

SMMM'LERİN VERGİ BİLİNCİ BOYUTLARINA GÖRE VERGİYE BAKIŞLARI: ZONGULDAK'TA BİR UYGULAMA¹

Doç. Dr. Mehmet PEKKAYA

Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, (mehpekkaya@gmail.com)

Doç. Dr. Mehmet CURAL

Bülent Ecevit Üniversitesi, İİBF, (mcural@beun.edu.tr)

Elif Ceren ALBAYRAK

e.ceren.celebi@hotmail.com

ÖZET

Vergi bilinci, vergide adaleti sağlayarak, vergi kaçakçılığı ile kayıt dışılığın azalmasına olumlu etki yaparak vergi gelirlerini arttırmaktadır. Çalışmamızın amacı, SMMM'lerin vergi bilinci boyutlarının belirlenmesi ile belirlenen boyutlara göre vergiye bakışlarının değerlendirilmesi ve bulguları araştırmacı ve karar vericilere sunmaktır. Bu anlamda, Zonguldak'ta faaliyet gösteren 171 SMMM'ye yapılan anket uygulaması verileri faktör analizi üzerinden 4 boyutla incelenmiştir. Boyutlar 3 farklı senaryo üzerinden faktör skorları üretilmiş ve faktör yükleri üzerinden üretilenler daha çok benimsenmiştir. SMMM'lerin "vergi gelirleri" boyutunda en yüksek, "vergi algısı" boyutunda ise en düşük vergi bilincine sahip olduğu gözlenmiştir. Ayrıca boyutlar arasındaki ilişkiler ve SMMM'lerin özelliklerine göre farklılıkların varlığı da incelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Vergi Bilinci, SMMM, Faktör analizi, hipotez testleri.

IAFAS' VIEWS TO TAX CONSCIOUSNESS VIA DIMENSIONS: AN APPLICATION IN ZONGULDAK

ABSTRACT

Tax consciousness increases tax revenues by making a positive impact on informality, tax justice and leaks. The aim of our study is to determine tax-consciousness dimensions and evaluate the tax-consciousness of IAFAs (independent accounting and finance advisers) according to determined dimensions, and to present the findings to researchers and decision makers. In this sense, survey data of 171 IAFAs in Zonguldak /Turkey are examined in terms of 4 dimensions through factor analysis. Dimensions' factor scores are produced over 3 different scenarios and those produced over weight of factor loads are found as more appropriate ones. IAFAs' tax-consciousness are the highest in the dimension of "tax revenues" and the lowest in the dimension of "tax perception". In addition, the relationship between dimensions and the existence of differences according to the characteristics of IAFAs are also examined.

Key words: Tax consciousness, IAFA, Factor analysis, hypothesis tests.

¹Bu çalışmaya "Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açılırları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama" (Zonguldak, BEÜ, SBE, 2016) adlı basılmamış yüksek lisans tez çalışması temel oluşturmuştur.

1. Giriş

Mükelleflerin ödedikleri verginin unsurları (konusu, matrahı, miktarı, vade tarihi v.b.) ve harcadığı yerlerin farkında olmaları şeklinde ifade edilebilecek olan vergi bilincinin yüksek olması toplumların ekonomik, sosyal ve siyasi yapılarını olumlu etkilemekte vergide adaleti sağlayarak, vergi kaçakları ve kayıt dışılığı önleyerek verginin mali ve diğer amaçların gerçekleşmesini sağlamaktadır. Vergi bilinci bireysel, sosyal, ekonomik ve siyasal birçok faktöre bağlı olarak değişmektedir. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM) vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü görevi üstlenip mükelleflerinin vergi bilinçlerinin artmasını sağlarlar. Bu anlamda SMMM'lerin vergi bilinçlerinin yüksek olması ve bu bilincini mükelleflere aktarabilmesi verginin amaçlarının gerçekleşmesi için önem arz etmektedir.

Bu çalışmada SMMM'lerin vergi bilinci boyutları belirlenmekte ve belirlenen boyutlara göre vergiye bakışları değerlendirilmektedir. Çalışmayla SMMM'lerin vergi bilinci konusuna ait alt bileşenler arasındaki ilişkiler ile bireysel özelliklerine göre farklılaşmaları araştırarak vergi mevzuatını hazırlayanlara, siyasetçilere ve akademisyenlere çalışmalarında farklı bir bakış açısı sunulması amaçlanmaktadır. Çalışma kapsamında Eylül-Kasım 2015 döneminde Zonguldak SMMM odasına kayıtlı olup kendisine ulaşılan ve sorulara hemen hemen tam cevap veren 171'ine uygulanan anket çalışması analiz edilmiştir. Vergi bilincini temsil eden alt boyutların belirmesi ve analizlerde kullanılması amacıyla faktör analizi yapılmış ve elde edilen boyutlara ait faktör skorları 3 farklı senaryo üzerinden üretilmiştir. Üretilen faktör skorlarının aralarındaki ilişki ve skorların temsil ettiği SMMM'lerin görüşlerindeki farklılıklar istatistiksel tekniklerle değerlendirilmiştir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın ikinci bölümünde vergi bilinci kavramı ve vergi bilincini etkileyen faktörler analiz edilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde Zonguldak'ta faaliyet gösteren SMMM'lere yapılan anketten elde edilen veriler ile analiz bulguları raporlanmıştır. Sonuç bölümü ise, anket bulgularının değerlendirilmesini, yorumlanmasını ve önerileri içermektedir.

2. Vergi Bilinci Kavramı ve Vergi Bilincini Etkileyen Faktörler

Vatandaşların elde ettikleri gelir, servet veya harcamalarından devletin görevlerini yerine getirirken yaptığı giderlerin finanse edilmesine ilgili mevzuata uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğinin farkında olmalarıdır (GİB, 2008:24). Togler (2005:526)'e göre vergi bilinci mükellefin vergiyi ödeme konusundaki içsel motivasyondur. Korkmaz (2017)'a göre vergi bilinci mükelleflerin vergiyle ilgili düşünceleridir. Bu düşüncelerin olumlu yani, vergi bilincinin yüksek olması için mükellefin kamu hizmetlerinin kendisi için vazgeçilmez olduğu gerçeğini iyi bilmesi ve hizmetlerin doğru yapıldığına inanması gerekir. Şener (1997:8-9) ise vergi bilincini vergi ödeme bilincinin yanında ödenen vergilerin harcadığı alanların denetimini de kapsayan bir kavram olarak değerlendirmiştir.

Vergi bilinci ne kadar yüksek olursa vergilemede amaca o kadar çok yaklaşmış sayılır. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda mükellefler ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğinin dolayısıyla ödedikleri vergilerin nerelere harcadıklarını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergiyle ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelecek yerine getirirler (Organ ve Yegen, 2013: 241). Dolayısıyla vergilerin kamu harcamalarını finanse etmek, ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak, gelir dağılımında adaleti sağlamak, erdemli malları sağlamak gibi birçok amacının gerçekleşebilmesi için vergi bilincinin artırılması gerekmektedir. Literatürde vergi bilincini etkileyen bireysel, ekonomik, sosyal, siyasal vb. birçok etken vardır. Bu çalışmada vergi bilincini etkileyen sosyal ve bireysel faktörler değerlendirilmektedir.

2.1. Sosyal Faktörler

Vergi bilincinin açıklanmasında sosyal faktörler olarak vergi adaleti, vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, vergi oranlarının düzeyi, vergi aflarının sıklığı ve vergi cezalarının etkinliği ele alınabilir.

2.1.1. Vergi Adaleti

Adalet, eşitlik olarak algılanmaktadır. Literatürde ise vergi adaleti verginin konulmasından vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar tüm aşamaları içerir (Gürdal, 1994:8). Vergi adaleti konusunda ödeme gücüne ilkesine dayalı olarak dikey adalet ve yatay adalet kavramları geliştirilmiştir. Vergilemede yatay adalet, ödeme gücü eşit durumda bulunan mükelleflerin aynı oranda vergilendirilmelerini, dikey adalet ise ödeme gücü farklı durumlarda bulunan mükelleflerin farklı oranlarda vergilendirilmelerini öngörmektir.

Mükellefler ödeme gücüne göre alındığını düşünmediklerinden vergi yükü dağılımının adaletsizliğine kanaat getirirler. Böylelikle teorideki adaletli olan vergi sistemi mükelleflerce adaletsiz olarak algılanmakta ve

mükelleflerin vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Oysa kabul edilebilir ve mükelleflerin direnmesini en aza indirecek bir vergi, mükellefler tarafından adil olarak kabul edilmektedir (Giray, 2008:14).

