

MUHASEBE KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ İLE VERGİ KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİYİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Dr. Öğr. Üyesi Erdoğan CEYLAN**

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Mart 2023, 25(1), 182-212

ÖZ

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü ile vergi kültürü değerlerinin ölçülmesi ve bu değerler arasındaki farklılıkların ve ilişkinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla araştırmada parametrik nicel analiz yöntemlerinden T-Testi, Anova ve Korelasyon analizi teknikleri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, katılımcıların muhasebe kültürü açısından tutuculuk, tekdüzelik, şeffaflık ve profesyonellik değerlerine, vergi kültürü açısından ise olumsuz vergi kültürü değerine yakın olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, tutuculuğa karşı iyimserlik değeri dışında, tüm muhasebe kültürü değerlerinin vergi kültürü değerleri ile ilişkili olduğu belirlenmiştir. Bu araştırma muhasebe kültürü değerleri ile vergi kültürü değerlerini literatürde ilk defa ilişkilendirdiği için önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Kültürü, Vergi Kültürü, Hofstede-Gray Modeli

JEL Sınıflandırması: M40, M41, H29

A STUDY TO DETERMINE THE RELATIONSHIP BETWEEN ACCOUNTING CULTURE AND TAX CULTURE VALUES

ABSTRACT

This study is carried out to measure accounting culture and tax culture values of professional accountants and examines their relationship by using the parametric quantitative methods, the T-Test,

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 06.08.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 11.12.2022

** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Osmaneli Meslek Yüksekokulu, Otel, Lokanta ve İkram Hizmetleri Bölümü, erdogan.ceylan@bilecik.edu.tr, orcid.org/0000-0001-6890-9673

Atf (Citation): Ceylan, E. (2023). Muhasebe Kültürü Değerleri ile Vergi Kültürü Değerleri Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 182-212. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1157453>

Anova and Correlation analysis. The findings show that the participants feel closer to the values of conservatism, uniformity, transparency and professionalism in terms of accounting culture and to negative tax culture value in terms of tax culture. Furthermore, all accounting culture values are related to tax culture values, except for conservatism versus optimism value. Our contribution is that accounting culture and tax culture values are associated for the first time in literature.

Keywords: Accounting Culture, Tax Culture, Hofstede-Gray Model

JEL Classification: M40, M41, H29

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

The cultural values of accountants affect the tax revenues of a country and therefore the entire society. This situation makes it important to examine the relationship between accounting culture and tax culture in the field of social sciences. The aim of this study is to measure the accounting culture and tax culture values of accountants and to determine the relationship between these values. In many studies, the effect of accounting culture on accounting policies, financial reporting and firm performance has been determined. The contribution of this research is that the relationship between accounting culture and tax culture values is investigated for the first time in literature.

METHODOLOGY

With the help of accounting culture values put forward by Gray (1988) and developed and scaled by Chancani and Willet (2004), many prior studies have tried to determine the behavior of accountants in the face of different accounting events. Similarly, Yöney (2019) determined the tax culture values of accountants and explained the resulting tax behaviors. In this study, accounting and tax culture values of accountants will be investigated based on these scales. Considering the time and cost constraints, a realistic universe is determined and the survey is carried out within the scope of the members registered in the Izmir Chamber of Certified Public Accountants in the April-May period of 2022, after the necessary ethical permissions are obtained. The data set of the research consists of a valid questionnaire of 202 participants. The collected data are analyzed by taking average scores for each statement. In this context, scores close to 1 in terms of accounting culture values are considered close to the values of conservatism, uniformity, confidentiality and professionalism; on the other hand, scores close to 5 indicate that they are close to the values of optimism, flexibility, transparency and status quoism. In the tax culture scale, low scores indicate closeness to a negative attitude to paying taxes (negative tax culture) while high scores indicate closeness to a positive tax culture. To test the reliability of the scales, Cronbach's Alpha reliability test and normality tests are performed. In this study, the answers to the

questions of what the current accounting and tax culture of accountants are, the differences in accounting and tax culture values according to the demographic characteristics of accountants and whether there is a relationship between these values are investigated. In order to test the research hypotheses, T-Test, Anova and Correlation analysis techniques, which are parametric analysis methods, are used with the help of SPSS program.

RESULTS AND DISCUSSION

It has been determined that the members of the profession participating in the research are closer to the values of conservatism, uniformity, transparency and professionalism in terms of accounting culture, and closer to the negative tax culture value in terms of tax culture. These results are also compatible with the literature. In terms of demographic characteristics of the participants, meaningful differences are found between the operating status variable and the accounting values of conservatism-optimism and confidentiality-transparency. The results show that independent accountants are closer to the values of conservatism and confidentiality than accountants that do not carry on their activities independently. In terms of the age variable, meaningful differences are found between the uniformity-flexibility value and the negative tax culture value. The age group closest to the uniformity and negative tax culture values is the professionals between the ages of 50-59. In terms of level of education, meaningful differences are found between the accounting values of professionalism versus transparency. The results also indicate that the members of the profession who are high school and vocational school graduates are the group closest to the professionalism value. In terms of the number of taxpayers, meaningful differences are found between the professionalism versus transparency values and the positive tax culture value. The members of the profession with 51-75 taxpayers are the group closest to the professionalism value, and the members of the profession with 76 or more taxpayers are the group closest to the positive tax culture value. In addition, the findings show that all accounting culture values, except for conservatism versus optimism, are related to tax culture values. The overall results reveal that the accounting culture values of the accountants and their tax culture values have a significant relationship.

CONCLUSION AND IMPLICATION

Taxes are the primary source of income for sovereign states. Especially in Continental European countries and Turkey, tax culture significantly affects accounting policies and financial reporting. Likewise, the accounting culture observed in the countries and the cultural values of the accountants are very important factors in calculating the amount of tax to be paid. This situation makes it crucial to examine the relationship between accounting culture and tax culture in the field of social sciences. The results of this study show that the participants are closer to the values of conservatism, uniformity, transparency and professionalism in terms of accounting culture, and they are closer to the negative tax

culture values in terms of tax culture. The results also show that some accounting and tax culture values differ according to demographic characteristics of the accountants, and accounting culture values are related to tax culture values. The relationship between accounting culture values and tax culture values is examined for the first time, and this makes the study important as a result of this contribution to the literature. Future studies, that examine the effects of accounting culture values on tax compliance and tax morale will make important contributions to the literature and help determine tax policies of the relevant tax authorities.

1. GİRİŞ

Kültür, bireysel ve toplumsal düşünce ve buna bağlı değerlerle yoğrulan, nesilden nesile aktarılan öğrenilmiş davranışlar bütünüdür. Tüm Dünya’da kültür alanında araştırmalar yapan Hofstede, her ulusun farklı kültürel özelliklerini tespit ederek farklı toplumlar arasında kültürün dört ayrı boyutunu ampirik olarak ortaya koymuştur. Ulusal kültür değerleri, zamanla birçok araştırmacı tarafından ulusal alt kültür değerleriyle ilişkilendirilmiştir. Bu araştırmacıardan biri olan Gray, dört boyutlu ulusal kültür değerlerinin muhasebeyle ilişkisini incelemiş ve buna paralel olarak dört boyutlu muhasebe alt kültürü değerlerini teorik olarak ortaya koymuştur. Gray’e göre, ulusal kültür özellikleri o ülkenin muhasebe kültürü değerlerini belirlemekte ve bu durum muhasebe ve finansal raporlama sistemini etkilemektedir. Bu teori daha sonra birçok araştırmacı tarafından ampirik araştırmalarla test edilmiş, ülkelerdeki muhasebe kültürünün finansal raporlamaya etkisi incelenmiştir. Literatür incelendiğinde, muhasebe kültürü değerlerinin genellikle muhasebe politikaları ve uygulamaları, finansal raporlama sistemleri ve finansal performansla ilişkilerinin incelendiği görülmektedir. Ancak, manevi bir alt kültür olan vergi kültürü ile muhasebe kültürü ilişkisinin incelendiği bir araştırmaya rastlanmamıştır. Oysa, özellikle Kıta Avrupası ülkelerinde vergi kültürü muhasebeyi etkileyen önemli bir unsurdur. Ülkemizde de benzer bir durum söz konusudur. Dolayısıyla bu durum sosyal bilimler alanında muhasebe kültürü ve vergi kültürü ilişkisinin incelenmesini önemli ve gerekli kılmaktadır. Bu çalışmada öncelikle kültür, ardından muhasebe kültürü ve vergi kültürü teorik çerçevede açıklanacaktır. Daha sonra ülkemizde ticari işletmelerin vergi tarhı görevini üstlenmiş bulunan muhasebe meslek mensuplarına yönelik, muhasebe ve vergi kültürü değerlerini ve bunlar arasındaki ilişkiyi ölçen araştırma sonuçlarına yer verilecektir.

1.1. Kültür

Kültür; felsefe, psikoloji, sosyoloji ve antropoloji gibi farklı bilim dallarını ilgilendiren disiplinlerarası bir kavramdır (Bitlisli & Kıymık, 2021). Karmaşık disiplinlerarası boyutu nedeniyle, literatürde kültür kavramına yönelik çok sayıda ve karmaşık tanım bulunmaktadır. Hatta Williams’a (2016) göre kültür İngilizcede en karmaşık iki-üç kelimedenden biridir. Bu tanımlardan her biri, bireyin ve toplumun tarihsel perspektifte düşünsel ve davranışsal unsurları dikkate alınarak yapılmıştır. Türk Dil

Kurumu'na göre kültür; tarihsel ve toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada ve sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçlar bütünüdür (TDK, 2011). Kültür tanımını ilk kez İngiliz astrolog Tylor (1871) yapmıştır. Ona göre kültür; kişinin, bir toplum üyesi olarak kazandığı bilgi, inanç, sanat, hukuk, ahlak, âdet, gelenek, alışkanlık ve kabiliyetlerin karmaşık bir bütünüdür. En bilinen kültür araştırmacılarından olan Hollandalı sosyal psikolog ve örgütsel antropolog Geert Hofstede (1983) ise kültürü; öğrenildiği benzer sosyal çevrede yaşamış bulunan bireylerle hiç olmazsa kısmen paylaşılması sebebiyle ortak bir fenomen olarak tanımlamıştır. Ona göre kültür, belirli bir grup veya sınıfla ilişkili mensupların başka grup ya da sınıflardan ayrışan müşterek programlanmış bir hafızadır (Çankaya & Aydoğan, 2008). Bu geniş ve kapsamlı tanımlardan anlaşılacağı üzere kültür; bireysel ve toplumsal düşünce ve buna bağlı değerlerle yoğrulan, öğrenilmiş davranışlar bütünü olarak yaşam biçimine dönüşen ve nesiller boyu aktarılan bir olgudur.

