

VERGİ BİLİNCİ VE VERGİ AHLAKI OLUŞUMUNDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ: ADANA ÖRNEĞİ*

İbrahim ORGAN^(*)

Baki YEGEN^(**)

Özet: Muhasebe meslek mensupları mükelleflerin vergisel davranışları üzerinde etkili olabilmektedirler. Bu düşünceden hareketle muhasebe meslek mensuplarının mükellef davranışları üzerindeki etkileri, Adana ilinde yapılan alan araştırması neticesinde elde edilen bulgular ışığında incelenmiştir. Son kısımda meslek mensuplarının vergi bilinç ve vergi ahlaklarını dolayısıyla da mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlaklarını artırmaya yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Vergi bilinci, vergi ahlakı, mükellef davranışları, muhasebe meslek mensuplarının etkileri.

THE ROLE OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN THE FORMATION OF TAX AWARENESS AND TAX MORALE: A FIELD RESEARCH IN ADANA

Abstract: The professional accountants may be effective on the tax behavior of taxpayers. Starting from this idea effects of the professional accountants on the behavior of taxpayers examined with the result of field research in Adana. At the last part solution suggestions were offered intended for increasing tax awareness and tax morale of professional accountants, also indirectly intended for increasing tax awareness and tax morale of taxpayers too.

Keywords: Tax awareness, tax morale, taxpayer behavior, the effects of professional accountants.

* Bu makale Baki YEGEN “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği”, (Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2013) isimli tez çalışmasından üretilmiştir.

^(*)Doç. Dr. Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

^(**)Arş. Gör. Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

I. Giriş

Devletlerin kamu hizmetlerini karşılamak için elde ettikleri en büyük gelir kalemi olan vergilerin mükellefler tarafından düzenli ödenmeleri konusu halen üzerinde çalışılan önemli konulardan birisi olarak geçerliliğini korumaktadır. Çünkü geçmişte olduğu gibi günümüzde de bir takım mükellefler vergi ile ilgili üzerlerine düşen görev ve sorumlulukları eksiksiz ve zamanında yerine getirmelerine rağmen, bir takım mükellefler bu görev ve sorumluluklarını yerine getirmekte ilgisiz davranmaktadırlar. Mükelleflerin vergisel ödevlerini aksatmalarının arkasındaki düşünce daha önceleri sadece yakalanma olasılığı ve ceza oranı ile açıklanmaya çalışılırken zamanla bu düşüncenin geçerliliğini yitirdiği görülmüştür. Bu nedenle mükellef davranışlarını açıklayabilmek için bu konuda yapılan çalışmaların kapsamı da genişletilmiştir. Son zamanlarda yapılan çalışmalarda mükelleflerin de nihayetinde insan oldukları gerçeği göz önünde bulundurularak, mükelleflerin vergisel davranışları üzerinde etkili olduğu düşünülen sosyo-psikolojik faktörlere yer verildiği görülmektedir.

Daha yüksek vergi bilinci ve vergi ahlakına sahip mükellefler daha yüksek vergi uyumu sergiledikleri için mükellef davranışlarına yön veren sosyo-psikolojik faktörlerden daha çok vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları üzerinde durulduğu görülmüştür. Mükelleflerdeki vergi bilinci ve vergi ahlakının ise bireysel ve çevresel olmak üzere pek çok faktörden etkilendiği tespit edilmiştir (Alm ve Torgler, 2006: 224-244). Çevresel faktörlerden birisi de hiç şüphesiz muhasebe meslek mensupları faktörüdür. Bilindiği üzere mükelleflerin defterlerini tutan, beyannamelerini düzenleyen ve imzalayan ve aynı zamanda mükelleflere müşavirlik hizmeti veren muhasebe meslek mensupları, mükellefleriyle sürekli iletişim halindedirler. Sosyolojinin Referans Grup Teorisine göre ise mükelleflerle iletişim halinde olan muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin referans grubunda yer aldıkları için mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır (Bayraklı vd, 2004: 212; Kızmaz, 2005: 196). Bu etki mükellefin vergi ödeme isteği duyması noktasında olabileceği gibi vergi kaçırma isteği duyması noktasında da olabilmektedir. Yani meslek mensupları mükellefleri vergi ödeme konusunda olumlu şekilde yönlendirebilecekleri gibi olumsuz şekilde de yönlendirebilmektedirler.

Mükelleflerin vergiye yaklaşımları üzerinde oldukça önemli bir yere sahip olan muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerindeki etkilerinin araştırıldığı bu çalışmada ilk önce vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları hakkında tanımlara, söz konusu kavramların diğer kavramlarla olan ilişkilerine ve söz konusu kavramları etkileyen faktörlerle ilgili teorik bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarının araştırıldığı bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Çalışmada son olarak muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları ile ilgili bilgilere yer verilmesinin ardından Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci, vergi ahlakı ve meslek etiği hakkındaki düşüncelerinin anket tekniği kullanılarak araştırıldığı alan araştırmasına, bu araştırmadan elde edilen bulgulara ve araştırmada kullanılan istatistiksel analizlere yer verilmiş ve alan araştırmasından elde edilen sonuçlar, teorik bilgilerle ve daha önce yapılmış çalışmalardan elde edilen sonuçlarla karşılaştırılarak yorumlanmış ve tespit edilen mevcut sorunlar hakkında çözüm önerileri sunulmuştur.

II. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Kavramları

Geçmişten günümüze devletlerin üstlenmiş oldukları görev ve sorumluluklar değişmiş, buna bağlı olarak yaptıkları harcama düzeyleri de değişerek artış göstermiştir. Artan gelir ihtiyacı ise çoğu ülkede olduğu gibi devlet gelirlerinin %80-90'lık kısmını oluşturan vergiler tarafından karşılanmaktadır. Vergiler geçmişte mali amaçla toplanırken XIX. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren sadece mali amaçla değil ekonomik ve sosyal hayata müdahale amacı ile de toplanmaya başlanmıştır. Böylelikle vergilere olan önem artmış ve yükümlülerle devlet daha sıkı bir etkileşim içine girmişlerdir. Devletin vatandaşlarına karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve sorumlulukların artması devlet-birey ilişkisini daha da önemli kılarak verginin psikolojik ve sosyolojik yönden ele alınması gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Bu durum ise vergi bilinci ve vergi ahlakı gibi kavramların öneminin artmasına neden olmuştur (Çiçek, 2006: 21).

Genel olarak vergiye karşı içsel motivasyon şeklinde ifade edilen vergi ahlakı (tax morale) vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Schmölders, 1976:111). Diğer bir tanıma göre vergi ahlakı mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyidir (Akdoğan,2007:184).

Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir (Akdoğan, 2007: 193). Söz konusu isteklilik düzeyi ne kadar yüksek olursa vergilemede amaca o kadar çok yaklaşmış sayılır. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vatandaşlar ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğinin dolayısıyla ödedikleri vergilerin nerelere harcandıklarını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler.

Vergi ile sağlanmak istenen hedeflere ulaşabilmek için, vergilemeye karşı yükümlülerin bakış açılarının iyileştirilmesine ve bununla ilgili genel kabul edilebilecek ahlaki normların geliştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle de vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları büyük önem taşırlar (Çataloluk, 2008: 214). Örneğin vergi bilinci ve vergi ahlakının yüksek olduğu bir toplumda mükelleflerin vergisel ödevlerini kendiliğinden yerine getirmeleri idarenin iş yükünün azalmasına yol açacaktır. İş yükünün azalması vergi toplama maliyetini azaltacak ve vergilendirme sürecinin aksamadan minimum sürede tamamlanmasına sebep olacağı için bu durum idareye daha verimli çalışma olanağı sağlamış olacaktır. Vergi bilinç ve vergi ahlak düzeyi düşük olan bir toplumda ise idare, toplamayı düşündüğü vergi miktarı kadar vergi tahsil edemeyecek ve devletin kasasında açığa neden olacaktır. Bu durum devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin aksamasına neden olabileceği gibi söz konusu açığı kapatmak için özelleştirmelerin yapılmasına, para basılmasına iç ya da dış borçlanmaya gidilmesine de neden olabilecektir. Yani toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının düşük olması her şekilde bir takım olumsuzluklara yol açmaktadır. Bu olumsuzluklarla karşı karşıya kalmamak için toplumdaki bireylerde vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeylerinin olabildiğince yüksek olması arzu edilmektedir.

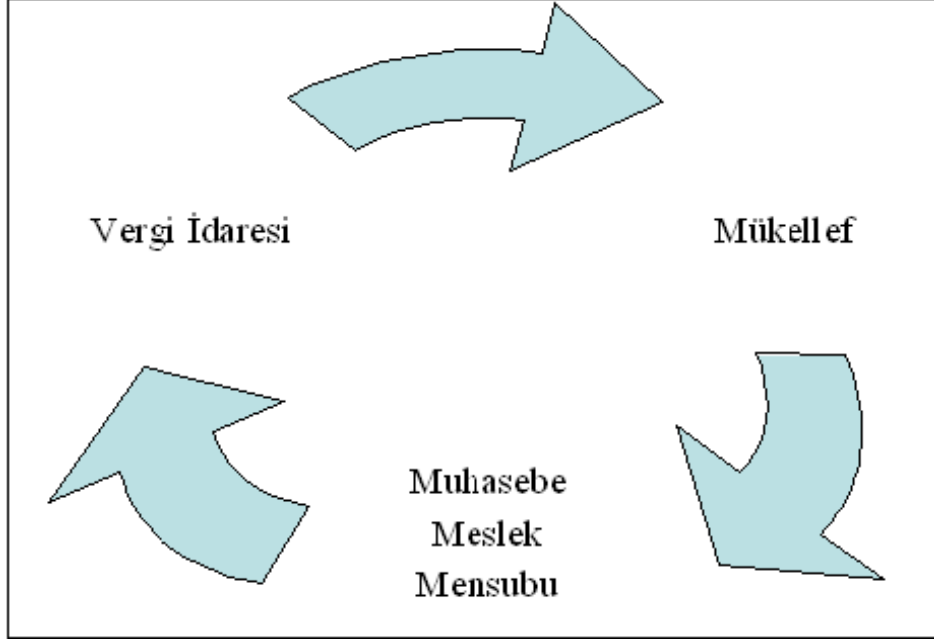
III. Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler

İnsanların vergi ile ilgili verdikleri kararların temelinde gerek ekonomik, gerek psikolojik ve gerekse sosyolojik olarak farklı nedenler yatmaktadır. Vergi bilinci ve vergi ahlakı da bu nedenlerdendir. Nasıl ki vergi bilinci ve vergi ahlakı mükellefin vergiye karşı takınacağı tutum ve davranışı etkiliyorsa, vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramlarını da etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler bireysel faktörler olabildikleri gibi çevresel faktörler de olabilmektedirler. Bireysel faktörler subjektif vergi yükü, diğer mükelleflerin tutumları, devlete duyulan bağlılık ve güven, siyasal iktidara karşı bakış açısı, dini inanç, yaş, cinsiyet, aile ölçeği, medeni durum, eğitim düzeyi, irksal özellikler, yükümlünün mesleği ve mükelleflerin kamu harcamaları üzerindeki düşünceleri şeklinde sıralanabilmektedir. Çevresel faktörler ise vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve mevzuatın sık sık değiştirilmesi, vergi idaresinin etkinliği, vergi denetimlerinin etkinliği, vergi oranları ve **muhasebe meslek mensuplarının etkisi** şeklinde sıralanabilmektedir. Görüldüğü üzere bireylerdeki vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde gerek bireysel gerekse çevresel pek çok faktör etkilidir (Şahpaz ve Saruç, 2012: 75).

A. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etkisi

Vergileme konusundaki ilişkiler düşünüldüğü zaman ilk olarak vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiler akla gelir. Fakat vergileme konusundaki

ilişkiler sadece vergi idaresi-mükellef ilişkilerinden ibaret değildir. Söz konusu iki grup arasındaki ilişkilere köprü görevi üstlenen muhasebe meslek mensuplarını da dâhil ettiğimiz takdirde Şekil 1’de görüldüğü gibi üç boyutlu bir ilişkiler yelpazesi oluşur.



Şekil 1: Vergileme Alanındaki İlişkiler Döngüsü (Kaynak: Şenyüz, 1992: 17)

Şekil 1’de de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensupları da en az diğer iki taraf kadar vergileme konusunda önemli yere sahiptirler. Önemi yadırganmayacak derecede büyük olan muhasebecilik mesleğinin yasal temelleri 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile atılmıştır. Söz konusu kanunun 1. maddesinde kanunun amacı “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak...” şeklinde ifade edilmiştir.

Muhasebe meslek mensupları denildiğinde ise her ne kadar ilk etapta aklımıza Serbest Muhasebeciler (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) gelse de 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile 3568 Sayılı Kanunun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik

Kanunu” olarak değiştirilmiştir. Yani Serbest Muhasebeci unvanı resmen kaldırılmıştır. Serbest Muhasebeci unvanının kaldırılmasıyla birlikte SMMM mesleğinin konusu; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya müşavirlik yapmak ve bu konularda denetim yapmak, rapor düzenlemek ve benzeri gibi işleri yapmak şeklinde belirlenmiştir. YMM mesleğinin konusu ise gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek dışında kalan işleri yapmanın yanında çıkartılacak yönetmeliklere göre tasdik işlerini yapmak şeklinde düzenlenmiştir. Muhasebe meslek mensupları 3568 Sayılı Kanunda da ifade edildiği üzere defter tutmak, kar-zarar tablosu düzenlemek, beyanname düzenlemek, muhasebe sistemleri kurmak, müşavirlik yapmak ve tasdik işleri yapmak gibi mükelleflere farklı hizmetler sunmaktadırlar. Yani bu hizmetler kimi zaman yükümlünün vergi işlemleri hakkındaki kararsızlığını gidermeye yönelik olurken, kimi zaman da yükümlünün vergi beyannamesini hazırlamak yönünde olmaktadır (Tunçer, 2005: 221).

Günümüzde hemen hemen bütün dünyada çağdaş vergileme sistemlerinde beyan usulü kullanıldığı düşünüldüğünde meslek mensuplarına duyulan ihtiyaç kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi kanunlarının karmaşık ve sık sık değişen bir yapıya sahip olması yükümlünün kazancını beyan ederken kafasının karışmasına dolayısıyla da uyması gereken kurallardan sapmasına yol açabilmektedir (Demir, 2008: 92). Diğer taraftan vergi idaresinin sayıları milyonları bulan yükümlüleri tek tek denetlemesi de imkânsızdır. Bu nedenle beyan usulünün başarılı olması geniş ölçüde yükümlünün vergi bilinci ve ahlakına bağlıdır. Ancak yükümlülerdeki vergi bilincinin geliştirilmesi ve vergi ahlakının yükseltilmesi, sadece yükümlü açısından ele alınacak bir konu değildir. Çünkü yükümlünün vergisel işlerinde kendisine yardımcı olarak, idare ile arasında bir tür aracı görevi üstlenen muhasebe meslek mensupları da yükümlünün vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde olumlu ya da olumsuz bir takım etkilere sahiptirler (Güner, 2008: 38).

Muhasebe meslek mensupları etkin bir müşavirlik hizmeti ile yükümlüler üzerinde yönlendirici bir konumda olabilecekleri için yükümlülerin vergi bilinçlerini ve vergi ahlaklarını yükselterek vergiye karşı daha duyarlı olmalarını sağlayabilirler (Daşdan, 2011: 202). Bu düşünceye paralel olarak Klepper ve Nagin (1989) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının yükümlüleri vergisel sorumlulukları hakkında bilgilendirdiklerinde yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarının arttığı gözlemlenmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarından yardım alan

yükümlülerin vergi beyannameleri üzerinde değişiklik yapılmasını öngören vergi kanunlarına daha kolay uyum sağladıkları sonucuna varılmıştır. Şöyle ki Pennsylvania'daki vergi uygulama programının başarısındaki kritik rollerini belirtmek açısından vergi yardımcılarından destek gören yükümlülerin beyannamelerinin, uygulama programının önceliklerine uyma konusunda, diğer yükümlülere göre daha sorumlu davrandıkları tespit edilmiştir (Klepper ve Nagin, 1989: 170-190).

Muhasebe meslek mensuplarının yükümlü tutum ve davranışları üzerinde olumlu etkilerinin yanında bir takım olumsuz etkileri de olabilmektedir. Bu etkiler ise vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilmektedirler. Şöyle ki toplumumuzda “İyi muhasebeci, en az vergi ödeten muhasebecidir.” söylemi oldukça yaygındır. Çünkü işlerinin gerektirdiği şekilde yükümlüleri, yapacakları olası vergi hatalarından ve vergi kaçakçısı durumuna düşmekten kurtaran muhasebe meslek mensuplarının yanında bunun aksine yasal olmayan işler yaparak yükümlülerin daha az gelir beyan edebilmelerini yani vergi kaçırmalarını sağlayan muhasebe meslek mensupları da vardır (Demir, 2008: 92-93).

IV. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellef Davranışları Üzerindeki Etkileri Konusunda Yapılmış Çalışmalar

Son yıllarda ülkemizde vergi uyumunu artırabilmek için mükelleflerin vergi bilinçleri ve vergi ahlakları üzerinde etkili olan faktörlerin araştırıldığı çalışmaların sayılarının arttığı görülmektedir. Bu faktörlerden birisi de muhasebe meslek mensuplarının etkisi faktörüdür. Nitekim Muter vd. çalışmalarında katılımcılara vergi kanunlarındaki değişimleri ve vergi uygulamalarını nasıl takip ettiklerini sormuşlar ve katılımcıların çoğunluğu (% 60,2) mali müşavirleri vasıtasıyla takip ettiklerini ifade etmişlerdir (Muter vd, 1993: 17). Muhasebe meslek mensuplarının mükellef davranışları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı çok fazla çalışma olmamasına rağmen, bu konuda farklı illerdeki muhasebe meslek mensuplarının görüşlerinden faydalanılarak hazırlanmış bazı önemli çalışmalara ve bu çalışmalardan elde edilen sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

Çakır vd. (2003) tarafından Denizli ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve mükelleflerin muhasebe mesleği ile ilgili düşüncelerinin araştırıldığı çalışmada meslek mensupları mükelleflerine en çok vergi ile ilgili olan işlemler konusunda hizmet verdiklerini ifade etmişlerdir. Bu durum meslek mensuplarının mükelleflerin vergisel davranışları üzerinde belirleyici olduklarını göstermiştir (Çakır vd., 2003: 5-9).

Yıldız (2010) tarafından Kayseri ilinde faaliyet gösteren bağımsız SMMM'lerin meslek etiği hakkındaki düşüncelerinin araştırıldığı çalışmada katılımcıların yaklaşık üçte birinin meslek etiği ile ilgili eğitim almadıkları tespit edilmiştir. Dikkat çekici bir diğer bulgu ise katılımcıların yine yaklaşık üçte birinin mesleki standartlardan haberdar olmamalarıdır. Mesleki standartlardan haberi olmayan meslek mensuplarının mesleki standartlara uygun hareket etmeleri beklenilmeyeceğinden bu meslek mensubu kitlesinin içerisinde yer alan meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlakları üzerinde olumsuz etkilere neden olacakları ise açıktır. Çalışmada mükellef çıkarı-kamu çıkarı arasında yaşanan çatışmaların meslek etiğini olumsuz bir şekilde etkilediği tespit edilmiştir. Katılımcılar meslek etiği ilkelerine uyulması konusunda ise meslek örgütlerinin etkisiz kaldıklarını belirtmişlerdir. Bu durumu etik dışı davranan meslek mensuplarına meslek örgütleri tarafından gerekli yaptırımların uygulanmaması ve meslek örgütlerince hazırlanan etik ilkelerin yeterli olmaması nedenlerine bağlamışlardır. Son olarak katılımcılar piyasadaki muhasebe verilerine güvenmediklerini ifade etmişlerdir. Bu ise katılımcıların diğer meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini meslek etiği açısından sorguladıklarını göstermektedir (Yıldız, 2010: 174-176).

