



Evaluation of Elements Affecting Tax Compliance of Accounting Professionals Via Factor Analysis*

Meral EROL FİDAN^a

Erdoğan CEYLAN^b

^a Corresponding Author; Assoc.Prof.Dr., Bilecik Seyh Edebali University, meral.fidan@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3954-676X

^b Lecturer, Erdoğan CEYLAN, Bilecik Seyh Edebali University, erdogan.ceylan@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6890-9673

Keywords

Tax Compliance,
Accounting
Irregularities, Error and
Fraud, Factor Analysis.

Jel Classification

H26, H29, M40.

Received

08.07.2020

Accepted

19.08.2020

Abstract

Purpose of the Study: The study aims to determine the factors affecting the tax compliance of accounting professionals who play an important role in the preparation of tax returns and the calculation of taxes and also the power of these factors.

Research Method: In the study, initially, theories regarding tax compliance were examined. Then, the questionnaire method was applied with the questions prepared based on the factors claimed to affect tax compliance by these theories. Answers gathered from 401 accounting professionals who took part in the survey were examined by the explanatory factor analysis one of the quantitative analysis methods.

The Importance of the Study: Through this study, the factors affecting the tax compliance of accounting professionals and also the power of these factors were determined. That there hasn't been an empirical study regarding this issue in the literature of either accounting or finance makes this study even more significant.

Findings and Evaluation: The research revealed 7 factors affecting the tax compliance of accounting professionals. These factors were named as; taxpayer and wage pressure, tax regulations, low penalties, insufficient control, tax ethics, perception of professional duty and professional ethics.

* This study was produced from a doctoral dissertation called "Evaluation of Accounting Irregularities in the Scope of Turkish Tax Law and a Research on Accounting Professionals" carried out at Bilecik Seyh Edebali University Institute of Graduate Education.



Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Uyumunu Etkileyen Unsurların Faktör Analizi İle Değerlendirilmesi*

Meral EROL FİDAN^a

Erdoğan CEYLAN^b

^a Sorumlu Yazar; Doç. Dr., Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, meral.fidan@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3954-676X

^b Öğr. Gör., Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, erdogan.ceylan@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6890-9673

Anahtar Kelimeler

Vergi Uyum, Muhasebe Düzensizlikleri, Hata ve Hile, Faktör Analizi.

Jel Sınıflandırması

H26, H29, M40.

Gönderilme

08.07.2020

Kabul

19.08.2020

Özet

Çalışmanın Amacı: Çalışmanın amacı, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi ve vergilerin hesaplanmasında önemli bir rol oynayan muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen faktörlerin ve bu faktörlerin gücünün belirlenmesidir.

Araştırma Yöntemi: Çalışmada öncelikle vergi uyumuna yönelik teoriler incelenmiştir. Bu teorilerde vergi uyumunu etkilediği belirtilen faktörlerden yola çıkılarak hazırlanan sorular ile anket yöntemi uygulanmıştır. Ankete katılan 401 muhasebe meslek mensubunun verdikleri cevaplar nicel analiz yöntemlerinden açımlayıcı faktör analizi tekniği kullanılarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın Önemi: Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen faktörler ve bu faktörlerin gücü belirlenmiştir. Gerek muhasebe gerekse maliye literatüründe konu hakkında ampirik bir çalışmaya rastlanmaması çalışmayı önemli kılmaktadır.

Bulgular ve Değerlendirme: Araştırma sonucunda meslek mensuplarının vergi uyumuna etki eden 7 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler sırasıyla; mükellef ve ücret baskısı, vergi düzenlemeleri, düşük cezalar, denetim yetersizliği, vergi ahlakı, mesleki görev algısı ve meslek etiği olarak isimlendirilmiştir.

* Bu çalışma Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde yürütülmekte olan "Türk Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Düzensizliklerinin Değerlendirilmesi ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma" adlı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

1.Giriş

Bugün bildiğimiz vergiden farklı olarak eski çağlarda vergiler, takas, hediye, bağış, mal ve hizmet (kölelik) gibi ödemeler şeklinde ve gönüllülük esasına dayanarak ortaya çıkmıştır. Vergiye gönüllü katılım, çoğalan nüfus, toplumsal ihtiyaçların artması, doğal kaynaklardaki azalma ve savaşlar gibi sebeplerle zamanla yerini zorunlu katılıma bırakmıştır (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1240-1242). Ancak, toplum yapısına, değerlerine ve hassasiyetine uyumlu olmayan bazı zorunlu vergi uygulamaları toplum tarafından benimsenmemiş birtakım tepkilere sebep olmuş ve beraberinde vergiye karşı direnmeler ortaya çıkmıştır (Dayıoğlu, 2018: 41-42). Vergiye zorunlu katılım ve diğer sosyal, ekonomik ve psikolojik faktörler nedeniyle, vergiden kurtulmak isteyen mükellefler zamanla yasal veya yasal olmayan bir takım yollara yönelmişlerdir (Dayıoğlu, 2018: 127).

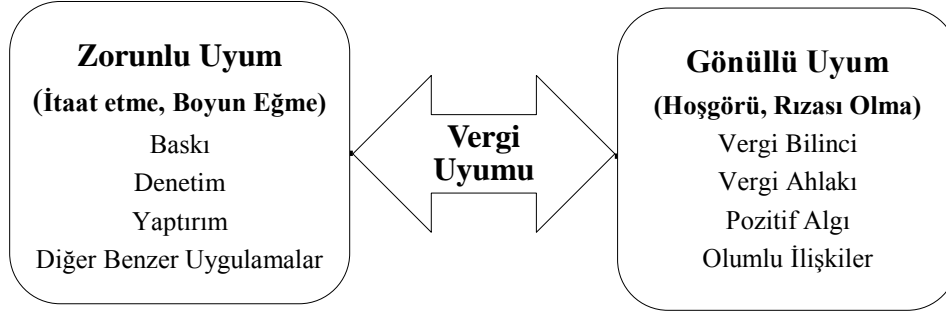
Günümüzde verginin muhasebe aracılığı ile tespit edilmesi sebebiyle vergi kaçırmak isteyenler en çok muhasebe düzensizliklerine başvurmaktadır (Özçelik, 2018: 499). Ancak muhasebe aracılığı ile vergi kaçırmak vergi mükelleflerinin doğrudan başvurabileceği bir yöntem değildir. Vergi yasalarının mükelleflere getirmiş olduğu yükümlülükler profesyonel muhasebeciler tarafından yerine getirilmekte ve muhasebe düzensizlikleri de ağırlıklı olarak muhasebe meslek mensupları aracılığı ile gerçekleştirilebilmektedir. Verginin genel olarak beyan esasına dayanması, beyanların mükellef adına muhasebeciler tarafından yapılması, vergilendirme sisteminde idari aksaklıkların ve yasal boşlukların bulunması, vergi uzmanı olan muhasebe meslek mensuplarını müşteri beklentileri açısından muhasebe düzensizliklerine motive edebilecek fırsatlar yaratabilmektedir. Dolayısıyla, gerek mükellef beklentileri gerekse vergi sistemindeki bazı uygulamalar nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu etkilenebilmektedir.

2.Vergi Uyumu

Vergi uyumu, vergiye tabi mükelleflerin vergiyle ilgili düzenlemelere uygun hareket etmeleri şeklinde ifade edilebilir (James ve Alley, 2002: 32). Ancak, literatürde bu kavramla ilgili birtakım çelişkiler bulunmaktadır. Zira buradaki uyum, itaat etme, boyun eğme anlamında mı yoksa hoşgörü, razı olma, gönüllü olma, anlamında mı kullanıldığı terminolojik sorun olarak çokça tartışılmıştır (Saygın, 2013: 4-5). Bu tartışmalar ışığında vergi uyumu, vergiye ilişkin sorumlulukların yerine getirilmediğinde uygulanan yaptırımlar nedeniyle, hem yerli

hem de yabancı literatürde zorunlu uyum ve gönüllü uyum olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Şeki I: Vergi Uyumunun Belirleyicileri



Kaynak: (Dayıoğlu, 2018: 18)'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

Vergi uyumundan söz edilebilmesi için vergiye ilişkin unsurların tam ve doğru beyanı ve vergilerin zamanında ve eksiksiz ödenmesi gibi unsurların varolması gerekir. Vergi uyumu 1970'li yıllardan itibaren bazı modellerle açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre mükellefler vergiyi ya kendi istekleriyle öderler ya da yaptırım risklerini göze alarak eksik öderler veya hiç ödemezler. Literatürde vergiyi gönüllü ödeme ya da ödememe konusunda ekonomik ve sosyal-psikolojik sebepler olmak üzere başlıca iki teori bulunmaktadır (Aktan, 2012: 168). Allingham ve Sandmo vergi kaçırma girişimlerini “ekonomik” yönüyle ele alarak inceleyen öncü araştırmacılarıdır. Bu kuram, genel ekonomik suç ve cezaları ele alarak inceleyen Becker (1968) ile Tulkens ve Jacquemin (1971)'den etkilenerek geliştirilmiş olup “beklenen fayda modeli” ve “rasyonel tercih yaklaşımı” olarak da adlandırılmaktadır (Allingham ve Sandmo, 1972: 323). Teoriye göre mükellefler, fayda maksimizasyonu yaklaşımıyla hareket etmektedir. Vergi oranı, denetim olasılığı ve ceza miktarı mükelleflerin vergi uyumu ve vergi kaçırma davranışını etkilemektedir. Bu teoride yaptırım korkusu ön planda tutulduğundan vergiye gönüllü uyum söz konusu bulunmamaktadır (Dayıoğlu, 2018: 44). Mükellefler gelirlerini yaptırım korkusuyla ya tam beyan edecek ya da farklı alternatifleri değerlendirerek beklenen faydayı en yüksek seviyede tutacak şekilde eksik beyan edecektir (Allingham ve Sandmo, 1972: 324).

