

## Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi

Elif YÜCEL\*

### ÖZET

Son yıllarda kayıt dışı ekonominin azaltılması bakımından vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi giderek önem kazanmıştır. Bu amaçla toplumun vergi ahlakı düzeyinin genel olarak yükseltilmesi vergi uyumunun artırılması açısından bir gerekliliktir. Mükellefleri vergi ödemeye yönlendiren içsel bir motivasyon olarak tanımlanan vergi ahlakı ekonomik, sosyal ve kültürel pek çok faktörden etkilenmektedir. Bu faktörlerden biriside vergi konusunda mükelleflerin yardımcısı sayılan muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışlarıdır. Muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecinde üstlendikleri önemli rollerden yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada öncelikle vergi ahlakı kavramı açıklanarak vergi ahlakına etki eden faktörler incelenmiştir. Daha sonra bu faktörlerden biri olan muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı üzerindeki etkileri önce literatür incelemesi sonrasında vergi dairesi çalışanlarının görüşleri yardımıyla SPSS 17.0 paket programı ile değerlendirilmiştir. Analiz sonucunda meslek mensuplarının vergi ahlakı üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ancak bu etkiyi olumsuz yönde etkileyen bazı faktörlerin bulunduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Ahlakı, Muhasebe Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışları.

**JEL Sınıflandırması:** M42, H26

### *The Effects of Unethical Behaviours of Professional Accountants on Tax Morale* **ABSTRACT**

In recent years, the prevention of tax losses and evasions has become increasingly important in terms of reducing the informal economy. For this purpose, increasing the level of tax morale in society in general is a necessity in terms of increasing tax compliance. Tax morale, which can be defined as an internal motivation that directs taxpayers to pay their taxes, is influenced by many economic, social and cultural factors. One of these factors is the attitudes and behaviors of professional accountants, who are regarded as tax advisors of the taxpayers. In this study, which is prepared by thinking the important role of accounting professionals in the taxation process, firstly the term of tax morale was explained and the factors affecting tax morale were examined. Later, the effects of the accounting professionals on the tax morale was assessed through the SPSS 17.0 pack program with the help of tax office employees after the literature review. As a result of the analysis, it was determined that the Professional accountants had a significant effect on tax morale but ther were some factors affecting this effect negatively.

**Keywords:** Tax Morale, Accounting Profession Ethic, Unethical Behaviuors of Professional Accountant

**Jel Classification:** M42,H26

\* Yrd.Doç.Dr.Elif Yücel, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

## 1. GİRİŞ

Mükellefler tarafından ödenen vergilerin sadece yasal zorunluluklar nedeniyle ödendiği düşüncesi mükelleflerin tutum ve davranışlarını açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Çünkü pek çok mükellef çok sıkı olmayan vergi denetimleri ve sürekli çıkan vergi aflarına rağmen düzenli olarak vergilerini ödemektedir. Caydırıcı yaptırım riskleri olmamasına rağmen mükelleflerin vergi ödeme konusundaki bu gönüllü tutumlarını açıklayan en temel kavram ise vergi ahlakıdır. Vergi ahlakı ülkemizde de çok büyük bir problem olan kayıtdışı ekonominin önlenmesinde büyük bir öneme sahiptir. Çünkü vergi ahlakının yüksek olduğu toplumlarda vergi kayıp ve kaçakları daha düşük olmaktadır. Yani toplumdaki vergi ahlakı düzeyinin yüksek olması vergi kaçırma eğilimini olumsuz yönde etkilemektedir (Graetz ve Wilde, 1985; Alm ve diğ., 1992; Frey ve Feld, 2002; Torgler, 2003, Feld ve diğ., 2008).

Günümüzde vergi ahlakı, ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin önemli bir göstergesi haline gelmiştir (Alm ve Torgler, 2006: 226). Bir toplum ne kadar gelişmişse vergi ahlakı düzeyi de o kadar yüksek olmaktadır. Bununla birlikte az gelişmiş toplumlarda da vergi ahlakının yüksek olabildiği gözlemlenebilmektedir çünkü bireylerin vergi ahlakının oluşumunda pek çok ekonomik sosyal, kültürel ve psikolojik faktör bulunmaktadır. Şüphesiz bu faktörlerden biri de mükellefler ile vergi idaresi arasında bir mali köprü görevi üstlenen muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışlarının mükelleflerin vergi ahlakı oluşumunda önemli bir payı vardır. Bunun en temel sebebi de mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun az vergi ödemeyi istemeleri ancak bununla birlikte bunu sağlayacak yeterli muhasebe bilgisine sahip olmamaları ve muhasebe meslek mensuplarının yardımına ihtiyaç duymalarıdır (Hite ve McGill, 1992: 389). Bu durumda muhasebe meslek mensupları etik dışı davranışlarda bulunarak mükelleflerin talepleri doğrultusunda hareket ettikleri takdirde başta mükellef baskısıyla başlayan sonrasında muhasebe meslek mensubunun nerdeyse vergiden kaçınma konusunda yol gösterici konuma geldiği ve her defasında tarafların birbirini etkilediği bir süreç içerisine girilmekte ve bu süreç diğer mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını da etkileyerek toplum bazında vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının söz konusu süreçteki önemli rolünden yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmanın temel amacı da muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi ahlakına olan etkilerini analiz etmek ve bu etkilerin sebeplerini araştırmaktır.

## 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde vergi ahlakını etkileyen faktörleri açıklamaya yönelik pek çok çalışma bulunmaktadır. Bu faktörlerden mükelleflerin vergi ödemeleri konusundaki danışmanları olarak da görev üstlenen muhasebe meslek mensupları mükellefin vergi ahlakının oluşumunda oldukça önemli bir paya sahiptir. Yapılmış olan çalışmalar da bu görüşü desteklemektedir (Jackson ve Milliron, 1986; Klepper ve Nagin, 1989; Richardson ve Sawyer, 2001). Ancak muhasebe meslek mensupları, mükelleflerine vergi konusunda danışmanlık

yapmakla birlikte zamanla vergi dairelerine karşı mükelleflerini savunma ve arabuluculuk yapma görevlerini de üstlenmiştir (Tan ve Sawyer, 2003; Tomasic ve Pentony, 1991). Hatta bazı meslek mensupları vergi yasalarındaki boşlukları ve karmaşıklıkları zorlamaya ve sömürmeye başlamıştır (Klepper ve Nagin, 1989).

Yapılan çalışmalarda muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri vergisel sorumlulukları hakkında doğru bilgilendirdikleri takdirde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının arttığı ancak muhasebe meslek mensuplarının daha çok mükelleflerinin yararına ve çıkarları doğrultusunda beyanname verme eğiliminde olduğu görülmüştür (Klepper ve Nagin, 1989; Erard, 1993; Tan, 1999, Schmidt, 2001; Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005). Muhasebe meslek mensupları tarafından yönlendirilen mükellefler daha karmaşık beyanlarda bulunabilmekte bu da daha fazla vergiden kaçınabilmelerini sağlamaktadır (Ayres ve diğ., 1989; Erard, 1993). Vergi denetiminde var olan boşluklar ve mükelleflerin baskıları da muhasebe meslek mensuplarını daha saldırgan bir pozisyona getirmektedir (Reckers ve diğ., 1991; McGill, 1988). Bununla birlikte muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçırmayı teşvik edici bu tutumları da mükellefleri daha çok vergi kaçırmaya yönlendirmektedir (Hite ve McGill, 1992; Schmidt, 2001). Böylece bir kısır döngü oluşmaktadır.