Sakarya ve Kara (2010) tarafından Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir'de SMMM ve YMM odalarına kayıtlı meslek mensuplarının meslek etiği konusunda sahip oldukları düşüncelerin araştırıldığı çalışmada öncelikle muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği hakkındaki düşünceleri araştırılmıştır. Bu amaçla katılımcılara meslek etiği ile ilgili olan ifadeler yöneltilmiştir. Katılımcılar meslek mensuplarının meslek etiğine uygun davranmadıklarını, meslek etiğine yeterli saygıyı göstermediklerini, yasaların yetersiz kaldığı ve mükelleflerden baskı gördükleri durumlarda etik ilkelere bağlı kalmadıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların meslek etiği ile demografik özellikleri arasındaki ilişkilerin incelenmesi neticesinde ise eğitim ve mükellef sayısı değişkenleri ile meslek etiği arasında anlamlı bir ilişki olmadığı fakat cinsiyet değişkeni ile meslek etiği arasında anlamlı bir ilişki olduğu bulunmuştur. Buna göre kadınların meslek etiğine uyum göstermekte erkeklere göre daha duyarlı oldukları tespit edilmiştir (Sakarya ve Kara, 2010: 57-71).

Özyürek (2012) tarafından Ankara ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının etik davranışlarının araştırıldığı çalışmada katılımcılar muhasebe mesleğini içinde üretkenlik ve yaratıcılık özelliklerini barındıran saygın bir meslek olarak tanımlamışlardır. Fakat çalışmada asıl dikkat çeken nokta katılımcıların çoğunun bazı meslek mensuplarının vergi kaçırma davranışına iştirak ederek mesleğin saygınlığını düşürdüklerini belirtmeleridir. Yani çoğu katılımcı bazı meslek mensuplarının kendilerine verilen yetkileri bireysel

sebeplerle kötüye kullandıklarını, bunun neticesinde de mesleğin saygınlığını azalttıklarını düşündüklerini ifade etmiştir (Özyürek, 2012: 125-134).

V. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği

Mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde bireysel ve çevresel birçok faktör belirleyici olmaktadır. Söz konusu çevresel faktörlerden birisi de muhasebe meslek mensuplarının etkileri faktörüdür. Muhasebe meslek mensuplarının etkilerinden yola çıkılarak hazırlanan bu bölümde önce muhasebe mesleği ile ilgili bilgilere, daha sonra meslek mensuplarının vergisel sorumlulukları ile ilgili bilgilere ve son olarak da alan araştırması ile ilgili bilgi ve bulgulara yer verilmiştir.

A. Muhasebe Mesleği

İnsanlık tarihinin başlangıcından bu yana meslekler toplumların ihtiyaçları doğrultusunda doğmuşlar ve zamanla kültürel, ekonomik, bilimsel ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişime uğramışlardır. Söz konusu mesleklerden birisi de hiç şüphesiz muhasebe mesleğidir (Çakır vd., 2003: 5-9).

Muhasebe mesleği, ülkelerin ekonomik yapısını oluşturan özel ve kamu işletmelerinin muhasebe ve denetim ile ilgili tüm ekonomik faaliyetlerini kanunlara, kurallara, ilkelere, standartlara ve yöntemlere dayalı olarak tarafsız, nesnel, gizli ve güvenilir bir tutumla gerçekleştirilmesini sağlayan bir meslek dalı olarak nitelendirilmektedir (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 478). Muhasebe mesleğinin tarihi geçmişi incelendiğinde günümüzde ruhsatlı muhasebecilik anlamında ifade edilen çağdaş muhasebe mesleği ile ilgili ilk yasal düzenlemenin 1870 yılında İngiltere’de yapıldığı bilinmektedir. Benzer düzenlemeler Fransa’da 1881, ABD’de 1886, Hollanda’da 1895 ve Almanya’da 1899 yıllarında yapılmıştır. Ülkemizde ise muhasebe mesleği cumhuriyet öncesi dönemde devlet uygulamaları ile sınırlı kalırken, 1926 ve 1960 yılları arasında özellikle Alman akademisyenlerin etkisi ile muhasebe kuram ve uygulamalarında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Fakat profesyonel muhasebeciliğe 1980’li yıllarda geçilebilmiştir (Güçlü, 2007: 7).

Muhasebe mesleği 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen ve 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal bir boyut kazanmıştır. Kanununun 1. maddesinde kanunun amacı “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde

denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak...” şeklinde ifade edilmiştir. 3568 sayılı kanununda serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere üç farklı mesleki unvana yer verilmiştir. Fakat 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile 3568 Sayılı Kanunun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilerek serbest muhasebeci unvanı resmen kaldırılmıştır. TÜRMOB’un verilerine göre ülkemizdeki muhasebe meslek mensubu sayısı 2013 yılı Ağustos itibarıyla 79.432’dir. Meslek mensuplarının 75.296’sı SMMM, 4.136’sı YMM olarak faaliyet göstermektedir (TÜRMOB, www.turmob.org.tr, 13.08.2013).

Bünyesinde çok sayıda meslek mensubunu barındıran meslek dallarından birisi olan muhasebe mesleğini icra eden muhasebe meslek mensupları teşebbüs ve işletmelerin sadece ekonomik faaliyetlerini ilgili defterlere kaydeden kimseler değildir. Onlar bu bilgileri kaydetmelerinin yanında bu bilgileri sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve raporlayan meslek sahipleridir. Meslek mensupları önceleri muhasebe verilerini sadece kaydetmekle sorumlu olsalar da gelişen teknoloji, ekonomik şartlar ve toplumsal gelişme ile birlikte üzerlerine düşen görev ve sorumlulukları da değişmiştir (Altan, 2004: 30). Günümüzde meslek mensupları topluma, devlete, mükelleflerine, meslektaşlarına ve kendilerine karşı sorumlu hale gelmişlerdir (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 479).

B. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergisel Sorumlulukları

Meslek mensuplarının sorumlulukları ile ilgili ifadeler 3568 sayılı Yasa ve VUK’ un mükerrer 227. maddesinde geçmektedir. 3568 sayılı Yasa’nın 2. maddesinin (a) fıkrasında serbest muhasebeci mali müşavirlerin, (b) fıkrasında ise yeminli mali müşavirlerin faaliyet konusu edinebilecekleri işlemler açıkça belirtilmiştir. Buna göre serbest muhasebeci mali müşavir mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya müşavirlik yapmak.

- Yukarıdaki konularda belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri gibi işleri yapmak şeklinde belirlenmiştir.

YMM mesleğinin konusu ise yukarıda son iki maddede yer alan işleri yapmanın dışında çıkartılacak yönetmeliklere göre tasdik işlerini yapmak şeklinde düzenlenmiş, YMM'lerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları, muhasebe bürosu açamayacakları ve muhasebe bürolarına ortak olamayacakları ayrıca belirtilmiştir.

VUK' un mükerrer 227. maddesinde ise 3568 sayılı kanunda yer alan serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği alanına giren faaliyetlerle ilgili olarak meslek mensuplarının sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma mecburiyetinin, ikinci fıkrasında muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasının yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu itiraz edilmesi şartına bağlanmasının Maliye Bakanlığı'nca belirlenebileceği belirtilmiştir. Birinci ve ikinci fıkrada geçen faaliyetlerin 3568 sayılı yasada geçen faaliyetler içerisinde oldukları görülmekle birlikte, bu fıkra hükümlerine göre beyannameleri imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmiştir (Bilici, 2012: 56).

VUK' un 227. maddesine benzer şekilde 3568 sayılı yasanın 12. maddesinin Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk başlığı altında yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarına ilişkin ifadeler yer verilmiştir. 12. maddede yeminli mali müşavirlerin tasdik edebilecekleri belgelerin Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmiştir. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi hükmüne dayanılarak çıkarılan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 20. maddesinde tam tasdik konusu ile ilgili olarak yeminli mali müşavirlerin mali sorumluluğu; "Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefler birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu

sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül"[†] hükümleri uygulanır." hükmü çerçevesinde düzenlenmiştir (Organ, 2010: 2).

Sonuç olarak meslek mensupları imzaladıkları beyannameler ve düzenledikleri tasdik raporuna bağlı olarak ortaya çıkacak vergi ziyayı ve buna bağlı cezalardan asıl yükümlü ile birlikte ortaklaşa ve zincirleme olarak sorumlu tutulabileceklerdir. Bu durumda vergi idaresi kamu alacağı için meslek mensubu ya da mükelleften sadece birisine başvurabileceği gibi her ikisine de başvurabilme hakkına sahip olacaktır.

C. Adana İli Alan Araştırması

Anket çalışması Adana İli merkez ilçede ikamet eden ve bağımsız olarak faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olan toplam 100 meslek mensubuna uygulanmıştır. Yeterli miktarda muhasebe meslek mensubunu barındırdığı ve araştırmanın bu ilde diğer illere göre daha düşük maliyetle gerçekleşeceği düşünüldüğünden Adana İli tercih edilmiştir.

D. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı, mükellefleri özellikle vergi konusunda yönlendiren ve mükellef yerine muhasebe işlerini takip eden serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerden oluşan muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlakları oluşumundaki olası etkilerini belirlemektir. Bu temel amacın yanında muhasebe meslek mensuplarının işverenleri konumunda olan mükellefler ve diğer meslektaşları hakkındaki düşünceleri konusunda bilgi sahibi olmak gibi çeşitli amaçlara da ulaşılmaya çalışılmıştır.

E. Ana Kütlenin ve Örneklem Belirlenmesi

Bu araştırmanın ana kütlesini Adana ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren ve odaya kayıtlı bulunan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler oluşturmaktadır. Anket çalışmasına başlanıldığı tarih olan 12.09.2012'de TÜRMÖB üye istatistiklerine göre Adana ilinde yukarıdaki özelliklere sahip SMMM sayısı 1116, YMM sayısı ise 80'dir. O halde araştırmanın ana kütlesini oluşturan muhasebe meslek mensubu sayısı toplamda 1196'dır.

[†] Tam Teselsül, Borçlar Kanunu'nda haksız fiil nedeniyle doğan zarardan birden fazla borçlunun aynı hukuki sebepten dolayı müteselsilen sorumlu olmalarını öngören bir özel hukuk kurumudur. Bkz: Oytun Canyaş, *Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 122.