Beklenen fayda kuramına ilk eleştiri Yitzhaki (1974) tarafından yapılmıştır. Allingham ve Sandmo'ya göre mükellefler beyan etmedikleri gelirler üzerinden ceza ödemektedir. Yitzhaki, cezanın gelire değil de kaçırılan vergi miktarına uygulanması gerektiğini ve böylece

vergi oranının arttırılmasıyla kaçırılan verginin azalacağını savunmuştur (Yitzhaki, 1974: 201). Vergi uyumu alanında çığır açan ekonomik yaklaşımlar, yapılan bir çok ampirik araştırmada vergi uyumuna etkiyi açıklamada yetersiz kalmış ve birçok yazar tarafından eleştirilmiştir (Torgler, 2003: 3).

Ekonomik yaklaşımlar vergi uyumunda etik, sosyal ve psikolojik davranışları ihmal etmiştir (Torgler, 2003: 3-4). Vergi uyumuna etki eden bu davranışsal faktörler içsel motivasyondan ortaya çıkmaktadır (Ömercioğlu, 2018: 49). Psikolojik davranışların da vergiye karşı tutumları etkilediğine dair ilk teori Kahneman ve Tversky (1979) tarafından ileri sürülmüştür. “Beklenti teorisi”, “tutumsal model” ya da “ahlaki duygular teorisi” olarak adlandırılan yaklaşıma göre bireyler, psikolojik ve etik etkenler (algı, tutum, ahlaki değer, vicdan, kin-nefret, ait olunan grup gibi) çerçevesinde vergi ödeme ya da ödememeye düşük karar almaktadır (Kahneman ve Tversky, 1979: 286). Vergi uyumunu ekonomik faktörler dışında inceleyen bir diğer öncü çalışma Song ve Yarbrough (1978) tarafından yapılmıştır. Yazarlara göre, vergi ahlakı, gelir düzeyi, yasal düzenlemeler, vergi oranı ve idarenin etkinliği gibi değişkenler vergiye gönüllü uyumu etkilemektedir (Song ve Yarbrough, 1978: 442-444).

3.Vergi Uyumunu Etkileyen Unsurlar

Vergi uyumunu etkileyen unsurlar, temelde ekonomik ve psikolojik modellerle açıklanmaya çalışılmakta ve bu yaklaşımlar temel alınarak çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Yapılan ampirik çalışmalarda, demografik faktörlerin, ekonomik faktörlerin, vergi sisteminin ve mevcut fırsatların kişisel algı ve tutumlarla birleşerek vergi uyumunu etkilediği belirlenmiştir (Fischer vd., 1992: 1-29).

3.1.Vergi Uyumunu Etkileyen Demografik Faktörler

Yapılan ampirik çalışmalar, vergi mükelleflerinin yaşı, cinsiyeti, eğitim düzeyi, gelir seviyesi, medeni durumu, mesleği, dini inancı vb. faktörlerin vergi uyumuna etki eden önemli unsurlar olduğunu ortaya koymaktadır. Genel olarak yaşlıların ödeme güçlerinin daha iyi olması, sosyal ihtiyaçlarının ve vergi bilincinin daha yüksek olması gençlere göre vergiye uyumlarını olumlu yönde etkilemektedir (Hofmann vd., 2017: 64). Cinsiyet açısından ise kadınların vicdani sorumluluğu daha fazla hissettikleri, daha itaatkar yapıda oldukları (Chung ve Trivedi, 2003: 136), denetim ve cezaları daha şiddetli hissettikleri (Hofmann vd.,

2017: 64) gibi nedenlerle erkeklere kıyasla vergi uyumunun daha yüksek olduğu görülmektedir.

Yapılan araştırmalarda eğitim düzeyi yüksek olan bireylerin vergi uyumu, vergi yasalarına ilişkin artan bilgileri ve vergi bilinci nedeniyle düşük eğitimli bireylere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ancak aldıkları eğitimlerle vergiden kaçınma fırsatlarını daha iyi algılayabildiklerinden vergi uyumlarını azaltıcı bir etki gösterebildiği de belirlenmiştir (Torgler ve Schneider, 2004: 8-9). Ayrıca, yapılan ampirik çalışmalarda, evli olanların bekarlara göre daha yüksek vergi uyumuna sahip olduğu (Alm ve Torgler, 2006: 237), bireyin dini inancı ile vergi ahlakı ve uyumu arasında olumlu yönde ve sıkı bir ilişki olduğu (Torgler, 2006: 95) ve günümüzde pek geçerliliği olmadığı savunulmakla birlikte Anglo-Sakson kültüründe vergi uyumunun daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir (Bedir vd., 2016: 41). Bunların dışında, bireyin vergi kaçırmanın yaygın olduğu bir meslek ya da alanda faaliyet göstermesinin vergi uyumunu azalttığı yönünde tespitler de bulunmaktadır (Scholz, 1994).

3.2.Vergi Uyumunu Etkileyen İdari Faktörler

Vergi uyumuna yönelik idari faktörler, vergi oranları, denetim sıklığı, yaptırımlar, aflar ve mevcut vergi sistemi olarak sıralanabilir. Genel olarak iyi vergi yönetimi ile vergi ödeme ya da ödememe arasında sıkı bir ilişki olduğu bilinmektedir (Aktan, 2012: 177). Laffer'in ileri sürdüğü, vergi oranlarının optimal seviyenin üzerine çıkması durumunda vergi kayıp ve kaçaklarının artacağı görüşü, vergi uyumunun vergi oranlarıyla doğrudan ilişkili olduğunu göstermektedir (Bedir vd., 2016: 49). Nitekim, Alm vd.'nin (1990: 27) yaptığı bir ampirik araştırmada, bireylerin düşük vergi oranları karşısında daha fazla vergi uyumu gösterdikleri tespit edilmiştir.

Denetim ve ceza gibi caydırma yöntemlerinin de vergi uyumunu olumlu yönde etkileyebileceği yönünde akademik görüşler olsa da yapılan ampirik araştırmalarda ağırlıklı olarak bu sonuçlar elde edilememiştir (Dolbun, 2019: 81). Denetim oranlarındaki artış, vergi kaçırmayı azaltmak yerine belli gelir düzeyindeki gruplarda vergi uyumunu azaltabilmektedir (Dubin ve Wilde, 1988). Nitekim, Fisher vd.'nin (1992: 1-29) yaptıkları araştırmada denetleme sıklığı ile vergi uyumu arasında uyumsuzluk tespit edilmiştir. Ancak, bu sonuçların yanı sıra Kirchler vd. (2008: 210-225) tarafından yapılan bir çalışmada

denetim olasılığının kişisel denetlenme olasılığı olarak algılanmasının vergiye uyumu arttırdığı gözlemlenmiştir.

Yüksek vergi cezalarının da denetim olasılığıyla birlikte mükellefleri tedirgin edebileceği ve vergi kaçırmaya yönelik davranışları azaltabileceği belirtilmektedir (Dubin ve Wilde, 1988: 70-71). Allingham ve Sandmo'nun (1972) beklenen fayda teorisinde ileri sürdüğü gibi ceza miktarı mükelleflerin vergi uyumunu etkilemekte ve belirlemektedir. Hatta vergi cezalarının katı bir şekilde uygulanması denetim sıklığının fazla olmasından daha etkili olabilmektedir (Bişgin, 2018: 18). Ancak, yaptırımlar ne kadar ağır olursa olsun, mükellefin yakalanma ihtimali zayıfsa caydırıcılığı da o derecede zayıflayacaktır. Bu yönüyle denetim, cezalardan daha önemli hale gelmektedir (Üstün, 2013: 10-11).

Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi konusunda birçok araştırma yapılmıştır. Vergi aflarının dürüst mükellefler nezdinde oluşturacağı adaletsizlik duygusu, suçların ve suçluların teşvik edildiği düşüncesi ve tekrar af çıkma beklentisi gibi nedenlerle vergi uyumunda olumsuz etkileri olabilmektedir (Alm ve Rath, 1998: 1-10). Vergi sistemi de vergi uyumunda önemli bir faktördür. Vergi kanunlarında sıkça yapılan değişiklikler karmaşıklığa ve istikrarsızlığa yol açmaktadır. Bu durum yasal boşluklar ve kanunlar arasında uyumsuzluklar ortaya çıkarabilmektedir (Bişgin, 2018: 21). Nitekim, yapılan bir ampirik araştırmada, Türkiye'de vergi düzenlemelerinin yüksek düzeyde karmaşık olduğu ve vergilendirmeyi olumsuz etkilediği belirlenmiştir (Karabacak, 2013: 50).

