

# MUHASEBECİLERİN VERGİ AHLAKININ VE VERGİ UYUMUNUN BELİRLEYİCİLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA\*

Dr. Öğr. Üyesi Sonnur AKTAŞ GÜZEL\*\*

Prof. Dr. Gökhan ÖZER\*\*\*

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
Mart 2023, 25(1), 213-235

## ÖZ

Çalışmamızın amacı, vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin vergi uyumu davranışı üzerindeki etkilerini araştırmaktır. Analiz sonucunda öznel norm, vergi ahlakı ve vergi sistemine yönelik tutumun vergi uyumu üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkisi olduğu; hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı ve vergi ahlakının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken öznel normun istatistiki olarak anlamlı ve negatif bir etkiye sahip olduğu, ve hükümete duyulan güven ve öznel normun, vergi ahlakı üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahip olduğu bulunmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Uyumu, Vergi Ahlakı, Dindarlık, Muhasebe Meslek Mensubu

**JEL Sınıflandırması:** H26, M41

\* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 28.12.2021; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 07.07.2022  
Bu makale Sonnur AKTAŞ GÜZEL tarafından Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde tamamlanmış olan "Muhasebecilerin Vergi Ahlakının ve Vergi Uyumunun Belirleyicileri Üzerine Bir Uygulama" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

\*\* Artvin Çoruh Üniversitesi, Arhavi Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Programı, [sonnuraktas@artvin.edu.tr](mailto:sonnuraktas@artvin.edu.tr), [orcid.org/0000-0003-3559-7698](https://orcid.org/0000-0003-3559-7698).

\*\*\* Gebze Teknik Üniversitesi, İşletme Fakültesi, [gokozerhan@gmail.com.tr](mailto:gokozerhan@gmail.com.tr), [orcid.org/0000-0002-3255-998X](https://orcid.org/0000-0002-3255-998X).

**Atf (Citation):** Aktaş Güzel, S. ve Özer, G. (2023). Muhasebecilerin Vergi Ahlakının ve Vergi Uyumunun Belirleyicileri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 213-235. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1049431>

## AN APPLICATION ON DETERMINANTS OF ACCOUNTANTS' TAX MORALITY AND TAX COMPLIANCE

### ABSTRACT

The purpose of this study is to investigate the effects of variables of attitude towards the tax system, tax morality, perception of tax justice, trust in government, subjective norm and religiosity on tax compliance behavior. The findings reveal that subjective norm, tax morality, and attitude towards the tax system have significant positive effect on tax compliance; trust in government, perception of tax justice, and tax morality have significant positive effect on attitude towards the tax system, subjective norm has a statistically significant and negative effect; and trust in government and the subjective norm have significant and positive effect on tax morality.

**Keywords:** Tax Compliance, Tax Morality, Religiosity, Accounting Professionals

**JEL Classification:** H26, M41

### EXTENDED SUMMARY

#### PURPOSE AND MOTIVATION

Most of the previous tax compliance studies were carried out with taxpayers, but studies with professional accountants who are also taxpayers are scarce. Accountants inform taxpayers about tax laws and how to comply with them and act as an intermediary in fulfilling their responsibilities within the framework of tax and social security legislation. Thus, the higher the tax compliance level of the professional accountants, the higher the compliance of taxpayer-related transactions will be (Aktaş Güzel et al., 2019). This study investigates the tax compliance behavior of certified public accountants and the effects of the attribute variables that influence their compliance.

#### METHODOLOGY

In this study, the hypotheses developed and tested to investigate the tax compliance behaviors of certified public accountant and the effects of attitude towards the tax system encompass the tax morale, perception of tax justice, trust in government, subjective norm and religiosity, which by themselves or by attributes they help form as tax morality and tax attitude as depicted in the following figure.

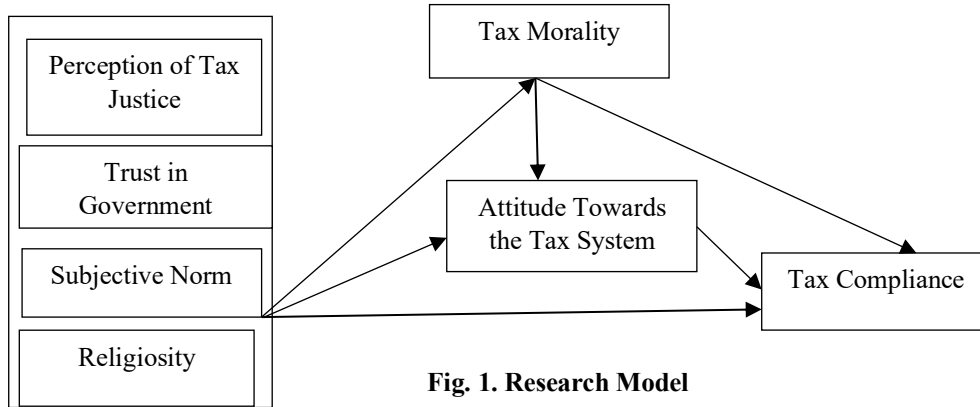


Fig. 1. Research Model

Data to test these hypotheses comes from 392 independent accounting professionals in Turkey. Methodology includes correlation, factor and regression analyses. With factor analysis, it is aimed to load 47 items in the questionnaire on the factors that we want to measure. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) sampling adequacy criterion and Barlett test were used to test the suitability of factor analysis and the homogeneity of the variables used.

Multiple regression analysis was used to test the hypotheses, as there was more than one variable affecting tax compliance, which is our ultimate dependent variable. The study employs three regression analyses to test the hypotheses, where tax morality, attitude towards the tax system and tax compliance are the dependent variables.

Regression 1 (Tax morality) =  $\beta_0 + \beta_1 * \text{perception of tax justice} + \beta_2 * \text{trust in government} + \beta_3 * \text{subjective norm} + \beta_4 * \text{religiosity} + e$

Regression 2 (Attitude towards the tax system) =  $\beta_0 + \beta_1 * \text{tax morality} + \beta_2 * \text{perception of tax justice} + \beta_3 * \text{trust in government} + \beta_4 * \text{subjective norm} + \beta_5 * \text{religiosity} + e$

Regression 3 (Tax compliance) =  $\beta_0 + \beta_1 * \text{attitude towards the tax system} + \beta_2 * \text{tax morality} + \beta_3 * \text{perception of tax justice} + \beta_4 * \text{trust in government} + \beta_5 * \text{subjective norm} + \beta_6 * \text{religiosity} + e$

## RESULTS AND DISCUSSION

The results of the analyses show that the most influential variable on tax morale is the subjective norm. Torgler and Schneider (2005) also obtained similar results. The increase in trust in government also increases tax morale. This finding is supported by studies in the literature (Ibrahim et al., 2015). In the regression model, which examines the effects of religiosity and tax justice perception variables together with other variables, it is seen that there is no significant effect on tax morale. Results of Regression 1 show that the trust in government and subjective norm have significant positive effect on tax morale.

Regression 2 results show that the perception of tax justice has the greatest effect on the attitude towards the tax system similar to earlier findings (Devos, 2012; Jimenez and Iyer, 2016). We also found

that an increase in tax morale leads to a positive attitude towards the tax system, and trust in government also has a positive effect on attitude as did Kaushik et al., (2015). Results indicate that subjective norm has a negative effect on attitude unlike the findings of Witte and Woodbury (1985) and Sandmo (2005). The findings of the model that examines the effects of the religiosity variable together with other variables show that it has no significant effect on the attitude towards the tax system although Benk et al. (2016) found that religiosity has a significant and positive effect on the attitudes of taxpayers.

The results of Regression 3 show that tax morale has a positive and significant effect on tax compliance similar to findings of (Kirchler, 2007 and Torgler, 2007). Our findings indicate that a positive attitude towards tax system increases the tax compliance as found by Onu (2016) and Hamid (2013) as well. This result reveals that accountants are likely to comply with tax law by being exposed to social pressures from reference groups. Results of Regression 3 that examines the effects of trust in government, perception of tax justice and religiosity together with other variables shows that these variables have no significant effect on tax compliance.