Araştırmanın örneklemini ise ana kütlenin içinden tesadüfi olarak seçilen muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Çünkü araştırma çalışmalarında çoğunlukla ana kütlenin tamamına ulaşmak çok zor ve maliyetlidir. Bu yüzden de ana kütleyi temsil etmesi amacıyla ana kütlede alt bir grup seçilmektedir. Fakat seçim yapılırken dikkat edilmesi gereken bir takım noktalar vardır. Mesela yanlış yapılacak bir seçim araştırma konusunda yanıltıcı bilgi vereceği gibi örnekleme için seçilecek kişi sayısının yeterli olmayışı da hatalı sonuçlar elde edilmesine yol açabilmektedir. Genel bir kural olarak alınacak örnekleme büyüklüğü değişken sayısının en az beş katı olmalıdır (Tavşancıl, 2010: 51). Nitekim araştırmamızda seçilen örnekleme büyüklüğü bu koşulu sağlamakla birlikte, araştırmanın faktör analizi kısmında Kaise-Meyer-Olkin (KMO) † testi ile de örneklemden elde edilen verilerin yeterliliği saptanmıştır.

F. Anket Tekniği ve Anket Çalışmasına Yönelik Bilgiler

Çalışmada sosyal bilimlerde gözlemleri standartlaştırmak üzere başvurulan anket veri toplama tekniğinin kullanılmıştır. Anket çalışması beş bölümden oluşmakla birlikte çalışmanın ilk bölümünde ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, yaş ve eğitim düzeyi gibi demografik özellikleri araştırılmış, bunun yanında sahip oldukları mesleki unvan, mesleki deneyim süresi ve birlikte çalıştığı mükellef sayısı gibi meslekle ilgili konular hakkında bilgi sahibi olmak amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik olarak da söz konusu değişkenler için sınıflama ölçeği kullanılmıştır. İkinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci ve vergi ahlakı ve ilgili kavramlara yönelik düşünceleri tespit edilmeye çalışılmış, diğer bir ifade ile meslek mensuplarının vergi bilinci ve vergi ahlakları ölçülmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde katılımcıların muhasebecilik mesleğine ve bu mesleği yapan meslek mensuplarına bakış açıları araştırılmıştır. Dördüncü bölümde muhasebe meslek mensuplarının birlikte çalıştıkları mükelleflere karşı takındıkları tavır ve davranışlar yani mükelleflerine nasıl yaklaştıkları araştırılmıştır. Beşinci ve son bölümde ise meslek mensuplarının diğer meslek mensupları hakkındaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. İkinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci bölümlerde yer alan değişkenler katılımcıların tutumlarına yönelik oldukları için “Kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kısmen katılmıyorum,

† KMO testi faktör analizinde örnekleme büyüklüğünün yeterliliğini ölçmede kullanılır. KMO değerinin 0.50’den düşük çıkması halinde faktör analizine devam etmek doğru olmaz. Yalçın Karagöz ve İlker Kösterelioğlu, İletişim Becerileri Değerlendirme Ölçeğinin Faktör Analizi Metodu İle Geliştirilmesi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 21, Ağustos 2008, s. 86-87.

katılıyorum, kesinlikle katılıyorum” şeklinde olan 5’li Likert Ölçeği kullanılmış ve söz konusu değişkenler için sıralama ölçeği tercih edilmiştir.

G. Güvenirlik ve Geçerlilik Analizleri

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi ile değişkenler arasındaki karşılıklı ilişki düzeyi ve değişkenlerin faktör analizine uygunluğu test edilmiştir. Anket çalışmasında genel olarak katılımcıların vergi bilinci ve vergi ahlakı ile mükellefler ve diğer meslek mensupları hakkındaki düşünceleri araştırıldığı yani farklı iki konu araştırıldığı için vergi bilinci, vergi ahlakı ve ilgili kavramlara yönelik düşünceleriniz isimli başlık altındaki değişkenler ayrı bir faktör analizine, muhasebe mesleğine ve meslek mensuplarına yönelik düşünceleriniz, mükelleflere karşı tutumlarınıza yönelik düşünceleriniz ve diğer meslek mensuplarına yönelik düşünceleriniz isimli başlık altındaki değişkenler hep birlikte ayrı bir faktör analizine tabi tutulmuşlardır. Bu nedenle çalışmayı birlikte temsil eden iki ayrı KMO değeri elde edilmiştir. Tablo 1’den de görüldüğü üzere ilk başlık altındaki değişkenler için elde edilen KMO değeri 0,655 birlikte değerlendirilen diğer üç başlığın altındaki değişkenler için elde edilen KMO değeri 0,740’dır. Kaiser’in (1974) 0,5’in üzerindeki değerlerin kabul edilebileceğini belirtmesi ve Pallant’ın (2001) KMO değerinin 0,6’nın üzerinde olması gerektiğini ifade ettiği göz önüne bulundurulduğunda birlikte çalışmayı temsil eden KMO değerlerinin kabul edilebilir düzeyde oldukları söylenebilmektedir (Field, 2009; Pallant, 2001). Barlett testi ise değişkenler arasındaki ilişkinin analiz için elverişlilik derecesini ve sonuçların istatistiksel anlamlılık taşıdığını göstermektedir ($p < .001$). Özetle KMO ve Barlett testi sonuçları değişkenlerin faktör analizi için uygun oldukları göstermektedir.

Tablo 1: Kaiser Meyer Olkin (KMO) ve Barlett Değerleri

	KMO	Barlett	P
Vergi bilinci ve vergi ahlakı	0,655	160,450	<.001
Meslek mensupları ve mükelleflere karşı algılar	0,740	408,328	<.001

Faktör analizi sonucunda en uygun faktörleri bulmak için faktörlerin 1’den büyük özdeğere sahip ve faktör yüklerinin de 0,45’den büyük olmasına önerilir (Bülbül, 2007: 168). Elde edilen faktörleri yorumlamada kolay bir yol sunduğu için söz konusu ölçekler döndürme işlemine tabi tutulmuş ve en çok

kullanılan döndürme yöntemi olan Varimax yöntemi kullanılmıştır. Birden çok faktör altında çok yakın faktör yüklerine sahip olduğu yani karmaşık madde olduğu tespit edilen maddeler çalışmadan çıkartılarak yapılan faktör analizi neticesinde ölçeklerin yapısal açıdan geçerli oldukları görülmüştür.

Anketi oluşturan ölçeklerin güvenilirliklerini sorgulamak için en yaygın kullanılan yöntem olan Alpha yöntemi kullanılmış ve ölçeklere ait Cronbach alfa değerleri elde edilmiştir. Buna göre ölçeklerin Cronbach alfa değerleri sırasıyla 0.718, 0.735, 0.728, 0.727 ve 0.778'dir. Görüldüğü üzere bu değerlerin hepsi güvenilirlik için kabul edilebilir değer olan 0.70'den (Nunnaly, 1978) büyüktür. Yani her ölçeği oluşturan ifadeler kendi aralarında tutarlılık göstermektedir.

Çalışmanın yeterli düzeyde güvenilirliğe ve geçerliliğe sahip olduğu görüldükten sonra toplanan verileri analiz etmek amacıyla veriler dikkatle sosyal bilimler için istatistik paketi isimli SPSS 15.0 (Statistical Package for the Social Sciences) bilgisayar programına girilmiştir. İstatiksel olarak demografik değişkenlerin verilen cevaplar üzerindeki olası etkileri tek örnek -t- testi, tek faktörlü varyans analizi (One-Way ANOVA) ve basit regresyon analizi tekniği yardımıyla incelenmiştir.

H. Araştırmanın Bulguları

A. Demografik Faktörlere Ait Bulgular

Araştırmada katılımcılara ilk olarak demografik özellikleri ile ilgili sorular yöneltilmiş ve verilen cevaplar neticesinde Tablo 2 oluşturulmuştur. Tablo 2'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan meslek mensuplarının büyük kısmını (% 94) SMMM unvanı altında faaliyet gösteren meslek mensupları oluşturmaktadır. YMM unvanı altında faaliyet gösteren ve araştırmaya katılan meslek mensupları ise oldukça küçük bir kitleyi (% 6) temsil etmişlerdir. Katılımcıların % 79'u erkek katılımcılardan, % 21'i kadın katılımcılardan oluşmaktadır. Katılımcıların eğitim düzeyleri incelendiğinde katılımcıların genellikle (% 76) lisans mezunu oldukları görülmektedir. Lisans mezunlarını ise sırayla lise, lisansüstü ve ön lisans mezunlarının takip etmektedir.

Tablo 2: Mesleki Unvan, Cinsiyet ve Eğitim Değişkenlerinin Sıklık Dağılımı İstatistikleri

		Sıklık	Yüzde	Toplam Yüzde
Mesleki Unvan	SMMM	94	% 94	94
	YMM	6	% 6	100
	Toplam	100	100	-

Cinsiyet	Kadın	21	% 21	21
	Erkek	79	% 79	100
	Toplam	100	100	-
Eğitim Düzeyi	Lise	13	% 13	13
	Ön lisans	5	% 5	18
	Lisans	76	% 76	94
	Lisansüstü	6	% 6	100
	Toplam	100	100	-

Katılımcıların mesleki unvanları, cinsiyetleri ve eğitim düzeyleri ile ilgili verdikleri cevaplar sınıflama ölçeğine yönelik oldukları için sıklık dağılımı istatistikleri kullanılarak analiz edilmişlerdir. Fakat katılımcıların yaşları, mesleki deneyim süreleri ve mükellef sayıları ile ilgili verdikleri cevaplar kategorize edilmesi zor geniş aralıklara dağıldıkları için elde edilen cevaplar temel betimleyici istatistikler kullanılarak analiz edilmişlerdir. Bu amaçla Tablo 3 oluşturulmuştur. Tablo 3 incelendiğinde katılımcılar arasında en genç katılımcının yaşının 30, en yaşlı katılımcının yaşının 67 olduğu görülmektedir. Mesleki deneyim süreleri bakımından katılımcılar arasında en az mesleki deneyimi olanların deneyim sürelerinin 3 yıl olduğu diğer bir ifade ile bu kişilerin 3 yıl önce serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almaya hak kazanarak, meslek hayatına girdikleri söylenebilmektedir. Bunun yanında mesleki deneyim süresi bakımından en deneyimli olan katılımcının da mesleğine 37 yıldır devam ettiği görülmektedir. Meslek mensuplarının yaklaşık olarak sahip oldukları mükellef sayıları ile ilgili istatistiklere göre katılımcılar arasında en az mükellefe sahip olan meslek mensubunun mükellef sayısının 15, en çok mükellefe sahip olan meslek mensubunun mükellef sayısının 150 olduğu görülmektedir. Ayrıca söz konusu değişkene ait standart sapmanın (26,093) diğer değişkenlerin standart sapmalarından bir hayli fazla olması katılımcılar tarafından bu değişkene verilen cevaplar arasında büyük farklılıklar olduğunu göstermektedir.