Ülkemizde vergi ahlakına ilişkin yapılan çalışmalar incelendiğinde ise çalışmaların daha çok vergi ahlakına etki eden diğer faktörler üzerinde durduğu meslek mensuplarının etkisinin doğrudan ölçüldüğü çalışmaların ise çok sınırlı olduğu görülmektedir. Demir (2008) çalışmasında özellikle mali açıdan zorunlu bir nitelik taşıyan mükellef-muhasebeci ilişkisinin, vergi ahlakını olumsuz yönde etkileyen unsurlardan birisi olduğunu tespit etmiştir. Çürük ve Tüm (2011), yeminli mali müşavirlerin (YMM) vergi kayıplarını önlemedeki rolünü inceledikleri çalışmalarında YMM'lerin tasdik fonksiyonu ile ilişkili olarak; YMM'lerin, sahte fatura vb. yanıltıcı belge kullanımını önlediğini ve yaptıkları denetimlerle hizmet verdiği şirketlerin vergi kaybını önlediğini belirlemişlerdir. Daştan (2011) ise muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolünü araştıran çalışmasında ise muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede etkin hareket etmeleri gerektiği böylece muhasebe meslek mensuplarının toplum nezdindeki saygınlıklarının artıracığını tespit etmiştir. Organ ve Yegen (2013), muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı üzerindeki etkilerini araştırdıkları çalışmalarında meslek mensuplarının çelişkili cevapları nedeniyle vergi ahlakına olan etkinin hangi yönde olduğuna dair net bir sonuca ulaşamamışlardır. Son olarak Yücedoğru (2016) Türkiye'deki KOBİ'lerin vergi ahlakı düzeyini araştırdığı çalışmasında mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasındaki güven bağlarının muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığını olumsuz etkilediğini, muhasebe meslek mensuplarının vergiden kaçınma yollarını mükelleflere gösterdiğini ve vergi matrahlarını birlikte karar vererek belirlediklerini vurgulamıştır.

Genel olarak literatür incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının vergilendirme sürecindeki önemli rollerine karşın vergi ahlakı üzerindeki etkilerini ölçmeye yönelik tarafsız

bir çalışmanın henüz yapılmadığı görülmüş ve bu amaçla bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi ahlakına olan etkileri, gerek mükellefle gerek meslek mensuplarıyla vergilendirme sürecinde sürekli muhatap olan vergi dairesi çalışanlarının objektif görüşleriyle değerlendirilmiştir.

### **3. VERGİ AHLAKI**

En genel tanımıyla vergi ahlakı, mükelleflerin ödemeleri gereken vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirme hususunda sahip oldukları dürüstlük düzeyi olarak ifade edilebilmektedir. Vergi ahlakı konusundaki ilk ciddi çalışmalar Köln Vergi Psikolojisi Okulu tarafından Schmölders öncülüğünde 1960'lı yıllarda yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmalara göre vergi ahlakı vergi ödeme konusunda bireylerde içsel bir motivasyon oluşturmaktadır (Torgler, 2003:5). Yani bireyler herhangi bir çevresel baskı ya da zorlama olmadan gönüllü vergi ödemektedir. Schmölders vergi ahlakını, mükelleflerin vergiye ilişkin görev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirerek vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında sergiledikleri tutum şeklinde tanımlamaktadır (Schmölders, 1976: 107). Vergi ahlakı düşük olan bireyin vergi kaçırma eğilimi daha fazladır. (Torgler ve Diğ., 2008: 319-326) Bir mükellef vergisel yükümlülüklerini kanunlara uygun bir şekilde zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirdiğinde, vergi ahlakı yüksek biri olarak kabul edilecektir. Vergi ahlakı yüksek bireyler uygun ortam ve koşullar mevcut olsa dahi vergi kaçırmaya yönelmemektedirler.

Mükelleflerin tutum ve davranışlarına yönelik ilk model Allingham ve Sandmo tarafından geliştirilmiştir. Beklenen fayda modeli olarak bilinen bu modele göre yakalanma ve cezalandırılma riski arttıkça vergi kaçırma düzeyi azalmaktadır (Allingham ve Sandmo, 1972: 325-338). Ancak sonrasında yapılan pek çok çalışma da mükelleflerin vergi ödemeleri karşısında gösterecekleri tutum ve davranışları sadece kaygı ve korkularla açıklamanın yeterli olmadığını göstermiştir. Bu çalışmalarda vergi cezalarının düşük olduğu bazı ülkelerde vergi kaçırma oranının da düşük olduğu ve yine bazı ülkelerde cezalar yüksekken vergi kaçırma düzeyinin de yüksek olduğu tespit edilmiştir. Yani vergi kaçırma eğilimini asıl olumsuz etkileyen faktör toplumdaki vergi ahlakı düzeyinin düşüklüğüdür (Graetz ve Wilde, 1985; Alm, McClelland ve Schulze, 1992; Frey ve Feld, 2002; Torgler, 2003, Feld ve diğ., 2008). Benzer şekilde vergi ahlakı yüksek olduğunda yeni bir verginin veya mevcut vergi oranlarında bir artışın kabulü daha kolay olmaktadır (Kirchler, 1997: 430). Gerçekte de vergi ödemelerine ilişkin hilelerin yok edilmesi, yasal düzenlemeler veya caydırıcı faktörlerden daha çok toplumun vergi ahlakı düzeyine bağlıdır.

Vergi ahlakı, genel ahlaktan daha farklı bir kavramdır. Genel ahlakı yüksek olan bir bireyin vergi ahlakı düşük olabilmektedir. Esasen vergi ahlakı, genel ahlakı çok daha geriden takip etmekte ve vergi kanunlarına aykırı davranışlar neredeyse yetenek olarak kabul edilmektedir. Bireyler genel olarak ahlaklı bile olsalar vergi ahlakı düzeyleri düşük olduğunda, her türlü vergi hilesini normal ve olağan kabul etmektedirler. Bunun da en temel

nedeni vergilerin zorunlu olması ve devlete ödenmesidir. Bu durum bireylerde vergi kaçakçılığında hiç kimsenin zarar görmediği şeklinde bir algılamaya neden olmaktadır. Ayrıca vergiler ile karşılanan kamu harcamalarının verimliliğine olan inançsızlık nedeniyle boşuna vergi ödediğine inanan bireyler vergi kaçırmayı kendilerine hak görürler ve vicdanları rahattır (Turhan, 1993: 199). Dolayısıyla vergisel hilelerin azaltılması için önce toplumdaki vergi ahlakı düzeyinin yükseltilmesi gerekmektedir. (Aşan, 2014: 70-71) Toplumdaki vergi ahlakı düzeyinin yetersizliği vergileme sürecinde yaşanan sorunların en önemli nedenlerindedir. Bu doğrultuda Türkiye'nin de önemli bir sorununu teşkil eden vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde kalıcı çözümlerin sağlanabilmesi için toplumda vergi ahlakının yerleştirilmesi ve bilinçli mükelleflerin oluşturulması önem arz etmektedir.

### **3.1. Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler**

Vergi kavramının daha çok ekonomik unsurları içermesi sebebiyle vergi ahlakının da öncelikle ekonomik faktörlerden etkilendiği düşünülmüştür. Ancak vergi ahlakı kavramı çok daha geniş kapsamlı bir kavram olup mükelleflerin vergi ödemeleri bakımından davranışlarını yani ahlaki tutumlarını belirleyen birçok sosyal, kültürel ve psikolojik faktör de bulunmaktadır.

Vergi ahlakını etkileyen faktörlerin literatürde farklı şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Ancak genel olarak dört temel gruba ayrılabilir. Bunlardan ilki sosyo-demografik özelliklerdir. Bu grup, yaş, cinsiyet, eğitim seviyesi, medeni durum, sosyal statü ve dindarlık düzeyi gibi daha çok mükellefin bireysel özelliklerini kapsamaktadır. İkinci grup ise politik ve sosyal tutumlardır. Ülkedeki demokrasi düzeyi, politikalar ve vergi yasalarına duyulan güven, milli gurur, yolsuzluk düzeyi ve toplumsal güvenilirlik gibi daha çok makro düzeyde tüm toplumun vergi ahlakına bakışını kapsayan özelliklerdir. Vergi ahlakını etkileyen bir diğer faktör ise verginin bağlamsal düzeyiyle ilgilidir. Bazı toplumlarda oluşan toplumsal sınıf ayrımı, etnik köken ve dil farklılıkları veya bölgesel farklılıklar nedeniyle vergi dağılımında da farklılıkların olması vergi ahlakını etkilemektedir. Son grup ise vergi oranları, vergi cezaları, vergi denetimlerinin yoğunluğu, riskten kaçınma düzeyi, gelir düzeyi ve vergi yardımcılarının tutumu (muhasabe meslek mensupları vb.) gibi mali parametrelerden oluşmaktadır (Penas ve Penas, 2008: 12).