### **CONCLUSION AND IMPLICATION**

In the international literature, mostly tax morale and religiosity variables are discussed as factors affecting tax compliance. In our study we used attitude towards the tax system, perception of tax justice, trust in government and subjective norm additionally. The scarcity of studies that examine tax compliance in the nationally and internationally is the main motivation. Moreover, tax compliance studies were mostly carried out with taxpayers while one studies done with accountants who are one of the most important determinants of taxpayers' tax compliance is limited. Therefore, we believe that this study will make an important contribution to the national and international literature and will be an important resource for future research on this subject.

Accountants provide consultancy and intermediation to taxpayers in fulfilling their tax transactions. Therefore, one of the most important elements of increasing tax compliance of taxpayers is the development of policies to increase tax compliance of accountants. Hence, increasing the tax compliance level of accountants will contribute to the policies to be implemented in the field of tax compliance. The findings of this study will assist governments in developing policies and strategies to improve accountants' tax compliance.

### **1. GİRİŞ**

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak üzere tahsil edilen ve toplumsal refahı sağlayan en önemli faktörlerden biridir. Türkiye'de 2018 yılında toplanan vergiler, kamu gelirlerinin yaklaşık yüzde 87'sini oluşturmaktadır ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)). Bu oran, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde verginin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Devletler, kamu harcamalarını karşılamak için gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve zorunlu olarak vergi tahsil etmektedir. Bu durum gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinde azalışa neden olmaktadır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin bir kısmı vergisel sorumluluklarını vatandaşlık bilinci doğrultusunda isteyerek yerine getirirken, bir kısmı sorumluluklarını yerine getirmek istememektedir. Mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirmelerine, vergi uyumu denmektedir.

Vergi uyumu, mükelleflerin gelirlerinin tamamını beyan etmesi ve yasal yükümlülüklerini yerine getirerek tüm vergilerini ödemesidir (Alm, 1991). Vergi uyumu, vergi idareleri için ana problemlerden biri olarak görülmektedir. Andreoni ve diğerleri (1998), bir ülkede ekonomik dengenin oluşması için mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uyması gerektiğini belirtmektedirler. Vergi idareleri mükelleflere denetim ve cezalar gibi yasal yaptırımlar uygulayarak vergi uyumu davranışını artırmada yetersiz kalmaktadır. Mükelleflerin bir kısmı yasal yaptırımlardan etkilenirken bir kısmı da vergi ahlakı, öznel norm, adalet algısı, hükümete duyulan güven gibi yasal olmayan yaptırımlardan etkilenmektedir. Bu bağlamda asıl önemli olan sorun, mükellefleri vergi uyumuna sevk eden ihtiyacın ve istekliliğin ne olduğunun tespit edilmesidir (James & Alley, 2002). Vergi idareleri tespit edilen bu değişkenlere uygun vergi politika ve stratejilerini geliştirerek vergi uyum düzeyini artırabilir.

Devlet adına belirli bir dönem için halk tarafından yetkilendirilmiş olan hükümetler, vergi kaybını en aza indirmek amacıyla vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükelleflerine çeşitli cezalar uygulamaktadır. Ancak hükümetlerin uygulamış olduğu bu teftiş ve ceza araçları, mükelleflerin vergi uyumu göstermesi için yeterli olmamaktadır (Aktaş Güzel ve diğerleri, 2019). Ayrıca sadece ceza miktarı, vergi oranı, denetim oranı, vb. gibi ekonomik yaptırımlar (Alm ve diğerleri, 2012; Andreoni ve diğerleri, 1998) değil; vergi bilinci, vergi etiği, sosyal ve demografik faktörler, politik gücün benimsenmesi, vergi adaleti algısı, güven düzeyi, dindarlık düzeyi, devlete bağlılık, vb. gibi ekonomik olmayan değişkenler de, vergi uyumunu etkilemektedir. Bu nedenle kamusal harcamaların karşılanması için gerekli olan vergiler toplanırken, hükümetlerin mükelleflerle arasında ekonomik olmayan faktörleri de göz önünde bulundurarak bir bağ kurması gerekmektedir.

Gerçekten de bazı ülkelerde caydırıcılığı düşük düzenlemelere rağmen, vergi uyum düzeyinin yüksek olması, vergi uyumunun ekonomik yaklaşımla tam olarak açıklanamadığını ortaya koymaktadır. Bu nedenle ekonomik yaklaşım bazı araştırmacılar tarafından geniş çapta eleştirilmiştir (örneğin Roberts 1998). Ekonomik değişkenlerin yanı sıra, ekonomik olmayan değişkenler de vergiye uyumun önemli belirleyicilerindedir (Kirchler ve diğerleri, 2008). Vergi uyumu bulmacasını çözmek için araştırmacılar ekonomik olmayan yaklaşımları kullanarak, insan davranışlarını açıklamaya yönelmiş; vergi uyum davranışlarını anlama, açıklama ve tahmin etmeye yardımcı olacak alan çalışmaları yapmaya başlamışlardır (Torgler, 2007). Vergi mükelleflerinin yetkililere olan güvenleri (Scholz & Lubell, 1998; Van Dijke & Verboon, 2010), diğer vergi mükellefleri ve vergi adaleti algıları (Alm ve diğerleri, 2012)

gibi birçok değişken üzerine yapılan çalışma vergi uyumu konusunda insan davranışlarını anlamaya ve açıklamaya yöneliktir (Gilligan & Richardson, 2005; Saad, 2011).

Alm ve diğerleri (2012), vergi uyumu oyunundaki başlıca aktörlerin vergi mükellefleri, vergi idaresi ve muhasebe meslek mensuplarının olduğunu ortaya koymuştur. Sakurai ve Braithwaite (2003), vergi mükelleflerinin davranışlarını etkileyen aktörleri araştırmış ve muhasebe meslek mensupları üzerinde yoğunlaşmıştır. Bir vergi mükellefi olan muhasebe meslek mensupları vergi mükelleflerini, vergi kanunları hakkında ve bu kanunlara uymaları yönünde bilgilendirmekte ve vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde sorumluluklarını yerine getirmelerine aracılık etmektedir. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu düzeyi ne kadar yüksek olursa, vergi mükellefleri ile ilgili işlemleri yerine getirirken de bu kapsamda davranması beklenmektedir (Aktaş Güzel ve diğerleri, 2019).

Bu çalışmada, bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler'in vergi uyum davranışları ve bu davranışı etkileyen değişkenlerden, vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, dindarlık ve öznel normun vergi uyumu üzerindeki etkileri araştırılmıştır.

## 2. LİTERATÜR ÇALIŞMASI VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

Bu çalışmada muhasebecilerin vergi uyum davranışını etkileyen vergi adaleti algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm, dindarlık, vergi ahlakı ve vergi sistemine yönelik tutum değişkenleri ele alınmıştır. Bu değişkenlere ait literatür çalışması yapılmış ve araştırmanın hipotezleri oluşturulmuştur.

### 2.1. Vergi Sistemine Yönelik Tutum

Allport (1935) tutumu, bireyin belirli bir nesneye karşı zihinsel açıdan hazır oluş durumu olarak tanımlamaktadır. Phillips'e (2003) göre tutum, bir eylem için hazır bulunuşluktur. Eriksen ve Fallon (1996), vergi uyumu alanında tutumun belirsiz bir yapısının olduğunu, Kirchler (2007) ise vergi uyumuna ilişkin tutumun karmaşık olduğunu ileri sürmektedir. Tutum, belirsiz ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu iddia edilmekle birlikte, vergi uyumu davranışını açıklamada en çok katkı sağlayan değişkenlerden biri olarak kabul edilmektedir (Eriksen & Fallon, 1996).

Literatürdeki bu değerlendirmeler dikkate alınarak, vergi sistemine yönelik tutum değişkeni ile ilgili şu hipotez oluşturulmuştur.