Tablo 3: Yaş, Deneyim Süresi ve Mükellef Sayısı Değişkenlerinin Temel Betimleyici İstatistikleri

	Katılan	Minimum	Maksimum	Ort.	Std. Sp.
Yaşınız	100	30	67	42,96	8,754
Mesleki deneyim süreniz	100	3	37	13,59	8,268
Yaklaşık olarak mükellef sayınız	100	15	150	58,88	26,093

Geçerli Sayı	100				
--------------	-----	--	--	--	--

B. Meslek Mensuplarının Tutum ve Davranışlarına Ait Bulgular

Katılımcıların vergi bilinci ve vergi ahlakı ile meslek mensupları ve mükelleflere karşı olan tutum ve davranışlarının araştırıldığı anket çalışmasında tutum ölçekleri içerisinde en yaygın olarak kullanılan Likert ölçeği kullanılmıştır. Ölçekte 1: Kesinlikle Katılmıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum şeklinde tanımlanmıştır.

Katılımcıların kendilerine yöneltilen ifadelere verdikleri cevaplar neticesinde Tablo 4 oluşturulmuştur. Tabloda katılımcıların ifadeler hakkında sahip oldukları görüşlerini yansıtan cevaplarının aritmetik ortalama ve standart sapma değerlerine yer verilmiştir. Tablodan da görülebildiği üzere katılımcıların vergi, vergi bilinci ve vergi ahlakı başlığı altında yer alan ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaları 4,50 ve üzerindedir. Bu durum katılımcıların vergi bilinci ve vergi ahlaklarının bir hayli yüksek olduğunu göstermektedir. Katılımcıların vergi bilinci ve vergi ahlakının arttığı ve azaldığı haller başlığı altında yer alan iki ifadeye verdikleri cevapların ortalamaları 4,24 ve üzerindedir. Yani katılımcılara göre ülkemizde vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde toplumun vergiye gönüllü uyumu ve sıkça çıkarılan mali aflar belirleyici olmaktadır.

Katılımcıların vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları ile ilgili düşüncelerinin araştırıldığı ifadelerden sonra birer meslek mensubu olan katılımcıların, meslek mensuplarının sorumluluk ve etkileri ile ilgili düşüncelerinin araştırıldığı ifadelerine yer verilmiştir. Bu bağlamda ilk olarak katılımcılara “Tutulması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu mükellef kadar meslek mensubunun da sorumluluğundadır.” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların % 88’i ifadeye katılarak sorumluluğun mükellefler kadar kendilerinde de olduğunu belirtmiştir. Tablo 4’te söz konusu ifadeye verilen cevapların ortalamasının 4,36 olması ise katılımcıların defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu ile ilgili genellikle kendilerini de sorumlu olarak gördüklerini göstermiştir. Katılımcılara yöneltilen bir diğer ifade “Vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde sadece cezalar ve yakalanma olasılığı değil, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının tutumları da etkilidir.” ifadesidir. Katılımcıların % 78’i söz konusu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Yani meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde meslek mensubu tarafından mükellefe karşı takınılan tutum ve davranışların etkili olduğunu düşünmektedir. Cevapların ortalamasının 4,06

olması ise katılımcıların meslek mensuplarının tutumlarının da mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde belirleyici bir değişken olduğunu düşündüklerini göstermektedir. Mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde bu kadar önemli olan bir değişkenin mükellefi ne yönde etkilediği de bir o kadar önemlidir. Meslek mensuplarının mükelleflere karşı tutumlarının yönü hakkında bizzat işin içerisinde olan katılımcılara “Mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi pozitiftir.” ifadesi yöneltilmiş ve katılımcıların % 76’sının ifadeye katıldıkları görülmüştür. Yani katılımcıların çoğu kendileri de dâhil meslek mensuplarının tutumlarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlaklarını olumlu yönde etkileyerek mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlaklarını artırdığını düşündüklerini belirtmişlerdir. Tablo 4’te de görüldüğü üzere ifadeye verilen cevapların ortalaması (4,07) bir önceki ifadenin cevapları ortalaması (4,06) ile birlikte değerlendirildiğinde ortalamaların birbirlerine çok yakın oldukları görülmektedir. Bu durum ise katılımcıların her iki ifadeye verdikleri cevaplar konusunda tutarlı olduklarını göstermektedir. Bireyin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde verginin harcanması ile ilgili sahip olduğu düşünce çok önemlidir. Bu düşünce üzerinde ise diğer bireylerin aynı konuda sahip oldukları düşünceler son derece etkilidir. Örneğin bu bireyin bir mükellef olduğu, diğer bireyin de birlikte çalıştığı meslek mensubu olduğu düşünülürse, meslek mensubunun verginin harcanması konusundaki düşüncelerinin mükellefin verginin harcanması konusundaki düşünceleri üzerinde etkili olması beklenir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk ve etkileri başlığı altında son ifade olarak katılımcılara “Birlikte çalıştığım mükellefler çoğu zaman ödedikleri vergilerin nasıl harcandıkları konusunda bana fikrimi sorarlar.” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların % 49’unun ifadeye katıldığı, % 31’inin ifadeye katılmadığı görülmüştür. İfadeye verilen cevapların ortalamasınının 3,25 olması ise ifadeye katılanların katılmayanlara kıyasla önceki ifadelerdeki gibi çok fazla üstün olmadıklarını göstermektedir.

Çalışmada katılımcıların meslek mensuplarının sorumluluk ve etkileri ile ilgili düşünceleri araştırıldıktan sonra mükellef-mali müşavir ilişkilerine bakış açıları araştırılmıştır. Bu amaçla öncelikle katılımcılara “Mükellef-mali müşavir çatışması daima vardır.” ifadesi yöneltilmiştir. Cevap dağılımlarına göre katılımcıların yarısından daha fazlası (% 62) taraflar arasındaki çıkar çatışmasının daima var olduğunu düşünmektedir. Söz konusu ifadeye verilen cevapların ortalamasınının 3,62 olması ise katılımcıların ağırlıklı olarak ifadeye katıldıklarını, yani mükellefler ile mali müşavirler arasında ekonomik anlamda çıkar çatışmalarının yaşandığı yönünde düşünceye sahip olduklarını göstermektedir. Mükellef-mali müşavir ilişkileri ile ilgili olarak katılımcılara yöneltilen bir diğer ifade “Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar.” ifadesidir. Katılımcılar bir önceki ifadeye genellikle katılmışlar ve mükellef ile mali müşavir arasında daima bir

çıkar çatışması olduğunu belirtmişlerdir. Her iki taraf da böyle bir çıkar çatışması içerisinde oldukları için mükellefin kendi çıkarını düşünerek daha az vergi ödeme isteği ile mali müşavire baskı uygulaması, mali müşavirin de kendi çıkarını düşünerek bu baskıya karşı direnç göstermesi beklenen bir durumdur. Nitekim verilen cevaplara göre katılımcıların yarısından daha fazlası (% 51) meslek mensubu olarak kendilerinin ve diğer meslek mensuplarının mükelleflerden baskı gördüklerini belirtmiş, bazı katılımcılar (% 19) ise baskı görmediklerini belirtmişlerdir. Yani katılımcıların çoğunluğu mükellefler ile mali müşavirler arasındaki çıkar çatışmalarına bağlı olarak mükelleflerin daha az vergi ödeme isteği ile mali müşavirlere baskı yaptıklarını düşündüklerini belirtmişlerdir. Konu ile ilgili olarak katılımcılara yöneltilen diğer ifade “Birtakım meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre işlem yapmaktan daha önemlidir.” ifadesidir. İfadeye katılanların katılımcıların % 54’ünü temsil ediyor olması ve verilen cevapların ortalamasının 3,31 olması ciddi bir durumu gözler önüne sermektedir. Şöyle ki çoğu katılımcı tarafından bazı meslek mensuplarının müşteri isteklerine göre işlem yaptıkları düşünülmektedir. Yani bazı meslek mensupları vergi kaçırılmasına mükellefleri hoşnut olsunlar diye göz yumarak hatta yardım ederek mükelleflerinin vergi bilinç ve vergi ahlaklarını olumsuz bir şekilde etkilemektedirler diyebiliriz. Fakat aynı katılımcıların meslek mensuplarının sorumluluk ve etkileri ile ilgili olarak kendilerine yöneltilen ifadelerden mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi pozitifdir ifadesine olan yüksek katılım düzeyleri her iki ifadeye verilen cevaplar konusunda katılımcıların kendileri ile çeliştiklerini göstermektedir. Çünkü katılımcılar bir yandan meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlaklarını olumlu etkilediklerini düşünmekte iken, bir yandan da müşteri memnuniyetini ön planda tutarak olumsuz etkilediklerini düşünmektedirler. Mükellef-mali müşavir ilişkileri ile ilgili olarak katılımcılara yöneltilen son ifade “Bazı meslektaşlarım ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için muhasebe kayıtlarında esnek davranmaktadırlar.” ifadesi olmuştur. İfadeye verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların % 42’sinin ifadeye katıldığı, % 32’sinin ifadeye katılmadığı görülmüştür. İfadeye katılanlar ile katılmayanlar arasında çok fazla fark olmamasına rağmen ifadeye katılanların katılmayanlardan sayıca üstün oldukları görülmektedir. Yani katılımcıların çoğunluğunda meslektaşlarının ekonomik sıkıntı içerisindeki mükellefleri için muhasebe kayıtlarında hile yaptıkları düşüncesi hâkimdir. Bu durum ise bazı mali müşavirlerin mükelleflerinin ekonomik sıkıntılarını gerekçe göstererek muhasebe kayıtlarında oynadıklarını ve vergi kaybına neden olduklarını göstermektedir.