3.3.Vergi Uyumunu Etkileyen Sosyal ve Psikolojik Faktörler

Bu faktörler genel olarak vergi bilinci, vergi adaleti ve vergi ahlakı olarak ele alınmıştır. Vergi bilinci, bireyin ödediği vergi ile aldığı kamu hizmetlerinin ilişkilendirilmesidir. Vergi bilincinin oluşabilmesi için kamusal mal ve hizmetlerin vergilerle karşılandığının bilinmesi gerekmektedir (Kitapçı, 2011: 84). Yapılan ampirik çalışmalarda bireylerin vergi bilincinin artmasıyla birlikte, vergi uyumlarında da artış tespit edilmiştir (Hofmann vd., 2017, s. 64).

Yapılan araştırmalarda algılanan vergi adaletinin de vergi uyumunu etkilediği belirlenmiştir. Gelir dağılımındaki eşitsizlik, vergi yükünün adil olmadığına yönelik inanış, kamu harcamalarında mükellefi tatmin etmeyen ve önceliği olmayan alanlara yönelme, vergi yönetimi ve devlete karşı duyulan güvensizlik gibi etkenler vergi adaleti algısını zedelemekte ve vergi uyumunu azaltmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 126). Bireyler kendilerini aynı düzeydeki

diğer bireylerle karşılaştırarak kendi vergi yükünün ağır olduğunu hissediyorsa vergi uyumu azalmaktadır. Ayrıca, keyfi uygulamalar ve ölçsüz cezalar da bireyler üzerinde olumsuz etki yaratarak vergi uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir (Dolbun, 2019: 113-114).

Vergi ahlakı, vergi bilincinin ve vergi adaletinin bir sonucu olarak bireyin iç dünyasında vergiye karşı oluşan bir güdüdür. Vergi ahlakı çoğu ülkede vergi uyumunu ölçmede en önemli faktör olarak görülmektedir (Martinez-Vazquez ve Torgler, 2007: 4-5). Yapılan bir çalışmada vergi bilincinin yüksek olduğu ülkelerde vergi ahlakının yüksek olduğu, vergi kaçırmanın yaygın olduğu ülkelerde ise vergi ahlakının düşük olduğu ortaya çıkmıştır (Frey ve Torgler, 2007: 136-159).

4.Vergi Uyumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Vergilerin belirli bir sınırı aşması bireyler üzerinde baskı oluşturabilmekte ve bu baskıdan kurtulmak isteyen bireyler farklı tepkilere yönelebilmektedir (Bedir vd., 2016: 23). Bu tepkilerin bir kısmı pasif direnme şeklinde, yasalara aykırı olmayacak biçimde, vergi ödememeye yönelik davranışlardır ve vergiden kaçınma olarak adlandırılmaktadır (Yurdakul, 2013: 90). Tüketimleri ya da yatırımları azaltma, öteleme veya vazgeçme gibi tutum ve davranışlar vergiden kaçınma eylemlerine örnek verilebilir.

Vergiye karşı tepkilerin bir kısmı ise vergi kaçırma şeklinde meydana gelmektedir. Bu tür tepkiler mevcut yasaların ihlal edilmesiyle ortaya çıkmakta ve vergi suçu kapsamına girmektedir (Sandmo, 2005: 645). Vergi kaçırma, verginin konusuna giren işlem ve olayların, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra, vergi düzenlemelerine uygun olmayan bir şekilde, vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarma, vergi ödememe veya vergi yükünü azaltma sonucunu doğuracak tüm davranış ve faaliyetlerdir (Kirchler vd., 2003: 535).

Verginin ağırlıklı olarak iktisadi işlemler üzerinden belirlenmesi ve muhasebe aracılığı ile tespit edilmesi sebebiyle vergi kaçırmak isteyenlerin en çok muhasebe düzensizliklerine başvurduğu görülmektedir (Özçelik, 2018: 499). Bu bağlamda, muhasebe düzensizliklerinin temel sebeplerinden birinin vergiye yönelik tepkiler olduğu söylenebilir. Ancak muhasebe aracılığı ile vergi kaçırmak vergi mükelleflerinin doğrudan başvurabileceği bir yöntem değildir. Vergi yasalarının mükelleflere yüklemiş olduğu belge düzeni, defter tutma ve beyanname verme gibi yükümlülükler profesyonel muhasebeciler tarafından yerine

getirildiğinden, muhasebe düzensizlikleri de ağırlıklı olarak muhasebe meslek mensupları aracılığı ile gerçekleştirilebilmektedir.

Devlet, sağlayacağı hizmetlerin finansmanı olarak büyük miktarda vergi toplamak isterken mükellefler ise daha az vergi ödemek ister ve bu durum kaçınılmaz olarak bir çatışmaya dönüşür (Bedir vd., 2016: 6). Meslek mensupları vergi idaresi ve mükellef arasında köprü vazifesi gördüğünden bu çatışmanın tam ortasında kalmaktadır. Meslek mensupları hizmet karşılığı olan ücreti müşterisinden aldığından, doğal olarak mükellef çıkarlarını ön planda tutmak zorunda kalabilmekte (Taştan, 2006: 110) ve gerek muhasebe standart ve ilkelerindeki esnekliklerden gerekse vergi yasalarındaki boşluklardan yararlanarak mükelleflerin arzu ettiği şekilde vergi matrahı çıkarabilmektedir (Bati, 2017: 44-45). Yasaya uygun olmayan bu tür davranışlar muhasebe düzensizlikleri olarak ortaya çıkmaktadır.

Verginin beyan esasına dayanması, beyanların mükellef adına meslek mensupları tarafından yapılması ve meslek mensuplarının da müşterisine ücret bakımından bağımlı olması, onları istemese de mükelleflerin taleplerini yerine getirme zorunluluğunda bırakabilmektedir. Bununla beraber vergilendirme sistemi ve bazı yasal boşluklar vergi uzmanı meslek mensuplarını müşteri tatmini bakımında muhasebe düzensizliklerine motive edebilecek fırsatlar yaratabilmektedir. Sonuç olarak vergi uyumunu olumsuz etkileyen muhasebe düzensizliklerinin meydana gelmesinde bazı yapısal unsurlarla birlikte meslek mensuplarının da önemli bir rolü olduğunu söylemek mümkündür.

5.Literatür İncelemesi

Finn vd. (1988:613), meslek mensuplarının kişisel mesleki sorunlar ve ücret problemleri nedeniyle bağımsızlık sorunu hissettiği ve bununla birlikte çıkar çatışması yaşayarak vergi uyumsuzluğu yaşadığını belirlemiştir. Eynon vd. (1997: 1306), meslek mensuplarının kamu idaresi ile ücret aldığı müşterileri arasında sadakat anlamında ikilem yaşadıkları ve vergileri en aza indirmeye çalışan müşterilerinin taleplerini bu kişilerden ücret aldıkları için karşılamaları gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Zeytin (2007: 129-130), mevzuatın sürekli değişmesinin ve mevcut vergi sisteminin adil görülmemesinin etik dışı davranışlara sebep olduğu sonucuna ulaşmıştır. Kirik (2007: 94), vergi oranlarının yüksekliği ve yasal boşlukların hileye sebep olduğunu, mükelleflerin az vergi çıkarılmasına yönelik istek ve baskılarının olduğunu, meslek mensuplarının da ücret bağımlılığı sebebiyle etik dışı

davranışlara başvurabileceğini tespit etmiştir. Kutlu (2008: 166-167), meslek mensuplarının müşteri kaybetme kaygısıyla vergi uyumunda etik ikilem yaşadıklarını belirlemiştir. Güney ve Çınar (2012: 104), mükellef baskısı ve vergi denetimlerinin yetersizliğinin meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirdiği sonucuna ulaşmıştır. Dellaportas (2013: 37), vergi suçlarının sebebinin finansal baskılar olduğunu belirlemiştir. Ancak ana faktörün muhasebe meslek mensubu olarak ayrıcalıklı konumun ve uzmanlığın yarattığı fırsatlarda yatmakta olduğunu tespit etmiştir. Takril ve Sanusi (2014: 227), muhasebeciler arasında vergiden kaçınmanın yasadışı olmadığı algısının olduğunu ve vergi uygulayıcılarının müşterilerin ihtiyaçlarını mı yoksa toplumun ihtiyaçlarını mı karşılayacakları konusunda ikilem yaşadıklarını tespit etmiştir. Akkılıç (2015: 81), denetim yetersizliği, yasal boşluklar ve müşteri kaybetme kaygısını, meslek mensuplarını hileye yönlendiren sebepler olarak tespit etmiştir. Akatak (2015: 124-125), meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren öncelikli unsurun mükellef baskısı olduğunu ayrıca sürekli mevzuat değişikliği, denetim yetersizliği ve yüksek vergi oranlarının hatalı ve hileli işlemlere sebep olduğunu belirlemiştir. Gümüş ve Gögebakan (2016: 26), vergi oranlarının yüksekliği, yasal boşlukların olması ve denetim yetersizliğinin yanı sıra muhasebe ücretlerinin müşteriler tarafından ödeniyor olmasının mükelleflerin baskısını arttırdığını ve meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirdiğini tespit etmiştir. Korucu (2018: 66-67), vergi kanunlarının sürekli değişmesi, sürekli afların çıkması ve vergi oranlarının yüksek oluşunun muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde etkili olduğunu belirlemiştir. Kutlu (2020: 78-80), yetersiz denetimin hileli işlemler için fırsat yarattığı ve mükelleflerin daha az vergi ödeme isteğiyle meslek mensuplarına baskı yaptığını belirlemiştir.