Kültürün nesiller boyu aktarılması onun sosyal bir miras olduğunu göstermektedir (Zanden, 1993). Nesiller boyu paylaşılan kültür zaman içerisinde dil, inanç, ahlâk, değerler, tutumlar, iklim, ekonomi, hukuk, eğitim, siyaset, sosyal organizasyon, teknoloji, materyal kültür (Askary ve diğerleri, 2008) gibi unsurların ve zamanın getirdiği ihtiyaçların etkisiyle devamlı evrilmektedir. Bu bakımdan kültür, dinamik bir yapıya sahiptir. Bulunduğu çevreye bağlı olarak devamlı değişmekte ve çevresiyle etkileşim içine girmektedir. Bu değişim süreci tüm toplumsal gruplar için geçerlidir. Hofstede 1980 yılında, toplumlar arasındaki kültürün nasıl farklılaştığını incelemek amacıyla bir sınıflandırma oluşturmuş ve yaptığı ampirik araştırmalardan elde ettiği bulgular aracılığı ile ulusların kültürel boyutlarını ortaya koymuştur (Çavdar, 2022). Hofstede'in 1960'larda birçok farklı ülkede yaklaşık 116.000 IBM çalışanları ile yaptığı bu temel araştırma, kültürel farklılıkların incelenmesi için bir başlangıç olmuştur. Hofstede, yıllar içerisinde yaptığı araştırmalar sonucunda, ulusal kültürün; bireycilik-kolektiflik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erillik-dişilik duygusu olmak üzere dört boyutlu bir model ile açıklanabildiğini ileri sürmüştür (Minkov & Hofstede, 2011). Yapılan birçok araştırma ile günümüze değin geliştirilen Hofstede'nin ulusal kültür modeli; uzun-kısa dönemli yönelimler ve hoşgörü-kısıtlama boyutlarının da ilave edilmesiyle bugün altı farklı boyutta açıklanmaktadır.

Bir toplumun kültüründen bahsedildiğinde asıl belirtmek istenen genel kültürdür. Ancak, genel kültür, varlığını birçok alt kültürden almaktadır. Literatürde bir alt kültür olarak kabul edilen muhasebe kültürü de yine Hofstede'nin kültürel değerleri temel alınarak incelenmiştir (Karakelleoğlu, 2020).

1.2. Muhasebe Kültürü

Kültür kavramı bütün bir toplum ya da ülke için kullanılırken, alt kültür kavramı belirli bir topluluk, grup, örgüt, meslek veya aile düzeyinde kullanılmaktadır. Bir toplum içindeki alt kültürlerin çoğunun diğer alt kültürler ile ortak özellikleri bulunmaktadır (Gray, 1988). Bir alt kültür olarak muhasebe,

kendine özgü esasları, varsayımları ve teknikleri ile dünyanın pek çok yerinde az veya çok benzer şekilde uygulanmaktadır. Bu durum muhasebenin mekanik yönünden kaynaklanmaktadır. Ancak, sosyal yönü çoğu zaman belirlenmiş kurallara kıyasla muhasebe üzerinde daha etkili olabilmekte ve uygulamada farklılıklar ortaya çıkarabilmektedir. Şöyle ki, muhasebe teknikleri insan tarafından uygulandığından yine karmaşık kültürel değerler devreye girmekte ve açık bir sitem olan muhasebeyi etkilemektedir (Sevilengül, 1996). Karmaşık bir yapıya sahip olan ulusal kültürün muhasebe sistemi üzerindeki etkisi de muhtemelen bu nedenle son derece karmaşıktır (Askary ve diğerleri, 2008). Dolayısıyla, ülkeler arasındaki muhasebe sistemlerini birbirleri ile uyumlaştırmaya yönelik onca teknik düzenlemeye ve çabaya rağmen muhasebe uygulamalarının istenilen ortak düzeye ulaşip ulaşmadığı devamlı tartışma konusu olmuştur (Kıymık ve diğerleri, 2015).

Ulusal kültür değerlerinin muhasebe kültürü oluşumunda, gelişiminde, muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlama sistemleri üzerinde anlaşılması güç bir etkisi bulunmaktadır (Doupnik & Tsakumis, 2004) ve bu durum ülkeler arası muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına yol açmaktadır. Hoyle ve diğerlerine (2004) göre ülkelerin muhasebe sistemi farklılıkları; hukuk, finans, politik, ekonomik ve vergilendirme sistemleri ile mesleki örgütlenme ve uzmanlaşma gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Çankaya & Aydoğan, 2008). Fritz ve Lammle'ye (2003) göre ülkelerin farklı değişkenler ve bunların etkileşimi ile oluşmasından dolayı ihtiyaç duydukları muhasebe de farklılaşmaktadır. Örneğin; İngiltere ve Amerika'da mali tabloların raporlanmasında bireysel yatırımcıları koruma ihtiyacına yönelik düzenlemeler yapılmıştır (Joumal & Vulin, 2004). Avrupa ülkelerinde ise daha çok kredi sağlayanları koruma amaçlı ilkeler benimsenmiş ve kâr dağıtımları sınırlandırılmıştır. Rodrigues ve Craig'e (2007) göre toplumların ulusal değerleri ve normları, farklı tarihleri, örf, adet, hukuk, siyasi ve ekonomik yapıları farklı muhasebe sistemlerinin gelişmesine neden olmuştur. Hatta yazarlara göre, benzer bir muhasebe uygulamasına sahip iki ülke bulunmamaktadır. Nobes ve Parker'e (2008) göre bir ülkenin muhasebe sistemi, özellikle sömürgeci olan hâkim ülkelerden ya da finansal anlamda küresel piyasalarda baskın olan ülkelere yüksek düzeyde etkilenmektedir. Yazarlara göre, ortak kültürel geçmişi ve bağlılıkları olan ülkelerin muhasebe sistemleri de birbirinden etkilenmektedir. Gray (1988), Hofstede'nin geliştirmiş olduğu ulusal kültür boyutlarını esas alarak bunların muhasebe üzerindeki ilişkisini incelemiştir. Oluşturduğu modelde muhasebenin kültürle olan etkin ilişkisini ispat etmiş ve muhasebe alt kültürünü kuramsallaştırmıştır.

Gray'in ortaya koyduğu muhasebe alt kültürü modeli bugüne değin farklı ülkelere birçok araştırmacıya ilham kaynağı olmuş ve çok sayıda araştırmaya öncülük etmiştir (Askary ve diğerleri, 2008). Bu modelde, fiziksel ve çevresel unsurlar muhasebe uygulamalarını etkilerken, yasal düzenlemeler, finansal yapı ve profesyonellik gibi faktörler de muhasebe değerlerinin benimsenmesinde önemli rol oynamaktadır (Usul, 2007). Bu bağlamda, bir ülkenin kültürel özellikleri o ülkenin muhasebe ve finansal raporlama sisteminin gelişimini etkileyerek muhasebe değerlerini belirlerken muhasebe

değerleri de muhasebe sistemini şekillendirmektedir (Doupnik & Tsakumis, 2004). Gray, muhasebe alt kültürünü, Hofstede'nin ilk olarak ortaya koyduğu dört boyutlu ulusal kültür farklılıklarına paralel olarak yine dört boyutlu bir model şeklinde oluşturmuş ve bunlara muhasebe değerleri adını vermiştir. Gray'in muhasebe alt kültürü değerleri modelinde öne sürdüğü dört değer ve açıkladığı unsurlar aşağıda kısaca belirtilmiştir (Gray, 1988; Karabınar, 2005; Bitlisli & Kıymık, 2021).

• *Profesyonelliğe karşı statükoculuk*: Profesyonellik, muhasebeyle ilgili kuralları düzenleme konusunda muhasebecilerin bağımsız olarak kendi yetkilerini yönetme isteklerini ifade etmektedir. Statükoculukta ise, bu tür düzenlemelerin yasal otorite tarafından yapılması beklenmektedir.

• *Tekdüzeliliğe karşı esneklik*: Tekdüzelik, yıllar itibariyle uygulanan muhasebe politikalarında tutarlı olunmasını ifade etmektedir. Esneklik ise, işletmelerin kendisine özgü durumuna göre muhasebe politikalarını tercih edebilmesi anlamına gelmektedir.

• *Tutuculuğa karşı iyimserlik*: Tutuculuk, muhasebecilerin belirsizlikler karşısında ihtiyatlı davranmasını ifade etmektedir. İyimserlik ise, gelecekteki olaylara karşı olumlu yönden yaklaşan ve risk alabilen bir muhasebe anlayışını ifade etmektedir.

• *Şeffaflığa karşı gizlilik*: Bu boyut, daha çok finansal raporlamayla ilgilidir. Şeffaflık, kamuya açıklanan finansal raporların daha açık ve aydınlatıcı olmasını ifade etmektedir. Gizlilik ise, ayrıntılı finansal bilgilerin yalnızca işletme yönetimine sunulması gerektiğini, kamuya ise mümkün olduğunca minimum bilginin sunulmasını ifade etmektedir.

Gray, muhasebe alt kültürü boyutlarını kuramsal çerçeve olarak ileri sürmesine rağmen, bu modeli ampirik araştırmalarla ve istatistiksel yöntemlerle test etmemiştir (Chanchani & Willett, 2004). Sonraki yıllarda, muhasebe alt kültürü boyutlarının pratikteki karşılığını ölçebilmek adına farklı formlarda birçok ampirik araştırma gerçekleştirilmiş ve muhasebe kültürü değerleri ölçekleri geliştirilmiştir. Bu bağlamda, Chanchani ve Willett'in (2004) yapmış olduğu çalışma sonucu oluşturduğu ölçek, uluslararası alanda öncü bir çalışma olmuş ve Türkiye'de dahil olmak üzere çok sayıda uluslararası araştırmada uygulanmıştır¹. Bu çalışmada da Chanchani ve Willett'in geliştirmiş olduğu ölçek kullanılmış olup muhasebe uygulayıcılarının muhasebe kültürü değerleri ile vergi kültürü değerleri arasındaki ilişki incelenmiştir.

¹ Chanchani ve Willett'in (2004) muhasebe değerler ölçeği, uluslararası alanda birçok yazar tarafından, araştırma sonucunu etkilemeyecek küçük değişiklikler yapılarak uygulanmıştır. Örneğin; Öztürk ve Fındık (2016) gibi, 7'li likert ile oluşturulan bu ölçeği 5'li likert şeklinde uygulayan araştırmacılar olmuş ve daha yüksek açıklanan varyans değeri elde etmişlerdir. Bu çalışmada da vergi kültürünü ölçmek amacıyla uygulanan ölçekle uyum sağlaması açısından muhasebe kültürü değerlerinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır.

1.3. Vergi Kültürü

Vergi mükellefleri toplumun bir üyesidir ve sahip oldukları vergi kültürü içinde buldukları toplumun kültüründen doğrudan etkilenmektedir. Bu bakımdan kültür ile vergi kültürü kavramlarını birbirinden bağımsız düşünmek son derece yanlıştır. Bireyin içinde yaşadığı toplumun kültürel yapısı o toplumdaki vergi davranışlarının şekillenmesinde ve vergi kültürünün oluşmasında öncelikli etkindir (Taytak, 2016). Vergi kültürüne ilişkin ilk tanım 1929 yılında Schumpeter tarafından yapılmıştır. Schumpeter'a göre her vergi tarihsel, sosyal ve ekonomik çerçeve içinde var olmaktadır (Nerre, 2001). Frey ve Torgler'e (2004) göre vergi kültürü, mükelleflerin vergi ödeme konusunda içsel dürtüsü, vergiyi ödeme arzudur. Nerre (2008), topluma özgü bir vergi kültürünü, vergi sistemi ve uygulamaları, resmi/resmi olmayan tüm kurum ve kuruluşları içine alan, tarihsel olarak ülkenin kültürü içine gömülmüş diğer unsurlar ile etkileşimi olan bir kavram olarak tanımlamıştır. Kültürü oluşturan faktörlerin her toplumda farklılık göstermesi, vergi kültürünü de buna paralel olarak her toplumda farklı kılmaktadır (Tosuner & Demir, 2009).