2.1.2. Vergi Kanunlarında Yapılan Sık Değişiklik

Vergi yasaları mükelleflerin vergileri ne kadar, nasıl, ne zaman ödeyeceğini belirleyen düzenlemelerdir. Tüm vergi sistemleri gelişen ve değişen zamana ayak uydurmalıdır aksi takdirde oluşan düzenle vergi kaçakçılığı vergi kaçırması ya da alınması gereken vergilerin yasalasmadığından alınmaması gerçekleşebilir. Bu da ülkesinin sosyo-ekonomik yapısını olumsuz etkileyebilir. Vergi yasaları gerekli oldukça belirli bir düzen içerisinde değiştirilmelidir. Aksi takdirde sık sık değiştirilen yasalar karşısında mükellefler, olumsuz tepki verebilir. Ayrıca sık değişen yasaların olması vergi kaçakçılığını ve vergi kayıplarını da arttıracaktır.

Süreklilik kazanan vergi yasaları karşısında mükelleflerin vergi bilinçleri ve dolayısıyla vergi uyumları daha yüksek olmaktadır. Vergiye direnmek yerine vergiyi kabullenip düzenli bir şekilde ödeme yapabilirler. Bu da vergi oranları yüksek olsa bile vergilerini daha düzenli ve vergi kaybı olmadan toplanmasına sebep olur. Böylelikle yönetimler vergilerle ilgili planı daha rasyonel yaparlar ve halka sunulan hizmet daha kaliteli olur. Vergi yasalarındaki değişiklik durumunda mükelleflere doğru bilginin hızlı ve etkin bir şekilde sunulmasını sağlamaya yönelik rehber ve broşürlerin hazırlanması, bilgilendirici yayınların yapılması, kısa mesaj bilgilendirme servisi hizmeti sunulması gibi hizmetlerle vergi bilinci artırılabilir (Şentürk, 2014:135).

2.1.3. Vergi Oranları

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranıdır (Demir, 2009:6). Mükelleflerin vergilemeyi bir yük olarak görmesi, onların vergi bilincini olumsuz etkilenmesinin sebebidir. Çünkü artan kamu harcamaları sebebiyle devlet vergi oranlarını arttıracaktır. Bu da mükellefin harcanabilir gelirlerinde ve tasarruflarında azalma yaşanacağından artan vergi oranlarına olumlu bakmayacaklardır. Vergi oranları karşısındaki mükellef davranışları en iyi Haldun- Laffer Eğrisi ile anlatılmaktadır. Haldun-Laffer eğrisine göre vergi oranlarındaki artış belli bir düzeyden sonra vergi gelirlerini azaltır. Çünkü mükellefler artan vergi oranları karşısında çalışma azmini azaltır veya hiç çalışmamayı tercih eder ya da vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına başvurabilirler.

2.1.4. Vergi Afları

Vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkmasıdır. Vergi affı ile genel olarak vergi asli ve cezalarının affı kastedilmektedir. Bu açıdan vergi affı kavramı, vergi hukukunda af sorununu bütün boyutlarıyla irdeleyen bir terim olarak kullanılmaktadır (Heper ve Dönmez, 2004:173). Vergi aflarının vergi gelirlerinde ani bir yükseliş sağlama, vergi idaresi ve yargısı üzerindeki iş yükünü azaltarak tasarruf sağlama, kayıtlı olmayan kişilerin sonraki aflarda daha iyi izlenmesi ve kayıtların tutulması yoluyla gönüllü uyumları artırma gibi yararları olabilir (Çetin, 2007:175). Bununla birlikte sık sık yapılan vergi afları karşısında mükelleflerin hem bir daha vergi affı çıkacağı ve dürüst mükelleflerin cezalandırıldığı düşüncesi vergi bilincini ve vergiye gönüllü uyumlarını azaltabilir.

2.1.5. Vergi Cezalarının Etkisi

Vatandaşların vergi kaçırmanın ağır şekilde cezalandırılmasını istemeleri toplumun vergi bilincinin göstergesidir. Vergi cezaları ise vergi bilincinin oluşmasında etkisi olan önemli bir faktördür ve vergi cezalarının etkinliği mükellefin vergi kaçırma isteği üzerinde negatif etkisi olan bir durumdur. Ayrıca vergi cezalarının yüksekliği mükellefin yakalanma olasılığını düşük gördüğü durumda olması önemlidir (Önder, 2001:244). Vergi cezalarının varlığı mükellefi fayda-maliyet analizi yapmaya yönlendirir. Dürüst mükelleflerin vergi cezalarının yeterli olmadığı düşüncesine kapılmaları onların vergi bilincinin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Oysa vergi cezalarının etkin oluşu aynı zamanda mükelleflerin, vergi uygulamalarında adaletin sağlandığı yönündeki algılarını da güçlendirecek ve böylece mükelleflerin vergi uyumunu kolaylaştıracaktır (Aktan ve Çoban, 2006:137-157).

2.2. Bireysel Faktörler

Mükelleflerin vergi bilincini etkileyen bireysel faktörler mükellefin yaşı, vergi ödeme gücü, aile ölçeği, mükelleflerin dini inanışları, devlete olan bağlılık, mükelleflerin diğer mükelleflere ve kamu harcamalarına bakışı ve mükelleflerin mesleği başlıklarında ele alınmaktadır.

2.2.1. Mükellefin Yaşı

Yapılan birçok araştırmada yaşa göre mükelleflerin vergiye yaklaşımlarının da farklı olduğu gözlenmiştir. Bazı çalışmalarda gençlerin bazı çalışmalarda ise yaşlıların vergi uyumsuzluğu gösterdikleri tespit edilmiştir.

Fakat çoğu çalışmada vergi uyumsuzluğu gençlerde görülmüştür. Şenyüz (1995:47)'e göre genç yaştaki mükelleflerin gelirlerinin önemli bir kısmını tüketmek zorunda oldukları ya da kısa vadeli tasarruflara ayırdıkları için özellikle 25-30 yaş aralığında mükellefin henüz yüksek bir gelirin olmaması daha iyi hayat şartlarında yaşamak ve aile kurmak istemeleri vergiye karşı isteksiz davranmaya neden olabileceği üzerinde durulmaktadır. Yaşlıların ise vergi kaçırma konusunda daha tutucu olmaları, vergi kaçırmanın yanlış olduğunu düşünmesinden çok, yakalanma korkusu ve doğuracağı sonuçlardır.

2.2.2. Vergi Ödeme Gücü Faktörü

Devletin, gelirleri farklı olan mükelleflerden aynı vergiyi alması subjektif vergi yükünü ağır olarak hissettireceği için mükelleflerin vergiye uyumlarını azaltmasına hatta karşı çıkmasına neden olacaktır. Çünkü vergiler, yüksek gelir gruplarında lüks tüketim ve tasarruflardan, düşük gelir gruplarında ise zorunlu tüketime giden kısımdan sağlanır. Yani düşük gelirlilerden alınan vergiler, yüksek gelirliyle oranla daha fazla hissedilir (Buyrukoğlu & Erasa, 2012:123). Devletin adil bir vergi yükü dağılımında bulunması için mükellefin vergiyi ödeme gücüne göre alması vergi bilincinin oluşması açısından önemlidir.

Vergi bilincinin gelişmesi için ise yapılan tüketimin ayrı ayrı vergilendirmesi, muafiyet ve istisnalar vb. birçok etkenden de söz edilebilmektedir. Ödeme gücünün dikkate alınmaması gibi bir durumda ise mükelleflerin devlete olan güveni zedelenek ve vergi kayıp ve kaçakların artışı çoğalacaktır. Yapılan araştırmalara göre geliri yüksek olan mükellef ile geliri düşük olan mükellefin vergiye uyumları her zaman aynı değildir. Buyrukoğlu & Erasa (2012:124)'ya göre yüksek gelir düzeyine sahip mükellefler gelirlerinin artması sebebiyle düşük gelir düzeylerine oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde bulunmaktadırlar. Düşük gelirli mükellefler ise vergi kaçırırken yakalanma korkusu ve daha fazla ceza alma korkusu ile maddi açıdan daha çok zor duruma düşme düşüncesiyle vergiye uyumları daha yüksektir. Yani gelir durumuna göre mükelleflerin veri arasında negatif bir ilişki vardır.