6. Alan Araştırması

6.1. Araştırmanın Amacı, Önemi, Kapsamı ve Kısıtları

Bu çalışmadaki amaç, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen unsurların faktör analizi ile belirlenmesi ve muhasebe mesleği açısından değerlendirilmesidir. Hem maliye hem de muhasebe alanında, meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlerin gücünü ortaya koyan ve vergi uyumu boyutuyla inceleyen bir çalışmanın eksikliği bulunmaktadır. Bu çalışma ile yalnızca vergi uyumu açısından muhasebe düzensizliklerin sebebi değil aynı zamanda bu sebeplerin gücü de belirlenmeye çalışılmıştır.

Gerek maliye gerekse muhasebe literatüründe konu hakkında ampirik bir çalışmaya rastlanmaması çalışmayı önemli kılmakta ve alan yazına önemli katkısının olacağı düşünülmektedir.

Araştırma evrenini “İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası” na kayıtlı bağımsız meslek mensupları oluşturmaktadır. 2018 yılı faaliyet raporuna göre odaya kayıtlı 3565 bağımsız çalışan meslek mensubu bulunmaktadır. Evren büyüklüğü dikkate alındığında %95 güvenilirlik düzeyinde en az 346 örnek büyüklüğüne ulaşılması gerekmektedir (Coşkun vd., 2015: 137). Araştırma kapsamında anket yoluyla 419 katılımcıya ulaşılmıştır. Toplanan anketler gözden geçirilerek eksik ve geçersiz olanlar analizden çıkarılmıştır. Bu şekilde toplamda 18 anket kapsam dışı bırakılmış ve kalan 401 anket analize tabi tutulmuştur. Böylece %95 güvenilirlik düzeyinde istenen örnek büyüklüğüne ulaşılmıştır.

Araştırma sonuçları, seçilen örneklem, katılımcılara yöneltilen sorular, katılımcıların sorulara vereceği cevapların dürüstlüğü ve şeffaflığı ile sınırlı olup çalışmanın en önemli kısıtıdır ve Türkiye’deki meslek mensuplarının tamamını bağladığı ifade edilemez.

6.2.Yöntem

Çalışma kapsamında katılımcılara yöneltilen sorular, vergi uyumunu etkileyen ve ampirik çalışmalarla literatüre girmiş unsurlar esas alınarak hazırlanmıştır. Bu unsurlar dışında, mükellef baskısı, rekabet koşulları, ücret kaygısı ve ekonomik kaygılar gibi meslek mensuplarına özgü baskı boyutunu ilgilendiren ifadeler de anket sorularına eklenmiştir. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formu kolayda örnekleme yöntemi ile seçilen katılımcılara uygulanmıştır. Anket formunda katılımcılara demografik bilgiler dışında vergi uyumuna yönelik 5’li likert ölçeği ile hazırlanan 48 ifade yöneltilmiştir. Cevaplar “1-Kesinlikle Katılmıyorum”, “2- Katılmıyorum”, “3-Kararsızım”, “4-Katılıyorum” ve “5-Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde belirlenmiştir.

Verilerin analizinde SPSS-21 programı yardımıyla “açımlayıcı faktör analizi” tekniği uygulanmıştır. Faktör analizi ile varlığı bilinmekle beraber gözlem yoluyla doğrudan belirlenemeyen gizli boyutlar ortaya çıkarılmaktadır (Karagöz & Kösterelioğlu, 2008, s. 84). Faktör analizi, aralarında ilişki bulunan çok sayıda değişkeni bir arada toplayarak az sayıda anlamlı değişkenler ortaya çıkarmayı hedefleyen çok değişkenli bir istatistikî analiz yöntemidir (Büyüköztürk, 2002: 472).

7. Analiz Sonuçları

7.1. Güvenilirlik Testi

Sosyal bilimlerde yapılan araştırmalar için güvenilirliğin 0,70 düzeyinde olması yeterli görülmektedir. Ölçekteki ifadelerin Cronbach's Alpha katsayısı 0,845 olarak tespit edilmiştir. Ulaşılan bu sonuç ölçeğin yüksek düzeyde güvenilir olduğunu göstermektedir.

7.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Tablo 1: Demografik Özelliklere İlişkin İstatistikler

Cinsiyet (n=401)	f	%	Mesleki Unvan (n=401)	f	%
Kadın	91	23	Serbest Muhasebeci	17	4
Erkek	310	77	Mali Müşavir	384	96
Yaş (n=401)	f	%	Mesleki Deneyim (n=401)	f	%
35 ve altı	93	23	0-10 yıl arası	106	26
36-45 arası	169	42	11-20 yıl arası	162	40
46 ve üzeri	139	35	21 yıl ve üzeri	133	33
Eğitim Düzeyi (n=401)	f	%	Mükellef Sayısı (n=401)	f	%
Lise ve Öncesi	14	3	1-25 arası	132	33
Ön Lisans	12	3	26-50 arası	133	33
Lisans	325	81	51-75 arası	70	17
Lisansüstü	50	12	76 ve üzeri	66	16

Tablo 1'den görüleceği üzere ankete katılan 401 meslek mensubunun %23'ünü (91 kişi) kadın ve %77'sini (310 kişi) erkek katılımcı oluşturmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının %4'ü (17 kişi) Serbest Muhasebeci, %96'sı (384 kişi) Mali Müşavir'dir. Katılımcıların %23'ünü (93 kişi) 35 yaş altı, %42'sini (169 kişi) 36-45 yaş arası, %35'ini (139 kişi) ise 46 yaş ve üzeri bağımsız meslek mensubu oluşturmaktadır. Ankete katılanların %3'ü (14 kişi) lise ve öncesi, %3'ü (12 kişi) ön lisans, %81'i (325 kişi) lisans ve %12'si (50 kişi) lisans üstü eğitim derecesine sahiptir. Katılımcıların %26'sı (106 kişi) 10 yıl ve daha az, %40'ı (162 kişi) 11-20 yıl arası, %33'ü (133 kişi) 21 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Ayrıca katılımcıların %33'ü (132 kişi) 25 ve altında mükellef sayısına, %33'ü (133 kişi) 26-50 arası mükellef sayısına, %17'si (70 kişi) 51-75 arası mükellef sayısına ve %16'sı (166 kişi) 76 ve üzeri mükellef sayısına sahip bulunmaktadır.

Tablo 2: İfadelere Katılım Düzeylerine İlişkin İstatistikler

Sorular	1		2		3		4		5		
	\bar{x}	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerini karşılayabilmek önemlidir.	3,81	23	6	44	11	47	12	160	40	127	32
Meslek mensuplarının görevlerinden biri müşterilerinin çıkarlarını üst düzeyde tutmaktır.	3,19	33	8	92	23	85	21	147	37	44	11
Mükelleflerime, ödeyecekleri vergi miktarı arttığı zamanlarda, bahse konu artışın açıklamasını yapmakta zorlanırım.	3,23	37	9	114	28	43	11	133	33	74	18
Mükellefler az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadır.	3,91	15	4	45	11	40	10	163	41	138	34
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına sebep olmaktadır.	3,57	25	6	53	13	75	19	164	41	84	21
Vergilendirme sürecinde mükellef ile muhasebeci çatışması vardır.	3,80	11	3	48	12	55	14	184	46	103	26
Sahte veya yanıltıcı belgelerle işlem yapılmasını isteyen mükellefler vardır.	3,47	28	7	67	17	69	17	162	40	75	19
Ekonomik kaygı hileye yönlendiren önemli bir sebeptir.	3,89	9	2	50	12	48	12	164	41	130	32
Muhasebe ücretleri mükellefler tarafından ödendiği için hata ve hileye karşı tutum ve davranışlar mükellef lehine olmaktadır.	3,80	11	3	57	14	48	12	170	42	115	29
Mevcut vergilendirme sistemi ekonomik gelişme ve şartlara yeterli uyumu sağlamamaktadır.	4,15	5	1	20	5	39	10	181	45	156	39
Meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hilelerin temel sebebi vergilendirme sistemidir.	3,65	9	2	66	16	68	17	172	43	86	21
Beyana dayalı vergi sistemi, hata ve hile yapma olasılığını arttırmaktadır.	3,46	27	7	72	18	63	16	166	41	73	18
Karmaşık vergi sistemi muhasebe hata ve hilelerine sebep olmaktadır.	4,07	8	2	30	7	38	9	173	43	152	38
Vergi kanunlarında suistimale açık çelişki ve boşluklar vardır.	4,03	5	1	29	7	44	11	195	49	128	32
Vergi kanunlarındaki çelişki ve boşluklar hata ve hileye uygun ortam hazırlamaktadır.	4,01	3	1	33	8	47	12	190	47	128	32
Türkiye’de vergi denetimleri yeterli değildir.	4,07	8	2	39	10	48	12	127	32	179	45
Vergi denetimlerinin yetersiz olması vergi kaçırma cesaretlendirir.	4,04	13	3	34	8	36	9	160	40	158	39
Türkiye’de vergi kaçırmanın yakalanma ihtimali düşüktür.	3,56	15	4	70	17	75	19	157	39	84	21
Vergi suçları için uygulanan cezalar yeterli değildir.	3,20	46	11	93	23	72	18	115	29	75	19
Düşük vergi cezaları hileye teşvik eder.	3,56	34	8	54	13	65	16	149	37	99	25
Ağır vergi cezaları daha dikkatli davranılmasını sağlayarak hata ve hileleri azaltır.	3,60	35	9	51	13	64	16	139	35	112	28
Yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak doğaldır.	3,33	31	8	78	19	85	21	142	35	65	16
Mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum.	3,13	45	11	93	23	81	20	128	32	54	13
Yolsuzluk haberleri vergi kaçırma teşvik etmektedir.	3,80	14	3	38	9	74	18	164	41	111	28
Vergi kaçırma yaygınsa, vergi ödememek etik dışı davranış olarak kabul edilmemelidir.	3,28	39	10	80	20	84	21	127	32	71	18
Bazı meslek mensuplarının hileye yönelik etik dışı davranışlarının yaygın olduğunu düşünüyorum.	3,57	12	3	54	13	95	24	172	43	68	17
Muhasebe meslek mensuplarına etik ile ilgili daha fazla eğitim verilmelidir.	4,07	14	3	28	7	43	11	148	37	168	42