Kültür, temelde iki grup öğeden oluşmaktadır. Bunlar; maddi kültür öğeleri (binalar, her türlü araç-gereç, giysiler vb.) ve manevi kültür öğeleridir (inançlar, gelenekler, normlar, düşünce biçimleri vb.) ki bunlar toplumsal kültürün oluşmasını sağlayan temel faktörlerdir. Vergi kültürü, manevi kültür kapsamında yer almaktadır. Bu bakımdan her toplumun kendi değerlerine özgü bir vergi kültürü bulunmaktadır (Gencel & Kuru, 2012). Nitekim yapılan birçok ampirik araştırmada, toplumların vergiye karşı algısının önemli derecede farklı olduğu, her toplumun kendine özgü bir vergi kültürünün var olduğu tespit edilmiştir (Alm & Torgler, 2006). Vergi kültürü, ulusal kültür gibi dinamik bir yapıya sahiptir. Genelde her ülkede, özelde vergi mükellefleri üzerinde zaman içerisinde değişiklik göstermekte, toplum üyelerinin vergi kültürünü ve dolayısıyla vergi uyumunu etkilemektedir (Özer, 2020). Literatürde, ulusal kültür farklılıklarının vergi kültürü üzerine etkisini inceleyen birçok çalışma vardır. Örneğin; Brandts ve diğerleri (2004) ABD, Japonya, Hollanda ve İspanya'da, Torgler ve Schneider (2004) İsviçre, İspanya ve Belçika'da, Cummings ve diğerleri (2004) ABD, Güney Afrika ve Botswana'da yaptıkları araştırmalarda kültürel farklılıkların vergi yaklaşımı üzerinde güçlü bir etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir.

Kültürün muhasebeyi etkilediği önceden belirtilmişti. Bir alt kültür olan vergi kültürü de bir ülkenin muhasebe kültürünü ve dolayısıyla muhasebe sistemini etkilemektedir. Hatta bazı toplumlarda muhasebe bilgilendirme amaçlı bir sistem olarak görülürken bazılarında ise yalnızca vergisel amaçlı görülmektedir (Kıymık ve diğerleri, 2015). Özellikle Kıta Avrupası ülkelerinde vergi kültürü muhasebeyi etkileyen önemli bir unsurdur. Türkiye'de de benzer bir durum söz konusudur. Özellikle varlık ve borçların değerlendirilmesi konusunda çoğu kez vergi sistemi muhasebe sistemini yönlendirmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde farklı kültürel alt yapılara bağlı olarak vergileme

sisteminde de farklılıklar görülebilmektedir. Kredi verenleri koruma ya da devlet lehine yüksek vergi hesaplanması gibi yaklaşımlar ortak bir muhasebe anlayışı oluşturmaya ciddi şekilde engel olmaktadır (Joumal & Vulin, 2004). ABD’de vergi ve muhasebe uygulamaları birbirinden bağımsız olmasına rağmen verginin etkisi stok değerlendirme yöntemlerinde görülebilmektedir. Verginin muhasebeyi etkilediğini gösteren en net örnek ise Almanya ve Fransa’dır. Bu ülkelerde düzenlenen ticari bilançoların vergi bilançoları ile bir bütün olarak aynı olması istenmektedir. Dolayısıyla, vergi kanunları tamamıyla muhasebeye yansımaktadır ve muhasebe kuralları meslek örgütleri yerine doğrudan kanunlarla düzenlenmiş olmaktadır (Karakelleoğlu, 2020).

Sonuç olarak, kültür bir toplumun düşünce ve yaşam biçimidir. Vergi ve muhasebe gibi ulusal kültür içine gömülmüş alt kültürler, toplumun genel kültüründen etkilenmekte ve bu alt kültürler de zaman içinde birbiriyle etkileşim içine girmektedirler. Türkiye’de devlete ödenecek vergi tutarı muhasebe uygulamaları sonucunda hesaplanmaktadır. Muhasebe uygulamaları ise muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerlerinin, vergi kültürünü ve buna bağlı olarak vergi bilincini, vergi ahlakını ve vergi uyumunu etkilemesi beklenmektedir. Bu çalışmada, teorik çerçevede yapılan bu çıkarım, ampirik olarak da test edilecek ve muhasebe alt kültürü değerlerinin vergi kültürüyle ilişkisi araştırılacaktır.

1.4. Literatür

Hofstede, dünya genelinde farklı ülkelerin kültür değerlerinin ölçümüne yönelik bir çok araştırma yapmış ve ulusal kültür farklılıklarını “bireycilik-kolektiflik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, erilik-dişilik duygusu” olmak üzere dört boyutlu bir model ile açıklamıştır. Muhasebe alt kültürü araştırmalarının öncüsü olan Gray (1988) ise, Hofstede’nin ulusal kültür farklılıklarına yönelik ortaya koyduğu dört boyutlu modeli esas alarak muhasebe alt kültürü boyutlarını teorik çerçevede açıklamıştır. Chanchani ve Willet (2004), Gray’in ileri sürdüğü muhasebe alt kültürü değerleri teorisini test etmek amacıyla Yeni Zelanda ve Hindistan’da kapsamlı bir uygulama gerçekleştirmiş ve “Muhasebe Kültürü Değerleri Ölçeği” ni geliştirmiştir. Muhasebe kültürü araştırmalarının temelini oluşturan bu çalışmalar ulusal ve uluslararası alanda birçok araştırmacı tarafından büyük ilgi görmüş ve bu çalışmalar ışığında kültür-muhasebe ilişkisi incelenmiştir. Ulusal alanda yapılan çalışmalar incelendiğinde; kültür ve muhasebe etkileşimini inceleyen öncü araştırmacının Karabınar (2005) olduğu görülmektedir. Karabınar, Türkiye’deki muhasebe iklimini ulusal kültür bağlamında teorik olarak incelemiştir. Bu çalışma Türkiye’de muhasebe kültürü çalışmalarının öncüsü olmuştur. Ayrıca, Karabınar ve Kışlalıoğlu (2014), muhasebe alt kültürü alanında yapılan çalışmaların, Gray’in muhasebe kültürü modeliyle tutarlılığını incelemişlerdir.

Türkiye’de yapılan diğer bazı çalışmalar ise şöyledir: Akman (2011), muhasebe standartlarının zorunlu olmasına rağmen kültürün muhasebe üzerinde daha etkili olduğunu belirlemiştir. Kestane ve

Ağca (2017), Türkiye’de güç mesafesi ve bireycilik-kolektiflik açısından Anglo-Sakson ülkelerine, erillik-dişilik açısından Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası ülkelerine ve belirsizlikten kaçınma açısından Kıta Avrupası ülkelerine yakın olduğunu belirlemiştir. Çankaya ve Aydoğan (2008), Türkiye’de verginin muhasebe üzerinde baskın olması nedeniyle kâr gizleyici politikaların baskın olduğunu belirlemiştir. Türkiye’de yapılan birçok araştırmada, gizlilik ve şeffaflık boyutunda bazı küçük farklılıklar olmakla birlikte muhasebecilerin genellikle; statükoculuk yerine profesyonellikten, şeffaflık yerine gizlilikten, esneklik yerine tekdüzelikten ve iyimserlik yerine tutuculuktan yana tutum sergiledikleri tespit edilmiştir (Askary ve diğerleri, 2008; Karabınar & Güvenç, 2006; Bekçi & Bitlisli, 2012; Güneş ve diğerleri, 2012; Öztürk & Fındık, 2016; Durmuş & Güneş, 2017).

Uluslararası alanda yapılan bazı çalışmalar sonucunda ise; Gray’in ileri sürdüğü modelin istatistiksel açıdan önemli ölçüde açıklayıcı güce sahip olduğu (Salter & Niswander, 1995), kültürün, muhasebe bilgi sistemi (MBS) kalitesi üzerinde olumlu etki yarattığı ve işletme performansını arttırmada yardımcı olduğu (Ali ve diğerleri, 2016), ulusal kültürün MBS kullanımında kolaylık sağladığı algısının MBS kullanımı güçlendirdiği (Dewi ve diğerleri, 2018), örgüt kültürünün MBS kalitesine yansıdığı (Napitupulu, 2018) ve MBS personelinin pratiklerini geliştirerek MBS’lerin kalitesini arttırdığı (Aldegis, 2018) tespit edilmiştir. Kültürün muhasebe kariyeriyle ilişkisini inceleyen araştırmalarda, farklı ülkelerdeki öğrencilerin sahip oldukları kolektiflik, bireycilik, güçlü belirsizlikten kaçınma boyutları ile inanç faktörlerinin, muhasebe mesleği kariyer istekleri ile ilişkisi olduğu belirlenmiştir (Auyeung & Sands, 1996; Dalcı & Özyapıcı, 2018). Kültürün muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamayla olan ilişkisinin incelendiği araştırmalarda; kültürün, kamuyu aydınlatma ve finansal raporlamada yasalar kadar önemli bir etkisi olduğu (Hope, 2003), belirsizlik içeren muhasebe standartlarının yorumunda ulusal kültür farklılıklarının yargılar üzerinde etkili olduğu (Chand ve diğerleri, 2003), yüksek risk almayı seven kültürlerin mali krizlerden daha çok etkilendiği (Kanagaretnam ve diğerleri, 2014), ulusal muhasebenin ulusal ekonomik kültürden etkilendiği (Cieslewicz, 2014), muhasebe standartlarının kullanılması halinde dahi ülkelerin kültürel farklılıklarının finansal raporların harmanizasyonunu ve karşılaştırılabilirliğini olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir (Combs ve diğerleri, 2013; Wronski & Klann, 2020). Ayrıca, ulusal etik kültürün, muhasebe bilgi kalitesi ile ilişkisi olduğu (Chen ve diğerleri, 2020), muhasebe kuralları ve düzenlemelerinin etik ikilemlere göre farklılıklara yol açtığı (Parboteeah ve diğerleri, 2005) belirlenmiştir.