2.2.3. Aile Ölçeği

İnsanların doğuştan sahip olduğu aile anlayışları ile sonradan kurulan aile anlayışında vergi bilinci önemli bir unsurdur. Evdeki anne babanın vergiye karşı bakış açısı çocuğun ilerideki vergi bilincini aynı doğrultuda etkileyebileceği gibi vergi bilincinin gelişen ve değişen dünya ve insan kişiliği gibi değişen bir algı olduğu da unutulmamalıdır. Doğuştan sahip olduğu aile ne kadar vergi sempatisine sahip olsa da bireyin sonradan kurduğu aile ile hayat şartlarını hissetmesi, beklentileri, bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı, ihtiyaçları ile ailede aşılana vergi sempatisi olumsuz bir duyguya dönüşebilir. Bir zamanlar yeterli ölçüde maaş aldığını düşünürken birden maaşının yetmediği düşüncesi ile mükellefin vergi bilinci olumsuz etkilenebilecektir. Mükelleflerin bakmakla yükümlü olduğu kişi sayısı vergi bilincini etkileyen unsurlardandır. Kazanılan ücret kişi başına bölündüğünde ciddi oranda azalırsa bu da vergi bilincini olumsuz etkileyecektir (Bodur, 2012:54). Dolayısıyla bekârken veya çocuk yokken yani mükellefin bakmakla yükümlü kişi sayısı azken vergiye karşı uyumunun yüksek olması olası bir durumdur. Gelirin bölünen kişi sayısı arttıkça ise vergi olan ihtiyaçlardan fedakârlık gibi gözükür ve mükellef vergiye karşı olumsuz davranışlar sergileyip vergi bilinci olumsuz etkilenir.

Aile ölçeğinin değişmelerin dikkate alınmasında farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan iki çerçevede bahsetmek gerekirse, birincisi; toplam gelirden her aile ferdi için kabul edilebilecek bir indirim vergi dışında tutulmasıdır. Ülkemizde uygulanan yöntem budur. İkincisi; gelirin bölünmesi sistemidir. Bu yöntemde göre evli mükellefin kazançları kendisi ve karısı tarafından ayrı ayrı elde edilmiş gibi düşünülerek ilgili vergi oranı tarafından vergilendirme yoluna gidilir (Şenyüz, 1995:32).

2.2.4. Eğitim Düzeyi

Eğitim ile mükelleflerin vergiye bakış açıları değiştirilebilir, sempati duymaları sağlanabilir. Yani vergi, mükelleflerin vergi konusundaki görüşlerinin olumlu olmasını sağlamak için toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına ihtiyaç vardır (Püren, 2012:38). Eğitim seviyesinin artmasıyla birlikte, verginin olumlu olduğunu düşünen, vergiyi vatandaşlık görevi olarak benimseyen, vergi sorumluluğu aşılana mükelleflerin vergiye davranışları olumlu yönde değişecektir. Nitekim eğitilmiş insanların vergi bilinci artacak ve daha fazla vergi uyumuna sahip olarak, vergi mevzuatını ve mevzuatta yapılan değişiklikleri daha kolay ve çabuk anlayabileceklerdir. Mükelleflerin eğitim düzeyi ile bilgiye ulaşma kapasitesi arasında doğru orantı vardır. Eğitim düzeyi yüksek olan mükellefin vergilemeye ilişkin bilgi seviyesi artacağından bilgisizlik nedeni ile yaşanan maliyet azalmış olur (Aktan ve Çoban, 2006:131). Eğitilmiş mükellefin vergi bilinci daha yüksek olacağından vergiye uyumuysa daha yüksek olmaktadır. Öte yandan eğitimin artması ile birlikte yasalardaki açıkları fark eden mükellef bu açıklardan yararlanarak vergiden kaçınma yöntemlerini daha kolaylıkla uygulayabilir.

2.2.5. Mükellefin Dini İnanışı

Toplumların dini inançları ülkenin kurallarını ve yaşama düzenlerini de etkilemektedir. Dini inancına bağlı olan bir mükellef dini kurallara göre alınacak vergilere itaat eder ve ibadet yaparçasına bağlı kalır. Nitekim Osmanlı Devleti'nde de böyle bir durum mevcuttur. Osmanlı Devleti'nin şer'i hükümlere tabi olan bir İslam devleti olması vergi sistemini de etkilemiştir. Zekat, öşür, harac, cizye vergilerinin alınması buna kanıttır. Lowry, Osmanlı Devleti'ni 600 yıl ayakta tutan iki önemli unsurun adalet ve vergi sistemi olduğunu dile getirmiştir. Yani vergilerin şer'i hükümlere dayanması neticesinde özellikle Müslümanlar vergi ödemeyi temel bir görev olarak algılamışlardır (Lowry, 2009). Dini kurallara göre alınan vergilerin yanında dini inancı kuvvetli olan bir mükellefin genel vergi uyumu da daha gönüllü olduğu yapılan araştırmalarda da ortaya çıkmıştır. Katoliklerin dini inançlara Protestanlardan daha çok bağlı olması vergi sisteminde de Katoliklerin vergi kültürlerinin Protestanlara göre daha fazla olduğu görülmektedir (Kanniainen ve Paakkönen, 2007).

Vergi kaçırmanın günah olduğunu düşünen mükellef zorla vergi verme eğiliminde de olabilmektedir. Çünkü dinen cezalandırılacaklarını düşünmektedirler. Bu düşünceyle mükellefler bu dünyada da diğer dünyada da mutlu olmak amacıyla vergilerini zamanında ve tam verme eğilimindedirler. Kişilerin otokontrol davranışlarını da belirleyen dini inançlar, mükelleflerin vergi bilinçlerinin gelişmesine sağlamasına, gönüllü uyumlarının artmasına katkı sağlamaktadır.

2.2.6. Devlete Olan Bağlılık

Devletlerin hem iyi hizmette hem de iyi bir yönetimde bulunması ülkede yaşayan vatandaşların güvenini kazanmasına neden olur. Devlete bağlılığın fazla olduğu, insanların o devletin vatandaşı olmaktan gurur duyduğu, devletin sosyal uygulamalarının yüksek olduğu durumlarda vergiye tepkinin az olduğu görülmektedir (Gülten, 2013). Halkın devlete güven duyması onların vergi bilincinin gelişmesine de etki etmektedir. Devlete bağlılığı artan ve vergi bilinci gelişen bir mükellefin vergiyi bir yük olarak görmekten çok vatandaşlık görevi olarak algılaması ve vergiye gönüllü uyumu sağlanmış olur. Kamu harcamalarından faydalanan, verginin sağlıklı harcandığını düşünen mükellefin de devlete bağlılığı artacağından güven içerisinde vergi vermeye gönüllü olacaktır (Çataloluk 2008:219). Devlete bağlılığı zayıflayan mükelleflerin davranışları vergiyi reddetme şeklinde olmasa bile vergiye karşı ilgisizliğin artması şeklinde olmakta ve sonuçta dereceleri değişik olmakla birlikte "devlet düşmanlığı" ile "vergi mukavemeti" davranışları yaygınlaşmaktadır (Schmölders, 1968:69). Mükellefin devlete bağlılığı arttıkça vergiye karşı verdiği direnç de düşüp, gönüllü kabullenme olasılığı artacaktır.

2.2.7. Siyasi İktidarı Benimseme Durumu

İktidara gelen partiye oy vermiş vergi mükelleflerinin vergisel kararlara uyumu oy vermeyen mükelleflere göre daha kolaydır. Desteklediği parti iktidara gelen mükellefler uygulanan vergi politikası ile vergiyi bir yük olarak algılamayacaktır. Çünkü birey kendini desteklediği partinin bir parçası olarak görmektedir. Hatta mükellef, uygulanan vergi politikasını savunacak ve destekleyici davranışlar sergileyecektir. İktidar partisini desteklemeyen mükellefler ise uygulanan vergi politikasını eleştirme eğilimine yönelecektir. İktidar partisini onaylamayan bireyin, uygulanan doğru vergi politikasını bile kabul etmeme olasılığı bile mevcuttur (Tosuner ve Demir, 2009:6). İktidardaki partinin oy oranı ne kadar fazla ise uygulanan vergi politikasına karşı mükellefin vergi bilinci ve uyumu o kadar fazladır. Sonuçta ülkede yaşayan birçok vatandaşın bu partiye sempatisi yüksektir ve uygulanan her politikayı da kabullenmesi bir o kadar kolay olacaktır (Ay ve Talaşlı, 2008:139).