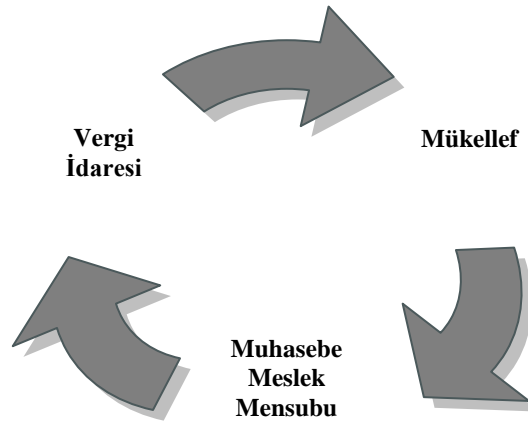
Yapılan çalışmalarda vergi ahlakını etkileyen tüm bu faktörlerin vergi ahlakına olan etkilerinin toplumlara göre değiştiği görülmüştür. Vergi ahlakı toplumun gelişmişlik düzeyinin bir fonksiyonudur ve gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlakı düzeyi gelişmemiş ülkelere göre çok daha yüksek olmaktadır (Alm ve Torgler, 2006; 226).

### **3.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi**

Ülkemizde muhasebecilik mesleği 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenmiş olup serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ve YMM'ler tarafından icra edilmektedir. Kanuna göre SMMM'lerin

genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter tutmak, finansal tabloları, beyannameleri ve gerekli diğer belgeleri düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek, inceleme, tahlil ve denetim yapmak gibi pek çok sorumluluğu bulunmaktadır. YMM'ler ise işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek, inceleme, tahlil ve denetim yapmak gibi işlerinin yanı sıra tasdik yetkisine sahiptirler (3568 Sayılı Kanun, Md 2). Bununla birlikte VUK'da yer aldığı üzere beyannameleri imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır (VUK md.227). Dolayısıyla SMMM ve YMM'ler mükelleflerin mali konulardaki en önemli yardımcıları olup vergi ahlakı üzerinde de büyük bir etkiye sahiptirler.

### Şekil 1: Vergilendirme Sürecinde Tarafların İlişki Döngüsü



**Kaynak:** Organ ve Yegen, 2013: 245

Şekil 1'den de görüldüğü üzere muhasebe meslek mensupları vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında bir mali köprü görevi üstlenmekte ve mükellef adına bütün vergisel ve mali ödevleri yerine getirmektedirler. Bu aşamada muhasebe meslek mensupları mükellefleri vergisel düzenlemeler konusunda bilgilendirebilecekleri gibi tam tersine mükelleflerin vergi ile irtibatını en aza indirerek tüm görev ve sorumlulukları yüklenebilirler. Benzer şekilde vergi konusunda uyumsuzluk içindeki mükellefleri karşılaştıkları yaptırımlar konusunda uyarabilir ya da mevzuat bilgisini meslek ahlakına yakışmayacak şekilde kullanarak mükelleflere vergisel usulsüzlükler konusunda yol gösterebilirler (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 64). Sonuçta mükelleflerin büyük bir çoğunluğu az vergi ödemeyi istemekle birlikte bunu sağlayacak muhasebe bilgisine sahip değildirler ve muhasebe meslek mensuplarının

yardımlarına ihtiyaç duymaktadırlar (Hite ve McGill, 1992: 389). Dolayısıyla muhasebecileri tarafından doğru yönlendirildiklerinde mükelleflerin vergi suçlarını işleme ihtimalleri yok denecek kadar azdır. Bu bakımdan vergi ahlakının oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışları çok büyük bir öneme sahiptir.

Mükellefler açısından genellikle en iyi muhasebeci, en az vergi ödeten muhasebecidir. Günümüzde ne yazık ki mükelleflerini vergi kaçakçısı durumuna düşürmeden sadece vergi kanunlarındaki boşluk ve avantajları değerlendirerek daha az gelir beyan edebilmesini sağlayan muhasebe meslek mensupları başarılı sayılmaktadır (Demir, 2008: 92). Hatta bu durum sayıları gün geçtikçe artan muhasebe meslek mensupları arasında bir rekabet üstünlüğü bile sağlamaktadır ve ne yazık ki mükelleflerinin bir yandan vergi ödemelerini sağlarken bir yandan vergi matrahlarını düşürmelerine yardımcı olan meslek mensupları vergi yasalarının istismarcısı olarak adlandırılmaktadır (Kaplan, 1988: 427). Oysa muhasebe meslek mensuplarının yapması gereken, muhasebenin en temel ilkelerinden biri olan sosyal sorumluluk ilkesi gereği mükelleflerin şahsi taleplerinin yerine tüm toplumun çıkarlarını gözetenerek doğru ve dürüst davranmaktır.

Yapılan çalışmalarda da muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri vergisel sorumlulukları hakkında doğru bilgilendirdikleri takdirde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının arttığı ancak muhasebe meslek mensuplarının daha çok mükelleflerinin yararına ve çıkarları doğrultusunda beyanname verme eğiliminde olduğu görülmüştür. (Klepper ve Nagin, 1989; Erard, 1993; Tan, 1999, Schmidt, 2001; Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005)

#### **4. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK DIŞI DAVRANIŞLAR**

Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik; görev ve sorumlulukları esas alan davranış kuralları bütünü olup bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiğini tanımlayan kuralları konu edinmektedir. Bu açıdan ahlak kavramını da içine alan etik, ahlak üzerinde sistemli düşünme, soruşturma ve ahlaki hayata ait bir araştırma ve tartışma sağlayan geniş bir felsefedir (Cevizci, 2008: 5). Meslek etiği ise mesleki davranışla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur (Selimoğlu, 2006: 437). Özellikle geçmişte yaşanan küresel etkili şirket skandalları gerek gelişmiş batı ülkelerinde gerekse sermaye piyasalarının yeni geliştiği piyasalarda denetim faaliyetlerinin tek başına yeterli olmadığını kanıtlamış ve muhasebe mesleğinde de etik kavramını gündeme getirmiştir (Kayacan, 2005: 11). Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yansısı, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 29). Etik kavramı muhasebe mesleği açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü muhasebe mesleğinin konuları, çok net bir konuda bile, iki değişik muhasebecinin iki farklı sonuca ulaşmasına neden olacak şekildedir (Moizer, 1995: 415). Buna önlem olarak küresel çapta muhasebe mesleğinin etik kuralları oluşturulmuştur ve ülkemizde de gerek Türkiye Denetim Standartları'nda gerekse Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Seri X No.22 "Sermaye

Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği”nde muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkelere ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Ayrıca Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan meslek etiğine yönelik düzenlemeleri Türkçeye çevirerek, “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı” adıyla yayınlamıştır.