Literatür incelendiğinde, kültürün ve muhasebe alt kültürünün muhasebe uygulamalarına etkisine yönelik birçok araştırma yapılmasına rağmen vergi kültürüne etkisini inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Literatürde, vergi kültürünün daha çok ulusal kültürel değerler, makroekonomik göstergeler ve demografik özellikler kapsamında incelendiği görülmektedir. Ulusal alanda vergi kültürü üzerine yapılan bazı çalışmaların sonucuna göre; Türkiye’de vergi kültürü düzeyinin düşük olduğu ve bu sorunun temelinde az gelişmişlik göstergesinin olduğu (Karayılmazlar, 2004), vergiye gönüllü

uyumun vergi kültürü tabanında şekillendiği (Canbay & Çetin, 2007), olumlu vergi kültürünün gayri safi yurtiçi hasıla üzerinde pozitif ve anlamlı bir etki yarattığı (Bakırtaş, 2014), kültürün vergi ahlakını etkilemediği (Ayas & Saruç, 2015), Türkiye’de vergi kültürünün tam olarak tesis edilemediği (Özdemir, 2015), vergi kültürünün özellikle vergiye uyumu artırıcı etkisi nedeniyle vergi kaçırma eğilimlerini azaltarak kayıt dışı ekonomi oranını düşürmeye yardımcı olduğu (Bakırtaş, 2016), eğitim seviyesi arttıkça vergiye gönüllü uyumun arttığı, bunun da vergi kültürü üzerinde olumlu etkisinin olduğu (Taytak, 2016) tespit edilmiştir (Yöney, 2019). Vergi kültürüne yönelik uluslararası alanda yapılan bazı çalışmaların sonucunda ise; uluslararası vergi anlaşmalarının başarılı şekilde işlemesi için yerel vergi kültürüne dikkat edilmesi gerektiği (Valderrama, 2008), makroekonomik göstergeler bakımından iyi durumda olan ülkelerin vergi kültürü düzeyi yüksek, nispeten daha kötü durumda olanların ise düşük olduğu (Maksvytiene & Sinkuniene, 2012), vergiye gönüllü uyum göstermeyen mükelleflerin vergi kültürünü değiştirmek için sosyal ortamdaki düşünce yapısının değişmesi gerektiği (Damayanti, 2012) tespit edilmiştir (Yöney, 2019).

2. METODOLOJİ

2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada amaç, muhasebe meslek mensuplarının Hofstede-Gray modeli olarak adlandırılan muhasebe kültürü değerlerinin ölçülerek bu değerlerin vergi kültürüyle ilişkisini ampirik olarak test etmektir. Literatürde muhasebe kültürü ve vergi kültürü değerlerini ayrı ayrı inceleyen birçok çalışma mevcuttur. Ancak, iki alt kültür arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu bakımdan yapılan bu araştırma alanında ilk olma özelliğini taşımakta ve alan yazına önemli katkı sunacağı düşünülmektedir.

2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılığı

Araştırma, İzmir ilindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na (İZSMMM) kayıtlı muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilmiştir. İZSMMM verilerine göre 2022 yılında odaya kayıtlı 8.609 üye bulunmaktadır². Evren büyüklüğü ve %95 güvenilirlik düzeyi dikkate alındığında en az 368 örnekleme ulaşılması gerekmektedir (Coşkun ve diğerleri, 2015: 137). Araştırmada çeşitli zaman ve maliyet kısıtları dikkate alınarak basit tesadüfi örnekleme yöntemiyle çevrimiçi anket uygulaması gerçekleştirilmiş ve hazırlanan anket İZSMMM tarafından kayıtlı aktif üyelere e-posta olarak gönderilmiştir. 2022 Nisan-Mayıs dönemi içinde 202 üye anket formunu doldurarak araştırmaya katılmış ve eksiksiz doldurulan anketlerin tamamı analize tabi tutulmuştur. Araştırma verileri, seçilen

²[https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](https://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm)). Erişim Tarihi: 22.11.2022.

örneklem ve örneklem sayısı, katılımcılara yöneltilen sorular ve katılımcıların sorulara vereceği sübjektif cevap ve değerlendirmelerin dürüstlüğü ve şeffaflığı ile sınırlıdır. Bu durum çalışmanın en önemli kısıtıdır.

2.3. Araştırma Yöntemi ve Hipotezleri

Araştırmada katılımcıların muhasebe kültürü değerlerini belirlemek amacıyla, Chanchani ve Willet (2004) tarafından geliştirilen ve 16 ifade içeren ölçek; vergi kültürünü belirlemek amacıyla ise, Yöney (2019) tarafından geliştirilen ve 8 ifade içeren ölçek kullanılmıştır. Hazırlanan anket formu 1-Kesinlikle Katılıyorum---5-Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde 5’li likert ölçeğiyle uygulanmıştır. İlgili ölçekleri kullanmak için yazarlardan e-posta aracılığıyla izin alınmıştır³. Muhasebe kültürü ölçeğindeki 3’üncü, 9’uncu ve 15’inci ifadeler ters kurgulanmış olduğundan, bu ifadelere verilen cevaplar ters çevrilerek değerlendirilmiştir. Toplanan veriler her bir ifade için ortalama skorlar alınarak analize tabi tutulmuş ve açıklanmıştır. Bu kapsamda muhasebe kültürü değerleri açısından 1’e yakın skorlar tutuculuk, tekdüzelik, gizlilik ve profesyonellik değerlerine yakın olduğunu; 5’e yakın skorlar ise, iyimserlik, esneklik, şeffaflık ve statükoculuk değerlerine yakın olduğunu açıklamaktadır. Vergi kültürü ölçeği açısından ise 1’e yakın skorlar olumlu ya da olumsuz vergi kültürüne sahip olma kuvvetini 5’e yakın skorlar ise bu değerlerden uzak olduğunu göstermektedir. Çalışmada, anket formunda bulunan her bir soru kendi bölümü içerisinde ayrı ayrı frekans ve yüzde analizine tabi tutulmuş, ölçeklerin güvenilirliğini test etmek için Cronbach’s Alpha güvenilirlik testi ve normallik testleri yapılmıştır. Araştırma hipotezlerinin sınanması için SPSS programı ile T-Testi, ANOVA ve Korelasyon analizleri yapılmıştır. Araştırma hipotezleri şunlardır:

H0₁: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre muhasebe kültürü değerleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H0₂: Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre vergi kültürü değerleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H0₃: Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerleri ile vergi kültürü değerleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3. ARAŞTIRMA BULGULARI VE VERİLERİN ANALİZİ

3.1. Güvenilirlik Testi

Bu çalışma kapsamında yer alan ifadelerin Cronbach’s Alpha güvenilirlik katsayısı $\alpha=0,749$ olarak hesaplanmıştır. Sosyal Bilimler alanındaki araştırmalarda güvenilirlik katsayısının en az 0,70 olması gerektiği genel kabul görmektedir. Bu bağlamda hesaplanan bu sonuç, elde edilen verilerin

³ Araştırma için ayrıca, Bilecik Şeyh Edebalı Üniversitesi Etik Kurulu tarafından 23.03.2022 tarih 85533 sayılı yazı ile anket uygulama izni verilmiştir.

güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Araştırma hipotezlerinin testinde kullanılacak parametrik analizlerin yapılabilmesi için veri setinin normal dağılıma sahip olması gerekmektedir. Ancak veri setinin likert ölçekli olması normal dağılıma engel olmakta ve yanıltıcı sonuçlar verebilmektedir. Bu durumda araştırma ölçeğinde yer alan her bir ifade ya da bağımlı değişken grup için çarpıklık ve basıklık değerlerinin test edilmesi gerekmektedir. Bulunan değerler -1,5 ve +1,5 katsayı aralığında 0,05 güven aralığında normal kabul edilmektedir (Tabachnick & Fidell, 2013). Yapılan çarpıklık ve basıklık testi sonucu aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Çarpıklık ve Basıklık Analiz Sonucu Değerleri

Bağımlı Değişken Gruplar	Çarpıklık Değeri	Basıklık Değeri
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	,058	,451
Tekdüzelige Karşı Esneklik	,695	1,312
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	,440	,526
Profesyonelliğe Karşı Statüokoculuk	,300	-,706
Olumlu Vergi Kültürü	-,309	-,036
Olumsuz Vergi Kültürü	,133	-,887

Tablo 1’den görüleceği üzere ölçekte yer alan tüm bağımlı değişken gruplar için çarpıklık ve basıklık değerleri $\pm 1,5$ katsayı aralığındadır. Bu durum veri setinin parametrik analize uygun olduğunu göstermektedir.

3.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırma kapsamında elde edilen verilere göre muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklere ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Dağılımları

Cinsiyet	f	%	Mesleki Unvan	f	%	Faaliyet Durumu	f	%
Kadın	42	20,8	SMMM	198	98,0	Bağımlı	56	27,7
Erkek	160	79,2	SM	4	2,0	Bağımsız	146	72,3
Toplam	202	100	Toplam	202	100	Toplam	202	100
Yaş	f	%	Mesleki Deneyim	f	%	Mükellef Sayısı	f	%
39 yaş ve altı	46	22,8	1-10 yıl arası	30	14,9	Yok	26	12,9
40-49 yaş arası	76	37,6	11-20 yıl arası	50	24,8	1-25 arası	66	32,7
50-59 yaş arası	44	21,8	21-30 yıl arası	64	31,7	26-50 arası	40	19,8
60 yaş ve üzeri	36	17,8	31 yıl ve üzeri	58	28,7	51-75 arası	24	11,9
Toplam	202	100	Toplam	202	100	76 ve üzeri	46	22,8
Eğitim Düzeyi	f	%						
Lise ve Önlisans	8	4,0						
Lisans	162	80,2						
Lisansüstü	32	15,8						
Toplam	202	100						

Tablo 2’den görüleceği üzere araştırmaya katılan meslek mensuplarının %20,8’i kadın, %79,2 erkektir. Katılımcıların %98’i SMMM unvanına sahip olup yalnızca %2’si SM unvanına sahiptir⁴. Katılımcıların %27,7’si bağımlı olarak faaliyetini sürdürürken %73,3’ü bağımsız olarak faaliyet sürdürmektedir. Araştırmaya katılanların en çok %37,6 ile 40-49 yaş grubu arasında olduğu en az ise %17,8 ile 60 yaş üzeri yaş grubunda olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların en çok %31,7 ile 21-30 yıl arası deneyime sahip olduğu en az ise %14,9 ile 1-10 yıl arası deneyime sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların %80,2’si lisans %15,8’i lisansüstü ve %4’ü lise ve önlisans mezunu oldukları görülmektedir. Mükellef sayısı değişkeni bakımından 1-25 mükellef sayısına sahip meslek mensuplarının %32,7 ile en yüksek orana sahip olduğu, 51-75 arası mükellef sayısına sahip olan meslek mensuplarının ise %11,9 ile en düşük orana sahip olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının %12,9’unun ise hiç mükellefi bulunmamaktadır. Bu meslek mensuplarının bir firmada ya da muhasebe ofisinde bağımlı olarak çalıştığı tahmin edilmektedir.