Meslek mensuplarının tutum ve davranışlarının araştırıldığı son kısımda katılımcıların diğer muhasebe meslek mensupları ile ilgili görüşleri incelenmiştir. Bu kısımdaki ifadelerde diğer meslek mensuplarına ait birtakım

olumsuz tutumlara yer verilmiş ve katılımcıların bu tutumlar hakkındaki düşüncelerine başvurularak dolaylı yoldan muhasebe meslek mensuplarının mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Katılımcılara ilk olarak “Tanıdığım bazı meslek mensupları meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadır.” ifadesi yöneltilmiştir. Tablo 4’de görüldüğü üzere söz konusu ifadeye verilen cevapların ortalaması 3,50 olarak gerçekleşmiştir. Ortalamanın orta değer olan 3,00 değerinden yüksek olması katılımcıların yarısından daha fazlasının ifadeye katıldıklarını göstermiştir. Nitekim katılımcıların % 56’sı ifadeye katıldıklarını, dolayısıyla da tanıdıkları bazı meslek mensuplarının vergi kaçırmakla vergi kaçırmamak arasında kaldıklarını belirtmişlerdir. Etik ikilem yaşayan meslek mensubunun tercihini vergi kaçırmaktan yana kullanması muhtemel olduğu için bu arzu edilen bir durum değildir. Çünkü vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek olan bir meslek mensubunun bu konudaki tutumu net olacağı için asla etik ikilem yaşamaması beklenmez. Meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinçleri ve vergi ahlakları üzerindeki etkilerini ölçmek için katılımcılara yöneltilen bir diğer ifade “Bazı meslek mensupları vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler.” ifadesidir. İfadeye verilen cevaplar incelendiğinde ifadeye katılanların % 41’lik bir kısmı, ifadeye katılmayanların ise % 35’lik bir kısmı temsil ettikleri görülmüştür. İfadeye katılanların katılmayanlardan fazla oldukları görülmektedir. Nitekim cevapların ortalamasının 3,16 olması da bu durumu ispatlamaktadır. O halde katılımcıların çoğunluğu bazı meslek mensuplarının birlikte çalıştıkları mükellefleri vergi kaçırmaktan uzak tutmak yerine vergi kaçırmaya teşvik ettiklerini düşünmektedir. Yani katılımcılar tarafından bazı meslek mensuplarının bilerek ve isteyerek mükelleflerini vergi kaçırma davranışına yönettikleri düşünülmektedir. Mükelleflerini vergi kaçırmaya yönelten meslek mensuplarının ise mükelleflerin vergi bilinçleri ve vergi ahlakları üzerinde olumsuz etkileri olduğu açıktır. Muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçıran mükelleflere karşı bakış açıları da kendilerinin vergi kaçırılmasına iştirak etmeye eğilimli olup olmadıkları hakkında dolaylı yoldan bilgi sahibi olunmasını sağlayabileceği için diğer muhasebe meslek mensupları ile ilgili görüşlerin incelendiği bu kısımda katılımcılara son olarak “Bazı meslek mensupları vergi kaçıran mükellefleri suçlamamaktadırlar.” ifadesi yöneltilmiştir. İfadeye verilen cevapların ortalaması Tablo 4’de görüldüğü üzere 3,32 olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların % 43’ü söz konusu ifadeye katıldığını belirtmiş, sadece % 21’i ifadeye katılmadığını belirtmiştir. Katılımcıların % 43’ünün ifadeye katılması tanıdıkları bazı meslek mensuplarının vergi kaçıran kişilere hak vererek onları suçlu görmediklerini göstermektedir. Katılımcıların çoğunluğunun bu yönde düşünceye sahip olması ise vergi kaçıranları suçlamayan meslek mensuplarının bu suçun işlenmesine yardım edebilecek potansiyelde olduklarını dolaylı olarak gösterdiği için olumsuz bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Meslek mensuplarının tutum ve davranışlarının incelendiği bu kısımda genel bir değerlendirme yapmak gerekirse öncelikle katılımcıların vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları ile ilgili düşüncelerinin araştırıldığı ifadeler yüksek oranda katıldıkları görülmektedir. Yine muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk ve etkilerinin araştırıldığı ifadeler de katılımcıların genellikle katılma eğiliminde oldukları görülmektedir. Katılımcıların mükellef-mali müşavir ilişkilerine bakış açılarının araştırıldığı olumsuz ifadeler azımsanmayacak düzeyde katıldıkları görülmektedir. Bu durum ise vergi bilinci ve vergi ahlakının iyileşmesi adına mükellef- mali müşavir ilişkilerinin gözden geçirilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Katılımcıların birer meslek mensubu olmaları nedeniyle diğer meslek mensuplarının tutum ve davranışlarına yönelik düşüncelerinin araştırıldığı olumsuz ifadeler de azımsanmayacak düzeyde katıldıkları görülmektedir. Yani anket çalışmasına katılan meslek mensuplarının diğer meslek mensuplarının vergi bilincine ve vergi ahlakları hakkında olumsuz düşüncelere sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 4: Meslek Mensuplarına Yöneltilen İfadeler

Vergi, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı	N	St. Sp.	Ort.
Vergi vermek önemli bir vatandaşlık görevidir.	100	0,628	4,64
Vergi kaçırarak faydalanılan kamu hizmetlerini aksatır.	100	0,478	4,71
Vergi bilinci ve vergi ahlakı yüksek olan birey, vergisini eksiksiz ve zamanında öder.	100	0,718	4,50
Vergi bilinci ve vergi ahlakı önemli bir gelişmişlik göstergesidir.	100	0,716	4,55
Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Arttığı ve Azaldığı Haller			
Artan vergi bilinci ve vergi ahlakı toplumun vergiye gönüllü uyumunu artırır.	100	0,911	4,24
Sıkça çıkarılan mali aflar, aften yararlanamayan mükelleflerin vergi ahlaklarını azaltır.	100	0,913	4,34
Meslek Mensuplarının Sorumluluk ve Etkileri			
Tutulması gereken defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu mükellef kadar meslek mensubunun da sorumluluğundadır.	100	0,785	4,36
Vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde sadece cezalar ve yakalanma olasılığı değil, aynı	100	1,043	4,06

zamanda muhasebe meslek mensuplarının tutumları da etkilidir.			
Mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi pozitifdir.	100	1,008	4,07
Birlikte çalıştığım mükellefler çoğu zaman ödedikleri vergilerin nasıl harcandıkları konusunda bana fikrimi sorarlar.	100	1,321	3,25
Mükellef-Mali Müşavir İlişkilerine Bakış			
Mükellef-mali müşavir çatışması daima vardır.	100	1,187	3,62
Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar.	100	1,159	3,52
Bir takım meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre işlem yapmaktan daha önemlidir.	100	1,398	3,31
Bazı meslektaşlarım ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için muhasebe kayıtlarında esnek davranmaktadırlar.	100	1,262	3,06
Diğer Muhasebe Meslek Mensuplarına Bakış			
Tanıdığım bazı meslek mensupları meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar.	100	1,283	3,50
Bazı meslek mensupları vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler.	100	1,376	3,16
Bazı meslek mensupları vergi kaçırma mükellefleri suçlamamaktadırlar.	100	1,127	3,32

J. Demografik Değişkenlerin Cevaplar Üzerindeki Olası Etkileri

Araştırmada verilen cevapların demografik değişkenler olan cinsiyet, eğitim düzeyi, yaş, mesleki deneyim süresi ve mükellef sayısı değişkenlerine göre farklılaşıp farklılaşmadıkları araştırılmıştır. Cinsiyet değişkeninin katılımcılar tarafından verilen cevaplar üzerindeki etkisini test etmek için **tek örnek -t- testi**, eğitim düzeyi değişkeninin verilen cevaplar üzerindeki etkisini test etmek amacıyla **tek faktörlü varyans analizi (One-Way ANOVA)**, yaş, tecrübe ve mükellef sayısı değişkenlerinin cevaplar üzerindeki etkisini test etmek için ise **basit regresyon analizi** yapılmıştır.

İlk olarak cinsiyet değişkeni test edilmiş ve test sonuçları doğrultusunda Tablo 5 oluşturulmuştur. Tablo 5’de görüldüğü üzere alfa değerleri diğer bir ifade ile P değerleri, kritik P değeri olan 0,05’den büyüktür. Yani kadın katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları ile erkek katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur. Bir başka deyişle 0,05 anlamlılık düzeyinde katılımcıların görüşleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Farklı Görüşlere İlişkin Cevaplarının Cinsiyete Göre Karşılaştırılması (t testi sonuçları)

	Cinsiyet	n	X	Ss	t	P
Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakına İlişkin Görüşler	Erkek	79	4,607	,471	0,310	0,757
	Kadın	21	4,571	,488		
Vergi Bilincinin Arttığı ve Azaldığı Hallere İlişkin Görüşler	Erkek	79	4,316	,751	0,631	0,530
	Kadın	21	4,190	1,018		
Meslek Mensuplarının Sorumluluk ve Etkilerine İlişkin Görüşler	Erkek	79	3,876	,822	-1,454	0,149
	Kadın	21	4,154	,583		
Mükellef-Mali Müşavir İlişkileri ile İlgili Görüşler	Erkek	79	3,338	,935	-0,809	0,420
	Kadın	21	3,523	,918		
Diğer Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Görüşler	Erkek	79	3,338	,992	-1,049	0,297
	Kadın	21	3,583	,763		

Cinsiyet değişkeninden sonra verilen cevaplar üzerinde etkisi araştırılan demografik değişken eğitim düzeyi değişkenidir. Eğitim düzeyi değişkeni lise, ön lisans, lisans ve lisansüstü olmak üzere dört düzeye sahip olması nedeniyle değişkenin etkisini incelemek amacıyla tek faktörlü varyans analizinden (One-Way ANOVA) yararlanılmış ve elde edilen sonuçlarla Tablo 6 oluşturulmuştur. Tablo 6’da farklı görüş için hesaplanan P değerlerine yer verilmiştir. Hesaplanan P değerleri incelendiğinde bütün P değerlerinin 0,05’den büyük olduğu görülmektedir. Bu ise farklı görüşlerin araştırıldığı ilgili ifadeler katılımcıların verdikleri cevapların eğitim düzeylerine göre farklılaşmadıklarını göstermektedir. Yani 0,05 anlamlılık düzeyinde $P > 0,05$ olduğu için gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Diğer bir ifade aynı eğitim düzeyinde olmayan katılımcıların mükellef-mali müşavir ilişkilerine bakış açıları arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Farklı Görüşlere İlişkin Cevaplarının Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması (ANOVA testi sonuçları)