Hipotez 1: Muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemine yönelik tutumun vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

### 2.2. Vergi Ahlakı

Vergi ödeme davranışını belirleyen faktörlerden biri olan vergi ahlakı, literatürde içsel motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Torgler, 2003b). Mükelleflerin vergi uyumsuzluğuna yönelik fırsatları

olmasına rağmen bu fırsatlardan yararlanmayarak vergilerini ödemeye devam etmesine, vergi ahlakı denilmektedir (Frey, 1997; Torgler, 2002). Mükelleflerin bir kısmı vergi kaçırma yollarını ararken diğer bir kısmı ise vergilerin ödenmesi gerektiğine inanmakta ve vergi kaçırma davranışını benimsememektedir. Vergi ahlakı, büyük ölçüde vergi ödeme davranışının arkasında yatan en önemli faktörlerden biridir. Bu nedenle, insanlar neden vergi kaçırmaz sorusunun cevabını bulmak için, vergi ahlakı bulmacasını çözmek gerekmektedir (Bilgin, 2014).

Literatürdeki bu değerlendirmeler dikkate alınarak vergi ahlakı değişkeni ile ilgili aşağıdaki iki hipotez oluşturulmuştur.

Hipotez 2: Muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 3: Muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde, pozitif yönlü bir etkisi vardır.

### **2.3. Dindarlık**

Din, yıllardır insan davranışını etkileyen önemli bir sosyal güç olarak kabul edilmiştir (Mokhlis, 2006). Dini inançların bireylerin tutumları ve davranışları üzerinde fark edilebilir bir etkiye sahip olduğu kabul edilmektedir. Davranış bilimciler de bu alanda yaptıkları çalışmalarla dini inançların bireyler arasında farklı tutum ve davranışlara neden olduğu sonucuna varmışlardır (McDaniel & Burnett, 1990).

Din, toplumu milyarlarca dolar zarara uğratan ve vergi kaçırma gibi ahlaki olmayan davranışların önlenmesi için dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur. Dindarlığın bireyin davranışı üzerindeki etkisini araştıran birçok çalışma yapılmıştır. Pope ve Mohdali (2010) tarafından bireylerin ahlaki değerlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırıldığı çalışmada da dindarlığın önemli olduğu belirtilmiştir. Benk ve diğerleri (2016) tarafından yapılan çalışmada dindarlığın mükelleflerin vergi sistemine yönelik tutumları üzerinde önemli ve olumlu bir etkisinin olduğunu ortaya konulmuştur. Bu çalışmanın sonuçları, dindar mükelleflerin dindar olmayan mükelleflere göre vergi yasalarına uymaya daha istekli olduklarını göstermektedir.

Literatürdeki bu değerlendirmeler dikkate alınarak dindarlık değişkeni ile ilgili şu hipotezler oluşturulmuştur.

Hipotez 4: Muhasebe meslek mensuplarının dindarlığının, vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 5: Muhasebe meslek mensuplarının dindarlığının, vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 6: Muhasebe meslek mensuplarının dindarlığının, vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

#### 2.4. Hükümete Duyulan Güven

Güven, kişilerarası ilişkilerin kabulünü kolaylaştırırken, güvensizlik zorlaştırmaktadır (Gibb, 1961). Birçok çalışma sosyal problemlerin etkili bir şekilde çözümünde kişilerarası güvenin gerekli olduğunu göstermektedir (Zand, 1972). Scholz ve Lubell (1998) vergi uyumu ile güven arasındaki ilişkiyi araştırmış ve mükelleflerin hükümete duydukları güvenin, vergi uyumunu önemli derecede etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Hükümete duyulan güven mükellefin vergilendirmeye yönelik tutumunu, vergi sistemine olan bağlılığını ve vergi ödeme davranışını olumlu yönde etkilemektedir (Jimenez & Iyer, 2016; Torgler, 2003a).

Literatürdeki bu değerlendirmeler dikkate alınarak hükümete güven değişkeni ile ilgili şu hipotezler oluşturulmuştur.

Hipotez 7: Muhasebe meslek mensuplarının hükümete duydukları güvenin vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 8: Muhasebe meslek mensuplarının hükümete duydukları güvenin vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 9: Muhasebe meslek mensuplarının hükümete duydukları güvenin vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

#### 2.5. Vergi Adaleti Algısı

Adalet, bir algıdır (Reuben & Winden, 2010). Adalet algısındaki her hangi bir artış, vergi uyumunun artmasına yol açmaktadır (Azmi & Perumal, 2008). Adil bir vergi sistemi, mükellefleri uyumlu davranışlara yönlendireceğinden dolayı mükellefler tarafından vergi sisteminin nasıl algılandığı önemlidir. Andreoni ve diğerleri (1998), vergi uyumu ile ilişkili en önemli psikolojik faktörlerden birinin, vergi adaleti algısı olduğunu belirtmektedir. Azmi ve Perumal (2008) adil vergi sisteminin önemli olduğunu ve vergi mükelleflerinin tutumlarını etkilediğini ileri sürmektedir.

Literatürdeki bu değerlendirmeler dikkate alınarak vergi adaleti algısı değişkeni ile ilgili şu hipotezler oluşturulmuştur.

Hipotez 10: Muhasebe meslek mensuplarının vergi adaleti algısının vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 11: Muhasebe meslek mensuplarının vergi adaleti algısının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 12: Muhasebe meslek mensuplarının vergi adaleti algısının vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

#### 2.6. Öznel Norm

Öznel norm, belli bir davranışın aile ve arkadaş çevresi gibi sosyal baskı grupları tarafından onaylanması veya onaylanmamasına dönük bireyin algıladığı sosyal baskıdır (Beck & Ajzen, 1991).



Hedeflenen davranış konusunda referans alınan kişilerin görüşleri öznel normu oluşturmaktadır (Ajzen, 1991). Jones (2010) ve Hageman (2009), normların bireyin vergi uyum kararında önemli olduğunu ileri sürmüştür. Vergi uyumu alanında yapılan bir çok çalışma, öznel normun vergi uyumundaki rolünü desteklemektedir (Bobek ve diğerleri, 2007). Mükelleflerin vergisel davranışı, diğer vergi mükelleflerinin davranışlarından etkilenmektedir. Bu nedenle mükellef için önemli olan referans gruplarının vergi uyumuna yönelik olumlu tutumları, mükellefleri vergi uyum davranışına teşvik ederken olumsuz tutumları da vergi uyumsuzluğuna itmektedir (Sandmo, 2005; Witte & Woodbury, 1985). Mükellefler, toplumda vergi kaçakçılığının yaygın olduğuna inanırlarsa vergi ahlakı düzeyi azalmakta, aksi takdirde vergi ahlakı düzeyi artmaktadır (Torgler & Schneider, 2005).

Literatürdeki bu değerlendirmeler dikkate alınarak öznel norm değişkeni ile ilgili şu hipotezler oluşturulmuştur:

Hipotez 13: Öznel normun, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

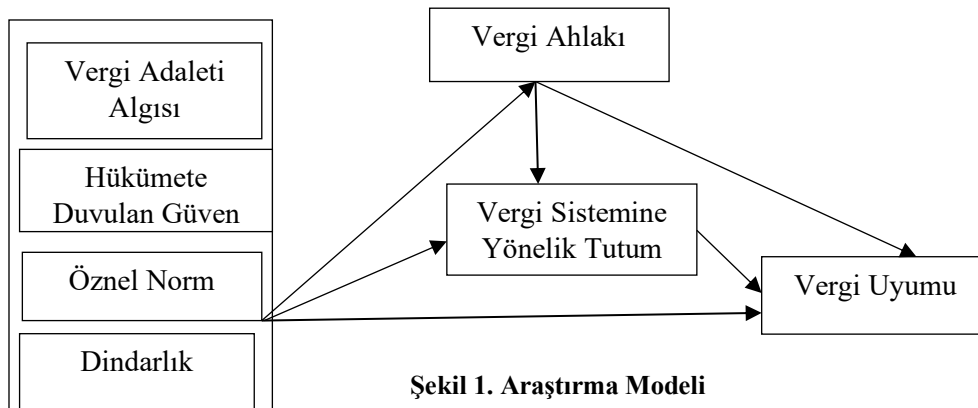
Hipotez 14: Öznel normun, muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

Hipotez 15: Öznel normun, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

### 3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

#### 3.1. Araştırma Modeli

Önceki bölümlerde kurulan hipotezler doğrultusunda oluşturulan araştırma modeli Şekil 1’de sunulmuştur.