Tablo 3. Muhasebe Kültürü Değerleri Ölçeği Ortalama Skorları

Boyut	İfadeler	\bar{x}	SS	$\Sigma \bar{x}$
Tutuculuğa Karşı İyimsenlik	1- Şüphe durumunda kâr ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örn: stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)	3,25	1,217	2,71
	5- Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	2,62	1,035	
	9- Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	2,32	,966	
	13- Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO yöntemi kullanılmalıdır.	2,66	1,000	
Tekdüzelğe Karşı Esneklik	2- Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için devlet dışı organizasyonlar tarafından belirlenmelidir (Örn: Maliye Bakanlığı Yerine TÜRMOB gibi mesleki örgütler tarafından).	2,06	1,162	2,34
	6- Tüm işletmelerin finansal tabloları standart formata sahip olmalıdır.	1,85	0,991	
	10- Muhasebe politikaları (stok değerleme, amortisman ayırma yöntemi gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	2,86	1,270	
	14- Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	2,60	0,998	
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	3- Finansal Tablolar hissedarlara ve işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak hazırlanmalıdır.	3,74	0,994	3,03
	7- Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	2,61	1,197	
	11- Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır.	2,71	1,241	
	15- Yönetimin tahminleri finansal tablolara dahil edilmelidir.	3,06	1,127	
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	4- Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu organizasyonlar tarafından yapılmalıdır.	1,55	0,726	1,79
	8- Bir işletmenin finansal durumunun ve performansının nasıl ölçüleceğini en iyi muhasebe meslek mensupları bilir.	2,01	0,941	
	12- Finansal tablolarda hangi bilgilerin açıklanacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	2,20	,936	
	16- Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlarını korumalıdır.	1,40	0,734	

⁴ 2008 yılınca değişiklik yapılan 3568 sayılı meslek yasası ile SM unvanının kaldırılması ve SM unvanlı meslek mensuplarına sınavla SMMM unvanı hakkı tanınmasıyla SM unvanlı meslek mensubu sayısında sürekli azalma gerçekleşmiştir. Araştırma kapsamında da SM unvanına sahip meslek mensubu katılımcı sayısı az olduğundan ve unvana ilişkin farklılıkları belirlemede sağlıklı sonuçlar elde edilemeyeceğinden analize tabi tutulmamıştır.

Tablo 3'ten görüleceği üzere, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının; tutuculuk, tekdüzelik, şeffaflık ve profesyonellik muhasebe kültürü değerlerine yakın oldukları ortaya çıkmıştır. Çıkan bu sonucun bu alanda yapılan önceki araştırma sonuçlarıyla tutarlı olduğu⁵ görülmektedir⁶.

Muhasebe alt kültürüne ilişkin bu ortalamalar ayrı ayrı incelenecek olursa; tutuculuğa karşı iyimserlik değeri ortalaması 2,71'dir. Bu durum katılımcıların kararsız olmakla birlikte tutuculuğa daha yakın olduklarını göstermektedir. Bu sonuç için, muhasebe meslek mensuplarının her ne kadar iyimser davranarak gelecekteki olaylara karşı olumlu yaklaşan ve risk alabilen bir anlayışı benimsemeye çalışsa da özellikle muhasebenin ihtiyatlılık kavramı doğasından kaynaklanan bir durum olarak tutucu davranış sergilediği söylenebilir. İfadeler ayrı ayrı incelendiğinde ise tutuculuğa en yakın ifadenin 2,32 ortalama ile 9'uncu ifade olduğu görülmektedir. İyimserliğe tek yakın ifadenin ise 3,25 ortalama ile 1'inci ifadenin olduğu görülmektedir.

Tekdüzelığe karşı esneklik değeri ortalamasının 2,34 olduğu görülmektedir. Bu durum katılımcıların tekdüzelik değerine daha yakın olduğunu göstermektedir. Aynı konuda yapılan bazı araştırmalarda tekdüzelik ile esneklik arasında kararsız kalındığı (Aktaş, 2008; Meriç & Akpınar, 2017) görülmüştür. Tekdüzelik ve esneklik arasında bu durum doğal karşılanabilir. Nitekim, muhasebede tutarlılık kavramının doğasından kaynaklanan bir durum olarak muhasebecilerin bilinç altında muhasebe politikalarının sürekliliği göz önünde bulundurularak davranış sergilediği düşünülebilir. Ayrıca, meslek mensuplarının birçok mikro, küçük ve orta ölçekli işletmenin muhasebesini tuttuğu, bu bakımdan uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartlarını uygulamadıkları ve dolayısıyla işletmelerin durumuna özgü muhasebe politikaları benimsemek yerine kolaylık olması amacıyla tekdüze bir muhasebe politikası anlayışı benimsedikleri söylenebilir. İfadeler ayrı ayrı incelendiğinde tümünün tekdüzelığe daha yakın olduğu ve 6'ncı ifadenin 1,85 ortalama ile tekdüzelığe en yakın ifade olduğu görülmektedir.

Gizliliğe karşı şeffaflık değeri ortalamasının 3,03 olduğu görülmektedir. Bu durum katılımcıların kararsız olmakla birlikte şeffaflık değerine daha yakın olduğunu göstermektedir. Şeffaflık ve gizlilik muhasebe kültürü değeri, muhasebecilerin en kararsız kaldığı kültür değeri olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim, aynı konuda yapılan bazı araştırmalarda katılımcıların şeffaflık ile gizlilik değeri arasında yine kararsız kaldığı (Duman, 2007; Aktaş, 2008; Bitlisli, 2010) bir araştırmada ise şeffaflık yerine gizlilik değerine yakın olduğu (Karabınar & Güvenç, 2006) tespit edilmiştir. Bu durumu farklı açılardan yorumlamak mümkündür. Örneğin, esas olarak şeffaflık önemli bir muhasebe prensibi olmasına rağmen, Türkiye gibi ülkelerde benimsenen vergi odaklı muhasebe anlayışı ve yasal zemini de bulunan

⁵ Chanchani & Willett, 2004; İşgüden, 2007; Askary ve diğerleri, 2008; Tecimer, 2010; Bekçi & Bitlisli, 2012; Öztürk & Fındık, 2016; Meriç & Akpınar, 2017; Durmuş & Güneş, 2017.

⁶ Karaburun' un (2019) İZSMMO'ya kayıtlı üyeler üzerinde yaptığı bir araştırmada da meslek mensuplarının aynı muhasebe kültür değerlerine sahip olduğu tespit edilmiştir.

vergi mahremiyeti sebebiyle, meslek mensuplarının gizlilik değerine yakınlaşabildikleri söylenebilir. Ayrıca, kamuya açık işletmelerde şeffaflık temel zorunluluk olmasına rağmen, diğer işletmelerde ise ayrıntılı finansal bilgilerin yalnızca işletme yönetimine sunulması ve finansal tabloların mümkün olduğunca asgari bilgi içermesi gerektiği anlayışı sebebiyle meslek mensuplarının şeffaflık ve gizlilik değeri arasında kararsız kalabildiklerini söylemek mümkündür. İfadeler ayrı ayrı incelendiğinde ise gizlilik değerine en yakın ifadenin 2,61 ortalama ile 7'nci ifade olduğu, şeffaflık değerine en yakın ifadenin ise 3,74 ortalama ile 3'üncü ifadenin olduğu görülmektedir.

Profesyonelliğe karşı statükoculuk değeri ortalamasının 1,79 olduğu görülmektedir. Bu durum katılımcıların profesyonellik değerine çok daha yakın olduğunu göstermektedir. Çıkan sonuç bu alanda yapılan diğer araştırmalarla da örtüşmektedir. Dolayısıyla, muhasebe mesleğinin gelişmişliğinin bir göstergesi olarak, meslek mensuplarının muhasebe ve muhasebe mesleğiyle ilgili kuralları düzenleme ve yönetme konusunda istekli olduklarını ortaya koymaktadır. İfadeler ayrı ayrı incelendiğinde ise tamamının profesyonellik değerine daha yakın olduğu ve 16'ncı ifadenin 1,40 ortalama ile profesyonelliğe en yakın ifade olduğu görülmektedir.

Tablo 4. Vergi Kültürü Ölçeği Ortalama Skorları

Boyut	İfadeler	\bar{x}	SS	$\sum \bar{x}$
Olumlu Vergi Kültürü	1- Ülkemizde vergi ödemek, faydalı işler yapması için devlete yardım etmek olarak görülür.	3,07	1,240	3,34
	2- Vergi yüzsüzleri listesinde yer almak, prestij kaybına neden olur.	2,20	1,102	
	3- Devlet, vergi yükünü mükellefler arasında adaletli dağıtmaktadır.	3,88	1,427	
	4- Vergi kaçırmak, toplumumuzda yeteri kadar tepki görüyor.	4,22	0,953	
Olumsuz Vergi Kültürü	5- Vergi kaçırmak Türkiye'de bir gelenektir.	2,26	1,024	2,01
	6- Toplumumuzda vergisini tam ve zamanında ödeyenleri enayi olarak görmek yaygındır.	2,24	1,057	
	7- Ülkemizde, "nasıl olsa af çıkar" beklentisiyle vergi borcunu zamanında ödemeyenler çoğunluktadır.	1,98	,997	
	8- Türkiye'de vergi kaçırınlar, topluma karşı kendilerini suçlu hissetmiyor.	1,57	0,710	

Araştırmada kullanılan vergi kültürü ölçeği Yöney (2019) tarafından geliştirilmiş ve çeşitli meslek gruplarından katılımcılar üzerinde gerçekleştirilmiştir. Geliştirilen ölçek bu çalışmayla birlikte ilk kez kullanılmış ve tek bir meslek grubu olarak muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanmıştır. Tablo 4'ten görüleceği üzere, olumlu vergi kültürü ifadelerine katılım ortalaması 3,34'tür. Bu durum katılımcıların kararsız olmakla birlikte olumlu vergi kültürü değerine yakın olmadıklarını göstermektedir. Olumlu vergi kültürüne en yakın olunan ifade 2,20 ortalama ile 2'nci ifade iken olumlu vergi kültürüne en uzak ifade 4,22 ortalama ile 4'üncü ifadedir. Olumlu vergi kültüründen uzak olma diğer taraftan olumsuz vergi kültürüne yakın olma olarak değerlendirilmelidir. Nitekim, olumsuz vergi kültürü değerine ilişkin ifadelere katılım ortalaması 2,01 olarak belirlenmiş ve katılımcıların olumlu

vergi kültüründen uzak olmasını desteklemiştir. Çıkan sonuç katılımcıların olumsuz vergi kültürü değerine daha yakın olduklarını göstermektedir. Olumsuz vergi kültürüne ilişkin ifadeler ayrı ayrı incelendiğinde tamamının olumsuz değere daha yakın olduğu ve 1,57 ortalama ile en yüksek yakınlık düzeyinin 8'inci ifade olduğu görülmektedir.