2.2.8. Mükelleflerin Diğer Mükelleflere Bakış Açısı

Mükellefler vergi ödeyip ödememe ya da ödenecek vergi miktarı konusunda kendilerini diğer mükellefler ile karşılaştırmaktadırlar. Karşılaştırma sonucunda mükelleflerin vergiye karşı olan davranışları değişmektedir, bu değişim bazen olumlu bazen ise olumsuz sonuç doğurmaktadır. Vergilerini beyan usulüne göre ödeyen mükellefler vergileri kaynakta kesilen mükelleflere oranla yasalara karşı daha esnek davranma olanağına sahiptirler. Vergileri kaynakta kesilen mükelleflerin ödemesi gereken vergilerle ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark olmazken, diğer mükelleflerin ödedikleri vergiler ödemeleri gerekenden daha az olabilmektedir. Yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler, yasalara uygun davranmayıp eksik vergi ödeyen ve denetime ve cezaya maruz kalmayan mükellefleri gördükçe haksızlığa uğramış hissine kapılırlar ve ödedikleri vergileri daha ağır hissetmeye başlarlar. Bazı kimselerin yeterli vergi ödemedikleri halde toplum içerisindeki yaşam standartlarının yüksek olması, en azından dürüst mükelleflerin bu şekilde bir yaygın kaniya sahip olması hissettikleri verginin artmasına bağlı olarak tepkilerin sertleşmesine neden olmaktadır (Şenyüz, 1995:40-41). Bu durumda mükellef en azından diğer vergi mükellefinin ödediği vergi oranı kadar ödemek için çareler arayacak, vergiden kaçınacaktır.

Mükellefler, diğer mükelleflerin ciddiyetle vergi borçlarını ödediklerini ve bu konuda sadık olduklarını ve bunun vatanseverliğin bir parçası olduğunu kabul ederlerse; ödeyecekleri vergi ile ödedikleri vergi arasında uyum sağlanmış olacaktır (Sofuoğlu, 1997:132-142). Dürüst mükellefler uygulanan vergi aflarına ve bundan faydalanan

mükelleflere olumsuz duygu besleyerek vergiye ve birbirlerine olan güvenleri azalacaktır. Dolayısıyla vergisini tam ödeyen mükellef de vergi kaçırma eğilimine girecektir.

2.2.9. Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı

Genel anlamda vergi veren tüm mükelleflerin alakadar olduğu en gerçek konu vergilerin nereye harcandığıdır. Kendi emeğinin karşılığını, çocuklarının rızasını devlete zorla verdiğini düşünen mükellef verdiği vergiyi de sorgulamayı kendine görev edinmiştir. Mükellef, yapılan kamu harcamalarının kendisine ve ülkesine faydasının olduğunu düşünüyorsa, vergi verme eyleminin doğruluğuna inanırsa vergi bilinci artacaktır. Fakat yapılan kamu harcamalarından faydalanamayıp verginin verimsiz harcandığını düşünüyorsa vergiye bakış açısı olumsuz yönde gelişecek ve vergi kaçıracaktır (Kıldış, 2000:124). Özellikle ekonomik ve sosyal gelişim için gerekliliği tartışmasız kabul edilen eğitim, sağlık, savunma ve adalet gibi konuların devlet tarafından desteklenerek geliştirilmesi mükellefin vergiyi olumlu algılamasına sebep olacaktır. Ödeme gücüne göre vergi veren mükelleflerin yapılan kamu harcamalarından yararlanma düzeyleri de farklıdır. Vergi ile karşılığı alınan hizmet arasındaki orantısızlık mali rant ve mali sömürü kavranmalarını ortaya çıkarmaktadır. Mali rant; ödenen vergi payının faydasının yararlanan kamu hizmetlerinin faydasından düşük olmasını ifade eder. Mali sömürü ise yararlanan kamu hizmetlerinin faydasının ödenen verginin faydasından düşük olmasıdır (Aktan ve Çoban, 2006:144). Dolayısıyla mükelleflerin verdiği vergi miktarı ile sağladıkları fayda her zaman aynı değildir.

Mükellefler kamu hizmetlerinden her zaman vergi ödemediği faydalanmak isterler. Bu durum “bedavacılık” sorununun doğmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarının yapılış süreci ve bu süreçte ortaya çıkan aşırı bürokrasi, israf ve yolsuzluk gibi sorunlar vergi mükelleflerinin vergilerinin karşılığını alıp almadıklarına yönelik inançları, sunulan kamusal hizmetlerin kalitesi ve hizmetleri sunuş biçimi gibi önemli konular üzerinde durulması gerekmektedir (Tuncer, 2002:125). Mükelleflerin kamu hizmetlerinden memnuniyetini sağlamak vergi uyumu açısından ne kadar önem taşısa da en azından fayda ve maliyetlerinin tespitinin mümkün olduğu kamu hizmetlerin fayda-maliyet analizi yapılarak sunulması gerekmektedir. Fayda-maliyet ölçütlerine göre yapılan hizmetler sonucunda hem devlet lüzumsuz harcamalardan kurtulur hem de mükellefe fayda sağlar. Bir dönem Türkiye’de sıkça tekrarlanan vergi kampanyaları arasında yer alan “*Vergi, yol, su, enerji ve okul olarak yine size dönecektir*” sözleri mükelleflerin vergi bilincini arttırdığı gibi devletten beklentileri artırmıştır.

2.2.10. Mükelleflerin Mesleği

Mükelleflerin mesleklerinin farklı olması hissedilen vergi yükünü de etkilemekte ve mükelleflerin vergiye bakış açısına yön vermektedir. Mükelleflerin meslekleri açısından farklılık nedenleri arasında gelir yaratma esnekliği, gelirin elde edildiği koşulların farklı olması, net gelirin hesaplanması da dikkate alınan etkenler olarak bahsedebiliriz. Gelir yaratma esnekliği; bazı meslekler, gelir elde etme açısından diğer mesleklere kıyasla daha esneklerdir. Mesela, tüccarlık ve serbest meslek erbaplığı gelir esnekliğine sahip mesleklerdendir. Gelir elde etme esnekliği büyük ölçüde mükellefin ödeme gücünü arttırmasına imkân vermektedir. Böylece bu esnekliğe sahip meslekleri yapan mükelleflerin ödeme güçlerindeki yükseklik sayesinde vergiye karşı olan bilinçleri daha yüksektir (Şenyüz, 1995:43).

Farklı mesleklere sahip kişiler aynı tutarda gelir elde etseler de gelirin elde edildiği koşulların farklılığı nedeniyle katlanılan güçlükler farklı olabilmektedir. Zor bir mesleğe sahip olan mükellefler, ödedikleri vergiler nedeniyle daha büyük bir subjektif yük altındadırlar. Örneğin madende çalışan bir işçi ile şehirli kesimde meslek icra edene göre vergiye karşı bakış açısı daha farklıdır. Madende çalışan işçinin daha fazla bedensel güç kullanması vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Çünkü bu kesimde çalışma şartları daha güçtür. Net gelirin hesaplanmasında dikkate alınan indirimler ise vergiye tabi gelirler hesaplanırken gayri safi hâsıllardan indirilebilecek gider kalemlerinin geniş ve serbest olması bu üstünlüğü olan mesleklere sahip mükellefler ile diğer mesleklere sahip mükellefler arasında vergiye karşı olan tutum ve davranışlar açısından farklılıklar yaratmaktadır.

Mükelleflerin dürüstlük ilkesine ters beyanda bulunma eğilimi maaş ve ücret geliri ile zıt serbest meslek gelirleri ile doğru orantılıdır. Ücretli kesimin vergilerini maaştan keserek işverenin ödemesi, bu mükelleflerin vergi yükünü az hissetmeye sebep olacaktır. Yani ücretli kişiler vergiye gönüllü değil, zorunlu uyum sağlamaktadır. Böylelikle ücretli ve maaşlı kişilerin vergi kaçırma olasılığı bulunmaması ülke açısından önemli bir unsurdur. Yine de bu durum ücret ile çalışan mükelleflerin verginin farkında olmadığı anlamına gelmemektedir. Mükelleflerin seçtiği mesleklerden dolayı vergiyi farklı hissetmeleri onların farklı tepkiler vermeye itmektedir ki bu doğal bir sonuçtur. Üstelik bazı mesleklerin daha fazla vergi yükünü hissetmesi veya daha fazla vergi ödemesi, meslekleri icra eden kişilerin birlikte hareket etmelerine sebep olabilecektir. Fransa’da ortaya çıkan ‘Poujade Hareketi’ perakendeci, esnaf ve zanaatkarların vergiye karşı gösterdikleri toplu tepki örnek olarak gösterilebilir (Bulutoğlu, 1958:173).