Şekil 1. Araştırma Modeli

#### 3.1. Araştırma Evreni ve Verilerin Toplanması

Araştırma ana evrenini Türkiye’de bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Ana evrenin tamamına ulaşmak mali ve teknik açıdan

çok güçtür. Bu nedenle ana evreni temsilen ve bilimsel kurallara uygun olarak güvenilir bir örneklemin belirlenmesi için Sekaran (2003, 294) tarafından geliştirilen kabul edilebilir bir örnek tablo kullanılmıştır. Anketin uygulandığı 2013 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) 51.509 bağımsız olarak çalışan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir kayıtlıdır. Bu tabloya göre, bu ana evren için örneklemin en az 381 olması gerekmektedir. Çalışmamızda Türkiye genelinde bağımsız olarak faaliyet gösteren 401 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Bu anketlerden 9'u güvenilir olmadığından analiz dışında bırakılmış, geri kalan 392 anket analizde kullanılmıştır. Analizde kullanılan örneklem Sekaran (2003, 294) tarafından belirlenen örneklem büyüklüğüne uygundur. Araştırmada kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak veri toplanmıştır.

### **3.2. Ölçeklerin Oluşturulması**

Araştırmada kullanılan değişkenler, literatürde geçerlilik ve güvenilirliği farklı çalışmalarda test edilmiş ölçeklerden uyarlanmıştır. Anket formu sırasıyla hükümete duyulan güven, vergi adaleti algısı, öznel norm, vergi uyumu, vergi ahlakı, vergi sistemine yönelik tutum, dindarlık ve demografik özelliklere ilişkin sorular yer almaktadır. Anket soruları 1'den (kesinlikle katılmıyorum) 5'e (kesinlikle katılıyorum) kadar sıralanan beşli Likert tipi ölçek ile ölçülmüştür.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum ölçeği, Murphy (2009), Mustapha (2010) ile Verboon ve Dijke (2007) makalelerinden uyarlanmıştır ve 10 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Vergi adaleti algısı ölçeği, Gerbing (1988) tarafından ABD için geliştirilen ve daha sonra diğer bazı araştırmacılar tarafından farklı ülkelere uyarlanarak genişletilmiş olan (Azmi & Perumal, 2008; Gilligan & Richardson, 2005; Richardson, 2006) ve 7 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Hükümete duyulan güven ölçeği, Brewer ve Sigelman (2002); Colesca (2009) makalelerinden uyarlanmıştır ve 4 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının dindarlık düzeyini ölçmek amacıyla Özbek ve diğerleri (2013) tarafından çeşitli ölçeklerden yararlanılarak geliştirilen ölçek kullanılmıştır. Vergi sistemine yönelik tutum ölçeği Kirchler ve Maciejovsky (2001) makalesinden uyarlanmıştır ve 8 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Vergi ahlakı ölçeği, Torgler (2003c) makalesinden uyarlanmıştır ve 4 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Öznel norm ölçeği ise, Saad (2010); Bobek ve diğerleri (2007) makalelerinden uyarlanmıştır ve 5 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür.

## **4. ARAŞTIRMA BULGULARI**

### **4.1. Faktör Analizi, Geçerlilik ve Güvenirlik**

Faktör analizi ile anket formunda yer alan 47 ifadenin, ölçmek istediğimiz faktörlere yüklenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada SPSS 19.0 programı kullanılarak varimaks dönüşümlü keşifsel faktör analizi yapılmıştır. Analizde faktör yapısını bozan ve başka faktörlere yüklenen 10 ifade, temsil ettiği değişken

grubundan farklı bir faktöre yüklenmesi sonucu analizden çıkartılmıştır. Ayrıca faktör yükleri literatürde kabul edilebilir alt sınırın (0,50) üzerindedir (Tabachnick & Fidell, 2007). Değişkenlere ait faktör yükleri matrisi Tablo 1’de sunulmuştur.

Faktör analizinin uygunluğunu ve kullanılan değişkenlerin homejenliğini test etmede KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem yeterliliği ölçütü ve Barlett testi kullanılmıştır. KMO, kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştırarak, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olup olmadığını açıklayan bir endekstir (Norusis, 1993, 53). Bu oranın yüzde 60’ın üzerinde olması beklenmektedir (Hair ve diğerleri, 1998). Çalışmada Kaiser-Meyer-Olkin değeri 0,883 olarak bulunmuştur ve bu sonuç örneklem sayısının faktör analizi için yeterli ve uygun olduğunu göstermektedir. Barlett testinin sonuçları (Ki Kare=10.063,023;  $p<0,000$ ) ana kütle içindeki değişkenler arasında bir ilişkinin var olduğunu açıkça göstermektedir. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett test sonuçları Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 1. Faktör Yükleri Matrisi ve Güvenirlilik Sonuçları**

Değişkenler	Faktör Yükleri	Varyansı Açıklama Oranı
<b>Dindarlık Cronbach <math>\alpha</math>: 0,940</b>		<b>16,833</b>
Dini inançlarım hayatıma anlam ve amaç katar.	,887	
Hayatımın her alanında, dini inançlarıma göre yaşamak için çaba gösteririm	,878	
Dini inanç, hayatı anlamlı ve heyecan verici bir yolculuk haline getirir.	,878	
Düzenli bir şekilde ibadet etmenin önemli olduğunu düşünüyorum.	,864	
İbadet etmek ve dinim hakkında düşünmek için zaman harcamaya önem veririm.	,795	
Dinimle ilgili yayınları okumayı seviyorum.	,775	
Aynı inancı paylaştığım kişilerle bir arada olmaktan hoşlanırım.	,772	
Günlük ibadetlerimi düzenli olarak yaparım.	,766	
Dinim benim için çok önemlidir.	,709	
<b>Vergi Adaleti Algısı Cronbach <math>\alpha</math>: 0,945</b>		<b>15,662</b>
Genellikle adil bir vergi sisteminin olduğunu düşünüyorum.	,887	
Genel olarak vergi yükü adil dağıtılmaktadır.	,871	
Vergi mükellefleri arasında vergi yükünün adil dağıtıldığına inanıyorum.	,851	
Şahsen benim için, vergisi sistemi adildir.	,848	
Ortalama vergi mükellefi için vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	,838	
Ülkemizde herkes gelirine uygun düzeyde vergi ödemektedir.	,793	
Ülkemizde herkes ödeme gücüne uygun vergi ödemektedir.	,780	