1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 2’de yer alan ifadelere katılım düzeyleri incelendiğinde; katılım düzeyi en yüksek çıkan ifade 4,15 ortalama ile “mevcut vergilendirme sistemi ekonomik gelişme ve şartlara yeterli uyumu sağlamamaktadır” şeklinde sorulan ifade olmuştur. Çıkan sonuca göre meslek mensuplarının vergilendirme sisteminin günümüz şartlarına uygun olmadığı ifadesine katıldıkları görülmektedir. Katılım düzeyi en düşük çıkan ifade ise 3,13 ile “mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum” şeklinde sorulan ifade olmuştur. Bu sonuca göre, katılım düzeyi ortalaması düşük olmasına karşın meslek mensuplarının, vergi yükü nedeniyle mükelleflerin vergi kaçırma isteklerini kısmen de olsa kabul görmekte olduğu ortaya çıkmaktadır.

7.3.Faktör Analizi

Faktör analizinde karşılanması gereken önemli varsayımlar bulunmaktadır. Bunlar, kayıp ve uç değerler ile veri setinin normal dağılımdan gelmesidir (Aksu vd. 2017: 24) Bunların dışında veri setinin uygunluk testleri sonucunda istenen değerleri karşılaması gerekmektedir. Faktörleştirilme öncesinde yapılan uç değer araştırmasında veri setinin güvenilirlik, geçerlik, normallik, çarpıklık ve basıklık değerlerini olumsuz etkileyecek uç değerlere rastlanmamıştır. Faktörleştirilmede veri setinin normal dağılımdan gelmiş olması gerekmektedir. Normallik testi, örneklem sayısına göre Kolmogrov-Simirnov (Lilliefors) veya Shapiro Wilk testleri yardımıyla yapılabilir (Kalaycı, 2018: 10). Çalışma kapsamında veri seti her iki test ile de sınanmış ve ölçekte yer alan tüm ifadeler için normal dağılım değeri 0,05 anlamlılık düzeyinden küçük çıkmış ve veri setinin normallik koşulunu ihlal ettiği belirlenmiştir. Ancak bu durum veri setinin analize uygun olmadığı anlamına gelmemektedir. Nitekim, ifadelere katılım düzeyinin ikili ya da sıralı (örneğin; Likert ölçeği) olması normal dağılıma engel olmakta ve yanıltıcı sonuçlar ortaya koymaktadır (Schmitt, 2011: 307). Bu bakımdan normallik testine engel olan durumların varlığı halinde verilerin normal dağılımdan gelip gelmediğinin tespit edilebilmesi için çarpıklık ve basıklık katsayılarına bakılması gerekmektedir (Polat, 2012: 21).

Çarpıklık ve basıklık katsayısının sıfıra yakın olması verilerin normal dağıldığının bir göstergesi olmakla birlikte sosyal ve davranışsal bilimlerdeki uygulamalarda, bazı yazarlara göre $\pm 1,5$ (Tabachnick ve Fidell, 2013) bazılarına göre ± 2 (Kalaycı, 2018: 6) bazılarına göre ise ± 3 'e kadar (Shao ve Zhou, 2002) çeşitli katsayıların 0,05 güven aralığı

düzeyinde normal kabul edildiği görülmekle birlikte bu çalışmada 1'e en yakın değer olan $\pm 1,5$ katsayısı esas alınmıştır. Yapılan çarpıklık ve basıklık testi sonucunda toplam 14 ifade 0,05 güven aralığında $\pm 1,5$ normal dağılım değerlerinin dışında kalmıştır. Bu önermeler faktör analizini ve boyutlarını olumsuz etkileyebileceğinden çalışma kapsamı dışında tutulmuştur. Çıkarılan önermeler sonrasında analize tabi tutulacak 34 değişken kalmıştır.

Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde, Bartlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) uygunluk testleri kullanılır. Bartlett testi gözlenen değişkenler arasında yeterli düzeyde doğrusal ilişki olup olmadığını sınamaktadır (Bektaş, 2015: 132). Test sonucunda elde edilen değer $\%95$ güven aralığında 0,05'ten küçük çıkması istenmektedir (Aksu vd., 2017: 47). Yapılan Bartlett küresellik testi sonucunda elde edilen kare değeri "0,01" düzeyinde anlamlı olduğu, verilerin çok değişkenli normal dağılıma sahip olduğu ve faktör analizine uygun olduğu belirlenmiştir. Ancak Bartlett testi örneklem büyüklüğüne duyarlı olduğundan değişkenler arasındaki korelasyon düşük olsa da özellikle büyük örneklerde ($n > 50$) genellikle temel hipotez reddedilebilmektedir (Yaşlıoğlu, 2017: 80). Dolayısıyla bu testin yanı sıra faktör analizinin uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi için KMO örneklem yeterliliği testinin de yapılması gerekmektedir (Coşkun vd., 2015: 268). KMO değeri; 0,50'nin altı kabul edilemez, 0,50-0,59 arası zayıf, 0,60-0,69 arası orta, 0,70-0,79 arası iyi, 0,80-0,89 arası çok iyi, 0,90 ve üzeri ise mükemmel olarak yorumlanır (Kaiser ve Rice, 1974: 112). Yapılan KMO örneklem yeterliliği test sonucu 0,845 olarak tespit edilmiştir. KMO değerlerine ait yorumlar dikkate alındığında bu oranın "çok iyi" olduğu görülmektedir. Faktör analizinin başladığı aşama korelasyon matrisinin oluşturulduğu aşamadır. Korelasyon matrisi değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır (Coşkun vd., 2015: 271). Bu bağlamda, korelasyon matrisinde diğer değişkenlerle ilişkisi olmayan veya ilişki düzeyi zayıf ve istatistiksel olarak anlamsız bulunan değişkenler analizden çıkarılmaktadır (Polat, 2012: 20). Çalışma kapsamında gözlem yoluyla yapılan incelemede değişkenler arasındaki korelasyonların yeterli düzeyde bulunduğu ve analize uygun olduğu tespit edilmiştir.

Faktörleştirmede kullanılan pek çok teknik bulunmaktadır. Bu tekniklerden temel bileşenler analizi yöntemi faktör çıkarmada görece olarak daha kolay olduğundan en çok tercih edilen istatistiksel yöntemdir (Coşkun vd., 2015: 273). Temel bileşenler analizi ile her bir bileşenle

maksimum varyans elde edilmektedir (Aksu vd., 2017: 50). Araştırma kapsamında bu yöntem tercih edilmiştir.

Faktörleştirmede kaç faktör elde edileceği çeşitli kriterlere göre belirlenmektedir. Uygulamada en çok tercih edilen yöntem ise özdeğer (eigenvalues) istatistiğidir. Bu yönetime göre, özdeğeri 1'den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilmektedir (Kalaycı, 2018: 322). Bu çalışma kapsamında özdeğer yöntemi tercih edilmiştir.

Faktör analizinde diğer bir aşama ise başlangıç faktör çözümüne ulaştıktan sonra ortaya çıkan faktörlerin anlamlılık ve yorumlanabilirlik amacıyla rotasyona (döndürmeye) tabi tutulmasıdır (Coşkun vd., 2015: 277). Rotasyon yöntemleri dik (orthogonal) döndürme ve eğik (oblique) döndürme şeklinde iki temel gruba ayrılmaktadır. Bu çalışmada daha anlamlı faktörler elde edilebilmesi ve yorumlamada sağladığı kolaylık sebebiyle dik döndürme yöntemi tercih edilmiştir. Dik döndürme yöntemi de kendi içinde farklı teknikler kullanılarak yapılabilmektedir. Uygulamada en çok tercih edilen teknik ise varimax'tir (Kalaycı, 2018: 323). Varimax döndürme tekniği daha az değişkenle, açıklanan faktör varyanslarının maksimum olmasını sağlar (Karagöz ve Kösterelioğlu, 2008: 88). Uygulama kapsamında faktörlerin basitleştirilmesi ve uygulamada kullanım yaygınlığı sebebiyle varimax yöntemi tercih edilmiştir.