3.3. Araştırma Hipotezlerinin Testi

Araştırma kapsamındaki hipotezlerin ilki; “ H_{01} : Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre muhasebe kültürü değerleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezidir. Bu hipotezin testine ilişkin T-Testi ve Anova Testi analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Muhasebe Kültürü Değerleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları

Muhasebe Kültürü Değerleri	Demografik Özellik	N	\bar{x}	SS	t	p	Hipotez
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Kadın	42	2,57	0,580	-1,776	0,08	Kabul
	Erkek	160	2,75	0,580			
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	Kadın	42	2,44	0,609	0,981	0,33	Kabul
	Erkek	160	2,32	0,741			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Kadın	42	3,01	0,665	-0,246	0,81	Kabul
	Erkek	160	3,04	0,582			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	Kadın	42	1,70	0,504	-1,095	0,27	Kabul
	Erkek	160	1,81	0,598			
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Bağımlı Çalışan	56	1,93	0,517	2,126	0,04	Ret
	Bağımsız Çalışan	146	1,74	0,596			
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	Bağımlı Çalışan	56	2,70	0,604	-0,248	0,81	Kabul
	Bağımsız Çalışan	146	2,72	0,577			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Bağımlı Çalışan	56	2,59	0,826	3,079	0,00	Ret
	Bağımsız Çalışan	146	2,25	0,647			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	Bağımlı Çalışan	56	2,97	0,679	-0,867	0,39	Kabul
	Bağımsız Çalışan	146	3,05	0,565			

Tablo 5'ten görüleceği üzere, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetine göre muhasebe kültürü değerleri arasında $p > 0,05$ olarak hesaplanmış ve H_{01} hipotezi bu değişkenler için kabul edilmiştir. Meslek mensuplarının bağımlı ya da bağımsız çalışmalarına göre tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerleri arasında $p < 0,05$ olarak hesaplanmıştır. Bu durum iki grup arasında ilgili muhasebe kültürü değerleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bu değişkenler arasında H_{01} hipotezi reddedilmiştir. Meslek mensuplarının faaliyet durumu değişkenine göre diğer muhasebe değerleri arasında ise anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_{01} hipotezi bu değişkenler için kabul edilmiştir. İstatistiksel olarak anlamlı farklılıklar

çıkan değerler incelendiğinde, bağımlı çalışan meslek mensuplarının bağımsız çalışanlara göre; iyimserlik ve şeffaflık değerlerine daha yakın oldukları görülmektedir. Bağımlı meslek mensupları bir işverene bağlı olarak işletme içinden bir gözle o işletme hakkında daha öngörülü olmakta, daha çok güven duymakta, gelecekteki olaylara karşı olumlu yaklaşarak risk alabilmektedir. Bu gibi nedenlerle bağımlı çalışan meslek mensuplarının iyimserlik ve şeffaflık değerine daha yakın olduğu düşünülebilir.

İkiden fazla bağımsız değişken grupların karşılaştırılmasına yönelik olarak yapılan Anova testi sonuçları ise Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Muhasebe Kültürü Değerleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Anova Testi Analiz Sonuçları

Muhasebe Kültürü Değerleri	Demografik Özellik	F	p	Hipotez
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Yaş	,734	0,53	Kabul
	Eğitim Düzeyi	1,248	0,29	Kabul
	Mesleki Deneyim	1,136	0,34	Kabul
	Mükellef Sayısı	0,623	0,65	Kabul
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	Yaş	3,389	0,02	Ret
	Eğitim Düzeyi	,565	0,57	Kabul
	Mesleki Deneyim	,806	0,49	Kabul
	Mükellef Sayısı	1,660	0,16	Kabul
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Yaş	1,260	0,29	Kabul
	Eğitim Düzeyi	1,161	0,32	Kabul
	Mesleki Deneyim	1,371	0,25	Kabul
	Mükellef Sayısı	1,449	0,22	Kabul
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	Yaş	,690	0,56	Kabul
	Eğitim Düzeyi	8,580	0,00	Ret
	Mesleki Deneyim	,639	0,59	Kabul
	Mükellef Sayısı	3,190	0,01	Ret

Tablo 6’dan görüleceği üzere, meslek mensuplarının yaş değişkeni ile tekdüzeliğe karşı esneklik değeri arasında; eğitim düzeyi ve mükellef sayısı değişkeni ile profesyonelliğe karşı statükoculuk değeri arasında $p < 0,05$ olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_{01} hipotezi bu değişkenler için reddedilmiştir. Diğer kalan tüm değişken gruplar arasında $p > 0,05$ olarak hesaplanmış ve H_{01} hipotezi bu değişkenler için kabul edilmiştir. İkiden fazla bağımsız değişken gruplar ile muhasebe kültürü değerleri arasında tespit edilen farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit edebilmek için yapılan post hoc testi sonuçları Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7. Muhasebe Kültürü Değerleri ile Demografik Özelliklere Ait Gruplar Arasındaki Farklılıklara İlişkin Tukey Testi Analiz Sonuçları

Muhasebe Kültürü Değerleri	Demografik Özellik	Demografik Özelliklere Ait Gruplar	N	\bar{x}	SS	Gruplar Arası Farklılık	Ort. Fark	P
Tekdüzelige Karşı Esneklik	Yaş	39 yaş ve altı (1)	46	2,24	0,724	2./3. Grup	0,353	0,04
		40-49 yaş arası (2)	76	2,55	0,798			
		50-59 yaş arası (3)	44	2,19	0,517			
		60 yaş ve üzeri (4)	36	2,24	0,657			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	Eğitim Düzeyi	Lise ve Önlisans (1)	8	1,00	0,000	2./1 Grup	0,809	0,00
		Lisans (2)	162	1,81	0,599	3./1. Grup	0,891	0,00
		Lisansüstü (3)	32	1,89	0,381			
	Mükellef Sayısı	Yok (1)	26	1,92	0,473	1./4. Grup	0,486	0,02
		1-25 arası (2)	66	1,86	0,562	2./4. Grup	0,419	0,02
		26-50 arası (3)	40	1,73	0,702	5./4. Grup	0,421	0,03
		51-75 arası (4)	24	1,44	0,332			
		76 ve üzeri (5)	46	1,86	0,591			

Tablo 7’den de anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarının yaş değişkeni ile tekdüzelige karşı esneklik değeri arasında tespit edilen farklılıkların 40-49 yaş grubu ile 50-59 yaş grubu arasında olduğu görülmektedir. Buna göre, 50-59 yaş grubu meslek mensuplarının 40-49 yaş grubu meslek mensuplarına göre tekdüzelik değerine daha yakın olduğu tespit edilmiştir. Yaş değişkenine göre diğer gruplar arasında ise anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri bakımından profesyonelliğe karşı şeffaflık değerinde tespit edilen farklılıklar lise ve önlisans grubundaki meslek mensuplarından kaynaklandığı görülmektedir. Bu gruptaki meslek mensuplarının hem lisans hem de lisansüstü eğitim düzeyine sahip meslek mensuplarına kıyasla profesyonellik değerine daha yakın oldukları tespit edilmiştir. 3568 sayılı meslek yasasında 2008 yılında yapılan değişiklik ile lise ve önlisans mezunları meslek unvanı alma hakkını kaybetmişlerdir. Bu bakımdan, bu eğitim düzeyine sahip katılımcıların uzun yıllardır bu mesleği icra ettikleri ve tamamının deneyimi yüksek üyelerden oluştuğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla profesyonellik değerine daha yakın olmaları bu şekilde açıklanabilir.

Mükellef sayısı bakımından profesyonelliğe karşı şeffaflık değerinde tespit edilen farklılıkların ise 51-75 arası mükellef sayısı olan meslek mensuplarından kaynaklandığı görülmektedir. Bu gruptaki meslek mensupları, 76 ve üzeri mükellef sayısı olan, 1-25 arası mükellef sayısı olan ve mükellefi olmayan meslek mensuplarına göre profesyonellik değerine daha yakın oldukları ortaya çıkmıştır. Sonuçlar ayrıntılı olarak incelendiğinde mükellefi olmayan meslek mensuplarından başlamak suretiyle, mükellef sayısı artan meslek mensuplarının profesyonellik değerine yaklaşıldığı görülmektedir. Bu durumun istisnası olarak yalnızca 76 ve üzeri mükellefi olan meslek mensuplarının olduğu görülmektedir. Bu grup dışında kalan diğer gruplar değerlendirildiğinde ise, meslek mensupları yıllar

itibariyle deneyim kazanmakta ve buna bağlı olarak mükellef sayıları artmaktadır. Dolayısıyla, mükellef sayısı arttıkça profesyonellik değerine daha yakın olmaları bu şekilde açıklanabilir.

Araştırma kapsamındaki hipotezlerin ikincisi; “ H_{02} : Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre vergi kültürü değerleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezidir. Bu hipotezin testine ilişkin T-Testi ve Anova Testi analiz sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Vergi Kültürü Değerleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin T-Testi Analiz Sonuçları

Vergi Kültürü Değişkeni	Demografik Özellik	N	\bar{x}	SS	t	p	Hipotez
Olumlu Vergi Kültürü	Kadın	42	3,43	0,750	-1,210	0,41	Kabul
	Erkek	160	3,32	0,773			
	Bağımlı Çalışan	56	3,38	0,843	0,485	0,63	Kabul
	Bağımsız Çalışan	146	3,33	0,739			
Olumsuz Vergi Kültürü	Kadın	42	1,90	0,632	-1,159	0,25	Kabul
	Erkek	160	2,04	0,687			
	Bağımlı Çalışan	56	1,87	0,645	-1,915	0,06	Kabul

Tablo 8’den görüleceği üzere, meslek mensuplarının cinsiyeti ve faaliyet durumuna göre vergi kültürü değerleri arasında $p>0,05$ hesaplandığından değişkenler arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_{02} hipotezi bu değişkenler için kabul edilmiştir. İki den fazla bağımsız değişken grupların karşılaştırılmasına yönelik olarak yapılan Anova testi sonuçları Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri ile Vergi Kültürü Değerleri Arasındaki Farklılıklara İlişkin Anova Testi Analiz Sonuçları

Vergi Kültürü Değişkeni	Demografik Özellik	F	p	Hipotez
Olumlu Vergi Kültürü	Yaş	1,839	0,14	Kabul
	Eğitim Düzeyi	1,798	0,17	Kabul
	Mesleki Deneyim	,833	0,48	Kabul
	Mükellef Sayısı	3,168	0,01	Ret
Olumsuz Vergi Kültürü	Yaş	5,397	0,00	Ret
	Eğitim Düzeyi	,543	0,58	Kabul
	Mesleki Deneyim	,095	0,96	Kabul
	Mükellef Sayısı	0,144	0,97	Kabul

Tablo 9’dan görüleceği üzere, meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef sayıları ile olumlu vergi kültürü arasında ve meslek mensuplarının yaşları ile olumsuz vergi kültürü arasında $p<0,05$ olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_{02} hipotezi bu değişkenler için reddedilmiştir. Diğer demografik özelliklere ilişkin kalan tüm bağımsız

değişkenler ile olumlu ve olumsuz vergi kültürü değerleri arasında $p>0,05$ olarak hesaplanmış ve H_0 hipotezi bu değişkenler için kabul edilmiştir. İki den fazla bağımsız değişken gruplar ile vergi kültürü değerleri arasında tespit edilen farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit edebilmek amacıyla yapılan post hoc testi sonuçları Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10. Vergi Kültürü Değerleri ile Demografik Özelliklere Ait Gruplar Arasındaki Farklılıklara İlişkin Tukey Testi Analiz Sonuçları

Vergi Kültürü Değişkeni	Demografik Özellik	Demografik Özelliklere Ait Gruplar	N	\bar{x}	SS	Gruplar Arası Farklılık	Ort. Fark	P
Olumlu Vergi Kültürü	Mükellef Sayısı	Yok (1)	26	3,48	0,869	2./5. Grup	0,451	,017
		1-25 arası (2)	66	3,54	0,598			
		26-50 arası (3)	40	3,35	0,879			
		51-75 arası (4)	24	3,13	0,557			
		76 ve üzeri (5)	46	3,09	0,842			
Olumsuz Vergi Kültürü	Yaş	39 yaş ve altı (1)	46	1,98	0,715	1./4. Grup	-0,382	0,05
		40-49 yaş arası (2)	76	2,01	0,590	2./4. Grup	-0,355	0,04
		50-59 yaş arası (3)	44	1,77	0,664	3./4. Grup	-0,588	0,00
		60 yaş ve üzeri (4)	36	2,36	0,698			

Tablo 10’den de görüleceği üzere, meslek mensuplarının sahip oldukları mükellef sayıları ile olumlu vergi kültürü arasında tespit edilen anlamlı farklılık yalnızca, 1-25 arası mükellef sayısına sahip olan grup ile 76 ve üzeri mükellef sayısına sahip olan grup arasındadır. 76 ve üzeri sayıda mükellefe sahip olan grubun olumlu vergi kültürüne daha yakın olduğu ortaya çıkmıştır. Olumlu vergi kültürüne ilişkin değerler ayrıntılı olarak incelendiğinde ise meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef sayısı atıkça olumlu vergi kültürüne daha çok yakınlaştıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Meslek mensuplarının yaşları ile olumsuz vergi kültürü arasında tespit edilen anlamlı farklılıkların ise 60 yaş üzeri meslek mensuplarından kaynaklandığı görülmektedir. 60 yaş üzeri grubun diğer tüm yaş gruplarına göre daha az olumsuz vergi kültürüne sahip oldukları görülmektedir. Ayrıca bu yaş grubu ile en yüksek farklılığın 50-59 yaş grubu arasında olduğu ortaya çıkmıştır. Tablodaki değerler ayrıntılı olarak incelendiğinde 50-59 yaş arası meslek mensupları dışında kalan diğer tüm yaş grupları için yaş azaldıkça olumsuz vergi kültürü değerine yakınlaştığı görülmektedir.