**Tablo 1'in Devamı. Faktör Yükleri Matrisi ve Güvenirlilik Sonuçları**

<b>Vergi Uyumu Cronbach <math>\alpha</math>:0,836</b>		<b>9,508</b>
Bilinçli bir şekilde vergi ödemekten kaçınıyorum.	,807	
Giderlerimi abartarak beyan ederim.	,787	
Bilinçli bir şekilde vergi sisteminde hile yollarımı arıyorum.	,758	
Mümkün olduğu kadar vergi ödemekten kaçınıyorum.	,709	
Giderlerimi abartılı göstermek için gerekli tüm çabayı gösteririm.	,672	
Artık gelirim tamamiyi beyan etmiyorum.	,515	
<b>Öznel Norm Cronbach <math>\alpha</math>:0,773</b>		<b>6,407</b>
Eksik beyandan dolayı yakalanırsam, utanırım.	,763	
Vergi kaçırdığımı arkadaşlarım bilirse, yanlış düşünürler.	,732	
Çoğu meslektaşım vergilerini tam olarak beyan ediyor.	,690	
Ailem ve arkadaşlarım tüm gelirlerimi beyan edeceğim düşünüyorlar.	,628	
<b>Vergi Sistemine Yönelik Tutum Cronbach <math>\alpha</math>: 0,697</b>		<b>6,340</b>
Az gelişmiş ülkelere yardım etmekte kullanılan kamu harcamaları çok yüksektir.	,678	
Evli insanlar için vergilerin çok yüksek olduğunu düşünüyorum.	,667	
Vergi yükü her ne pahasına olursa olsun azaltılmalıdır.	,662	
Taşıtlardan alınan satış vergilerinin çok yüksek olduğunu düşünüyorum.	,623	
<b>Hükümete Duyulan Güven Cronbach <math>\alpha</math>: 0,923</b>		<b>6,031</b>
Devlet kurumlarına güveniyorum.	,855	
Bana göre devlet kurumları güvenilirdir.	,850	
Devlet kurumları tüm vatandaşların çıkarını gözetmekte ve onların yararı için çalışmaktadır.	,682	
<b>Vergi Ahlakı Cronbach <math>\alpha</math>: 0,773</b>		<b>5,796</b>
Eksik beyanda bulunmak kötü bir şey değil.	,738	
Vergi kaçırmak çok kolay olduğu için, yapmamak aptallıktır.	,736	
Herkes vergi kaçırdığı için, vergi kaçırmak ahlaksızlık olarak düşünülemez.	,731	
<b>Toplam Varyansı Açıklama Oranı (yüzde)</b>		<b>66,578</b>

**Tablo 2. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Test Sonuçları**

Test Adı	Test Değeri
Kaiser-Meyer-Olkin	,883
Bartlett test değeri	
Yaklaşık Ki-Kare	10.063,023
Serbestlik derecesi	666
Anlamlılık	,000

#### 4.2.Korelasyon Analizi

Değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları ve değişkenlere ait ortalama, standart sapma değerleri Tablo 3’de sunulmuştur. Korelasyon analizi sonuçları, vergi sistemine yönelik tutum ile öznel norm değişkenleri arasındaki ilişkinin anlamsız olduğunu ve bu ilişki dışındaki diğer tüm ilişkilerin pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyonlar

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma	1	2	3	4	5	6	7
Hükümete Duyulan Güven	3,6351	,98832	1						
Vergi Adaleti Algısı	2,4660	,95077	,548**	1					
Öznel Norm	3,9713	,88129	,283**	,343**	1				
Vergi Uyumu	4,2668	,78183	,160**	,223**	,395**	1			
Vergi Ahlakı	4,2103	,81127	,259**	,238**	,345**	,519**	1		
Vergi Sistemine Yönelik Tutum	2,7766	,82094	,304**	,313**	,002	,195**	,260**	1	
Dindarlık	4,0150	,86486	,297**	,139**	,215**	,114*	,188**	,101*	1

\* Korelasyon 0,05 seviyesinde anlamlıdır.

\*\* Korelasyon 0,01 seviyesinde anlamlıdır.

#### 4.3. Regresyon Analizleri ve Hipotezlerin Testi

Çalışmada, hipotezleri test etmek amacı ile 3 regresyon analizi yapılmıştır. Birinci regresyon analizinde, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin muhasebe meslek mensubunun vergi ahlakı üzerindeki etkileri; ikinci regresyon analizinde, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin muhasebe meslek mensubunun vergi sistemine yönelik tutum üzerindeki etkileri ve üçüncü regresyon analizinde ise vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin muhasebe meslek mensubunun vergi uyumu üzerindeki etkileri incelenmiştir ve analiz sonuçları Tablo 4’ te sunulmuştur.

**Tablo 4. Regresyon Analizi Sonuçları**

	1 No' lu Regresyon		2 No' lu Regresyon		3 No' lu Regresyon	
	Vergi Ahlakı		Vergi Sistemine Yönelik Tutum		Vergi Uyumu	
Bağımsız Değişken	$\beta$	T	$\beta$	t	$\beta$	t
Vergi Ahlakı			,229	4,637**	,414	9,007**
Vergi Sistemine Yönelik Tutum					,096	2,098*
Hükümete Duyulan Güven	,120	2,088*	,170	2,993**	-,071	-1,366
Vergi Adalet Algısı	,068	1,200	,234	4,179**	,046	,888
Öznel Norm	,269	5,377**	-,210	-4,120**	,260	5,497**
Dindarlık	,085	1,730	,021	,429	-,014	-,329
F	18,316		18,081		32,832	
R <sup>2</sup>	,156		,186		,333	
Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	,148		,176		,323	

\* 0,05 ve \*\* 0,01 seviyesinde anlamlıdır.

Vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin muhasebe meslek mensubunun vergi ahlakı üzerindeki etkilerinin araştırıldığı 1 nolu regresyon analizinde modelin istatistiki olarak anlamlı ( $F=18,316$ ;  $p<0,01$ ) ve açıklama gücünün önemli ( $R^2= 0,156$ ) olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hükümete duyulan güven ( $\beta= 0,120$ ;  $p<0,05$ ) ve öznel norm ( $\beta= 0,269$ ;  $p<0,01$ ) muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, vergi adalet algısı ( $p>0,05$ ) ve dindarlığın ( $p>0,05$ ) vergi ahlakı üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı olmadığı görülmektedir. 1'nolu regresyon analizi sonucunda  $H_9$  ve  $H_{15}$  hipotezleri desteklenirken,  $H_6$  ve  $H_{12}$  hipotezleri desteklenmemiştir.

2 nolu regresyon analizi sonucunda oluşturulan regresyon modelinin istatistiki olarak anlamlı ( $F=18,081$ ;  $p<0,01$ ) ve açıklama gücünün önemli ( $R^2= 0,186$ ) olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hükümete duyulan güven ( $\beta= 0,170$ ;  $p<0,01$ ), vergi adalet algısı ( $\beta= 0,234$ ;  $p<0,01$ ) ve vergi ahlakının ( $\beta= 0,229$ ;  $p<0,01$ ) muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, öznel norm ( $\beta= -0,210$ ;  $p<0,01$ ) istatistiki olarak anlamlı ve negatif bir etkiye sahiptir. Bununla birlikte dindarlığın ( $p>0,05$ ) vergi sistemine yönelik tutum üzerinde

istatistiki olarak anlamlı olmadığı görülmektedir. 2 no'lu regresyon analizi sonucunda  $H_3$ ,  $H_8$ ,  $H_{11}$  ve  $H_{14}$  hipotezleri desteklenirken,  $H_5$  hipotezi desteklenmemiştir.

3 nolu regresyon analizi sonucunda oluşturulan regresyon modelinin istatistiki olarak anlamlı ( $F=32,832$ ;  $p<0,01$ ) ve modelin açıklama gücünün önemli ( $R^2= 0,333$ ) olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öznal norm ( $\beta= 0,260$ ;  $p<0,01$ ), vergi ahlakı ( $\beta= 0,414$ ;  $p<0,01$ ) ve vergi sistemine yönelik tutum ( $\beta= 0,096$ ;  $p<0,05$ ) muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, hükümete duyulan güven ( $p>0,05$ ), vergi adalet algısı ( $p>0,05$ ) ve dindarlığın ( $p>0,05$ ) vergi uyumu üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı olmadığı görülmektedir. 3 no'lu regresyon analizi sonucunda  $H_1$ ,  $H_2$  ve  $H_{13}$  hipotezleri desteklenirken,  $H_4$ ,  $H_7$  ve  $H_{10}$  hipotezleri desteklenmemiştir.

