25.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 20194** (Yürürlük Tarihi: 01 Haziran 1989), Kanun No: 3568, Md.1. Erişim: [https://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuatmetin/ 1.5.3568.Pdf](https://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuatmetin/1.5.3568.pdf).

- Sertbulut, N.** (2006). “Vergi Suçlarından Vergi Kaçakçılığı Suçu Yönünden Paraya Çevirme ve Erteleme”, *Hukuk Köşesi, İzmir YMMO Aylık Bülten* Sayı:73, Temmuz- Ağustos.
- Shao, A. T. ve Zhou, K. Z.** (2002). *Marketing research: An Aid to Decision Making*. SouthWestern/Thomson Learning.
- Shavell, S. M.** (1979). "Risk Sharing and Incentives in the Principal and Agent Relationship" *10 The Bell Journal of Economics*. 55, 1979.
- Sirkeci, O., ve Abdula, M. S.** (2015). Ortadoğu Uygarlıklarında Vergi Uygulamaları. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), 1239-1252.
- Smith, J.B., ve Barclay, D.W.,** (1997): “Örgütsel Farklılıkların ve Güvenin Satış Ortağı İlişkilerinin Etkinliği Üzerindeki Etkileri”.
- Stuebs, M., ve Wilkinson, B.,** (2010). Ethics and the Tax Profession: Restoring the Public Interest Focus. *Accounting and the Public Interest American Accounting Association*, 10, 13-35.
- Suadiye, G., ve Yükselen, C.,** (2001). Mükelleflerin ve Muhasebecilerin Birbirlerinden Beklentileri: Hatay İlinde Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 56, 24-36.
- Şenyüz, D.** (1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. Bursa Uludağ Üniversitesi Yayını.
- Şimşek, M. Ş.** (2002). Yönetim ve Organizasyon, (7. Baskı), Konya.
- Şimşek, M. Ş., Akgemci, T. ve Çelik, A.** (2003). Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Adım Matbaacılık ve Ofset, Konya, 2003.
- Taşdelen, A.** (2007). Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (56) 1, 279-312.
- Taytak, M.** (2016). Vergi Kültürünü Belirleyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1933-1957.
- Tooma, R.A.** (2008), *Legislating Against Tax Avoidance*, Amsterdam: IBFD.
- Torgler, B.** (2002). Speaking to Theorists and Searching For Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments. *Journal of Economic Survey*, 16 (5), 657-684.
- Torgler, B.** (2006). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 61(1), 81-109.
- Tosuner M. ve Demir İ. C.** (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Tunçer, M.** (2002). “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, Vergi Dünyası, Sayı: 249. [Http://Megep.Meb.Gov.Tr/Mte_Program_Modul/Moduller_Pdf/Vergi.Pdf,\(07.03.2019\),S.17](http://Megep.Meb.Gov.Tr/Mte_Program_Modul/Moduller_Pdf/Vergi.Pdf,(07.03.2019),S.17).
- Vergi Müfettişleri Derneği, Türk Vergi Kanunları, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2019.

- Türk Dil Kurumu.** (2022,6). Erişim Adresi: www.tdk.gov.tr.
- Türkeri, S.** (2019). Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Çözüm Yolları.
- Türmob.** (2022,6 Aralık). Erişim Adresi: [https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/C8172e63-2bef-4919-A863-86e403bdf0a/Meslek-Mensubu-Dagilim-Tablosu-\(Sm-Smmm\)](https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/C8172e63-2bef-4919-A863-86e403bdf0a/Meslek-Mensubu-Dagilim-Tablosu-(Sm-Smmm)).
- Türmob.** (2022,6 Aralık). Erişim Adresi: <https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/Df447eb1-E8ef-4df2-A3c0-92376d568eba/Meslek-Mensubu-Cinsiyet-Tablosu>.
- Türmob.** (2022,6 Aralık). Erişim Adresi: <https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/C8172e63-2bef-4919-A863-86e403bdf0a/Meslek-Mensubu-Dagilim-Tablosu--Sm-Smmm>.
- Türmob.** (2022,6 Aralık). Erişim Adresi: <https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/B074a3e0-6282-41ef-8dd6-526e9f2ed59e/Meslek-Mensubu-Egitim-Tablosu>.
- Tüzüner, Ö.** (2011). Elektronik Tebligatın Kalitatif Yöntemle İncelenmesi. Ankara Barosu Dergisi, (2011/4).
- Uğur, A. ve Kömürcüler, E.** (2008). “Vergi Planlamasına Yönelik Uluslar Arası Stratejiler ve Türkiye’deki Yansımaları”, *Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 45(515).
- Usul, H.** (2007). Davranışsal Muhasebe (1. Baskı), Asil Yayın Dağıtım, Ankara. (2007).
- Usul, H., ve Çağlan, E.** (2018). Muhasebe Dilinde Çeviri Sorunları. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics ve Administrative Sciences*, 23(1).
- Uzun, M.** (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi: Sakarya İli Örneği (Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi).
- Weber, M.** (2013). Economy and Society, Chapter III, 1920. <http://www.ucpress.edu/Book.php?isbn=9780520035003>, Erişim 13.10.2013.
- Weigel, R. H., Hessing, D. J. ve Elffers, H.** (1987). Tax Evasion Research: A Critical Appraisal and a theoretical Model. *Journal of Economic Psychology*, 8(2), 215-235.
- Wiebe, K. F., ve Fleck, J. R.** (1980). Personality Correlates of Intrinsic, Extrinsic, and Nonreligious Orientations. *The Journal of Psychology*, 105(2), 181-187.
- Wilson, D. C. ve Rosenfeld, R. H.** (1990). Organizational Behavior Management, London ve Newyork: Mcgraw Hill.
- Yayla, H. E., Kirkbir, F. ve Cengiz, E.** (2007): “Accounting Employees’ Behavioral Variables and Firm Performance: Evidence From Turkish Eastern Blacksea Region Companies”, MPRA Paper No. 2557. http://Mpra.Ub.Uni-Muenchen.De/2557/1/MPRA_Paper_2557.Pdf, (Erişim Tarihi: 12.11.2009).
- Yurdakul, A.** (2013). Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği. (1. Baskı), Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım.