3. SMMM'lerin Vergi Bilinci Boyutlarına Göre Vergiye Bakışları

Bu bölümde Zonguldak'ta faaliyet gösteren SMMM'lerin vergi bilinci boyutları belirlenmekte ve belirlenen boyutlara göre vergiye bakış açıları değerlendirilmektedir. SMMM'lerin vergi bilinçlerinin diğer mükelleflerin vergi bilinçleri, tutum ve davranışları üzerine birçok çalışma bulunmakla birlikte SMMM'lerin vergi bilinç boyutları, bunun demografik v.b. koşullara değişimi ve faktör boyutları itibarıyla bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan çalışmanın amacı vergi kanunları yapanlara ve akademisyenlere çalışmalarında farklı bir bakış açısı sunmaktır.

3.1. Örneklem ve Veri

Çalışmanın ana kütesini Eylül-Kasım 2015 döneminde Zonguldak SMMM'ler odasına kayıtlı 322 SMMM oluşturmaktadır. Ancak bunlardan ulaşılan ve soruları hemen hemen tam cevaplandığı gözlenen 171 SMMM ile yüz yüze görüşme tekniğiyle yapılan anket çalışması Çelebi (2016)'nin YL tezinde değerlendirmeye alınmıştır. Çalışma analizlerinde kullanılan veriler adı geçen tez çalışmasındaki ham verilerden oluşmaktadır. Analiz sonucunda yapılan tüm çıkarsamalar bu örnekleme ait olup, örneklemin tam sayım yapılmak üzere planlanıp sadece faaliyetine devam etmeyen veya işyerinde ulaşılmayan kişilerden görüş alınmadığı dikkate alındığında ve ana kütleinin çoğunluğuna ulaşılmadığı başarıyla Zonguldak ilinde faaliyet gösteren SMMM'leri oldukça iyi temsil ettiği düşünülmüştür.

Anket içeriğinde 6'sı bireysel özellik ve 7'li likert ölçeğiyle ölçülmüş 37'si vergi bilinci ve vergiye bakış açılarına ait olmak üzere toplam 43 soru vardır. Çalışma analizlerinde vergi bilincindeki ana boyutların belirmesi ve analizlerde kullanılması amacıyla faktör analizi yapılmış, faktör boyutlarına dâhil olan 12 adet soru ve bireysel özelliklere ait sorular değerlendirilmiştir.

SMMM'lerin demografik özelliklerine ait özet tablo Ek 1'de sunulmuştur. Buna göre SMMM'lerin çoğunluğu erkek (%68,4), 16 yılın üzerinde tecrübeye sahip (%54,3), aylık geliri 4000 TL'den fazla (%50,1), 40 yaşından büyük (%64,3), lisans mezunu (%78,9) ve evli (%80,7) olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle SMMM'ler yaş bakımından çoğunluğun 40 yaş üstü ve 16 seneden fazla çalıştıkları dikkate alındığında alanında tecrübeli yoğun bir birim setine sahip olduğu görülebilmektedir.

Anket tutum ölçümünde 7'li likert tipi ölçek tercih edilme nedeni verilerin normal dağılım sağlama ve ölçüm duyarlılığıyla güvenilirliğini artırma (Pekaya & Akıllı, 2013) ve böylece veriler için parametrik analizlere uygunluğu artırma amaçlıdır. Likert ölçeğinde, "1-Kesinlikle Katılmıyorum; 4-Kararsız; 7- Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde yönü olan 7'li eşit aralıklı skala kullanılmıştır. İlgili literatürden düzenlenen 37 soru kullanılarak boyut indirgeme amacıyla yapılan faktör analizine göre 4 boyut oluşturulmuş ve analizler bu boyutlar üzerinden elde edilen faktör skorları ile gerçekleştirilmiştir. Bu 4 boyutun içerisinde yer alan 12 konu (Ek 2) faktör skorlarının üretilmesinde kullanılmıştır.

Tablo 1: Güvenilirlik Analizi

Boyutlar ve Açıklaması	F1 VUyum Vergi Uyumları	F2 VGelir Vergi Gelirleri	F3 VAlgı Vergi Algısı	F4 VYükü Vergi Yükü	Faktör analizine dâhil edilen sorular
Soru Sayısı	3	3	3	3	12
Cronbach Alpha	,640	,723	,655	,642	,681

Faktör analiziyle belirlenen boyutlar ve soruların ölçüm güvenilirliği için gerçekleştirilen güvenilirlik analizi Cronbach Alpha istatistikleri Tablo 1'de raporlanmıştır. Gerek genel olarak anket ve gerekse boyutlar açısından Cronbach Alpha istatistiklerinin 0,600'den yüksek olmasından dolayı ölçümlerin yeterince güvenilir olduğuna ve boyut ölçüm verilerinin analizlerde kullanılmasına karar verilmiştir. Nitekim Özdamar (2011:605), Hajjar ve Bahrain (2014:889) ve Luul v.d. (2012:83) Cronbach Alfa katsayısının 0.60 ile 0.70 arasında olması durumunda ölçeğin yeterli güvenilirlik düzeyine sahip olduğunu ifade etmektedirler.

3.2. Vergi Bilinci Boyutlarının Faktör Analiziyle Belirlenmesi

Boyut indirme ve oluşturulan boyutlar /faktörlerden üretilen faktör skorlarının tek soru yerine birden çok soru üzerinden daha iyi ölçümle elde edilebildiğinden, faktör analizi yapılmasına karar verilmiştir. Çalışmada gerçekleştirilen faktör analizine ait tanımlanan boyutlar olan gizil değişkenler ile istatistikler, Tablo 2'de raporlanmıştır.

Tablo 2: Boyutlar, Bileşenleri ve Bileşen Yükleri

Boyutlar ve açıkladığı varyanslar	Konular	Bileşenlerin Yükleri			
		1	2	3	4
Vergi Uyumları (%18,47)	S8 Vergi verdiğim için gurur duyuyorum.	,818	,007	,133	,031
	S10 Demokrasi ve ver. gönüllü uyum doğr. orantılı	,692	,069	-,209	,073
	S32 Fiş veya fatura almaya özen gösteririm.	,634	,034	,151	,116
Vergi Gelirleri (%16,67)	S26 V.af. vrg ödevlerinin yerine get.akstmaktadır.	-,103	,920	-,028	-,009
	S25 Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılır.	,049	,877	-,175	,100
	S17 Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini azaltır.	,253	,544	,201	,218
Vergi Algısı (%15,62)	S14 Ö. vergi ihtiyaç duyulan alanlarına harcanır.	,080	,003	,841	,057
	S22 Devlet adil bir vergileme sistemi uygular.	-,131	,007	,762	,151
	S15 Ö. vrg ile dev.sağ.hiz.ara.doğru orantı vardır.	,442	-,123	,633	-,181
Vergi Yüğü (%14,88)	S3 Vergi, mükelleflere yüklenen bir yükür.	-,208	,016	-,023	,776
	S2 Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığdır.	,345	,110	,170	,749
	S4 Vergi, vatandaşlık görevleri arasında yer alır.	,456	,236	,026	,697

Konular, Ek 1'de kısmen daha geniş ifadesi verilen anket sorularından kısaltılarak verilmiştir.

Faktör analizinde temel bileşenler yöntemi ile rotasyonda Kaiser normalizasyonlu varimax metodu kullanılmıştır. Açıklanan toplam varyans %60'ın üzerinde yeterli düzeyde kabul edilen %65,63 seviyesinde gözlemlenmiştir. Örnek verilerin faktör analizine uygunluğunu gösteren KMO istatistiğinin 0,60'dan yüksek olması üzerinden ve korelasyon matrisinin birim matris olmadığı ile aynı boyutlardaki değişkenler arasındaki korelasyonların 0,05'de anlamlı olduğunu gösteren Bartlett Testi'nin üzerinden verilerin faktör analizine uygunluğuna istatistiksel olarak karar verilebilir (Akbulut vd., 2014). Oluşturulan faktör modelinde KMO istatistiği 0,655 ve Bartlett Testi p değeri 0,000 olduğu için veriler için faktör analizinin yapılabilirliğine karar verilmiştir. Faktörlerin belirlenme aşamasında çok sayıda konu, gerek ilgili faktörlerde boyutlanmayıp tek boyut kaldığı, düşük ortak varyansa sahip olduğu veya birden fazla boyut içerisinde yakın faktör yüküne sahip olmaları nedeniyle modelden çıkarılmıştır. Ayrıca model tercihinde, faktörlerin içeriğinin uygun temsil eden yeni gizil değişkenlerle yorumlanabilir yapısı da belirleyici olmuştur.