## 5. BULGULARIN DEĞERLENDİRMESİ

Mükellefler, vergi kanunlarını yeterince bilmiyor olmaları, vergi kanunlarının karışık ve sürekli değişiyor olması, vergi idaresinin bazı vergisel işlemlerin yetkili muhasebe meslek mensupları aracılığı ve sorumluluğu ile yerine getirilme zorunluluğu gibi nedenlerden dolayı, vergisel işlemlerini yerine getirirken muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle muhasebe meslek mensupları vergi idaresi ile mükellefler arasında bir köprü görevi görerek vergisel işlemlerin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde aracılık etmektedirler. Bu aracılık muhasebe meslek mensuplarının mükellef ile vergi idaresi arasında önemli bir rol üstlenmesine neden olmaktadır. Fakat meslek mensubu bu rolü yerine getirirken hem vergi idaresinin hem de mükellefin baskılarına maruz kalmaktadır. Mükellef muhasebe meslek mensubunun kendi çıkarları doğrultusunda davranmasını isterken vergi idaresi ise muhasebe meslek mensuplarının vergisel işlemleri kanunlar çerçevesinde yerine getirmesini ve kanunlardaki boşlukları kullanırken de toplumsal çıkarları gözetmesini istemektedir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumunun en önemli belirleyicilerinden biri olduğu söylenebilir. Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanarak devletin gelirlerinin artırılması için ilk önce mükelleflerle vergisel işlemlerin yerine getirilmesinde aracılık eden muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum düzeyini etkileyen faktörlerin bilinmesi ve artırılması çalışmalarının yapılması faydalı olacaktır.

Bu çalışmada mükelleflerin vergi uyumunun en önemli belirleyicilerinden biri olan muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen faktörler araştırılarak sorunun çözümüne katkı sağlanması amaçlanmıştır. Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen faktörler incelenmiştir. Bu çerçevede muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyeceği öngörülen vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznal norm ve dindarlık değişkenlerinin vergi uyumu üzerindeki etkileri ve birbirleri arasındaki ilişkileri regresyon analizi yapılarak incelenmiştir.

Analiz sonuçları vergi ahlakına en çok etki eden değişkenin öznel norm olduğunu göstermektedir. Torgler ve Schneider (2005) da benzer sonuçları elde etmiş ve mükelleflerin referans gruplarının vergi kaçırıyor olması, mükelleflerin de vergi ahlakını azalttığını belirtmişlerdir. Hükümete duyulan güven artışı da ( $\beta= 0,120$ ;  $p<0,05$ ) vergi ahlakını artırmaktadır. Vergi ahlakı düzeyinin yüksek olması hükümete duyulan güven düzeyinin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Bu bulgu literatürdeki çalışmalarla desteklenmektedir (İbrahim ve diğerleri, 2015).

Dindarlık ve vergi adalet algısı değişkenlerinin diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı görülürken, tek başına etkisinin incelendiği analizlerde istatistiki olarak anlamlı bir şekilde etkilediği görülmektedir. Literatürdeki çalışmalar vergi adalet algısı ve dindarlığın vergi ahlakını artırdığını göstermektedir. Torgler (2003b), dindarlığın rolü konusunda kapsamlı bir araştırmada 1990'da Kanada Dünya Değerler Anketi verilerini kullanarak vergi ahlakının dindarlığa bağlı olduğunu ortaya koymuştur. Torgler çalışmalarını, Kanada (Torgler, 2003b), Almanya (Feld & Torgler, 2007), ABD ve Türkiye'de (Torgler ve diğerleri, 2008) dahil olmak üzere 30'dan fazla ülkede yürütmüştür. Bu çalışmaların bulguları değerlendirildiğinde, dindarlığın vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca vergi adalet algısı ile vergi ahlakı arasında literatürde yapılan çalışmalarda mükelleflerin vergi sistemini adil olarak algılamasının, vergi ahlakını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır (Cyan ve diğerleri, 2016; Çevik, 2016; Torgler ve diğerleri, 2008).

Hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı, vergi ahlakı, öznel norm ve dindarlığın vergi sistemine yönelik tutum üzerindeki etkilerinin incelendiği analiz sonuçlarına bakıldığında, vergi adalet algısının ( $\beta= 0,234$ ;  $p<0,01$ ) vergi sistemine yönelik tutum üzerinde en büyük etkiye sahip olduğu görülmektedir. Bu sonuç, vergi adalet algısındaki artışın tutumu artıracağını göstermektedir. Hükümetin uygulayacağı adil bir vergi sistemi, muhasebe meslek mensupları tarafından vergi sisteminin olumlu algılanmasını ve vergiye yönelik olumlu bir tutumun oluşmasını sağlayacaktır. Bu bulgu bir çok ülkede yapılan çalışmalarla da desteklenmiştir (Avustralya (Devos, 2012); ABD (Jimenez & Iyer, 2016)).

Vergi sistemine yönelik tutum üzerinde vergi adalet algısından sonra en çok etkiye sahip olan değişken vergi ahlakı ( $\beta= 0, 229$ ;  $p<0,01$ ) değişkenidir ve vergi ahlakının artması vergi sistemine yönelik tutumu artırmaktadır. Böylece, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı düzeyi artırılarak vergi sistemine yönelik olumlu bir tutum geliştirilebilir ve bunun sonucunda vergi uyumu davranışının gerçekleşmesinde katkı sağlanmış olunur. Hükümete duyulan güven de ( $\beta= 0,170$ ;  $p<0,01$ ) vergi adalet algısı ve vergi ahlakı gibi vergi sistemine yönelik tutum üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Hükümete duyulan güven arttıkça vergi sistemine yönelik olumlu bir tutumun gelişmesine neden olacaktır. Literatürde yapılan çalışmalar güven ile tutum arasında güçlü ve anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır (Kaushik ve diğerleri, 2015).



Analiz sonuçları öznel norm ( $\beta = -0,210$ ;  $p < 0,01$ ) arttıkça vergi sistemine yönelik tutumun azaldığını göstermektedir. Literatürdeki çalışmalarda bu bulguya paralel olmayan sonuçlar elde edilmiştir. Witte ve Woodbury (1985); Sandmo (2005) mükellefler için önemli olan referans grubunun, vergi sistemine yönelik olumlu tutumu, mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını olumlu olarak etkilediğini tespit etmişlerdir.

Dindarlık değişkeninin diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde vergi sistemine yönelik tutum üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı görülürken, tek başına etkisinin incelendiği analizlerde ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde etkilediği görülmektedir. Literatürdeki çalışmalar dindarlığın vergi sistemine yönelik tutumu artırdığını göstermektedir. Benk ve diğerleri (2016) tarafından yapılan çalışma dindarlığın vergi mükelleflerinin tutumları üzerinde önemli ve olumlu bir etkisinin olduğu ortaya koymuştur.

Öznel norm, vergi ahlakı, vergi sistemine yönelik tutum, hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı ve dindarlığın vergi uyumu üzerindeki etkilerinin regresyon analizi sonuçlarına bakıldığında, vergi uyumu üzerinde en büyük etkiye sahip olan değişkenin vergi ahlakı ( $\beta = 0,414$ ;  $p < 0,01$ ) olduğu görülmektedir. Vergi ahlakındaki artış, vergi uyumunu artırmaktadır. Bununla birlikte öznel norm ( $\beta = 0,260$ ;  $p < 0,01$ ) ve vergi sistemine yönelik tutumda ( $\beta = 0,096$ ;  $p < 0,05$ ) meydana gelen artış, vergi uyumunu artırmaktadır. Hükümete duyulan güven ( $p > 0,05$ ), vergi adalet algısı ( $p > 0,05$ ) ve dindarlığın ( $p > 0,05$ ) ise vergi uyumu üzerinde doğrudan bir etkisinin bulunmadığı görülmüştür.

Analiz sonuçları vergi ahlakını, vergi uyumunu en çok artıran değişken olduğunu göstermektedir. Vergi uyumunu arttırmasındaki etkileri dikkate alındığında, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakını arttıracak uygulamaların faaliyete geçirilmesinin faydalı olacağı görülmektedir. Literatürde de vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki etkilerine dair benzer sonuçlar elde edilmiştir (Kirchler, 2007; Torgler, 2007).

Çalışmada, vergi sistemine yönelik tutumun artması, vergi uyumunu artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum, vergi uyumuna yönelik olumlu bir tutumun, vergi mükelleflerinin yasalara uyma eğilimini teşvik edeceğinin bir göstergesidir. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergiye yönelik tutumlarının daha iyi anlaşılması, vergi uyumunun artırılması için önemlidir. Bu bulgu, literatürde benzer çalışmaların sonuçlarıyla örtüşmektedir (Hamid, 2013; Onu, 2016).