	Varyans Kaynağı	n	X	Ss	F	P
Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakına İlişkin Görüşler	Lise	13	4,75	,353	1,116	,346
	Ön Lisans	5	4,30	,737		
	Lisans	76	4,59	,461		
	Lisansüstü	6	4,58	,584		
Vergi Bilincinin Arttığı ve Azaldığı Hallere İlişkin Görüşler	Lise	13	4,07	,909	,558	,644
	Ön Lisans	5	4,10	1,244		
	Lisans	76	4,32	,769		
	Lisansüstü	6	4,50	,836		
Meslek Mensuplarının Sorumluluk ve Etkilerine İlişkin Görüşler	Lise	13	4,09	,545	1,112	,348
	Ön Lisans	5	4,40	,627		
	Lisans	76	3,86	,827		
	Lisansüstü	6	4,12	,684		
Mükellef-Mali Müşavir İlişkileri ile İlgili Görüşler	Lise	13	3,55	,878	,460	,711
	Ön Lisans	5	3,60	1,567		
	Lisans	76	3,31	,891		
	Lisansüstü	6	3,58	1,080		
Diğer Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Görüşler	Lise	13	3,09	1,002	1,814	,150
	Ön Lisans	5	3,85	1,244		
	Lisans	76	3,35	,927		
	Lisansüstü	6	4,04	,620		

Verilen cevaplar üzerinde etkisi araştırılan diğer demografik değişkenler yaş, tecrübe ve mükellef sayısı değişkenleridir. Söz konusu üç değişkenin katılımcı cevapları üzerindeki etkilerini test etmek için Regresyon Analizi tekniğinden yararlanılmıştır. Farklı görüşlerin araştırıldığı ifadelerle ilişkin yapılan analizlerde yaş, tecrübe ve mükellef sayısı değişkenleri bağımlı değişken olduklarından dolayı her bir değişken için ayrı bir regresyon analizi yapılmış ve elde edilen sonuçları kolayca karşılaştırmak ve yorumlamak için Tablo 7 oluşturulmuştur. Tablo 7'ye göre R^2 (açıklanan varyansın yüzdesini ifade eder) ve F (regresyon modelinin anlamlılık derecesini ifade eder) değerleri katılımcıların kendilerine yöneltilen ifadelerle verdikleri cevapların yaş, tecrübe ve mükellef sayısı değişkenleri ile güçlü bir şekilde açıklanmadığını ve sonuçların istatistiksel bakımdan anlamsız olduğunu göstermektedir. Nitekim

farklı görüşler için hesaplanan R^2 değerleri incelendiğinde üç değişkenin de gözlenen varyansları yeterli düzeyde açıklayamadıkları görülmektedir. Örneğin her biri ayrı ayrı olmak üzere yaş değişkeni vergi bilinci ve vergi ahlakının arttığı ve azaldığı durumlarla ilgili açıklanan varyansın sadece % 0,25'ini, tecrübe değişkeni açıklanan varyansın sadece % 0,17'sini ve mükellef sayısı değişkeni açıklanan varyansın sadece % 0,01'ini temsil edebilmişlerdir. F değerleri incelendiğinde ise bütün F değerlerinin 0.05'den büyük oldukları yani katılımcıların görüşleri ile yaş, tecrübe ve mükellef sayısı arasında güçlü bir ilişkinin olmadığı görülmüştür.

Tablo 7: Meslek Mensuplarının Farklı Görüşlere İlişkin Cevaplarının Yaş, Tecrübe ve Mükellef Sayısı Düzeylerine Göre Karşılaştırılması (Basit regresyon analizi sonuçları)

	Değişken	R^2	ΔR^2	Std.Hata	β	F
Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakına İlişkin Görüşler	Yaş	.007	-.003	1.864	.082 ^a	.666 ^a
	Tecrübe	.008	-.002	1.759	.092 ^a	.836 ^a
	Mükellef Sa.	.027	.017	5.499	.166 ^a	2.762 ^a
Vergi Bilincinin Arttığı ve Azaldığı Hallere İlişkin Görüşler	Yaş	.025	.015	1.077	.157 ^a	2.492 ^a
	Tecrübe	.017	.007	1.022	.129 ^a	1.649 ^a
	Mükellef Sa.	.001	-.010	3.250	-0.26 ^a	.065 ^a
Meslek Mensuplarının Sorumluluk ve Etkilerine İlişkin Görüşler	Yaş	.010	.000	1.122	.101 ^a	1.007 ^a
	Tecrübe	.001	-.009	1.065	.028 ^a	.076 ^a
	Mükellef Sa.	.005	-.006	3.355	.067 ^a	.446 ^a
Mükellef-Mali Müşavir İlişkileri ile İlgili Görüşler	Yaş	.009	-.001	.946	-.097 ^a	.932 ^a
	Tecrübe	.026	.016	.886	-.161 ^a	2.593 ^a
	Mükellef Sa.	.006	-.005	2.825	.074 ^a	.547 ^a
Diğer Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Görüşler	Yaş	.007	-.003	.926	-.086 ^a	.726 ^a
	Tecrübe	.011	.001	.873	-.105 ^a	1.086 ^a
	Mükellef Sa.	.007	-.003	2.762	-.082 ^a	.661 ^a

Not: ^a p>0.05

Demografik değişkenlerin verilen cevaplar üzerindeki etkilerine yönelik yapılan bütün analiz sonuçlarına göre demografik değişkenler olan cinsiyet, eğitim düzeyi, yaş, mesleki deneyim süresi ve mükellef sayısı değişkenlerinin katılımcıların görüşleri üzerinde etkili olmadıkları tespit edilmiştir.

VI. Sonuç ve Öneriler

Mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarını açıklamaya yönelik geçmişte birçok çalışma yapılmasına rağmen kuşkusuz bunlardan en çok dikkat çekeni Allingham ve Sandmo (1972) tarafından yapılan çalışma olmuştur. Söz konusu çalışmada vergi kaçırma davranışı genel olarak bireyin yakalanma olasılığına ve alacağı ceza miktarına bağlanmıştır. Fakat bu çalışma mükelleflerin vergisel davranışlarını sadece bu iki değişkenle açıkladığı için zamanla yetersiz kalmış ve geçerliliğini kaybetmiştir. Bunun üzerine yapılan çalışmalarda bu iki değişkenden farklı olarak pek çok değişken üzerinde durulmuştur. Sonradan üzerinde durulan değişkenler içerisinde belki de en önemlileri psiko-sosyolojik değişkenlerdir. Bu psiko-sosyolojik değişkenlerden son yıllarda hakkında en çok konuşulanları ise vergi bilinci ve vergi ahlakı değişkenleridir. Söz konusu değişkenler üzerinde de çevresel ve bireysel pek çok faktörün etkili oldukları görülmüş ve bireylerdeki vergi bilinci ve vergi ahlakını açıklayabilmek için çalışmalarda bu faktörlerin etkileri araştırılmaya başlanmıştır.

Vergi bilinci ve vergi ahlakını açıklayabilmek için incelenmesi gereken faktörlerden birisi de muhasebe meslek mensuplarının etkileri faktörüdür. Bu noktadan hareketle meslek mensuplarının mükellef davranışları üzerindeki etkilerine yönelik yapılmış yerli çalışmalardan elde edilen bulgular birlikte değerlendirildiklerinde meslek mensuplarının mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarları üzerinde dolayısıyla da mükelleflerin vergisel davranışlarına yön veren vergi bilinci ve vergi ahlakları üzerinde belirleyici olduklarını göstermiştir. Bu nedenle çalışmanın bir sonraki kısmında Adana ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları düşüncelerden anket yöntemi vasıtasıyla faydalanılarak, birlikte çalıştıkları mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlakları üzerindeki etkileri ve bu etkilerin yönleri araştırılmıştır.

Elde edilen sonuçlar araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinç ve vergi ahlaklarının oldukça yüksek çıktığını göstermiştir. Yani katılımcıların çoğunun vergi ödemenin gerekliliğinin farkında olan ve vergi kaçırma davranışını onaylamayan bireylerden oluştuğu görülmüştür. Daha sonra katılımcılara ülkemizde vergi bilinci ve vergi ahlakının arttığı ve azaldığı durumlar ile ilgili ifadeler yöneltmiştir. Katılımcıların genellikle ülkemizde vergi bilinci ve vergi ahlakının artması halinde mükelleflerin vergi ödemeye karşı daha istekli olacaklarını, sıkça çıkarılan mali aflar neticesinde aften faydalanmayan mükelleflerin ise vergi ödemeye karşı daha isteksiz olacaklarını ifade ettikleri görülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk ve etkileri ile ilgili düşüncelerin araştırıldığı kısımda ise **“Vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde sadece cezalar ve**

yakalanma olasılığı değil, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının tutumları da etkilidir.” ve “Mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi pozitifdir.” ifadelerine verilen cevaplar araştırma konusu hakkında yapılacak çıkarımlarda belirleyici nitelikte oldukları için önemli bir konuma sahip olmuşlardır. Bu iki ifadeye verilen cevaplar incelendiğinde birer muhasebe meslek mensubu olan katılımcıların yaklaşık beşte dördünün her iki ifadeye de katıldıkları görülmüştür. Her iki ifade birlikte değerlendirildiğinde ise katılımcılar tarafından muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlara yön veren vergi bilinci ve vergi ahlakı kavramları üzerinde etkili oldukları ve bu etkinin ise olumlu yönde olduğu düşünülmüştür. Daha sonra mükelleflerdeki vergi bilinci ve vergi ahlakı mükellef-mali müşavir ilişkileri kapsamında incelenmiştir. Buna göre genellikle katılımcılar mükelleflerin daha az vergi ödemek için kendilerine baskı uyguladıklarını, bir takım meslek mensuplarının müşteri memnuniyetini her şeyden üstün tuttıklarını ve bazı meslektaşlarının mükelleflere yardım etmek adına kanunlara aykırı şekilde hareket ettiklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca bunlara ek olarak mükellefler ile meslek mensuplarının sürekli çıkar çatışmaları yaşadıklarını da belirtmişlerdir. Kısacası katılımcılar mükellef-meslek mensubu ilişkilerinin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerinde etkili olduklarını düşünmektedirler. Fakat söz konusu ifadelerde bulunan ilişkiler olumsuz ilişki örnekleri olmaları nedeniyle bu ilişkilerde mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakları olumsuz yönde etkilenmektedir. Son olarak muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerindeki etkilerinin yönleri, katılımcıların diğer muhasebe meslek mensupları hakkındaki düşüncelerinden faydalanılarak araştırılmıştır. Katılımcılara göre tanıdıkları bazı meslek mensupları vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamakta, vergi kaçırma konusunda mükellefleri teşvik edici olmakta ve vergi kaçırma mükellefleri suçlamamaktadırlar. Bu kısımda yer alan ifadeler vergi bilinci ve vergi ahlakı konusunda olumsuz durumları içerdikleri için katılımcıların diğer meslek mensuplarının vergi bilinç ve vergi ahlak düzeylerinin yüksekliği hakkında şüpheli oldukları görülmüştür. Yani çoğu katılımcıya göre bazı meslek mensupları mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlaklarını olumsuz yönde etkilemektedirler.

Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakları üzerinde etkilidirler. Fakat araştırmada söz konusu etkinin olumlu ya da olumsuz olması konusunda net bir sonuca varılamamıştır. Çünkü katılımcılar kendilerine yöneltilen “Mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi pozitifdir” ifadesine çoğunlukla katılmışlar, yani meslek mensuplarının olumlu yönde mükellefleri etkilediklerini belirtmişler fakat aynı katılımcılar diğer muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci ve vergi ahlakı konularında

mükellefleri olumsuz yönde etkilediklerini de belirtmişlerdir. O halde katılımcılar kesin olarak muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinç ve vergi ahlakları üzerinde önemli rol oynadıklarını düşünmektedirler diyebiliriz. Ama bu rolün mükellefleri ne yönde etkilediği katılımcılar tarafından verilen çelişkili cevaplar nedeniyle kesin bir yargıya varılmasını mümkün kılmamıştır.

Özetle mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakları üzerinde olumlu ya da olumsuz muhasebe meslek mensuplarının etkileri vardır. Olumsuz etkileri en düşük seviyeye indirebilmek için yapılması gerekenlerin başında muhasebe meslek mensuplarının defterlerinin ve muhasebe kayıtlarının sıkı bir şekilde denetlenmesi gelmektedir. Nitekim Yıldız'ın (2010) çalışmasında meslek mensuplarının mali denetimin yeterli olmamasının meslek etiğine zarar verdiğini ifade ettikleri görülmüştür. Bu anlamda denetimler sıklaştırıldığı takdirde meslek mensuplarının vergi bilinç ve vergi ahlakları artacak, bu durum ise söz konusu meslek mensuplarının mükelleflerine de yansıtacak ve toplumun vergi bilinci ve vergi ahlakı artış gösterecektir. Ayrıca meslek mensuplarının vergi bilinç ve vergi ahlaklarının artması için illerin meslek odalarına da büyük görev düşmektedir. 3568 sayılı Kanun'un 48. Maddesine göre meslek mensubuna verilecek disiplin cezası oda disiplin kurulunun kararına bağlanmıştır. Kurul hatalı kararlar vermeyip, kararlarında tutarlı ve objektif olduğu sürece meslek mensubunun kanunlara uygun şekilde hareket etmesine yardımcı olacaktır.

Ekonomik kaygılar meslek mensuplarının ve dolaylı olarak da mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde bir takım olumsuz etkilere neden olmaktadır (Güçlü, 2007: 32). Bu olumsuz etkileri en aza indirmek için öncelikle mükellefler ile meslek mensupları arasında noter huzurunda hizmet sözleşmesi yapılması zorunluluğu getirilmelidir. Bundan sonra meslek mensuplarının mükelleflere verdikleri hizmetlerin karşılığı olarak hak ettikleri ücretler, meslek odalarının bilgileri dâhilinde anlaşmalı banka ya da bankalar aracılığıyla garanti altına alınmalı ya da söz konusu ücretleri Maliye Bakanlığı tahakkuk sistemi ile mükelleflerden toplayıp meslek mensubu hesabına düzenli olarak yatırmalıdır. Ödeme yapmayan mükellefler için de yasal süreç başlatılmalıdır. Son olarak ücret tarifelerinin altında çalışan meslek mensuplarına uygulanacak olan cezalar caydırıcılık sağlamak adına artırılmalıdır (Organ, 2010: 7, Gökgöz ve Zeytin, 2012: 491). Bu gibi önlemlerin alınmasıyla meslek mensuplarının ekonomik kaygıları minimum düzeye indirilecektir. Ekonomik kaygı içerisinde olmayan meslek mensupları da daha yüksek vergi bilinci ve vergi ahlakı sergileyerek mükelleflerini bu yönde etkileyeceklerdir.

Muhasebe meslek mensuplarının toplumun faydasını gözeterek şekilde vergi kanunlarına uygun tutum ve davranış sergilemeleri meslek etiği ilkelerine göre faaliyet göstermelerine bağlıdır. Meslek etiği ilkelerine uyulması ise bu konuda eğitim alınması ile mümkündür. Anket çalışmasında elde edilen sonuçlar meslek mensuplarının ağırlıklı olarak lisans mezunları olduklarını göstermiştir. Bu nedenle muhasebe meslek etiği ile ilgili eğitimin lisans düzeyinde verilmesinin oldukça faydalı olacağı bir gerçektir. Bu noktada akademisyenlere büyük sorumluluklar düşmektedir. Akademisyenlerin meslek etiğini açılması gereken bir lisans dersi olarak önermeleri ve dersin açılmasıyla birlikte geleceğin meslek mensubu olan öğrencilere meslek etiği ilkelerinin kazandırılması sağlanabilir. Mevcut meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili eğitim almaları ise TÜRMOB tarafından seminer, kurs, konferans ve sempozyum gibi organizasyonların düzenlenmesi ile sağlanabileceği gibi söz konusu organizasyonların TÜRMOB-üniversite işbirliği ile düzenlenmesi meslek mensuplarına meslek etiği ilkelerinin kazandırılmasında daha etkili olabilecektir.

Öte yandan analiz sonuçlarına göre katılımcı olan muhasebe meslek mensuplarının verdikleri cevaplar üzerinde demografik değişkenlerin etkileri olmadıkları için meslek mensuplarının vergi bilinci ve vergi ahlaklarını yükseltmek adına demografik değişkenlere yönelik herhangi bir önlem alınmasına dolayısıyla bu konuda bir öneri sunulmasına ihtiyaç duyulmamıştır.

Kaynakça

- Akdoğan A. (2007), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Alm J. and Torgler B. (2006), “Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology*, Dec., Vol 27, pp. 224-246.
- Altan M. (2004), “Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 11, s. 29-54.
- Bayraklı H. H., Saruç N. T., ve Sağbaş İ. (2004), “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi”, *19. Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs Belek/ANTALYA, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, s. 203-253.
- Bilici N. (2012), **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bülbül H. (2007), “Bilgi Yönetim Modellerinin Üretim ve Firma Performansına Etkisi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 18, s. 161-180.

- Canyaş O. (2006), **Yeminli Mali Müşavirlerin Vergisel Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Çakır H. M., Sarıtaş H. ve Aygören H. (2003), **Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Mesleği Denizli’de Bir Alan Araştırması**, Denizli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:4.
- Cataloluk C. (2008), “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 20, s. 213-228.
- Çiçek H. (2006), **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 65.
- Daştan A. (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 25, Sayı 2, s. 181-206.
- Demir İ. C. (2008), **Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği** (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Field A. (2009), **Discovering Statistics Using SPSS**, SAGE Publications Ltd., London.
- Gökgöz A. ve Zeytin M. (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, s. 477-493.
- Güçlü A. D. (2007), **Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Yolları** (Basılmamış Yüksek Lisans Projesi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Güner Ü. (2008), **Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü** (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Karagöz Y. ve Kösterelioğlu İ. (2008), “İletişim Becerileri Değerlendirme Ölçeğinin Faktör Analizi Metodu İle Geliştirilmesi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 21, s. 81-98.
- Kızmaz Z. (2005), “Din ve Suçluluk: Suç Teorileri Açısından Kuramsal Bir Yaklaşım”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 15, Sayı 1, s. 189-215.

- Klepper S. and Nagin D. (1989), "The Role of Tax Practitioners in Tax Compliance", *Policy Sciences*, Vol 22, pp. 167-194.
- Muter N. B., Sakınç S. ve Çelebi A. K. (1993), **Mükelleflerin Vergi Karşısında Tutum ve Davranışları Araştırması**, Manisa.
- Nunnally J. C. (1978), **Psychometric Theory**, McGraw Hill, New York.
- Organ İ. (2010), "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Ücret Tahsiline Yönelik Bir Çözüm Arayışı", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 209.
- Özyürek (2012), "Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara'da Muhasebeciler Üzerine Araştırma", *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1, s. 125-137.
- Pallant J. (2001), **SPSS Survival Manuel**, Open University Press, Philadelphia.
- Sakarya Ş. ve Kara S. (2010), "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması", *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 12, Sayı 18, s. 57-72.
- Schmölders G. (1976), **Genel Vergi Teorisi**, (Çev.: Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2149, İstanbul.
- Şahpaz K. İ. ve Saruç N. T. (2012), "Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği", *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt 1, Sayı 4, s. 75-104.
- Şenyüz D. (1992), "Maliye Mükellef İlişkilerinde Karşılaşılan Sorunlar", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 7, Ankara, s. 17-24.
- Tavşancıl E. (2010), **Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Tunçer M. (2005), "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, s. 217-228.
- TÜRMOB, **Meslek Mensubu Dağılım Tablosu**, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>, 13.08.2013.
- Yıldız G. (2010), "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 36, s. 155-178.