İstatistiksel yöntem tercihlerinden sonra yapılan analiz sonucunda faktör analizini olumsuz etkileyen ifadeler çıkarılmış ve kalan 27 ifade analize tabi tutulmuştur. Tablo 3'te görüleceği üzere 27 ifade için KMO oranı 0,831 olarak tespit edilmiştir. Bu oran makul seviye olan 0,50'den büyük olup veri setinin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. Bartlett testi sonucunun ise 0,01 düzeyinde anlamlı olduğu ve verilerin çok değişkenli normal dağılıma sahip olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3: KMO ve Bartlett Testi Sonucu

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnek Yeterliliği Testi		,831
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	3013,042
	Serbestlik Derecesi	351
	Anlam	,000

Ölçeğe ilişkin başlangıç faktör çözümü toplam %56,375 açıklanan varyans ile makul varyans oranı olan %50'den yüksek çıkmıştır. Tablo 4'te görüleceği üzere varimax yöntemi ile döndürülmüş faktör yükleri sonucunda faktör çözümü 27 değişkenden ve 7 boyuttan oluşmuştur.

Tablo 4: Toplam Açıklanan Varyanslar

Toplam Açıklanan Varyans									
Faktör	Başlangıç Özdeğerler			Faktörleştirme Sonrası Değerler			Rotasyon Sonrası Değerler		
	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %
1	5,769	21,367	21,367	5,769	21,367	21,367	3,086	11,428	11,428
2	2,543	9,420	30,787	2,543	9,420	30,787	3,020	11,187	22,615
3	1,698	6,291	37,077	1,698	6,291	37,077	2,283	8,457	31,073
4	1,509	5,591	42,668	1,509	5,591	42,668	2,088	7,735	38,807
5	1,356	5,024	47,692	1,356	5,024	47,692	1,908	7,065	45,872
6	1,265	4,686	52,377	1,265	4,686	52,377	1,423	5,271	51,144
7	1,079	3,997	56,375	1,079	3,997	56,375	1,412	5,231	56,375

Tablo 4'te görüleceği üzere rotasyon sonrası açıklanan varyanslar sırasıyla; birinci faktör için %11,428, ikinci faktör için %11,187, üçüncü faktör için %8,457, dördüncü faktör için %7,735, beşinci faktör için %7,065, altıncı faktör için %5,271 ve yedinci faktör için %5,231 olarak tespit edilmiştir. Açıklanan varyans oranları dikkate alındığında özellikle ilk iki faktörün diğerlerine göre ön plana çıktığı görülmektedir. Analiz sonucunda 7 faktöre yüklenen ifadeler tek tek incelenerek faktörlerin isimlendirilmesi aşamasına geçilmiştir. Dönüştürülmüş faktör yüklerinden yararlanarak ve ifadelerin faktörlere yükledikleri anlamlar da göz önünde bulundurularak elde edilen yedi faktöre Tablo 5'te görüleceği üzere sırasıyla; mükellef ve ücret baskısı, vergi düzenlemeleri, düşük cezalar, denetim yetersizliği, vergi ahlakı, mesleki görev algısı ve meslek etiği isimleri verilmiştir.

Tablo 5: Faktörler ve İçerdikleri İfadeler

Faktör İsmi	Faktör Yük Değeri
1. Faktör: Mükellef ve Ücret Baskısı	
Mükellefler az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadır.	,765
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına sebep olmaktadır.	,713
Vergilendirme sürecinde mükellef ile muhasebeci çatışması vardır.	,664
Muhasebe ücretleri mükellefler tarafından ödendiği için hata ve hileye karşı tutum ve davranışlar mükellef lehine olmaktadır.	,573
Sahte veya yanıltıcı belgelerle işlem yapılmasını isteyen mükellefler vardır.	,559
Ekonomik kaygı hileye yönlendiren önemli bir sebeptir.	,556
Mükelleflerime, ödeyecekleri vergi miktarı arttığı zamanlarda, bahse konu artışın açıklamasını yapmakta zorlanırım.	,543
2. Faktör: Vergi Düzenlemeleri	
Vergi kanunlarında suistimale açık çelişki ve boşluklar vardır.	,794
Vergi kanunlarındaki çelişki ve boşluklar hata ve hileye uygun ortam hazırlamaktadır.	,744
Karmaşık vergi sistemi muhasebe hata ve hilelerine sebep olmaktadır.	,729
Meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hilelerin temel sebebi vergilendirme sistemidir.	,640
Mevcut vergilendirme sistemi ekonomik gelişme ve şartlara yeterli uyumu sağlamamaktadır.	,491
Beyana dayalı vergi sistemi, hata ve hile yapma olasılığını arttırmaktadır.	,466
3. Faktör: Düşük Cezalar	
Düşük vergi cezaları hileye teşvik eder.	,868
Ağır vergi cezaları daha dikkatli davranılmasını sağlayarak hata ve hileleri azaltır.	,794
Vergi suçları için uygulanan cezalar yeterli değildir.	,766
4. Faktör: Denetim Yetersizliği	
Türkiye’de vergi denetimleri yeterli değildir.	,864
Vergi denetimlerinin yetersiz olması vergi kaçırma cesaretlendirir.	,804
Türkiye’de vergi kaçırmanın yakalanma ihtimali düşüktür.	,562
5. Faktör: Vergi Ahlakı	
Yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak doğaldır.	,713
Mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum.	,676
Vergi kaçırmak yaygınrsa, vergi ödememek etik dışı davranış olarak kabul edilmemelidir.	,602
Yolsuzluk haberleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.	,441
6. Faktör: Mesleki Görev Algısı	
Mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerini karşılayabilmek önemlidir.	,819
Meslek mensuplarının görevlerinden biri müşterilerinin çıkarlarını üst düzeyde tutmaktır.	,727
7. Faktör: Meslek Etiği	
Muhasebe meslek mensuplarına etik ile ilgili daha fazla eğitim verilmelidir.	,827
Bazı meslek mensuplarının hileye yönelik etik dışı davranışlarının yaygın olduğunu düşünüyorum.	,621

Tablo 5 incelendiğinde birinci faktöre 7, ikinci faktöre 6, üçüncü ve dördüncü faktöre 3, beşinci faktöre 4, altıncı ve yedinci faktöre ise 2 ifadenin yüklendiği görülmektedir. Analiz sonucunda elde edilen 7 faktöre ilişkin değerlendirmeler sırasıyla aşağıdaki gibidir.

Mükellef ve ücret baskısı: Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu olumsuz etkileyen birinci ve en önemli faktör mükellef ve ücret baskısı olarak tespit edilmiştir. Bu faktörün içindeki ifadeler incelendiğinde mükelleflerin az vergi ödemek için muhasebecilere baskı yaptığı, meslek mensuplarının bu istekler karşısında müşteri ile çatışma yaşadığı ancak ücretini mükelleften aldığı için ekonomik kaygı yaşayarak bu istekleri yerine getirebildikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumuna yönelik ortaya konulan teorilerde doğrudan baskı unsurundan bahsedilmediği görülmektedir. Ancak vergi uyumu araştırmalarının genel olarak vergi mükellefi ve bireyler üzerinde yapılması sebebiyle bu sonuç doğal bir durumdur. Mükellef ve ücret baskısıyla vergi kaçırmaya yönelik davranışlar, meslek mensuplarının gelirlerini koruma ve yükseltme amacıyla yapıldığı düşüncesiyle Allingham ve Sandmo'nun (1972) fayda maksimizasyonu teorisi ile ilişkilendirilebileceği düşünülebilir. Ancak bu teori vergi oranları, denetim olasılığı ve ceza miktarı kıyaslamasıyla, vergi kaçırma ile kaçırmama arasındaki muhtemel faydadan yola çıkmaktadır. Kahneman ve Tversky (1979) tarafından ortaya konulan psikolojik teoride ise algı ve tutumların vergi uyumunu etkilediği açıklanmaktadır. Mükellef ve ücret baskısının, muhasebeci üzerinde psikolojik baskı yarattığını ve vergi uyumunu etkilediği düşünüldüğünde bu teori kapsamında değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir. Konu hakkında yapılan birçok ampirik çalışmada¹ mükellef ve özellikle de ücret baskısının yarattığı olumsuz durumlar neticesinde, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelebildiği sonuçlarının ortaya çıkması bu faktörün en önemli boyut olarak ilk sırada yer almasını açıklayabileceği düşünülebilir.