Etik kuralların varlığı etik dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlara yol göstermeye çalışır. Ancak bu etik kurallar da etik dışı davranışları engellemek için yetersiz kalabilmekte her kural gibi ihlal edilebilmektedir (Finn ve diğ., 1994: 28). Kişilerin etik dışı davranışları karşılığında elde edecekleri menfaat yüksekse, bu kurallar çok da anlam ifade etmemektedir. Etik dışı davranmak; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik, güvenilirlik ve mesleki davranış olarak sıralanabilen temel nitelikteki etik ilkelere aykırı hareket etmektir (SPK, Seri X Seri.22). Mesleğin itibarını zedeleyecek hile, yolsuzluk vb. her türlü davranışı kapsamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelten en temel neden sürekli yaşadıkları etik ikilemlerdir. Etik ikilem, herhangi bir olayın çözümünde, kişilerin mesleki yargılarını kullanırken içine düştükleri kararsızlıklardır. Muhasebede etik ikilem, muhasebecinin mesleğinin gerektirdiği görev ve sorumluluklarının diğer bazı gruplara olan görev ve sorumluluklarıyla ya da kendi çıkarlarıyla uyuşmaması durumunda oluşmaktadır (Mintz, 1995: 250) Etik ikilemlerin oluşum sebepleri de literatürde hile üçgeni olarak adlandırılan fırsat, baskı ve bahane unsurlarıyla açıklanabilmektedir. Etik dışı davranışların gerçekleştirilebilmesi hatta düşünülmesi bile fırsat unsurunu gerektirmektedir (Duvall, 2010: 3). Etik dışı davranıldığında, sonuca ulaşım kazanç sağlama ihtimalinin yüksek olması ve yakalanma olasılıklarının ise çok düşük olması durumunda meslek mensuplarının yaşadıkları ikilemler etik dışı davranışlara dönüşmektedir. Muhasebe meslek mensupları için en önemli fırsat ise sürekli değişen ve boşlukları olan yasalardır. Ancak fırsatlar tek başına yeterli bir güdüleme aracı değildir. Bunun yanısıra baskı unsuru ile de karşılaşılması etik dışı davranma kararının alınmasını kolaylaşmaktadır. Baskı, suç işlemede çok önemli ve etkili bir motivasyon kaynağıdır (Wilks ve Zimbelman, 2004: 731). Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemde kalmalarında en büyük baskı unsuru da hiç kuşkusuz mükelleflerdir. Genellikle mükelleflerin en çok önemsedikleri konu ödeyecekleri vergidir ve mükellefler muhasebecilerini daha çok vergiyi ayarlayan kişiler olarak görmekte ve bu konuda sürekli baskı yapmaktadırlar. Bir diğer baskı unsuru ise meslektaşlarının etik dışı tutumlarıdır. Meslek mensupları kendilerini tanıtırken; sundukları hizmetler, yeterlilikler ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunabilmekte ve bazen kamu yararından ziyade sadece mükellef yararına hareket etmektedirler. Böylece piyasada da rekabet üstünlüğü sağlamaktadırlar. Yaşanan etik ikilemlerin etik dışı davranışlara dönüşmesini sağlayan bir diğer unsur ise meslek mensuplarının psikolojik olarak yaptıkları hileyi haklı çıkarma çabaları olarak tanımlanan bahanelerdir. Etik dışı davranışta bulunanlar, genel ahlâk anlayışlarına



uygun olarak olumsuz davranışlarını meşrulaştırmaya veya inkar etmeye çalışmaktadırlar (Peterson ve Zikmund, 2004: 31). Kişiler yaptıkları eylemin ahlaki nitelik taşımadığını bilseler de buldukları bahaneler ile aslında kendi vicdanlarını rahatlatmaya çalışmaktadırlar. Muhasebe meslek mensuplarının en çok kullandığı bahaneler ise herkes yapıyor, ben de çok kazanmayı hak ediyorum, kimseyi mağdur etmedim devletin parası bitmez zaten vb.

Özellikle ülkemizde muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılan bazı çalışmalar da muhasebe meslek etiğinde ciddi sapmalar olduğunu göstermektedir (Tükenmez ve Kutay, 2005; Özbirecikli ve Ural, 2006; Kutlu, 2008; Kısakürek ve Alpan, 2010; Yıldız, 2010; Kaya ve Yanık, 2011; Güney ve Çınar, 2012, Çetin ve Dağlı, 2014). Bu sapmaların en temel nedeni mükellef baskısı olmakla birlikte yasal boşluklar ve yasalarda sürekli meydana gelen değişiklikler de etik dışı davranışlara fırsat verebilmektedir. Yapılan çalışmalarda vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden mükelleflerin, bu amacını gerçekleştirecek meslek mensuplarını bulmada güçlük çekmediği görülmüştür.

Muhasebede yapılan etik dışı davranışlar şüphesiz işletmenin tüm paydaşlarını olumsuz etkilemektedir. Ancak ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %95'ini küçük ve orta ölçekli işletmelerin (KOBİ) oluşturduğu düşünüldüğünde muhasebede yaşanan bu düzensizliklerin en çok vergilendirme konusunda gerçekleşiyor olması beklenen bir durumdur. Çünkü KOBİ'ler en çok vergi matrahlarını azaltmak için muhasebe hilelerine başvurumaktadırlar (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 64).

## **5. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK DIŞI DAVRANIŞLARININ VERGİ AHLAKINA ETKİSİ**

### **5.1. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Ülkemizde vergi daireleri ve mükellefler arasında bir köprü görevi gören muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına olan etkisini tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup literatürde tam olarak çalışmanın amacına uygun bir araştırma bulunmaması nedeniyle yeni bir anket formu hazırlanmıştır. Anket formunda yer alan sorular, hazırlandıktan sonra akademisyen, vergi müfettişi ve muhasebe meslek mensuplarından oluşan bir grup tarafından değerlendirilmiştir. Anket katılımcılara ilişkin genel bilgilerin yer aldığı 3 adet kapalı uçlu ve meslek mensuplarının vergi ahlakına olan etkilerini ölçmeye yönelik 27 adet 5'li likert ölçeğine göre hazırlanan sorudan oluşmaktadır. Araştırma için hazırlanan anket formu, öncelikle Bursa'da faaliyet gösteren ve Bursa Sanayi ve Ticaret Odası'na kayıtlı 30 adet YMM ve Bağımsız Denetim Şirketi üzerinde uygulanarak anketin güvenilirliği test edilmiştir. SPSS 17.0 paket programı aracılığı ile yapılan Cronbach  $\alpha$  testinde, Cronbach  $\alpha$  güvenilirlik katsayısı 0,863 olarak bulunduğundan hazırlanan anketin yüksek derecede güvenilirliğe sahip olduğu belirlenmiş ve anket sorularında değişikliğe gidilmemiştir.

Araştırmanın evrenini ise Bursa ilindeki vergi daireleri çalışanları oluşturmaktadır. Vergi ödemeleriyle en çok ilgili olan ve vergi ödeme sürecinde gerek mükelleflerin gerekse

muhasabe meslek mensuplarının tutumlarını en iyi gözlemleyen kişiler olmaları bakımından vergi dairesi çalışanları tercih edilmiştir. Bursa vergi daireleri ise gerek Bursa ilinin Türkiye'nin en büyük sanayi şehirlerinden biri olması bakımından sahip olduğu mükellef yoğunluğu ve çeşitliliği gerekse anketin maliyeti açısından araştırmanın evreni olarak belirlenmiştir. Araştırmanın örnekleme belirlenirken ilk olarak analizin gerçeği yansıtması açısından örneklem büyüklüğü belirlenmiştir. Bursa ilindeki vergi dairesi çalışanlarının toplam sayısı 950'dir. Buna göre %95 güven aralığında %10 hata payı ile araştırmanın görülüş sıklığı ortalama 1/2 olarak belirlendiğinde, örnekleme alınacak birey sayısı da 87 olarak hesaplanmıştır\*. Daha sonra amaçlı örnekleme yapılarak araştırmanın amacına en uygun evren parçası olarak yine mükellef sayılarının çokluğu ve çeşitliliği açısından Bursa ili merkezindeki 6 vergi dairesi ve 1 eğitim dairesi seçilmiştir. Vergi dairesi çalışanlarına birebir görüşme yoluyla ulaşılmış ve 154 çalışan tarafından anket soruları cevaplanmıştır. Anketi cevaplandıran vergi dairesi çalışanlarından elde edilen verilerin SPSS 17.0 paket programı yardımıyla analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

## 5.2. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmada öncelikle katılımcıların özellikleri ile ilgili genel bir bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; cinsiyetleri, deneyimleri ve işyerindeki pozisyonları ile ilgili kapalı uçlu sorular yöneltilmiştir. İlk olarak ankete katılanların cinsiyet dağılımları incelendiğinde katılımcıların yaklaşık %47'sinin erkek %53'ünün kadın olduğu görülmüştür. Bu dağılım normal bir dağılım göstermektedir.