SMMM'lerin vergi bilinci üzerine 12 konu hakkındaki görüş, eğilim ve tutumları Tablo 2'de 4 faktör/boyut üzerinden temsil edilebildiğine karar verilmiştir. Vergi bilincinde en belirleyici faktör %18,47 açıklayıcılıkla 3 konu ile ölçülen "F1- Vergi Uyumları" bulunurken, "S8 Vergi verdiğim için gurur duyuyorum" konusu boyutta en yüksek temsile sahip olduğu, boyutu temsil açısından sonrasında ise S10 ile S32 konularının geldiği gözlemlenir. İkinci düzeyde açıklanan özellikle vergi afları konularından beslenen "F2- Vergi Gelirleri, %16,67" boyutu, sonrasında ise devletin vergi gelirlerini adil alıp ideal alanlarda harcadığını temsilen "F3- Vergi Algısı, %15,62" boyutu ve vatandaşlık sorumluluğu konularını içeren "F4- Vergi Yüğü, %14,88" boyutu geldiği gözlemlenir. Belirlenen 4 boyut, açıklayıcılıkları ve içerdiği alt başlık sayısı açısından yakın temsile sahiplerdir.

3.3. Belirlenen Faktörlere ait Üretilen Alternatif Faktör Skorları

Çalışmada belirlenen 4 boyutun ölçüm değerlerini temsil eden, aşağıdaki gibi açıklanabilen 3 farklı senaryo /yaklaşım ile faktör skorları hesaplanmış ve bu skorlar üzerinden SMMM'lerin boyutsal olarak görüşleri değerlendirilmiştir.

Ağırlık (w): Tablo 2'deki her faktörün bileşenlerinden olan faktör yükleri olan konular ile 0,340 kritik değerden yüksek olan diğer faktör bileşenleri de dâhil edilmek üzere faktör yükleri standardize edilip ağırlıklandırılarak boyut faktör skorları üretilmiştir. Bu yaklaşım, bir konunun kendi faktörüyle ilişki şiddetini gösteren faktör yüklerini ağırlıklandırmayı temel aldığı için diğer yaklaşımlara göre daha çok önemsenmiştir.

Ortalama (m): Faktörün kendi bileşimindeki konular, literatürde de kullanılabilen eşit ağırlıklandırma (Akbulut vd., 2014) yaklaşımıyla faktör skorları üretilmiştir.

Regresyon: Faktör analizi regresyon yaklaşımıyla SPSS'in ürettiği faktör skorlarıdır.

Tablo 3: Faktörlerin Kendileri Arasındaki Pearson Korelasyon Katsayıları

İkili olarak senaryoların ilişki incelemesi	F1	F2	F3	F4
Ağırlık (w) -Ortalama (m)	,950**	,989**	,997**	,969**
Ağırlık (w) -Regresyon	,939**	,991**	,973**	,957**
Ortalama (m) -Regresyon	,949**	,979**	,966**	,954**

** 0,01 anlamlılıktaki Pearson korelasyon katsayılarıdır.

Senaryolarla üretilen faktör skorları arasında, istatistiksel olarak 0,01'de dahi güçlü anlamlılıktaki, en düşükü 0,939 düzeyinde çok yüksek düzeyde ilişkiler belirlenmiştir (Tablo 3). Bu anlamda, içeriğindeki konularla çok

yüksek düzeyde ilişki şiddetleri gözlemlendiğinden ve daha uygun temsile sahip olduğu görülerek “Ağırlık (w)” senaryosundan elde edilen faktör skorlarının diğerlerine göre daha çok dikkate alınmasına karar verilmiştir.

Tablo 4: Ağırlık ve Ortalama Temelli Üretilen Faktörlere ait Tanımlayıcı İstatistikler ve Boyutların Kategori Karşılığı

Boyutlar	Ortalama	Standart Sapma	Değişim Katsayısı	T testi	Karar	
					t testi	Puan A.
F1w Vergi Uyumları	4,902	1,244	25,39	,304	5 KKY	5 KKY
F2w Vergi Gelirleri	5,495	1,391	25,31	,000	5 KKY-6 KY	6 KY
F3w Vergi Algısı	3,355	1,500	44,70	,000	3 KKM-4 KRZ	3 KKM
F4w Vergi Yükü	5,105	1,358	26,61	,315	5 KKY	5 KKY
F1m Vergi Uyum	4,975	1,500	30,16	,825	5 KKY	5 KKY
F2m Vergi Gelir	5,477	1,354	24,72	,000	5 KKY-6 KY	6 KY
F3m Vergi Alğı	3,343	1,494	44,69	,000	3 KKM-4 KRZ	3 KKM
F4m Vergi Yükü	5,115	1,413	27,63	,289	5 KKY	5 KKY

Buradaki t testi, 5 referans alınarak hesaplanan tek örnek t testi anlamlılıklarıdır. Karar sütunundaki t testi sonuçları, 3, 4, 5 ve 6 referans alınarak yapılan t testlerine göre verilmişken (3, 4, 6 referanslı t testi anlamlılıklarının tümü 0,05'in altında olduğu için tabloda raporlanmamıştır.), Karar sütunundaki Puan A. (Aralığı) sonuçları, Ek 3'teki ortalama aralıkları dikkate alınarak yapılmıştır.

Tablo 4'de ağırlık (w) senaryosuyla hesaplanan faktör skorları ile ortalama (m) senaryosuyla hesaplanan faktör skorları üzerinden ayrı ayrı gerçekleştirilen bağımlı örnek ANOVA F testine göre, boyutlara verilen önemlerin birbirinden farklı olduğu istatistiksel olarak 0,05 anlamlılıkta olduğu söylenebilir. Bu her iki F testi p değerleri de 0,000 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda SMMM'ler, en çok “F2 Vergi Gelirleri” boyutunda vergi bilincine sahip olduğu olduğu gözlenirken, en düşük düzeyde ise “F3 Vergi Algısı” boyutunda vergi bilinci olduğu ifade edilebilir.

Görüşlerin kategorilere ataması yapılmak istenirse, bu işlem tek örnek t testi ve Ek 3'teki ortalama aralıkları dikkate alınarak yapılmıştır. Örneğin “F1 Vergi Uyumları” için SMMM görüşlerinin, 5 referans alınarak yapılan t testine göre 5 KKY kategorisine ait olduğu istatistiksel olarak 0,05 anlamlılıkla belirlenmiştir; Ek 3'deki puan aralığına göre de görüşlerin 5 KKY kategorisinde olduğu netleşmiştir. Bu durumda F1 ile benzer puanlanan “F4 Vergi Yükü” boyutu konuları için de SMMM görüşlerinin, 5 KKY (kısmen katılıyor) kategorilerine ait olduğu belirin bir şekilde ifade edilebilir.

Ancak, “F2 Vergi Gelirleri” boyut konuları için SMMM görüşlerinin, 5 KKY ile 6 KY kategorilerine ait olmadıkları istatistiksel olarak 0,05 anlamlılıkla t testi ile karar verilirken, Ek 3'deki puan aralığına göre ise görüşleri 6 KY kategorisinde olduğu karar verilmiştir. Bu durumda, “F2 Vergi Gelirleri” boyutuna ait SMMM görüşlerinin “5- kısmen katılıyor” ile “6- katılıyor” arasında olduğu ve bu görüşlerin “6-katılıyor” kategorisine eğilimli olduğuna karar verilmiştir. Bener şekilde, “F3 Vergi Algısı” boyut konuları için SMMM görüşlerinin 3 KKM ile 4 KRZ arasında olup 3 KKM'a eğilimli olduğuna karar verilmiştir.

SMMM'lerin “F3 Vergi Algısı” konularında en heterojen dağılım sergilerken, diğer konularda nispeten daha homojen veya hemfikir yapıda olduğu değişim katsayısı istatistiklerine bakılarak söylenebilir. Bu durum, “F3 Vergi Algısı” konusuna bakış açısında SMMM'lerin ayrıştığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Tablo 5: Üretilen Faktörler Arasındaki İlişkiler

	F1w	F2w	F3w		F1w	F2w	F3w
F2w VGelir	,136			F2w VGelir	,143		
F3w VAlğı	,314**	-,074		F3w VAlğı	,179*	-,059	
F4w VYükü	,432**	,265**	,111	F4w VYükü	,261**	,287**	,090

* 0,01 anlamlılıktaki ve ** ise 0,01 anlamlılıktaki Pearson korelasyon katsayılarıdır.