Vergi Düzenlemeleri: Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu olumsuz etkileyen ikinci önemli faktör vergi düzenlemeleri olarak tespit edilmiştir. Bu faktörün içindeki ifadeler incelendiğinde karmaşık mevzuatın yasal boşluklar ve uygulamada çelişkiler yarattığı, bu durumun ise meslek mensupları tarafından beyana dayalı vergi sistemiyle birlikte fırsata çevrilebildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi uyumunu sosyal ve psikolojik

¹ Finn, Ckonko ve Hunt (1988); Eynon, Hill ve Stevens (1997); Stuebs ve Wilkinson (2010); Dellapotas (2013); Kirik (2007); Kutlu (2008); Güney ve Çınar (2012); Akkılıç (2015); Akatak (2015); Gümüş ve Gögebakan (2016); Özçelik, Arabacı ve Keskin (2017); AYTEKİN (2017); Kutlu (2020).

açından ele alan öncü yazarlar Song ve Yarbrough (1978), yasal düzenlemelerin vergi uyumunu önemli ölçüde etkilediğini savunmuştur. Nitekim, birçok araştırmada², yasal düzenlemelerin sıkça değişmesi ve karmaşık mevzuatın suistimale uygun ortam hazırlayarak vergi kaçırmak için fırsat yarattığı sonucu ortaya çıkmıştır. Yasal düzenlemelerden kaynaklanan fırsatların vergi kaçırmak amacıyla değerlendirilmesi noktasında ise meslek mensuplarının uzmanlıkları ayrıca önem arz etmektedir (Dellaportas, 2013: 37).

Düşük Cezalar: Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu olumsuz etkileyen üçüncü önemli faktör düşük cezalar olarak tespit edilmiştir. Faktör içindeki ifadeler incelendiğinde vergi suçlarına yönelik cezaların yetersiz olduğu bu durumun bireyleri vergi hilelerine teşvik ettiği, yüksek cezaların ise vergi hilelerini azalttığı sonucu ortaya çıkmıştır. Çıkan sonuçlar Allingham ve Sandmo'nun (1972) beklenen fayda teorisinde ileri sürdüğü, ceza miktarının bireylerin vergi uyumunu etkilediği görüşüyle örtüşmektedir. Yüksek vergi cezaları bireyleri tedirgin ederek vergi uyumunu arttırabilmektedir (Dubin & Wilde, 1988: 70, 71). Literatürde cezaların şiddetinden çok yakalanma olasılığının daha etkili olduğu görüşleri ve ampirik sonuçlar bulunmaktadır. Bu çalışmada düşük cezaların, denetim olasılığına göre daha önemli bir unsur olarak ortaya çıkmasının sebebi meslek mensuplarının cezayı diğer bireylere göre daha şiddetli algıladığı şeklinde yorumlanabilir. Muhasebe meslek mensuplarının ceza türleri ve miktarlarına ilişkin daha bilinçli olmaları, verilecek cezaların yalnızca adli veya para cezasıyla sınırlı olmayışı, mesleki faaliyetleriyle ilgili uyarı, kınama veya ruhsat iptali gibi cezaların da var olmasının meslek mensuplarının ceza algısını yükselttiği düşünülebilir.

Denetim Yetersizliği: Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu olumsuz etkileyen dördüncü faktör denetim yetersizliği olarak tespit edilmiştir. Faktör içindeki ifadeler incelendiğinde vergi denetimlerinin yetersiz olduğu ve vergi kaçıran birinin yakalanma olasılığının çok düşük olduğu bu durumun da vergi kaçırmayı cesaretlendirdiği sonucu ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlar da Allingham ve Sandmo'nun (1972) beklenen fayda teorisinde ileri sürdüğü, denetim olasılığının bireylerin vergi uyumunu etkilediği görüşüyle

² Zeytin (2007); Kirik (2007); Akkılıç (2015); Akatak (2015); Gümüş ve Gögebakan (2016); Korucu (2018); Kutlu (2020).

örtüşmektedir. Yapılan ampirik araştırmalarda bazı farklı sonuçlar ortaya çıkmış olma kla birlikte genel olarak denetim olasılığının vergi uyumunu arttırdığı gözlemlenmiřtir³.

Vergi Ahlakı: Vergi uyumunu olumsuz etkileyen beşinci faktör meslek mensuplarının vergi ahlakı olarak tespit edilmiştir. Faktör içindeki ifadeler incelendiğinde ağır vergi yükünün, vergi kaçırmanın yaygın olmasının ve yolsuzlukların bireyleri vergi kaçırmaya yönlendirdiği ve sayılan bu sebeplerle yasal boşlukların mükellef lehine kullanılmasının meslek mensuplarınca doğal karşılandığı sonucu ortaya çıkmıştır. Esasen sebebi ne olursa olsun vergi kaçakçılığının normal görülmesi vergi bilincinin düşük olduğunun göstergesidir. Yapılan ampirik çalışmalarda vergi bilincinin artmasıyla birlikte vergiye uyumun da arttığı tespit edilmiştir (Hofmann vd., 2017: 64). Vergi ahlakı, vergi bilincinin bir sonucudur ve çoğu ülkede vergi uyumunu ölçmede en önemli faktör olarak görölmektedir (Martinez-Vazquez ve Torgler, 2007: 4-5). Vergi uyumunu ekonomik sebepler dışında ele alan Song ve Yarbrough'un (1978) sosyal ve psikolojik açıdan ileri sürdüğu teoride vergi ahlakının vergi uyumunu önemli ölçüde etkilediğini belirtmiştir. Vergi ahlakının zayıf olduğu ülkelerde yalan beyanın ve vergi kaçırmanın yaygın olduğu da tespit edilmiştir (Frey ve Torgler, 2007: 136-159). Sonuç olarak yapılan bu araştırmada da vergi ahlakı vergi uyumunu belirleyen önemli bir faktör olarak ortaya çıkmıştır.

Mesleki görev Algısı: Vergi uyumunu olumsuz etkileyen altıncı faktör mesleki görev algısı olarak tespit edilmiştir. Faktör içindeki ifadeler incelendiğinde mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerinin karşılanması gerektiği ve bu sebeple meslek mensuplarında müşteri çıkarlarının ön planda tutulması gerektiği algısının olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Bu faktör vergi uyumunu açıklayan ekonomik ve psikolojik teorilerle ortaya konmamıştır. Bu durumu, mesleki görev algısının muhasebe mesleğine özgü bir faktör olmasına bağlamak mümkündür. Nitekim yapılan araştırmalarda bireyin vergi kaçırmanın yaygın olduğu bir meslekte faaliyet göstermesinin vergi uyumunu azalttığı yönünde ampirik bulgular tespit edilmiştir (Scholz, 1994). Esasen bu faktörü mükellef ve ücret baskısıyla ilişkilendirmek de mümkündür. Şöyle ki ücret bakımından mükellefe bağlı olan meslek mensubunun mükellefi kaybetme ve ekonomik kaygı sebebiyle kendisini mükellefin vergi

³ Dubin ve Wilde (1988); Fischer, Wartick ve Mark (1992); Kirchler, Hoelzl ve Wahl (2008); Güney ve Çınar (2012); Dolbun (2019); Akkılıç (2015); Gümüş ve Göğebakan (2016); Kutlu (2020).

kaçırma istek ve beklentisini karşılamak zorunda hissedebileceği söylenebilir. Ayrıca bu faktörün, uygulamada sıkça duyulan “en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” anlayışından dolayı ayrı bir öneme sahip olduğu da düşünülebilir.

Meslek Etiği: Vergi uyumunu olumsuz etkileyen yedinci faktör mesleki etik olarak tespit edilmiştir. Faktör içindeki değişkenler incelendiğinde meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının yaygın olduğu ve etik eğitimlerinin yeterli düzeyde olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Esasen yapılan ampirik çalışmalarda meslek mensuplarının kendilerini yüksek oranda etik gördükleri ortaya çıkmaktadır. Ancak, neyin etik olup olmadığı konusunda çelişkiler yaşadıkları tespit edilmiştir (Ward vd., 1993: 609). Yapılan bazı araştırmalarda meslek etiği kapsamında yapılan düzenlemelerin ve verilen eğitimlerin yetersiz olduğu görüşleri de ortaya çıkmıştır (Akatak, 2015: 124-125; Anuk, 2015: 92-94; AYTEKİN, 2017: 278-279). Bu çalışma kapsamında da aynı sonuçlar tespit edilmiştir. Etik, bireyin tüm davranışlarının temelini araştırırsa da günümüzde iş hayatındaki davranış biçimlerini inceleyen bir disiplin haline geldiği söylenebilir. Meslek etiği de esas olarak vergi uyumunu etkileyen tüm faktörlerin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan yalnızca iki değişkenle açıklanmasına rağmen önemli bir faktör olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

Çalışmada, vergi uyumunu etkileyen faktörler arasında, vergi uyumu teorilerinde önemli yeri bulunan vergi oranları, vergi afları, vergi bilinci ve vergi adaleti ayrı birer faktör olarak ortaya çıkmamıştır. Ancak, bu faktörlerin analizde ortaya çıkmaması vergi uyumunda etkisinin olmadığı anlamına gelmemelidir. Yapılan analizde, seçilen örnekleme sınırlı olmak üzere, vergi uyumuna yönelik etkiyi en çok açıklayan faktörler belirlenmiştir.

8.Sonuç

Bu çalışmada, vergi uyumuna yönelik teorilerde vergi uyumunu etkilediği ileri sürülen faktörler (demografik faktörler, vergi oranları, denetim ve cezalar, vergi afları, vergi sistemi, vergi bilinci, vergi adaleti ve vergi ahlakı) ele alınmış ve incelenmiştir. Bu faktörlerle birlikte, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyebileceği düşünülen diğer baskı ve motivasyon unsurları da göz önünde bulundurularak her bir boyut için ayrı ayrı sorular hazırlanmıştır. Yapılan analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etki eden 7 faktör ortaya çıkmıştır. Bu faktörlere sırasıyla; mükellef ve ücret baskısı, vergi

düzenlemeleri, düşük cezalar, denetim yetersizliği, vergi ahlakı, mesleki görev algısı ve meslek etiği isimleri verilmiştir.