**Tablo 1.** Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı

|               | Frekans | Yüzde |
|---------------|---------|-------|
| <b>Kadın</b>  | 72      | 46,8  |
| <b>Erkek</b>  | 82      | 53,2  |
| <b>Toplam</b> | 154     | 100,0 |

Çalışmada ikinci olarak ankete katılanların vergi dairesindeki görev dağılımları tespit edilmiştir. Tablo 2'den de görüleceği üzere katılımcıların büyük çoğunluğu gelir uzmanlarından oluşmaktadır. Bu sonuç vergi dairesi çalışanlarının genel toplamına bakıldığında da tamamen gerçeği yansıtmaktadır.

**Tablo 2.** Katılımcıların Mesleki Dağılımı

|                                       | Frekans | Yüzde  |
|---------------------------------------|---------|--------|
| <b>Vergi Dairesi Müdürü</b>           | 7       | 4,55   |
| <b>Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı</b> | 12      | 7,79   |
| <b>Servis Şefi</b>                    | 25      | 16,23  |
| <b>Gelir Uzmanı</b>                   | 81      | 55,19  |
| <b>Gelir Uzman Yardımcısı</b>         | 16      | 10,39  |
| <b>Vergi Memuru</b>                   | 13      | 5,84   |
| <b>Toplam</b>                         | 154     | 100,00 |

\* Örneklem Büyüklüğü =  $N \cdot t^2 \cdot p \cdot q / d^2(N-1) + t^2 \cdot p \cdot q$

Anket sonuçlarının değerlendirilmesi açısından mesleki deneyim büyük önem taşımaktadır. Katılımcıların deneyimlerine ilişkin bulgular Tablo 3’de yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere katılımcıların en büyük çoğunluğu 11 yıldan daha fazla deneyime sahiptir. Bu durum çalışanların tecrübelerine dayanarak cevaplandırılması gereken anket soruları açısından önemli bir avantaj sağlamaktadır.

**Tablo 3.** Katılımcıların Mesleki Deneyimleri

|                      | Frekans | Yüzde |
|----------------------|---------|-------|
| 0-3 yıl              | 16      | 10,4  |
| 4-6 yıl              | 10      | 6,5   |
| 7-10 yıl             | 14      | 9,1   |
| 11 yıl ve daha fazla | 114     | 74,0  |
| <b>Toplam</b>        | 154     | 100,0 |

Anketin ikinci bölümünde ise vergi dairesi çalışanlarının muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi ahlakına olan etkilerini ölçmeye yönelik ifadelere verdikleri cevaplar değerlendirilmiştir. Katılımcıların verdiği cevapların ortalamalarına göre en çok katıldıkları ve en az katıldıkları beşer ifade seçilmiş ve cevaplara ilişkin ortalamalar ve katılma düzeylerine Tablo 4’de yer verilmiştir.

**Tablo 4.** Katılımcıların Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkilerine Yönelik Değerlendirmeleri

| Katılımcıların En Fazla Katıldıkları İfadeler  | Ortalama | Katılma Düzeyi*    |
|--|----------|--------------------|
| Muhasebe hilelerinden mükellef kadar muhasebe meslek mensubu da sorumludur.  | 4,14     | 84,50              |
| Vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi önemlidir   | 4,01     | 80,60              |
| Muhasebe meslek mensupları vergi yasalarındaki boşlukları iyi bilmektedir  | 3,68     | 59,80              |
| Mükellefler muhasebe meslek mensuplarını az vergi ödemek için zorlamaktadır.   | 3,66     | 57,20              |
| Mükellef ve muhasebe meslek mensupları genelde uzun yıllar birlikte çalıştıklarından aralarında kuvvetli bağlar bulunmaktadır. | 3,62     | 65,00              |
| Katılımcıların En Az Katıldıkları İfadeler   | Ortalama | Katılmama Düzeyi** |
| Mükellefler muhasebe uygulamaları konusunda yeterli bilgi sahibidir.   | 1,90     | 80,60              |
| Mükellefler Vergi Kanunları ile ilgili yeterli bilgi sahibidir.  | 1,82     | 81,90              |
| Mükellefler düzenlenen beyannamelerle ilgili yeterli bilgi sahibidir.  | 2,00     | 79,30              |
| Muhasebe meslek mensupları mükellefin hatalarını gizlemek yerine bunları açıkça paylaşmakta ve düzeltmektedir.                 | 2,64     | 45,50              |
| Muhasebe meslek mensupları vergi kanunları konusunda mükellefleri bilinçlendirmektedir.  | 2,66     | 45,10              |

Tablo 4’den görüleceği üzere katılımcıların neredeyse tamamı, muhasebe hilelerinden mükellef kadar muhasebe meslek mensuplarını da sorumlu bulmaktadır. VUK’a göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının da bilgilerin defter kayıtlarına veya belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı

\* Katılımcılar tarafından verilen kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevaplarının yüzdelerinin toplamı

\*\* Katılımcılar tarafından verilen kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum cevaplarının yüzdelerinin toplamı

olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğu düşünüldüğünde bu sonucun çıkması çok normaldir. Sonuçta hiçbir mükellef muhasebecisinden habersiz matrah değişikliğine gidemez. Çalışmada katılımcıların en çok onayladıkları bir diğer ifade ise doğrudan çalışmanın temel amacına yöneliktir. Vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisini ölçmeyi amaçlayan bu çalışmada katılımcıların yaklaşık %80'ini bu görüşü desteklemiştir. Bununla birlikte katılımcıların yine çok büyük bir çoğunluğu mükelleflerin gerek muhasebe uygulamaları gerekse kanunlarla ilgili bilgi düzeylerinin yetersizliğini kabul etmiştir. Bu durum vergi kanunlarına uyumsuzluğun en temel nedeni olarak gösterilebilmektedir. Ayrıca mükellef ve meslek mensubu arasında oluşan bağlılık ve buna paralel artan mükellef baskıları da meslek mensuplarının tutum ve davranışlarını dolayısıyla vergi ahlakını olumsuz etkileyen önemli etkenlerdir.

Sorular daha sonra faktör analizi yapılarak gruplandırılmıştır. Faktör analizi birbirleriyle ilişkili değişkenleri anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistik tekniklerinden biridir. Ancak faktör analizi yaparak verileri gruplandırmak için öncelikle veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testi ve Bartlett Testi uygulanmıştır. KMO Testi gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarını karşılaştıran bir indekstir ve değişkenler arası korelasyonlar ne kadar yüksekse değişkenlerin ortak faktörler oluşturma olasılıkları da o kadar yüksek olmaktadır. Bu nedenle KMO oranının 0,5'den büyük olması gerekmektedir. Bartlett testi ise değişkenlerin en azından bir bölümünün arasında yüksek korelasyon olması olasılığını test etmektedir. Bunun içinde testin anlamlılık düzeyinin 0,05'de küçük olması gerekmektedir (Eroğlu, 2008: 321-322).