SMMM'lerin konulara göre görüşlerinden oluşturulan boyutların ölçüm skorları arasındaki ilişkiler Tablo 5'te raporlanmıştır. Buna göre, başta “F4 Vergi Yükü” boyutunun, sonrasında ise “F1 Vergi Uyumları” boyutunun gerek kendi aralarında ve gerekse diğer boyutlarla ilişkileri nispeten daha yüksek düzeyde olduğu ölçülmüştür. F4 boyutunun (F3 hariç) diğer boyutlarla istatistiksel olarak 0,01 anlamlılıkta ilişkili veya etkileşimli olduğu söylenebilir. “F1 Vergi Uyumları, 0,432” ve “F2 Vergi Gelirleri, 0,265” boyutlarıyla orta düzeyde ilişkide olduğuna karar verilmiştir. Bu anlamda, F4 konularına katılım gösteren SMMM'in kısmen de olsa F1 ile F2 konularına da oldukça katılım gösterebileceği öngörülebilir.

3.4. Kişisel Özelliklerine Göre Görüşlerin Farklaşması

SMMM'lerin kişisel özelliklerine göre görüşlerinde farklılaşmalar gözlenmiştir. SMMM'lerin alt grup sayıları 30'un üzerinde olduğundan, verilerin normal dağıldığı varsayılmış ve daha güçlü testler olduğu için parametrik testlerle kararlar verilmiştir. İki alt grup için bağımsız örnek t testi; 3 alt grup için varyansları homojense tek yönlü bağımsız örnek AVOVA F testi, varyansları homojen değilse Welch ile Brown-Forsythe testlerine göre grupların görüşleri arasında farklılık incelenmiştir. Buradaki grup varyanslarının homojenliği, levene testiyle incelenmiştir. Farklılıklar istatistiksel olarak 0,05 anlamlılıkta incelenmiş, fark olmadığına karar verilmesi durumunda alt grup görüşlerinin yerine Tablo 4'teki genel ortalamaların SMMM görüşlerini genel olarak temsil ettiğine karar verilmiştir.

Tablo 7: Alt Gruplara Göre Görüşlerin Farklaşması: Bağımsız Örnek t Testleri

	Boyutlar	Kadın	Erkek	t testi p değeri	Kadın	Erkek
Cinsiyet	F1w VUyum	4,583	5,049	,022	5 KKY	5 KKY
	F2w VGelir	5,408	5,536	,577	6 KY	6 KY
	F3w VAlgı	3,379	3,344	,889	3 KKM	3 KKM
	F4w VYükü	5,096	5,108	,957	5 KKY	5 KKY
	Boyutlar	Lisans Yok	Lisans	t testi p değeri	OrtLisOnlis	Lis_LÜ
Eğitim	F1w VUyum	4,813	4,926	,631	5 KKY	5 KKY
	F2w VGelir	5,325	5,541	,409	6 KY	6 KY
	F3w VAlgı	3,342	3,359	,952	3 KKM	3 KKM
	F4w VYükü	5,138	5,096	,869	5 KKY	5 KKY
	Boyutlar	Evli	Bekâr	t testi p değeri	Evli	Bekâr
Medeni Durum	F1w VUyum	4,541	4,988	,064	5 KKY	5 KKY
	F2w VGelir	5,278	5,547	,319	5 KKY	6 KY
	F3w VAlgı	3,060	3,426	,210	3 KKM	3 KKM
	F4w VYükü	5,134	5,097	,888	5 KKY	5 KKY

Eğitim seviyesi ile medeni duruma göre SMMM'lerin görüşlerinde farklılık olmadığına; cinsiyete göre sadece "F1 Vergi Uyumluları" boyutunda, istatistiksel olarak 0,05 anlamlılıkta SMMM'lerin görüşlerinde fark olduğuna karar verilmiştir (Tablo 7). Bu durumda, erkek SMMM'ler kadın olan meslektaşlarına göre "F1 Vergi Uyumluları" boyutu konularına daha çok önem verdiği ifade edilebilir.

Tablo 8: Diğer Bazı Alt Gruplara Göre Farklaşan Görüşler: F Testleri

	Boyutlar	21-40	41-50	51+	Lev	F	Welch	Br-For
Yaş	F1w VUyum	4,885	4,857	4,972	,764	,882	,878	,881
	F2w VGelir	5,202	5,613	5,709	,448	,114	,137	,111
	F3w VAlgı	3,473	3,282	3,298	,114	,746	,728	,750
	F4w VYükü	4,890	5,252	5,192	,500	,300	,332	,295
	Boyutlar	0-10	11-20	20+	Lev	F	Welch	Br-For
Tecrübe	F1w VUyum	4,582	4,956	5,094	,886	,091	,096	,093
	F2w VGelir	5,304	5,425	5,708	,805	,283	,290	,289
	F3w VAlgı	3,424	3,462	3,201	,075	,589	,610	,581
	F4w VYükü	4,875	5,169	5,218	,116	,380	,456	,393
	Boyutlar	2000-4000	4001-6000	6001+	Lev	F	Welch	Br-For
Gelir	F1w VUyum	4,801	5,095	4,763	,933	,303	,293	,303
	F2w VGelir	5,327	5,516	5,743	,415	,324	,295	,313
	F3w VAlgı	3,365	3,285	3,422	,038	,902	,900	,905
	F4w VYükü	4,921	5,168	5,330	,122	,292	,334	,293

Lev: Levene testi p değeri; F: Bağımsız örnek tek yönlü ANOVA F test istatistiği p değeri; Welch ve Br-Fo: Welch ve Brown-Forsythe testleri p değerleri. Kararlar koyu değerlere göre yapılmıştır.

Tablo 8'de görüldüğü üzere, SMMM'lerin görüşlerinde farklılık yaş, tecrübe ve gelir gruplarına göre incelenmiş ve görüşlerde istatistiksel olarak 0,05 anlamlılıkta farklılık olmadığına karar verilmiştir. Sadece tecrübeye göre 21-40 yaş arasındaki SMMM'lerin daha büyük yaşta SMMM'lerden istatistiksel olarak 0,10 anlamlılıkta "F1 Vergi Uyumluları" boyutu konularına daha az katılım eğilimleri görülmektedir. Ancak genel olarak, yaş, tecrübe ve gelir gruplarındaki görüş farklılıkları istatistiklere atfedilecek kadar zayıf bulunmuş ve ilgili görüşler Tablo 4'deki genel ortalamalarla temsil edilebileceğine karar verilmiştir.

4. Sonuç

Çalışma kapsamında SMMM vergi bilinci boyutlarının belirlenmesi ile belirlenen boyutlara göre vergiye bakışlarının değerlendirilmesinin yanısıra vergi bilinci konusuna ait alt bileşenler arasındaki ilişkiler ile SMMM'lerin bireysel özelliklerine göre farklılaşmanın olup olmadığı araştırılmıştır. SMMM'lerin görüşleri doğrultusunda vergi bilinci boyutlarını belirlemek için faktör analizi yapılmış, belirlenen 4 boyuttaki (Vergi için uyum-gelirler-algı-yük) algılamalara ait faktör skorları 3 farklı senaryo ile üretilmiştir. Faktör skorları için yaygın uygulamalardan farklı olarak faktör yükleri temelinde ağırlıklandırılmış alternatif seçilmiş ve diğer skorlarla oldukça yüksek korelasyona sahip olması ve temsilinin daha yüksek olduğu gerekçeleriyle bu skorların kullanılabilir geçerliliği için uygun bulunarak diğer analizlerde temel alınmıştır.

SMMM'ler en çok “vergi gelirleri” boyutu konularına katılım göstermişlerdir. Sonrasında “vergi yükü” ve “vergi uyumları” konularına katılım gösterdikleri gözlemlenmiştir. SMMM'lerin “vergi algısı” konularına ise kararsızlık yapısında olup kısmen katılmama eğiliminde olduklarına karar verilmiştir. SMMM'lerin “vergi algısı” konularında en heterojen dağılım sergilerken, diğer konularda nispeten daha hemfikir yapıda oldukları gözlemlenmiştir.

Öncelikle “vergi yükü” ve sonrasında “vergi uyumları” boyutlarının diğer boyutlarla nispeten daha çok ilişkili veya etkileşime sahip olduğundan, bu konulardan birine katılım gösteren SMMM'in başta diğer boyuta sonrasında kısmen de olsa diğer boyut konularına da katılım gösterebileceği öngörülebilir.

Erkek SMMM'lerin “vergi uyumları” konularına kadın SMMM'lere göre daha fazla katılım gösterdikleri gözlemlenirken, SMMM'lerin konulara katılım eğilimleri medeni durumları, eğitim durumları, gelir durumları, tecrübe ve yaş gruplarına göre anlamlı farklılıklara sahip olmadıklarına karar verilmiştir.