Araştırma kapsamındaki hipotezlerin üçüncüsü; “ H_0 : Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerleri ile vergi kültürü değerleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur” hipotezidir. Bu hipotezin sınanması için korelasyon analizi tekniği ve veri setinin likert ölçekli olması nedeniyle Spearman sıra korelasyonu kullanılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11. Muhasebe Kültürü Değerleri ile Vergi Kültürü Değerleri Arasındaki İlişkiyi Gösteren Korelasyon Testi Sonuçları

Muhasebe Kültürü		Vergi Kültürü		Hipotez
		Olumlu	Olumsuz	
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Korelasyon Katsayısı	-,004	,047	
	Sig. (2-tailed)	,952	,510	Kabul
	N	202	202	
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	Korelasyon Katsayısı	,160*	,343**	
	Sig. (2-tailed)	,023	,000	Ret
	N	202	202	
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Korelasyon Katsayısı	,108	-,172*	
	Sig. (2-tailed)	,128	,015	Ret
	N	202	202	
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	Korelasyon Katsayısı	,198**	,129	
	Sig. (2-tailed)	,005	,067	Ret
	N	202	202	

Tablo 11’den görüleceği üzere, meslek mensuplarının tutuculuğa karşı iyimserlik değeri ile vergi kültürü değerleri arasında bir ilişki tespit edilememiştir. Tekdüzeliğe karşı esneklik değeri ile olumlu vergi kültürü arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,160$ ve olumsuz vergi kültürü arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,343$ ’tür. Bu durum, tekdüzeliğe karşı esneklik değeri ile olumlu vergi kültürü arasında %16 olumsuz vergi kültürü arasında ise %34’lük pozitif yönlü ve zayıf bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. Gizliliğe karşı şeffaflık değeri ile olumsuz vergi kültürü arasındaki korelasyon katsayısı $r=-0,172$ olarak hesaplanmıştır. Bu durum, gizliliğe karşı şeffaflık değeri ile olumsuz vergi kültürü arasında %17’lik negatif yönlü ve zayıf bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. Profesyonelliğe karşı statükoculuk değeri ile olumlu vergi kültürü arasında korelasyon katsayısı ise $r=0,198$ olarak hesaplanmıştır. Bu durum, profesyonelliğe karşı statükoculuk değeri ile olumlu vergi kültürü arasında %20’lik pozitif yönlü ve zayıf bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak, tutuculuğa karşı iyimserlik değeri ile vergi kültürü değerleri arasında H_0 hipotezi kabul edilmiş diğer üç muhasebe kültürü değeri için H_0 hipotezi reddedilmiştir. Bu durum meslek mensuplarının sahip olduğu muhasebe kültürü değerleri ile vergi kültürü değerleri arasında anlamlı bir ilişkinin varlığını göstermektedir.

4. SONUÇ

Devletlerin gelir kaynaklarının başında vergi gelmektedir. Özellikle Kıta Avrupası ülkelerinde ve Türkiye’de vergi kültürü muhasebe politikalarını ve finansal raporlamayı önemli derecede etkilemektedir. Aynı şekilde ülkelerin sahip olduğu muhasebe kültürü ve muhasebecilerin sahip olduğu

kültürel değerler, ödenecek vergi miktarının hesaplanmasında oldukça önemlidir. Bu durum sosyal bilimler alanında muhasebe kültürü ve vergi kültürü ilişkisinin incelenmesini önemli ve gerekli kılmaktadır. Bu çalışmada muhasebecilerin mevcut muhasebe ve vergi kültürünün ne olduğu, hangi değerlere daha yakın olduğu, muhasebecilerin demografik özelliklerine göre muhasebe ve vergi kültürü değerleri farklılıklarının ve bu değerler arasında karşılıklı ilişkinin olup olmadığı sorularının cevabı araştırılmıştır.

Araştırma sonucunda, katılımcıların muhasebe kültürü açısından tutuculuk, tekdüzelik, şeffaflık ve profesyonellik değerlerine yakın oldukları tespit edilmiştir. Bu bağlamda elde edilen bu sonuçlar çalışma içeriğinde ayrıntılı olarak belirtildiği üzere önceki çalışmalarla tutarlılık göstermiştir. Katılımcıların vergi kültürü açısından ise olumsuz vergi kültürü değerine daha yakın oldukları tespit edilmiştir. Vergi kültürüne ilişkin literatür incelendiğinde ise gelişmiş ülkelerin olumlu, gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerin ise olumsuz vergi kültürüne sahip olduğu belirtilmektedir. Bu bakımdan gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’de yapılan bu araştırma sonucu da önceki araştırmalarla tutarlılık göstermiştir. Katılımcıların demografik özelliklerinden; faaliyet durumuna göre, tutuculuk-iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık muhasebe değerleri arasında, yaş değişkenine göre, tekdüzelik-esneklik değeri ve olumsuz vergi kültürü değeri arasında, eğitim düzeyine göre profesyonellik-şeffaflık muhasebe değeri arasında, mükellef sayılarına göre profesyonellik-şeffaflık değeri ve olumlu vergi kültürü değeri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Ayrıca, tutuculuk-iyimserlik muhasebe değeri dışında kalan tüm muhasebe kültürü değerlerinin vergi kültürü değerleriyle anlamlı bir ilişkisi olduğu belirlenmiştir. Çıkan bu sonuçlar, muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu muhasebe kültürü değerleri ile vergi kültürü değerlerinin karşılıklı ilişki içinde olduğunu ortaya koymaktadır.

Muhasebe kültürü değerleri, yapılan bu araştırmayla ilk kez vergi kültürü değerleriyle ilişkilendirilmiştir ve literatüre sağlayacağı katkı nedeniyle çalışmayı önemli kılmaktadır. Bundan sonraki çalışmalarda muhasebe kültürü değerlerinin vergi uyumuna ve vergi ahlakına etkisinin incelenmesinin alan yazına önemli katkılar sunacağı ve ilgili vergi otoriteleri tarafından vergi politikalarının belirlenmesine yardımcı olabileceği düşünülmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

AUTHORS' DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflicts to declare and has received no financial support.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- EC; Yazı Taslağı- EC; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- EC; Son Onay ve Sorumluluk- EC.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- EC; Drafting Manuscript- EC; Critical Revision of Manuscript- EC; Final Approval and Accountability- EC.

KAYNAKÇA

- Akman, N.H. (2011). The effect of IFRS adoption on financial disclosure: does culture still play a role? *American International Journal of Contemporary Research*, 1(1), 6-17. <http://repository.bilkent.edu.tr/handle/11693/49229>
- Aktaş, M. (2008) *Bursa İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe-Kültür Değerlerinin Araştırılması*, (Tez Numarası. 230607) [Yüksek Lisans tezi, Sakarya Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Ali, B.J., Omar, W.A.W., & Bakar, R. (2016). Accounting Information System (AIS) and organizational performance: Moderating effect of organizational culture. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 4(4), 138-158. <https://www.academia.edu/25364862/>
- Aldegis, A.M. (2018). Impact of accounting information systems' quality on the relationship between organizational culture and accounting information in Jordanian industrial public shareholding companies. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(1), 70-80. <http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v8-i1/3829>
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of economic psychology*, 27(2), 224-246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- Askary, S., Yazdifar, H., & Askarany, D. (2008). Culture and accounting practices in Turkey. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 5(1), 66-88. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1370782
- Auyeung, P., & Sands, J. (1996). A cross cultural study of the learning style of accounting students. *Accounting & Finance*, 36(2), 261-274. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1996.tb00310.x>

- Ayas, I., & Saruç, N.T. (2015). Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakı: İtalya-Türkiye. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 177-188. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/akuiibfd/issue/24313/257657>
- Bakırtaş, D. (2014) *Kurumsal İktisat Perspektifinden Vergi Kültürü ve Ekonomik Gelişme: Teori ve Uygulama*, (Tez Numarası. 364875) [Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Bakırtaş, D. (2016). Kurumlar, vergi kültürü ve ekonomik büyüme. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 67-87. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185189>
- Bekçi, İ., & Bitlisli, F. (2012). Muhasebe-kültür değerlerinin analizi: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(1), 61-76. <https://search.trdizin.gov.tr/yayin/detay/130949/>
- Bitlisli, F. (2010) *Uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında kültürün etkisi: Bir araştırma*, (Tez Numarası. 263916) [Yüksek Lisans tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Bitlisli, F. & Kıymık, H. (2021) Muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması perspektifinden kültür-muhasebe etkileşimi, Ekin Yayınevi.
- Brandts, J., Saijo, T., & Schram, A. (2004). How universal is behavior? A four country comparison of spite and cooperation in voluntary contribution mechanisms. *Public Choice*, 119(3), 381-424. <https://www.jstor.org/stable/30026053>
- Canbay, T., & Çetin, G. (2007). Vergiye uyumu belirleyen bir faktör olarak vergi kültürü. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1), 52-64. <https://arastirmax.com/tr/system/files/dergiler/123831/makaleler/5/1/arastirmax-vergiye-uyumu-belirleyen-bir-faktor-olarak-vergi-kulturu.pdf>
- Chanchani, S., & Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. *The International Journal of Accounting*, 39 (2), 125-154. <https://doi:10.1016/j.intacc.2004.02.003>
- Chand, P., Cummings, L., & Patel, C. (2012). The effect of accounting education and national culture on accounting judgments: A comparative study of Anglo-Celtic and Chinese culture. *European accounting review*, 21(1), 153-182. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.591524>
- Chen, Y., Che, L., Zheng, D., & You, H. (2020). Corruption culture and accounting quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(2), 1-22. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106698>