**Tablo 5.** Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör Analizine Uygunluğun Belirlenmesi)

|   |                  |          |
|---|------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliğinin Ölçümü |                  | ,642     |
| Barlett Testi                                     | Yaklaşık Ki-Kare | 1822,719 |
|   | Sig. Değeri      | ,000     |

Tablo 5'den anlaşılacağı üzere KMO testinin sonucu,  $0,657 > 0,5$  olduğundan soruların faktör analizi için uygun olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca Bartlett Testi'nin anlamlılık düzeyinin  $< 0,05$  olması testin anlamlı olduğunu göstermektedir. Soruların faktör analizine uygunluğu belirlendikten sonra faktörlerin sayısı tespit edilmiştir. Özdeğer istatistiği 1'den büyük olan faktörler anlamlı olarak kabul edilmektedir. Buna göre 5 faktör tespit edilmiştir. Bu faktörlerin isimlendirilmesi ise döndürülmüş faktör matrisi ile mümkün olmaktadır. Bu matriste bir değişken hangi faktör grubu altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o gruba ait demektir (Eroğlu, 2008: 330). Buna göre çalışmada oluşturulan döndürülmüş faktör matrisi Tablo 6'de yer almaktadır.

Tablo 6. Faktör Analizi İstatistikleri (Faktör İsimlerinin Belirlenmesi)

|   | Döndürülmüş Faktör Matrisi |       |       |       |       |
|---|----------------------------|-------|-------|-------|-------|
|   | 1                          | 2     | 3     | 4     | 5     |
| Muhasebe meslek mensupları çoğunlukla vergi ahlakına sahiptir.  | ,758                       | ,157  | -,078 | -,051 | ,168  |
| Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi idaresine destek olmaktadır.                            | ,721                       | -,009 | -,125 | -,184 | ,187  |
| Muhasebe meslek mensupları vergi kanunları konusunda mükellefleri bilinçlendirmektedir.   | ,670                       | ,380  | -,107 | -0,01 | ,073  |
| Muhasebe meslek mensupları vergi uyumu için mükellefleri teşvik etmektedir.   | ,669                       | -,020 | -,039 | ,026  | -,034 |
| Muhasebe meslek mensupları vergi ahlakını olumlu yönde etkilemektedirler  | ,561                       | ,054  | -,001 | ,193  | -,163 |
| Mükellefler yasalara aykırı vergi beyan ederek ceza almaktansa vergi ödemeyi tercih etmektedir.                                   | ,510                       | ,218  | ,018  | ,069  | -,323 |
| Mükellefler muhasebe uygulamaları konusunda yeterli bilgi sahibidir.  | -,043                      | ,854  | -,027 | -,033 | -,051 |
| Mükellefler düzenlenen beyannamelerle ilgili yeterli bilgi sahibidir.   | ,163                       | ,846  | -,012 | -,201 | ,019  |
| Mükellefler Vergi Kanunları ile ilgili yeterli bilgi sahibidir.   | ,314                       | ,737  | ,216  | -,016 | ,021  |
| Muhasebe meslek mensupları vergi kanunları konusunda yeterli bilgiye sahiptir.  | ,447                       | ,587  | -,251 | ,226  | ,245  |
| Vergi kayıp ve kaçaklarında muhasebe meslek mensupları mükellefleri suçlamaktadır.  | -,122                      | -,180 | ,771  | -,006 | ,144  |
| Muhasebe meslek mensupları vergiden kaçınma yollarını mükelleflere göstermektedir.  | -,098                      | ,216  | ,753  | ,270  | ,099  |
| Mükellef ve muhasebe meslek mensubu ödenecek vergi matrahını birlikte karar vererek oluşturmaktadır.                              | -,109                      | ,038  | ,693  | ,242  | ,029  |
| Mükellefler çalıştıkları muhasebe meslek mensubuna çok güvenmektedir.   | -,058                      | ,136  | ,600  | ,016  | -,064 |
| Mükellef ve muhasebe meslek mensupları genelde uzun yıllar birlikte çalıştıklarından aralarında kuvvetli bağlar bulunmaktadır     | -,042                      | ,145  | ,521  | ,002  | -,225 |
| Mükellefler muhasebe meslek mensuplarını az vergi ödemek için zorlamaktadır.  | ,061                       | -,072 | ,274  | ,794  | ,040  |
| Meslektaşlarının vergi ahlakına aykırı tutumları muhasebe meslek mensuplarını muhasebe etiğine aykırı davranışlara zorlamaktadır. | -,047                      | -,161 | ,025  | ,720  | ,082  |
| Mükellefler bilinçli bir şekilde vergiden kaçınmaktadır.  | -,109                      | -,174 | ,060  | ,554  | ,011  |
| Muhasebe meslek mensubunun meslek ahlakı ile mükellefinin vergi uyumu doğru orantılıdır.  | ,227                       | ,028  | ,164  | ,141  | ,772  |
| Vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi önemlidir.   | ,257                       | ,036  | -,063 | ,139  | ,750  |
| Muhasebe hilelerinden mükellef kadar muhasebe meslek mensubu da sorumludur.   | -,234                      | ,156  | ,181  | ,077  | ,660  |
| Muhasebe meslek mensupları vergi kaçırma konusunda teşvik edici olabilmektedirler.  | ,091                       | -,164 | ,026  | ,197  | ,605  |

Tablo 6'da görüldüğü gibi, ilk grup 6 sorudan, ikinci grup 4 sorudan, 3. Grup 5 sorudan, 4. Grup 3 sorudan ve son grup ise 4 sorudan oluşmaktadır. 5 soru ise herhangi bir gruba dahil edilememiştir. Bu sorulardan yararlanarak aşağıdaki faktörler oluşturulmuştur:

Faktör 1: Muhasebe meslek mensubunun vergi ahlakını arttırmaya yönelik etkinliği

Faktör 2: Mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının kanun ve uygulama bilgisi düzeyi

Faktör 3: Mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasında oluşan bağlılık düzeyi

Faktör 4: Muhasebe meslek mensubunu etik dışı davranışa zorlayan temel etkenler

Faktör 5: Muhasebe meslek mensubunun vergi ahlakına aykırı davranışlardan sorumluluk düzeyi

**Tablo 7.** Mevcut Durumu Açıklayan Faktörlerin Ortalamaları

| Faktörler | Faktör Ortalamaları |
|-----------|---------------------|
| Faktör 1  | 2,8745              |
| Faktör 2  | 2,1396              |
| Faktör 3  | 3,3896              |
| Faktör 4  | 3,5281              |
| Faktör 5  | 3,7890              |

Tablo 7’den de görüleceği üzere faktör ortalamalarını değerlendirdiğimizde muhasebe meslek mensuplarının genellikle mükelleflerin vergi ahlakını arttırmaya yönelik etkinliğinin düşük olduğunu buna paralel olarak vergi ahlakına aykırı davranışlardan mükellefleri kadar sorumlu oldukları söylenebilmektedir. Bu durumun en temel sebeplerinin ise mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının kanun ve uygulama bilgi düzeylerinin düşük olması, mükellef ve muhasebe meslek mensupları arasında oluşan bağlılık düzeyinin yüksek olması ve muhasebe meslek mensuplarına uygulanan baskılar gösterilebilmektedir.

Çalışmada faktörlerin tespit edilmesinden sonra aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H<sub>1a</sub>: Mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının kanun ve uygulama bilgisi düzeyi ile muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır

H<sub>1b</sub>: Mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasında oluşan bağlılık düzeyi ile meslek mensuplarının vergi ahlakına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır

H<sub>1c</sub>: Muhasebe meslek mensubunu etik dışı davranışa zorlayan temel etkenler ile meslek mensuplarının vergi ahlakına etkisi arasında anlamlı bir ilişki vardır

Hipotezlerin test edilebilmesi için öncelikle verilerin normalliğini ölçen Kolmogorov-Simirnov Testi yapılmış ve değişkenlerin anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğu için verilerin normal dağılıma sahip olmadığı dolayısıyla parametrik olmayan bir hipotez testinin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bunun üzerine istenen amaca uygun olarak Ki-Kare Bağımsızlık Testi yapılmıştır. Bu test iki ya da daha fazla değişkenin arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını ölçmektedir. Test sonuçları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 8.** Mükellef Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Kanun Ve Uygulama Bilgisi Düzeyi İle Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi İlişkisi

|                   | Değer   | Anlamlılık (sig.) Değeri |
|-------------------|---------|--------------------------|
| Pearson Ki – Kare | 616.000 | ,000                     |
| Doğrusal Bağlantı | ,202    | ,653                     |

Tablo 8’de de belirtildiği üzere anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğu için mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının kanun ve uygulama bilgisi düzeyi ile muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına etkisi arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Böylece gerek muhasebe meslek mensuplarının gerekse mükelleflerin vergi kanunları ve muhasebe uygulamaları ile ilgili bilgi eksikliklerin vergi ahlakını olumsuz etkilediği söylenebilmektedir.