- Yurtsever, H.** (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Düzenlemeler. *Vergi Raporu Dergisi*. 78:121.
- Yücel, E.** (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 229-248.
- Yükselen, C.** (2002). “Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinde Modern Pazarlama Anlayışı”, *Mali Çözüm Dergisi*, 58.
- Zaif, F.** (2004). Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar. Muhasebe Eğilimi Sempozyumu, Antalya, 53-62.
- Zeithaml, V. A., “Rajan” Varadarajan, P., ve Zeithaml, C. P.** (1988). The Contingency Approach: Its Foundations and Relevance to Theory Building and Research in Marketing. *European Journal of Marketing*, 22(7), 37-64.
- Zeytin, M.** (2007). Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Zhang, L.,** (2007). Tax Avoidance: Causes and Solution, *Auckland University of Technology*, 2007.

EKLER

Değerli Muhasebe Meslek Mensupları;

Bu anket, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Davranışsal Değişkenlerinin Vergileme Sürecindeki Tutumları Üzerine Etkisi: Bilecik İlinde Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak amacıyla hazırlanmıştır. Anket cevaplama süresi 5-6 dakika olup, sorulara vereceğiniz samimi cevaplar, bilimsel çalışmanın gerçeği yansıtabilmesi açısından çok önemlidir.

Ankette, katılımcıların ismi ya da kim olduğunu tanımlayan herhangi bir soru sorulmamıştır. Çalışma kapsamında elde edilecek anketler bilimsel amaçla kullanılacak olup ticari ya da ticari olmayan herhangi bir kuruluşla kesinlikle paylaşılmayacaktır. Ankete katılım gönüllük esasına göredir. Ankete dilerseniz katılabilir, katılmanız durumunda da dilediğiniz anda katılımdan vazgeçebilirsiniz. Bilimsel çalışmaya yaptığınız katkılardan dolayı çok teşekkür ederim.

Abdil ÜNAL

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi

Cinsiyetiniz: Kadın () Erkek ()

Mesleki Ünvanınız: SMMM () SM ()

Yaşınız: ()

Eğitim Düzeyiniz: Lise ve Öncesi () Ön Lisans () Lisans () Lisansüstü ()

Ruhsatlı-Ruhsatsız Toplam Mesleki Deneyiminiz: (Yıl)

Mükellef Sayınız: 1-25 () 26-50 () 51-75 () 76 ve üzeri ()

Lütfen aşağıdaki ifadelere ilişkin en yakın düşüncenizi ilgili kutucuğa işaretleyiniz.						
1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum,		3-Kısmen Katılıyorum,		4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum		
1	Mükelleflerime kızdığım durumlar olur.	1	2	3	4	5
2	Mükelleflerimin beni hayal kırıklığına uğrattığı durumlar olur.	1	2	3	4	5
3	Mükelleflerim ile içtenlikle konuşurum.	1	2	3	4	5
4	Mükelleflerim ile zamanlı bilgi alışverişinde bulunuruz.	1	2	3	4	5
5	Mükelleflerim ile ilişkilerimde yönlendirici olmaya gayret ederim.	1	2	3	4	5
6	Mükelleflerim ile ilişkilerimde sözümün geçerli olmasını sağlamaya çalışırım.	1	2	3	4	5
7	Mükelleflerim ile benzer değer yargıları vardır.	1	2	3	4	5
8	Mükelleflerim ile benzer düşüncelerim vardır.	1	2	3	4	5
9	Mükellefler tarafından bana sağlanan bilgiye inanırım.	1	2	3	4	5
10	Mükelleflerim mesleğim konusunda gerekli niteliklere sahip olduğumu düşünürler.	1	2	3	4	5
11	Mükelleflerim ile bilgi paylaşımında iş birliği içerisinde olurum.	1	2	3	4	5
12	Mükelleflerim ile problemlerin çözümünde iş birliği yaparım.	1	2	3	4	5
13	İşimi en iyi şekilde yerine getiririm.	1	2	3	4	5
14	Mükelleflerime etkili muhasebe bilgisi sağlayarak ticari faaliyetlerinde önemli katkılar sağlarım.	1	2	3	4	5
15	Ağır vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğini normal karşılarım.	1	2	3	4	5
16	Muhasebe politikalarını, yasal çerçevede olması kaydıyla mükelleflerin daha az vergi ödemesi yönünde kullanırım.	1	2	3	4	5
17	Yasal çelişki ve boşlukları, daha az vergi ödemesi çıkarmak adına mükellef lehine kullanmak doğaldır.	1	2	3	4	5