Öznel normun, vergi ahlakından sonra vergi uyumunu en çok artıran değişken olduğu dikkat çekmektedir. Bu sonuç, öznel normun muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumluluğunu doğrudan etkilediğini göstermektedir. Başka bir ifade ile muhasebe meslek mensuplarının, referans gruplarının sosyal baskılarına maruz kalarak vergi yasasına uyum gösterme olasılıklarının olduğunu ortaya koymaktadır. Smart (2012)'in araştırmadan elde ettiği bulgulara paralel sonuçlar elde edilmiştir.

Hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı ve dindarlığın diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde, vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkinin bulunmadığı görülürken, tek

başına etkilerinin incelendiği analizlerde ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde etkilediği sonucu görülmektedir. Literatürdeki çalışmalar, hükümete duyulan güvenin vergi uyumunu artırdığını göstermektedir (Scholz & Lubell, 1998). Scholz ve Lubell (1998), vergi uyumu ile güven arasındaki ilişkiyi araştırmış ve bu araştırma sonucunda mükelleflerin hükümete duydukları güveninin, vergi uyumunu önemli derecede etkilediği sonucuna varmışlardır. Ayrıca Jimenez ve Iyer (2016) çalışmasında vergi adaleti algısının, hükümete duyulan güven ile vergi uyumu arasında tam aracılık ettiği sonucuna ulaştı.

Bununla birlikte literatürde vergi adalet algısının vergi uyumunu artırdığı ile ilgili sonuçlar elde edilmiştir. Bir çok çalışmada vergi adaletinin vergi uyumu üzerindeki rolü araştırılmış ve vergi uyumu ile adalet arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Casal ve diğerleri, 2016; Saad, 2011). Dindarlığın da vergi uyumunu artırdığı ile ilgili sonuçlar literatürde yer almaktadır. Bununla ilgili olarak Eiyave ve diğerleri (2016) dindarlığın Nijerya'daki vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemiş ve dini değerlerin, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunda önemli bir rol oynamadığı sonucuna ulaşıldı.

Uluslararası literatürde vergi uyumuna etki eden faktör olarak daha çok vergi ahlakı ve dindarlık değişkenleri ele alınmıştır. Araştırma modelimizde bu değişkenlere ilave olarak vergi sistemine yönelik tutum, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven ve öznel norm değişkenleri eklenmiştir. Ulusal ve uluslararası literatürde vergi uyumunu inceleyen böyle bir çalışmanın olmaması, literatüre katkı sağlayacaktır.

Ayrıca vergi uyumu çalışmaları daha çok mükellefler üzerinde yapılmıştır. Mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki en önemli belirleyicilerinden biri olan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan çalışma sayısının literatürde çok az sayıda olması, bu alandaki boşluğun giderilmesine yardımcı olacaktır. Dolayısıyla bu çalışmanın, ulusal ve uluslararası literatüre önemli katkılar sağlayacağı ve ileride bu konuda yapılacak araştırmalar için önemli bir kaynak olacağı düşünülmektedir.

## 6. SONUÇ

Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin vergisel işlemleri yerine getirilmesinde mükelleflere danışmanlık ve aracılık yapmaktadır. Muhasebe meslek mensubunun vergi uyumuna olan bakış açısı mükelleflerin vergi uyumunu da etkilemektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergi uyumunu artırmanın en önemli unsurlarından biri, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu artırıcı politikaların geliştirilmesidir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum düzeyinin artırılması, mükelleflerin aynı yönde eğilim göstermesine neden olacaktır. Başka bir ifade ile vergi uyum düzeyi yüksek olan bir muhasebe meslek mensubu, aracılık ettiği mükelleflerin vergi uyum davranışı göstermesi konusunda yönlendirecek, vergi uyum düzeyi düşük olan muhasebe meslek mensubu ise vergi ziyayı ve vergi ödemedi kaçınma konusunda ilgisiz davranarak mükelleflerin vergi uyum davranışından uzaklaştıracaktır. Bundan dolayı vergi uyumu konusunda öncelikle muhasebe meslek mensuplarının

vergi uyum düzeyinin arttırılması konusunda çalışmaların yapılması, vergi uyumu alanında uygulanacak olan politikalara katkı sağlayacaktır. Bu çalışma bulguları hükümetlere muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu arttırmada uygulayacağı politikaların ve stratejilerin geliştirilmesine yardımcı olacaktır.

Bütün çalışmalarda olduğu gibi bu çalışmanın da bazı kısıtları vardır. Çalışmamızda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen değişkenlerden sadece ekonomik olmayan değişkenleri ve bu değişkenlerden de belirli bir kısmı incelenmiştir. Bununla birlikte vergi uyumu üzerinde etkili olabilecek daha birçok faktör bulunmaktadır. Zaman kısıtı nedeniyle çalışmamızda bu değişkenlerin tamamının incelemeye dahil edilmesi mümkün olmamıştır. Bu araştırmaya dahil edilememiş birçok değişkenin de araştırılması faydalı olacaktır.

Çalışmadaki diğer bir kısıt örneklem büyüklüğüdür. Bu çalışmada kullanılan veriler, Türkiye'de bağımsız olarak çalışan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerden toplanmıştır. Bu nedenle, bu araştırmanın sonuçları sadece bu mesleki grup için yorumlanabilir. Ancak, bu çalışma, diğer meslek gruplarında yapılacak çalışmalara zemin oluşturabilir.

Dindarlığın diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde vergi ahlakı, vergi sistemine yönelik tutum ve vergi uyumu üzerinde; hükümete duyulan güvenin diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde vergi uyumu üzerinde ve vergi adalet algısının diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde, vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkilerinin bulunmadığı yönünde sonuçlar elde edilmiştir. Bu değişkenlerin tek başına etkisinin incelendiği regresyon analizlerinde ise, bu ilişkilerin istatistiki olarak anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Bu durum dindarlık, hükümete duyulan güven ve vergi adalet algısının, regresyona dahil edilen diğer değişkenlerden biri veya bazıları ile etkileşim içinde olduğunu göstermektedir. Gelecek araştırmalarda ise, bu ilişkilerin incelenmesi faydalı olacaktır.

---

#### **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 conflict of interest to declare, and has received no financial support.

#### **YAZARLARIN KATKILARI**

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

#### **AUTHORS' CONTRIBUTIONS**

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

---

## KAYNAKÇA

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Aktaş Güzel, S., Özer, G., & Özcan, M. (2019). The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 78, 80-86.
- Allport, G.W. (1935). Attitudes. In C. Murchison, Editors, "A Handbook of Social Psychology", Worcester, MA: Clark University Press.
- Alm, J. (1991). A Perspective on the experiment alanalysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review*, 66, 577-593.
- Alm, J., Kirchler, E., & Muehlbacher, S. (2012). Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), 133-151.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-60.
- Azmi, A.A.C., & Perumal, K.A. (2008). Tax Fairness Dimensions in an Asian Context: The Malaysian perspective. *International Review of Business Research Papers*, 4(5), 11-19.
- Beck, L. & Ajzen, I. (1991). Predicting dishonest actions using the theory of planned behavior. *Journal of Research in Personality*, 25(3), 285-301.
- Benk, S., Yüzbaşı, B., & Mohdali, R. (2016). The impact of religiosity on tax compliance among Turkish self-employed taxpayers. *Religions*, 7(4), 1–10.
- Bilgin, C. (2014). Determinants of tax morale in Spain and Turkey: an empirical analysis. *European Journal of Government and Economics*, 3(1), 60-74.
- Bobek, D., Robin, W.R., & John, T.S. (2007). The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore and the United States. *Journal of Business Ethics*, 74, 49 - 64.
- Brewer, P.R., & Sigelman, L. (2002). Trust in government: personal ties that bind?. *Social Science Quarterly*, 83(2), 624–631.
- Casal, S., Kogler, C., Mittone, L., & Kirchler, E. (2016). Tax compliance depends on voice of Taxpayers. *Journal of Economic Psychology*, 56, 141-150.
- Colesca, S.E. (2009). Increasing e-trust : A solution to minimize risk in e- government adoption. *Journal of Applied Quantitative Methods*, 4(1), 31-44.
- Cyan, M.R., Koumpias, A.M. & Martinez-Vazquez, J. (2016). The determinants of tax morale in Pakistan. *Journal of Asian Economics*, 47, 23-34.
- Çevik, S. (2016). Tax Morale and Tax Compliance in Socio-Political Context. In: M. Aydın, S.S. Tan, Editors, "Political Economy of Taxation", IJOPEC Publicatio.