**Tablo 9.** Mükellef ve Muhasebe Meslek Mensubu Arasında Oluşan Bağlılık Düzeyi İle Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi İlişkisi

|                   | Değer   | Anlamlılık (sig.) Değeri |
|-------------------|---------|--------------------------|
| Pearson Ki – Kare | 616.000 | ,000                     |
| Doğrusal Bağlantı | ,603    | ,437                     |

Tablo 9’da yer alan Pearson Ki-Kare testinin anlamlılık düzeyi  $< 0,05$  olduğundan mükellefler ve birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensupları arasında oluşan bağlılık düzeyi ile meslek mensuplarının vergi ahlakına etkisi arasında anlamlı bir ilişki söz konusudur. Ülkemizde genellikle mükellefler kolay kolay mali müşavirlerini değiştirmemektedirler. Bu da yıllarca birlikte çalışan mükellef ve meslek mensubu arasında bazen aşırı dostluk bağlarına kadar gidebilen bağlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu bağlar sebebiyle mükellefler meslek mensuplarını etkileyebilmekte ve meslek mensupları da mükelleflerini her durumda korumaya çalışmaktadır. Böylece başta kendi mükelleflerinin düşük vergi ödeme isteği olmak üzere diğer meslek mensuplarının da muhasebe etiğine aykırı tutumlar sergilemesi meslek mensupları üzerinde yoğun baskı oluşturmaktadır. Bu durumda meslek mensupları vergi ahlakına aykırı davranışlar sergileyebilmektedir. Tablo 10’daki sonuçlar da bu görüşü desteklemektedir.

**Tablo 10.** Muhasebe Meslek Mensubunu Etik Dışı Davranışa Zorlayan Temel Etkenler İle Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakına Etkisi İlişkisi

|                   | Değer   | Anlamlılık (sig.) Değeri |
|-------------------|---------|--------------------------|
| Pearson Ki – Kare | 616.000 | ,000                     |
| Doğrusal Bağlantı | 2,960   | ,085                     |

Tablo 10’daki Pearson Ki-Kare testinin anlamlılık düzeyinin  $< 0,05$  olması muhasebe meslek mensubunu etik dışı davranışa zorlayan temel etkenler ile meslek mensuplarının vergi

ahlakına etkisi arasında anlamlı bağların olduğunu göstermektedir. Bu süreç aşağıdaki şekilde gibidir.

**Şekil 2.** Muhasebe Meslek Mensuplarını Muhasebe Etiğine Aykırı Davranışa Zorlayan Temel Etkenler



Şekil 2’den de görüleceği üzere meslek mensupları başta mükelleflerin oluşturduğu sonra da tüm çalışma hayatını saran bir baskı unsuru içerisindedir. Dolayısıyla mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara zorlamasıyla başlayan süreç sonunda yine mükellefin vergi ahlakının olumsuz yönde etkilenmesiyle kısır bir döngüye dönüşmektedir.

## 6. SONUÇ

Vergi ödemeleriyle en çok ilgili olan ve vergi ödeme sürecinde gerek mükelleflerin gerekse muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını en iyi gözlemleyen kişiler olarak vergi dairesi çalışanlarının değerlendirmeleri ışığında muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi ahlakına etkilerini ölçmeye yönelik hazırlanan bu çalışmada elde edilen sonuçlar uluslararası literatür ile de paralellik göstermektedir (Klepper ve Nagin, 1989; Erard, 1993; Tan, 1999, Schmidt, 2001; Aymankuy ve Sarioğlan, 2005; Ayres ve diğ., 1989, Reckers ve diğ., 1991; Hite ve McGill, 1992).

Literatürü destekler nitelikte ankete katılanları yaklaşık %80’lik önemli bir bölümü vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının önemli bir etkiye sahip olduğu görüşünü bildirmiştir. Buna paralel olarak katılımcıların yaklaşık %57’lik önemli bir bölümü muhasebe meslek mensubunun meslek ahlakı ile mükellefinin vergi uyumunu doğru orantılı bulmaktadır. Ancak çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakını arttırmaya



yönelik etkinliğinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun en temel sebeplerinin ise mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının kanun ve uygulama bilgi düzeylerinin düşük olması, mükellef ve muhasebe meslek mensupları arasında oluşan bağıllık düzeyinin yüksek olması ve muhasebe meslek mensuplarına uygulanan baskılar gösterilebilmektedir.

Ülkemizde genellikle mükellefler çok uzun yıllar aynı meslek mensubu ile çalıştığından zamanla aralarında aile bağlarına benzer önemli bağlar kurulmaktadır. Ancak bu bağlar sebebiyle mükellefler meslek mensuplarını zamanla hatırlı gönül ilişkisi çerçevesinde kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmek istemekte ve meslek mensupları da mükelleflerini her durumda korumaya çalışmaktadır. Böylece meslek mensupları başta mükelleflerin oluşturduğu sonra da tüm çalışma hayatını saran bir baskı döngüsü içerisine girmektedir. Başta sadece mükellef baskılarıyla başlayan bu kısır döngü etik dışı davranan diğer meslek mensuplarının varlığı ve mükellefler arası iletişim ağı sayesinde yoğun bir rekabet baskısına dönüşmektedir. Mükelleflerini kaybetme korkusu ve piyasada özellikle vergi uyumu konusundaki genel tavır sebebiyle muhasebe meslek mensupları etik dışı davranışları zamanla normalleştirmeye başlamakta ve bu durumdan vergi ahlakı yüksek olan diğer mükellefler de olumsuz etkilenmektedir. Böylece söz konusu süreçte tüm toplumun vergi ahlakı olumsuz etkilenmektedir.

Vergi ahlakı oluşumunda böylesine önemli bir fonksiyonu olan muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının önlenmesi içinse gerek meslek odaları gerekse vergi idaresi tarafından vergi ahlakı bilinçlendirme çalışmaları yapılmalıdır. Bu amaçla mevcut meslek mensuplarına gerek vergi kanunları gerekse vergi ahlakına yönelik eğitim seminerleri düzenlenebilir. Ayrıca vergi idaresi de muhasebe meslek mensupları ile daha fazla iletişim halinde bulunup daha işbirlikçi bir tutum sergilediğinde meslek mensuplarının da kendisine duyulan güven sebebiyle vergi ahlakı konusunda daha bilinçli davranması beklenmektedir.

Bunun yanı sıra tıpkı denetim standartlarında olduğu gibi rotasyon şartı getirilebilmektedir. Bir mükellefin 5 yıldan fazla aynı muhasebe meslek mensubu ile çalışması doğal olarak aralarındaki profesyonel ilişkileri zedelemektedir. Böyle bir rotasyonun uygulanması çok zor olmakla birlikte sonuçları vergi ahlakını kesinlikle arttıracaktır. Meslek mensuplarının üzerindeki rekabet baskısının önlenmesi içinse gerek vergi kayıp ve kaçaklarına ilişkin gerekse meslek mensuplarının etik dışı davranışlarına ilişkin cezalar arttırılmalıdır. Böylece piyasada vergi kaçırmaya teşvik eden muhasebe meslek mensuplarının daha popüler olup daha çok kazanıp diğer meslek mensuplarını da olumsuz etkilemesinin önüne geçilerek aksine meslek mensuplarının daha fazla vergi yasalarına bağlı olmalarının onlara duyulan talebi arttırması sağlanacağından vergi ahlakına yönelik daha bilinçli ve mükelleflerini de bilinçlendiren meslek mensupları sayesinde toplumun vergi ahlakı seviyesi de artacaktır.