- Cieslewicz, J.K. (2014). Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS. *Critical perspectives on accounting*, 25(6), 511-528. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.03.006>
- Combs, A., Samy, M., & Myachina, A. (2013). Cultural impact on the harmonisation of Russian Accounting Standards with the International Financial Reporting Standards: A practitioner's perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(1), 26-49. <https://doi.org/10.1108/18325911311307195>
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S., & Yıldırım, E. (2015). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı (8. b.), Sakarya Kitabevi.
- Cummings, R.G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2004) : Effects of Culture on Tax Compliance: A Cross Check of Experimental and Survey Evidence, *CREMA Working Paper*, 1-42. <https://www.researchgate.net/publication/4983773>
- Çankaya, F., & Aydoğan, E. (2008). Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumunu. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(1), 299-326. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ataunisobil/issue/2821/38054>
- Çavdar, M. (2022). *Hofstede'nin Kültürel Boyutlar Bağlamında Yönetel ve Örgütsel Değer Farklılıklarının İş Performansı Üzerindeki Etkisi*. (Tez numarası. 722296) [Doktora tezi, Dumlupınar Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Dalcı, İ., & Özyapıcı, H. (2018). Cultural values and students' intentions of choosing accounting career. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(1), 179-196. <https://ideas.repec.org/a/eme/jfrapp/jfra-09-2016-0072.html>
- Damayanti, T.W. (2012). Changes on Indonesia Tax Culture, Is there a way? Studies through theory of planned behavior. *Researchers World*, 3(4), 8-15. https://www.academia.edu/9167813/R_CHANGES_
- Dewi, G.A.A.O., Dewi, G.A.A.P., & Kustina, K.T. (2018). Culture of tri hita karana on ease of use perception and use of accounting information system. *International Journal of Social Sciences and Humanities (IJSSH)*. <https://doi.org/10.29332/ijssh.v2n2.131>
- Doupnik, T.S., & Tsakumis, G.T. (2004). A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research. *Journal of Accounting Literature*, (23)1. <https://www.proquest.com/openview/7121061381ea2d9e37ee75a1a7404210/1?cbl=31366&pq-origsite=gscholar&parentSessionId=bAp19SR8jtOp31vO0BmnnXjN00ANkcEep%2BfAVkx4Vn4%3D>

- Duman, S. (2007). *İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması* (Tez numarası. 210356) [Yüksek Lisans tezi, Sakarya Üniversitesi].
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Durmuş, A.F., & Güneş, R. (2017). Türkiye'deki yeminli mali müşavirlerin kültür bazlı muhasebe değerlerinin analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 81-98.
<https://doi.org/10.25095/mufad.400220>
- Frey, B.S., & Torgler, B. (2004). Taxation and conditional cooperation. Institut d'Economia de Barcelona, 1-30. <https://www.researchgate.net/publication/222698614>
- Fritz, S., & Lammle, C. (2003). *The international harmonisation process of accounting standards*.
<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2%3A18878/FULLTEXT01.pdf>
- Gencil, U., & Kuru, E. (2012). Vergi kültürü ve vergi politikaları etkileşimi: Türkiye değerlendirmesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 10(20), 29-60.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/comuybd/issue/4103/54051>
- Gray, S.J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1), 1-15. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>
- Güneş, R., Durmuş, A.F., & Solak, B. (2012). Küreselleşmenin muhasebe uygulamalarına etkisi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 3(2), 57-66.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/ayd/issue/3328/46170>
- Hofstede, G. (1983). National Cultures In Four Dimensions: A Research-Based Theory Of Cultural Differences Among Nations. *International Studies Of Management & Organization*, 13, 46-74.
https://www.jstor.org/stable/40396953?seq=2#metadata_info_tab_contents
- Hope, O.K. (2003). Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 14(3), 218-248.
<https://doi.org/10.1111/146746X.00097>
- Hoyle, B.J., Schaeffer, F.T., & Douppnik, S.T. (2004). *Advanced accounting* (seventh edition), McGraw Hill Publishing Company.
- İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve kültürel değerlerin muhasebe meslek etiği üzerine etkileri*. (Tez numarası. 206646) [Yüksek Lisans tezi, Balıkesir Üniversitesi].
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Joumal, S., & Vulin, S. (2004). *Development of harmonization in the 21.st century is financial accounting harmonization possible and can it be measured?* (Publication No. 800514) [Master

- dissertation, Göteborg University]. <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/handle/2077/1787/03-04-105D.pdf;jsessionid=B2E9912AE76B1256CD013E7B0B5414EA?sequence=1>
- Kanagaretnam, K., Lim, C.Y., & Lobo, G.J. (2014). Influence of National Culture on Accounting Conservatism and Risk-Taking in the Banking Industry. *Accounting Review*, 89, 1115-1149. <https://www.jstor.org/stable/24468329>
- Karabınar, S. (2005). Kültür-muhasebe etkileşimi açısından muhasebe iklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar. Seçkin Yayıncılık.
- Karabınar, S., & Güvenç, N. (2006). İçel ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarının kültür bazlı muhasebe değerleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 210-217. <https://dergipark.org.tr/pub/mufad/issue/35672/396791>
- Karabınar, S., & Kışlalıoğlu, V. (2014). Muhasebe kültürü ile ilgili seçilmiş bazı çalışmaların ampirik analizi. *Balikesir University Journal of Social Sciences Institute*, 17(31), 233-254. <https://doi.org/10.31795/baunsobed.664038>
- Karaburun, G. (2019). *Muhasebe Kültürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi*. (Tez numarası. 546088) [Yüksek Lisans tezi, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Karakelleoğlu, M.İ. (2020). *Finansal raporlama kalitesine etki eden muhasebe kültürüyle ilişkili faktörler*. (Tez numarası. 634885) [Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Karayılmazlar, E. (2004). Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü: Türkiye Örneği. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 267-284. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/309880>
- Kestane, A., & Ağca, A. (2017). UFRS uygulamaları ve muhasebe kültürel değerler ekseninde Türkiye'nin yeri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 624-649. <https://dergipark.org.tr/pub/mbdd/issue/31332/311988>
- Kıymık, H., Bekci, İ., & Acar, D. (2015). Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (Bist) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (4), 759-784. <https://dergipark.org.tr/pub/mbdd/issue/55249/758194>
- Maksvytiene, I., & Sinkuniene, K. (2012). Identification and estimation of the influence of general macroeconomic factors on changes in country's tax culture. *Ekonomika*, 91, 66-78. <https://www.journals.vu.lt/ekonomika/article/view/896>

- Meriç, A., & Akpınar, Y. (2017). Adıyaman'daki Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri Üzerine Bir Araştırma. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 51, 426-440.
- Minkov, M., & Hofstede, G. (2011). The evolution of Hofstede's doctrine, *Cross Cultural Management: An International Journal*, 18(1), 10-20.
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/13527601111104269/full/html>
- Napitupulu, I.H. (2018). Organizational culture in management accounting information system: Survey on state-owned enterprises (SOEs) Indonesia. *Global Business Review*, 19(3), 556-571.
<https://doi.org/10.1177/0972150917713842>
- Nerre, B. (2001). *The Concept for Tax Culture*, Proceedings Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, 94, 288-295.
<https://www.jstor.org/stable/41954732>
- Nerre, B. (2008). Tax culture: A basic concept for tax politics. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 153-167. <https://ideas.repec.org/a/eee/ecanpo/v38y2008i1p153-167.html>
- Nobes, C., Parker, R. (2008), Comparative international accounting, 10. Edition, Pearson Education.
http://students.aiu.edu/submissions/profiles/resources/onlineBook/C8e4W4_comparative-international-accounting.pdf
- Özdemir, P. (2015). Vergi kültürü ve göstergeleri: Türkiye üzerine bir değerlendirme. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), 175-188.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/364907>
- Özer, İ.D. (2020). Vergi Kültürünün Gelirlerine Etkisi: Türkiye ve Danimarka. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 12 (2), 175-188. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iaud/issue/53563/713599>
- Öztürk, E., & Fındık, H. (2016). Türkiye'deki muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması sürecinde karşılaşılan adaptasyon problemlerinin muhasebe alt kültür değerleri çerçevesinde tartışılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9(3), 241-256.
<https://doi.org/10.29067/muvu.273909>
- Parboteeah, K.P., Cullen, J.B., Victor, B., & Sakano, T. (2005). National culture and ethical climates: A comparison of US and Japanese accounting firms. *MIR: Management International Review*, 45(4), 459-481.
https://www.academia.edu/2886595/National_culture_and_ethical_climates_A_comparison_of_US_and_Japanese_accounting_firms

- Rodrigues, L.L., & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical perspectives on accounting*, 18(6), 739-757. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.02.007>
- Salter, S.B., & Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray's [1988] theory. *Journal of international business studies*, 26(2), 379-397. <https://doi.org/10.1057/palgrave.jibs.8490179>
- Sevilengül, O. (1996). Genel muhasebe: Tekdüzen muhasebe sistemi ile uyumlu. Gazi Kitabevi.
- Tabachnick, B.G., & Fidell, L.S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (6 b.). Pearson.
- Taytak, M. (2016). Vergi Kültürünü belirlemeyen Faktörler ve Mükelleflerin Demografik Özelliklerinin Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi. *İtobiad: İnsan ve Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1933-1957. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/225936>
- Tecimer, Y. (2010). *Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma* (Tez numarası. 279188) [Doktora tezi, Sakarya Üniversitesi]. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Torgler, B., & Schneider, F. (2004). Does Culture Influence Tax Morale? Evidence from Different European Countries, *CREMA Working Paper*, 1-38. <https://www.researchgate.net/publication/4762280>
- Tosuner, M., & Demir, İ.C. (2009). Vergi ahlâkının sosyal ve kültürel belirleyenleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 1-15. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194682>
- Türk Dil Kurumu Yayınları (2011) Türkçe Sözlük. 11. Baskı, Saray Matbaacılık.
- Tylor, E.B. (1871). Primitive culture: Researches into the development of mythology, philosophy, religion, art and custom (2). J. Murray. <https://play.google.com/books/reader?id=RUMBAAAQAQAJ&pg=GBS.PA8&hl=tr>
- Usul, H. (2007). *Davranışsal Muhasebe*, Asil Yayın Dağıtım.
- Valderrama, I.J.M. (2008). The interaction of tax systems and tax cultures in an international legal order for taxation. *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, CEDAM*, 5(2), 841-867. <http://ssrn.com/abstract=1550815>
- Williams, R. (2016). Anahtar Sözcükler. (Çev. Savaş Kılıç). İletişim Yayınları. <https://iletisim.com.tr/Images/UserFiles/Documents/Gallery/anahtar-sozcukler.pdf>

- Wronski, P.G., & Klann, R.C. (2020). Accounting conservatism and national culture. *BBR. Brazilian Business Review*, 17, 344-361. <https://doi.org/10.15728/bbr.2020.17.3.6>
- Yöney, E. (2019). *Türkiye’de vergi kültürü: Değerler ve vergi davranışı açısından bir modelleme*. (Tez numarası. 546183) [Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi]. <https://acikbilim.yok.gov.tr/handle/20.500.12812/146866>
- Zanden, J.W.V. (1993), *Sociology*, The Ohio State University, Third Edition. <https://www.jstor.org/stable/pdf/4105733.pdf>