Elde edilen faktörlerin vergi uyumuna yönelik teorilerde belirlenmiş faktörlerle kısmen örtüştüğü görülmektedir. Ancak en dikkat çekici olanların “mükellef ve ücret baskısı” ile “mesleki görev algısı” faktörleri olduğu söylenebilir. Bu faktörler mükelleflerin muhasebeciler üzerindeki olumsuz etkisini ortaya koymaktadır. Maliye literatüründe mükellefler üzerinde yapılan araştırmalarda böyle bir faktörün olmaması gayet doğaldır. Ancak, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin muhasebeciler tarafından yerine getirilmesi ve onların da ekonomik anlamda mükelleflere bağlı olmaları, dolaylı olarak bu faktörleri meslek mensupları üzerinde önemli bir boyut olarak ortaya çıkarmıştır. Günümüzde devletlerin vergileme anlayışında dahi mükellef ihtiyaç ve beklentilerinin önem kazandığı düşünüldüğünde, ücretini mükelleften alan meslek mensuplarının bu istekleri göz ardı etmesini beklemek oldukça zordur. Bu açıdan bakıldığında bu faktörlerin niçin en güçlü boyut olarak öne çıktığı anlaşılabilir.

İdari faktörler olarak, vergi düzenlemeleri, düşük cezalar ve denetim yetersizliği boyutları ortaya çıkmıştır. Karmaşık ve sürekli değişen mevzuat, yasal boşluklar, caydırıcı olmayan cezalar ve düşük denetim oranları, vergi alanında uzman meslek mensuplarına vergi uyumsuzluğu konusunda adeta fırsat yarattığı söylenebilir. Bu fırsatların, yine müşteri memnuniyeti anlayışıyla mükellef lehine kullanılabilceği de şüphesizdir.

Sosyal ve psikolojik faktörler olarak, vergi ahlakı ve meslek etiği boyutları ortaya çıkmıştır. Bu boyutlar vergi uyumu teorisinde ortaya konulan faktörlerle de uyumaktadır. Ancak, meslek mensuplarının almış oldukları, gerek vergi gerekse etik eğitimleri dolayısıyla vergi bilinçlerinin ve dolayısıyla vergi ahlakının yüksek düzeyde çıkması gerektiği düşünülmektedir. Bu açıdan düşünüldüğünde vergi mükellefleri ile kıyaslandığında meslek mensuplarının vergiye karşı algı ve tutumlarına yönelik herhangi bir farklı sonuç tespit edilememiştir.

Sonuç olarak bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkisi olan faktörler belirlenmiştir. Literatüre katkı sunması amacıyla gerçekleştirilen bu araştırma İzmir’deki muhasebeciler üzerinde yapılmıştır. Sonuçlar tüm muhasebecilere genellenemeyecek olsa da aynı ölçeğin başka örneklemeler üzerinde yapılmasıyla hem muhasebe hem de maliye alanına önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Akatak, A. (2015). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu ve Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Akkılıç, C. (2015). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Aksu, G. Eser, M. T., ve Güzeller, C. O. (2017). *Açımlayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi İle Yapısal Eşitlik Modeli Uygulamaları*, Detay Yayıncılık: Ankara.
- Aktan, C. C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. C. C. Aktan, A. Kesik, ve D. Dileyici (Dü) içinde, *Yeni Maliye"-Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler* (s. 167-181), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı: Ankara.
- Allingham, M. G. ve Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, (1), 323-338.
- Alm, J. ve Rath, D. M. (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of A Russian Tax Amnesty. GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper. *GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper*, 98 (6), 1-10.
- Alm, J. ve Torgler, B. (2006). Culture Differences And Tax Morale In The United States And In Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27, 224-246.
- Alm, J., McKee, M. ve Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Anuk, S. A. (2015). *Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aytekin, İ. (2017). *SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi: TRC 1 Bölgesi Analizi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batı, M. (2017). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı* (2 b.), Seçkin Yayıncılık: Ankara.
- Bedir, S., Özdemir, D. ve Ateş, A. (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları TRA1 Örneği* (1 b.), İmaj Yayınevi: Ankara.

- Bektaş, H. (2015). *İkili Değişkenler İçin Faktör Analizi: Çalışma Yaşamı Kalitesi Üzerine Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bişgin, A. (2018). *Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Büyüköztürk, Ş. (2002). Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. *Eğitim Yönetimi*, 32, 470-483.
- Chung, J. ve Trivedi, V. U. (2003). The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior. *Journal of Business Ethics*, 47, 133-145.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı* (8. b.), Sakarya Kitabevi: Sakarya
- Dayıoğlu, M. R. (2018). *Mali Sosyoloji ve Vergi Uyumu*, Gazi Kitabevi: Ankara
- Dellaportas, S. (2013). Conversations With İnmate Accountants: Motivation, Opportunity And The Fraud Triangle. *Accounting Forum*, 27, 29-39.
- Dolbun, M. (2019). *Vergi Uyumu Kapsamında Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Davranışları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, SBE, İstanbul.
- Dubin, J. A. ve Wilde, L. L. (1988). An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing And Compliance. *National Tax Journal*, 41(1), 61-74.
- 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.
- 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.
- Fischer, C. M., Wartick, M. ve Mark, M. M. (1992). Detection Probability And Taxpayer Compliance: A Review of The Lliterature. *Journal of Accounting Literature*, 11(1),1-29.
- Frey, B. S. ve Torgler, B. (2007). Tax Morale And Conditional Cooperation. *Journal of comparative economics*, 35(1), 136-159.
- Gümüş, U. T. ve Göğebakan, H. (2016). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Business, Economics and Management Perspectives*, 3, 12-27.

- 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.
- Hofmann, E., Voracek, M., Bock, C. ve Kirchler, E. (2017). Tax compliance across sociodemographic categories: Metaanalyses of survey studies in 111 countries. *Journal of Economic Psychology*, 62, 63-71.
- James, S. ve Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Kahneman, D. ve Tversky, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- Kaiser, H. F. ve Rice, J. (1974). Little Jiffy Mark IV. *Educational and Psychological Measurement*, 34, 111-117.
- Kalaycı, Ş. (2018). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (9. b.), Dinamik Akademi: Ankara.
- Karabacak, Y. (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, 165, 38-53.
- Karagöz, Y. ve Kösterelioğlu, İ. (2008). İletişim Becerileri Değerlendirme Ölçeğinin Faktör Analizi Metodu İle Geliştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 81-97.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. ve Wahl, I. (2008). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B. ve Schneider, F. (2003). Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, And Tax Flight: Do Legal Differences Matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kitapçı, İ. (2011). *Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Korucu, E. (2018). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Kutlu, H. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Hakkında Algı Ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Martinez-Vazquez, J. ve Torgler, B. (2007). The Evolution of Tax Morale In Modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 1-28.
- Mutluer, M. K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları: Eskişehir.
- Ömercioğlu, A. (2018). *Vergi Demokrasisi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Özçelik, M. K. (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 493-517.
- Polat, Y. (2012). *Faktör Analizi Yöntemlerinin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi ve Hayvancılık Denemesine Uygulanışı*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Adana.
- Sandmo, A. (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, 58(4), 643-663.
- Saygın, Ö. (2013). *Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Schmitt, T. A. (2011). Current Methodological Considerations in Exploratory and Confirmatory Factor Analysis. *Journal of Psychoeducational Assessment*, 29(4), 304-321.
- Scholz, J. K. (1994). The Earned Income Tax Credit: Participation, Compliance, And Antipoverty Effectiveness. *National Tax Journal*, 47(1), 63-87.
- Shao, A. T. ve Zhou, K. Z. (2002). *Marketing research: An aid to decision making*. South-Western/Thomson Learning.
- Sirkeci, O. ve Abdula, M. S. (2015). Ortadoğu uygarlıklarında vergi uygulamaları. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), 1239-1252.
- Song, Y. ve Yarbrough, T. E. (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.

- 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.
- Tabachnick, B. G. ve Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (6 b.). Pearson.
- Takril, N. ve Sanusi, S. (2014). An Exploratory Study Of Malaysian Tax Practitioners Perception On The Practice Of Aggressive Tax Avoidance. *E-proceedings of the Conference on Management and Muamalah*, (s. 218-231).
- Taştan, H. (2006). *Vergi Kayp ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Torgler, B. (2003). Tax Morale And Institutions (revised). *Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA)*, 9, 1-36.
- Torgler, B. (2006). The Importance of Faith: Tax Morale And Religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61, 81-109.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2004). Does Culture Influence Tax Morale?: Evidence From Different European Countries. *Center From Research in Economics Management and the Arts*, 17, 1-38.
- Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*, Beta Basım Yayım: İstanbul.
- Ward, S. P., Ward, D. R. ve Deck, A. B. (1993). Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education. *Journal of Business Ethics*, 12(8), 601-610.
- Yaşhoğlu, M. M. (2017). Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Doğrulamalı Faktör Analizlerinin Kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46(Özel Sayı), 74-85.
- Yitzhaki, S. (1974). A Note On Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 3, 201-202.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi, SBE, Bursa.
- Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.