Kaynakça

- Akbulut, H., Pekmaya, M. & Aksakaloğlu, H. (2014). Meslek mensuplarının bakış açısıyla ticaret meslek liselerindeki muhasebe eğitimi: Bursa ili üzerine bir uygulama. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 73-91.
- Aktan, Ç. C. & Çoban, H. (2006). *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi perspektiflerinden vergiye karşı tutum ve davranışları belirleyen faktörler*, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Editörler: Coşkun Can Aktan Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural
- Ay, M. H. & Esra T. (2008). Ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri ve vergi yapıları arasındaki ilişki, *Maliye Dergisi*, 154, Ocak-Haziran.
- Bodur, Ş. (2012). Vergi suçlarının ortaya çıkmasında mali ve sosyolojik faktörler, tokat örneği, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tokat.
- Bulutoglu, K. (1958). Vergiye karşı tipik bir reaksiyon, 'Poujade hareketi', *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Dördüncü Seri, No.6, İstanbul.
- Buyrukoğlu, S. & Erasa, İ. (2012). Vergi bilincinin oluşmasında mükellef haklarının yeri ve önemi”, *Vergi Dünyası*, 375, Kasım.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi karşısında mükellefler tutum ve davranışları, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 213-228.
- Çelebi, E.C. (2016). Vergi bilinci ve vergiye bakış açıları: Zonguldak ilinde serbest muhasebeci ve mali müşavirler üzerine uygulama, Bülent Ecevit Üniversitesi, SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak.
- Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi”, *Yönetim Ve Ekonomi*, Celal Bayar Üniversitesi, 14(2).
- Demir, İ. C. (1999). Mükelleflerin vergi karşısındaki davranışları afyon ili örneği anket çalışması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2008). *Kayıt dışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planı 2008-2010*, Yayın no:87, Nisan.
- Giray, F. (2006), *Maliye tarihi*, Ezgi Yayınları, Bursa.
- Gülten, S. (2013). <http://Muhasebeden.Com/Vergi-Karsisinda-Mukelleflerin-Tutum-Ve-Davranislarini-Etkileyen-Icstel-Faktorler-Nelerdir.Html>.

- Gürdal, T. (1994). Türkiye’de ücretlerin vergilendirilmesinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hajjar, S. T. (2014). A statistical study to develop a reliable scale to evaluate instructors within higher institutions, Erişim Tarihi: 10.02.2016, <http://www.wseas.org/multimedia/journals/mathematics/2014/a485706-439.pdf>.
- Heper, F. & Dönmez, R.(2014). *Vergi hukuku*, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Eskişehir.
- Kanniainen, V. & Paakkönen, J. (2007). Do the catholic and protestant countries differ by their tax morale?, Erişim Tarihi: 02.12.2016, <https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/16555/dothecat.pdf;sequence=1>
- Kıldış, Y. (2000). Kayıt dışı ekonominin ulusal-uluslar arası boyutu ve çözüm önerileri, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(2).
- Korkmaz, E. (2017). Erişim Tarihi:12.08.2017, <http://www.yenicaggazetesi.com.tr/vergi-bilinci-44219yy.htm>,
- Lowry, H. (2015). Prof. Heath Lowry ile söyleşi, Erişim Tarihi: 20.08.2015, <http://www.osar.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=501334>.
- Juul, I. , Rensburg, J A van & Steyn, P. S. (2012). Validation of the king’s health questionnaire for south africa in english, afrikaans and isixhosa, Erişim Tarihi: 14.07.2017, <https://www.ajol.info/index.php/sajog/article/viewFile/82941/73042>.
- Organ, İ. & Yegen B. (2013). Vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rolü: Adana örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4)
- Önder, İ. (2001). Kayıt dışı ekonomi ve vergileme”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, No: 23
- Pekkaya, M, İmamoğlu, Ö.P. & Koca, H. (2017) Evaluation of healthcare service quality via Servqual scale: An application on a hospital. *International Journal of Healthcare Management*, online basım, Doi: 10.1080/20479700.2017.1389474.
- Pekkaya, M. & Akıllı, F. (2013). Hava yolu hizmet kalitesinin SERVPERF-SERVQUAL ölçeği ile değerlendirmesi ve istatistiksel analizi. *AİBÜ İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 75-96.
- Püren, S. (2012), Vergi kaçakçılığının farklı nitelikteki suçlar ile karşılaştırılması: zonguldak ilinde bir araştırma, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Schmölders, G. (1968), Mali Psikoloji, *Maliye Enstitüsü Konferansları*, On beşinci Seri, İstanbul, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları, 34, 11–18.
- Sofuoğlu, A. (1997). Vergi kaçakçılığı ile mücadele yolları, *Vergi Dünyası*, Temmuz, 132–142.
- Şener, A. (1997). Verginin önemi vergi bilincinin topluma yayılması ve vergilerle ilgili son düzenlemeler, *Yaklaşım Dergisi*, 5 (52).
- Şentürk, S. H. (2014). Vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında fayda ilkesinin rolü, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3), 129-143.
- Şenyüz, D. (1995), *Vergilendirmede yükümlü psikolojisi*”, Bursa.
- Özdamar, K. (2011). *Paket program ile istatistiksel veri analizi*, Kaan Kitabevi, 8. Baskı.
- Tosuner, M. & Demir, İ. C. (2009). Vergi ahlakının sosyal ve kültürel belirleyeni”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14, 1-15.
- Tuncer, M. (2002). Hükümet birey ilişkilerinin vergi uyumuna etkisi, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 57 (3).

Ek 1: SMMM'lerin Özelliklerine Göre Frekans Dağılımı

Cinsiyet	Sayı	Yüzde	Yaş Aralığı	Sayı	Yüzde
Kadın	54	31,6	21-30	16	9,4
Erkek	117	68,4	31-40	45	26,3
Toplam	171	100	41-50	58	33,9

Tecrübe (yıl)	Sayı	Yüzde	51-60	40	23,4
1-5	24	14,0	61 ve üzeri	12	7,0
6-10	24	14,0	Toplam	171	100
11-15	30	17,5	Eğitim düzeyi	Sayı	Yüzde
16-20	30	17,5	Orta	3	1,8
21 ve üzeri	63	36,8	Lise	23	13,5
Total	171	100	Ö.lis	10	5,8
Gelir (TL/ay)	Sayı	Yüzde	Lisans	123	71,9
2000-4000	70	40,9	Lisansüstü	12	7,0
4001-6000	61	35,7	Toplam	171	100
6001-8000	16	9,4	Medeni Durum	Sayı	Yüzde
8001-10000	12	7,0	Bekâr	33	19,3
10001 ve üzeri	11	6,4	Evli	138	80,7
Toplam	170	99,4	Toplam	171	100

Ek 2: Meslek Seçimiyle İlgili Anket Soruları

Soru	Konu
2	Vergi, kamu hizmetlerinin karşılığıdır.
3	Vergi, mükelleflere yüklenen bir yüküdür.
4	Vergi, vatandaşlık görevleri arasında yer almaktadır.
8	Vatandaş olarak vergi verdiğim için gurur duyuyorum.
10	Demokrasi ve vergiye gönüllü uyum doğru orantılıdır.
14	Ödediğim vergi ülkenin ihtiyaç duyulan alanlarına harcanmaktadır.
15	Ödediğim vergi ile devletten sağladığım hizmet arasında doğru orantı vardır.
17	Ödenmeyen vergiler kamu hizmetlerini azaltmaktadır.
22	Devlet adil bir vergileme sistemi uygulamaktadır.
25	Vergi afları ile dürüst mükellefler cezalandırılmaktadır.
26	Vergi afları, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini aksatmaktadır.
32	Alış verişte aldığımız fiş ve ya faturaların ülke ekonomisine katkısı vardır.

Kaynak: Çelebi (2016) tez verilerinden alınmıştır.

Ek 3: Ortalamalar için Verilen Puanların Karşılıkları

Puan Aralığı	Anlamı	Puan Karşılığı	Metindeki Kısaltması
1,00-1,86	Kesinlikle Katılmıyorum	1	KKKMY
1,87-2,71	Katılmıyorum	2	KMY
2,72-3,57	Kısmen katılmıyorum	3	KKMY
3,58-4,43	Kararsızım	4	KRZ
4,44-5,29	Kısmen Katılıyorum	5	KKY
5,30-6,14	Katılıyorum	6	KY
6,15-7,00	Kesinlikle Katılıyorum	7	KKKY

Kaynak: Pekkaya vd. (2017) temel alınarak hazırlanmıştır.