- Devos, K. (2012). A comparative study of compliant and non-compliant individual taxpayers in Australia. *Journal of Business and Policy Research*, 7(2), 180-196.
- Eiya, O., Ilaboya, O., & Okoye, A. (2016). Religiosity and tax compliance: Empirical evidence from Nigeria. *Igbinedion University Journal of Accounting*, 1, 27-41.
- Eriksen, K., & Fallan, L. (1996). Tax knowledge and attitudes towards taxation: A report on a quasi-Experiment. *Journal of Economics Psychology*, 17(3), 387-402.
- Feld, L.P., & Torgler, B. (2007). Tax morale after the reunification of Germany: results from a quasi-natural experiment. Munich: CESifo Working Paper No:1921.
- Frey, B.S. (1997). Not Just for the Money, An Economic Theory of Personal Motivation. Edward Elgar Publishing Limited.
- Gerbing, M.D. (1988). An Empirical study of Taxpayer Perceptions of Fairness. PhDthesis, Austin: The University of Texas at Austin.
- Gibb, J.R. (1961). Defense Level and Influence Potential in Small Groups, In: L. Petrillo, B.M. Bass, Editors, Leadership and Interpersonal Behavior, New York: Holt, Rinehart Winston.
- Gilligan, G., & Richardson, G. (2005). Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong: A preliminary study. *Journal of Financial Crime*, 12(4), 331-343.
- Hageman, A.M. (2009). Understanding the Antecedents and Consequences of Sales Use Tax Policy: Evidence from Three Studies. Doctoral Dissertation, University of Central Florida.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., Tatham, R.L., & Black, W.C. (1998). Multivariate Data Analysis with Readings, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Hamid, S.A. (2013). Tax Compliance Behaviour of Tax Agents: A Comparative Study of Malaysia and New Zealand. PhD thesis, University of Canterbury.
- Ibrahim, M., Musah, A., & Abdul-Hanan, A. (2015). Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana?. *Humanomics*, 31(4), 399-414.
- James, S., & Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal in Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Jimenez, P., & Iyer G.S. (2016). Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance. *Advances in Accounting*, 34, 17-26.
- Jones, C.R. (2010). Understanding and Improving Use-Tax Compliance: A Theory of Planned Behavior Approach. PhDthesis, University of South Florida.
- Kaushik, A.K., Agrawal, A.K., & Rahman, Z. (2015). Tourist behaviour towards self-service hotel technology adoption: Trust and subjective norm as key antecedents. *Tourism Management Perspectives*, 16, 278-289.
- Kirchler, E. (2007). The Economic Psychology of Tax Behaviour. Cambridge University Press.

- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The slippery slope framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210–225.
- Kirchler, E., & Maciejovsky, B. (2001). Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession. *Journal of Economic Psychology*, 22(2), 173–194.
- McDaniel, S.W., & Burnett, J.J. (1990). Consumer religiosity and retail store evaluative criteria. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 18(2), 101- 112.
- Mokhlis, S. (2006). The Influence of Religion on Retail Patronage Behavior in Malaysia. Phd Thesis, Universiti of Sterling.
- Murphy, K. (2009). Procedural justice and affect intensity: Understanding reactions to regulatory authorities. *Social Justice Research*, 22(1), 1–30.
- Mustapha, B. (2010). The Impact of Tax Fairness and Demographic Factors on Tax Compliance in Nigeria. Phdthesis, Malaysia: University Utara Malaysia.
- Norusis, M.J. (1993). SPSS for Windows: Professional Statics, Release 6.0, SPPS Inc. Chicago.
- Onu, D. (2016). Measuring tax compliance attitudes: What surveys can tell us about tax compliance Behaviour. *Advances in Taxation*, 23, 173-190.
- Özbek, V., Özer, G., & Aydın, K. (2013). İşletme öğrencilerinin dindarlık düzeyleri ve etik niyetlerinin pazarlama etiği bağlamında değerlendirilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 4(3), 111-129.
- Phillips, S.L. (2003). Contributing Factors to Music Attitude in Sixth, Seventh and Eighth Grade Students. Phdthesis, The University of Iowa.
- Pope, J., & Mohdali, R. (2010). The role of religiosity in tax morale and tax compliance. *Australian Tax Forum*, 25(4), 565-596.
- Reuben, E., & Winden, F.V. (2010). Fairness perceptions and prosocial emotions in the power to take. *Journal of Economic Psychology*, 31, 908 - 922.
- Richardson, G. (2006). The impact of tax fairness dimensions on tax compliance behaviour in an Asian jurisdiction: The case of Hong Kong. *International Tax Journal*, Winter, 29 - 42.
- Roberts, M.L. (1998). Tax accountants' judgment/decision-making research: A review and synthesis. *The Journal of the American Taxation Association*, 20(1), 78 - 121.
- Saad, N. (2010). Fairness perceptions and compliance behaviour: The case of salaried taxpayers in Malaysia after implementation of the self-assessment system. *eJournal of Tax Research*, 8(1), 32-63.
- Saad, N. (2011). Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: Taxpayers Judgments in Self-Assessment Environments. Phdthesis, New Zealand: University of Canterbury.
- Sakurai, Y., & Braithwaite, V. (2003). Taxpayers perceptions of practitioners: Finding one who is effective and does the right thing?. *Journal of Business Ethics*, 46, 375-387.

- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58, 643–663.
- Scholz, J.T., & Lubell, M. (1998). Trust and taxpaying: testing the heuristic approach to collective Action. *American Journal of Political Science*, 42(2), 398-417.
- Sekara, U. (2003). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*, John Wiley & Sons.
- Smart, M. (2012). *The Application of the Theory of Planned Behaviour and Structural Equation Modelling in tax compliance behaviour: A New Zealand Study*. PhDthesis, University of Canterbury.
- Tabachnick, B.G., & Fidell, L.S. 2007. *Using Multivariate Statistics*, Boston: Pearson Education.
- Torgler, B. (2002). Speaking to the theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16(5), 657–683.
- Torgler, B. (2003a). Tax morale, rule-governed behaviour and trust. *Constitutional Political Economy*, 14(2), 119-140.
- Torgler, B. (2003b). To evade taxes or not to evade: that is the question. *Journal of Socio-Economics*, 32(3), 283-302.
- Torgler, B. (2003c). Tax Morale and Tax Compliance: A Cross Culture Comparison. Proceedings of the 96 th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association-Tax Institute of America, 63-74.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Edward Elgar Publishing, Chentelham.
- Torgler, B., Demir, I.C., Macintyre, A., & Schaffner, M. (2008). Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation. *Economic Analysis and Policy*, 38(2), 313–339.
- Torgler, B., & Schneider, F. (2005). Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis. *Empirica*, 32, 231–250.
- Van Dijke, M. & Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 80-91.
- Verboon, P., & Van Dijke, M. (2007). A self-interest analysis of justice and tax compliance: how distributive justice moderates the effect of outcome favorability. *Journal of Economic Psychology*, 28, 704–727.
- Witte, A.D., & Woodbury, D.F. (1985). The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the U.S. individual income tax. *National Tax Journal*, 38(1), 1-13.
- Zand, D.E. (1972). Trust and Managerial Problem Solving. *Administrative Science Quarterly*, 17(2), 229- 239.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). <https://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi: 05.02.2020).