**KAYNAKLAR**

- AHMED, Eliza – Braithwaite, Valerie (2005), “Understanding Small Business Taxpayers: Issues Of Deterrence, Tax Morale, Fairness And Work Practice” *International Small Business Journal* 23 (5), pp. 539-568
- ALLINGHAM, M. G.,- Sandmo, A. (1972), “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, *Journal of Public Economics*, 1(3-4), pp.323-338.
- ALM, James - McClelland, Gary H. - Schulze, William D. (1992), “Why Do People Pay Taxes?”, *Journal of Public Economics*, 48 (1), pp.21-48.
- ALM, James - Torgler, B (2006), “Culture Differences and Tax Morale in The United States and in Europe”, *Journal of Economic Psychology*, 27, pp.224-246
- AŞAN, Sibel (2014), “Mükellef Ve Kamu Otoritesi Açısından Vergi Ahlakının Değerlendirilmesi”, *Journal of Life Economics*, 2014/1, pp.69-79
- AYAS, Işıl – Saruç, Naci Tolga (2015), “Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya ve Türkiye”, *AKÜ İİBF Dergisi*, 14 (2), ss: 179-188.
- AYMANKUY, Yusuf - Sarioğlan, Mehmet (2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (14) Aralık, ss.23-45
- AYRES, F. L. - Jackson, B.R. - Hite, P.S. (1989), “The Economic Benefits of Regulation: Evidence from Professional Tax Preparers”, *The Accounting Review*, 44, pp.300-312.
- CEVİZCİ, Ahmet (2008), *Etiğe Giriş*, 2. baskı, Paradigma Yayınları, İstanbul
- ÇÜRÜK, T. - Tüm, K. (2011), “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15 (2), ss. 19-57.
- DEMİR, İhsan C. (2008), *Vergi Ahlakı ve Belirleyenler Ege Bölgesi Örneği*, Doktora Tezi, Danışman: Mehmet Tosuner, Dokuz Eylül Üniv., İzmir
- DUVALL, Mell (2010), “Dirty Deeds”, *Priority-A Pitney Bowes Publication*, <http://www.prioritymagazine.com/jan03/dirtydeeds0103.html>, (08.05.2010)
- ERARD, Brian (1993), “Taxation with Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance”, *Journal of Public Economics*, 52(2), pp.163-197.
- EROĞLU, Abdullah (2008), “Faktör Analizi”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara
- FELD, L. P. - Torgler, B. - Dong, B. (2008), “Coming closer? Tax morale, deterrence and social learning after German unification” *QUT School of Economics and Finance, Working/ Discussion Paper, No. 232*.
- FINN, Don W. – Munter, Paul – McCaslin, Thomas E. (1994), “Ethical Perceptions of CPAs”, *Managerial Auditing Journal*, 9 (1), pp.23-28

- FREY, Bruno S. - Feld, Lars P. (2002), "Deterrence and Morale in Taxation: An Empirical Analysis", Cesifo Working Paper, (Seri No: 760), pp. 1-36
- GRAETZ, M.J. - Wilde, L.L. (1985), "The Economics of Tax Compliance: Facts and Fantasy", National Tax Journal, 38, pp.355-363
- GÜNEY, Selami - Çınar, Orhan. (2012), "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26 (2), ss. 91-106.
- HITE, P. A. - McGILL, G.A. (1992), "An Examination of Taxpayer Preference for Aggressive Tax Advice", National Tax Journal, 45(4), pp.389-403.
- JACKSON, B. R.,- Milliron, V. C. (1986). "Tax Compliance Research: Findings, Problems And Prospects", Journal of Accounting Literature, 5, pp.125-161.
- KAYA, Nurullah.- Yanık, Ramazan. (2011), "Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi", EKEV Akademi Dergisi, 15 (49), Güz, ss. 293-306.
- KAYACAN, Murad (2005), "Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler," VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 20-24 Nisan, Antalya
- KISAKÜREK, M. Mustafa.- Alpan, Nesrin. (2010), "Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 47, ss. 213-228.
- KİRCHLER, Erich (1997), "The Burden Of New Taxes: Acceptance Of Taxes As A Function Of Affectedness And Egoistic Versus Altruistic Orientation", Journal of Socio-Economics, 26(4), pp.421-437.
- KLEPPER, S. - Nagin, D. (1989), "The Role of Tax Preparers in Tax Compliance", Policy Sciences, 22(2), pp.167-194.
- KUTLU, Hüseyin, Ali (2008), "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63 (2), ss. 143-170.
- MOİZER, Peter (1995), "An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors", Critical Perspectives on Accounting, 6 (5), October, pp.415-431
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet.- Ural, Tülin (2006), "Muhasebecilerin Mesleki Kararlarında Etik ve Sosyal Sorumluluğun Önemi Algılama Düzeyleri ve Etiksel Karar Alma Süreci: Türkiye Örneği", TÜBİTAK Projesi, Proje No: SOBAG-104K012.
- 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), ss. 241-271.
- PEÑAS, L. I. ve S. Lago-Peñas (2008), "The Determinants of Tax Morale in omparative Perspective: Evidence from a Multilevel Analysis", Instituto de Estudios Fiscales WorkingPaper, No. 2/2008, pp. 1-40

- PETERSON, K.Bonita – Zikmund, Paul E. (2004), “10 Truths You Need to Know About Fraud”, *Strategic Finance*, May, pp.28-34
- RECKERS, Phillip. M. J. - Sanders, Debra L. –Wyndels, Robert W. (1991), “An Empirical Investigation of Factors Influencing Tax Practitioner Compliance”, *Journal of the American Taxation Association*, 13 (2), pp.30-46
- RICHARDSON, M., - Sawyer, A. J. (2001), “A Taxonomy Of The Compliance Literature: Further Findings, Problems And Prospects”, *Australian Tax Forum*, 20 (1), pp.78-102
- SCHMİDT, Dennis R. (2001), “The Prospects of Taxpayer Agreement with Aggressive Tax Advice”, *Journal of Economic Psychology*, 22 (2), pp.157-172.
- SCHMÖLDERS, Günter (1976), *Genel Vergi Teorisi*, (Çev: Salih Turhan). İstanbul Üniv. Yay., No: 2149, İstanbul
- SELİMOĞLU, Seval (2006), “Ethics in Turkish Accounting Practices”, *Mali Çözüm Dergisi*, 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, Sayı 76, ss.437 – 456
- SPK (2006), *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, a.g.tb., Kısım 4, Bölüm 1, Md.6
- TAN, Lin Mei (1999), “Taxpayer Preference for Type of Advice from Tax Practitioner: A Preliminary Examination”, *Journal of Economic Psychology*, 20 (4), pp 431-447.
- TAN, L. M., - Sawyer, A. J. (2003). “A Synopsis Of Taxpayer Compliance Studies: Overseas Vis-A-Vis New Zealand”, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 9(4), pp.431-454
- TOMASİC, R.,- Pentony, B. (1991), “Taxation Law Compliance And The Role Of Professional Tax Advisers”, *Australia & New Zealand Journal of Criminology*, 24, pp.241-257
- TORGLER, Benno (2003), “Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance”, *Dissertation der Universität Basel, Switzerland*
- TURHAN, Salih (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*. 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul
- TÜKENMEZ, N. Mine.- Kutay, Nilgün (2005), “Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 25, ss.155-164.
- TÜRK DİL KURUMU (2016), *Büyük Türkçe Sözlük*, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/>, (30.09.2016)
- YÜCEDOĞRU, Recep (2016), “Understanding Tax Morale And Tax Compliance Of Owner-Managers Of Small Companies”. PhD thesis, University of Nottingham
- WILKS, Jeffrey - Zimbelman, F.Mark (2004), “Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues”, *Contemporary Accounting Research*. 21(3), pp.719-745