

# Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi<sup>1</sup>

## An Analysis of the Interaction between the Accounting Professionals and Taxpayers in the Context of Tax Compliance in Turkey

Araş. Gör. Dr. Aytül BİŞGİN<sup>2</sup>

Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER<sup>3</sup>

Başvuru Tarihi: 11.08.2019

Kabul Tarihi: 13.11.2019

### Özet

*Bu çalışmada, Türkiye’de bulunan muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi amaçlanmıştır. Bu temel amaç doğrultusunda derinlemesine bir betimlemenin yapılabilmesi için çalışma nitel araştırma yöntemiyle gerçekleştirilmiş ve durum çalışması (case study) olarak desenlenmiştir. Çalışma verilerinin analizi, tümevarım analizi yoluyla bilgisayar destekli nitel veri analizi programı NVivo 11 Pro ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada öncelikle vergi uyumuna ilişkin temel açıklamalar, ardından çalışmada kullanılan yöntemle ilişkin bilgiler, bulgulara ilişkin yorumlar ve değerlendirmeler ile sonuç kısmı yer almaktadır.*

**Anahtar Sözcükler:** Vergi uyumu, Muhasebe meslek mensupları, Vergi mükellefleri, Nitel araştırma yöntemi, Durum çalışması.

**JEL Sınıflandırması:** H20, H26, M40, M41

### Abstract

*In this study, with taxpayers between professional accountants in Turkey aimed to investigate the interaction takes place in the context of tax compliance. For this purpose, in order to make an in-depth description, the study was carried out with qualitative research method and designed as a case study. The analysis of the study data was carried out with NVivo 11 Pro, a computer-aided qualitative data analysis program through induction analysis. In this study, firstly the basic explanations about tax compliance, then the information about the method used in the study, the comments and evaluations of the findings and the conclusion are included.*

**Keywords:** Tax compliance, Accounting professionals, Taxpayers, Qualitative research methodology, Case study.

**JEL Classification:** H20, H26, M40, M41

<sup>1</sup> Bu çalışma Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde “Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi” ismiyle tamamlanarak 10.08.2018 tarihinde savunulan doktora tezinden türetilmiştir.

<sup>2</sup> Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, [aytulbisgin@gmail.com](mailto:aytulbisgin@gmail.com), ORCID ID: 0000-0003-2488-3541

<sup>3</sup> Anadolu Üniversitesi, [semaaktas@anadolu.edu.tr](mailto:semaaktas@anadolu.edu.tr), ORCID ID: 0000-0003-2958-9798

## Giriş

Devletin en temel finansman kaynağı olan vergiler aynı zamanda karmaşık karar alma süreçleri tarafından yönetilmektedir. Vergilendirme sürecinin en önemli aktörlerinden birisi de vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen kişi olarak tarif edilen mükelleflerdir. Mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde birçok faktör belirleyici olmaktadır. Söz konusu faktörlerden birisi de muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensupları ile vergisel işlemler konusunda onlardan hizmet alan mükellefler arasında gerçekleşen ilişkiler oldukça mühimdir. Yani muhasebe meslek mensuplarının mükelleflere hizmet verdikleri süreçte mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışları üzerinde etkili olabilme olasılığı çok yüksektir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergiye uyumlu olmalarını sağlamada bir rol üstlenebilecekleri tezi üzerinden hareketle bu çalışma şekillendirilmiştir.

Bu çalışmanın temel amacı: muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen her tür etkileşimin vergi uyumuna olumlu veya olumsuz etki ettiği tezinden hareket ederek, vergi uyumuna etki eden unsurların tespit edilmesi, olumlu etkenlerin güçlendirilmesi ve artırılması, olumsuz etkenlerin ise ortadan kaldırılmasını sağlamaya yönelik ipuçlarını elde etmektir. Bu temel amaç doğrultusunda çalışmanın soruları şu şekildedir: *“Muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonları ile mükelleflerin iş yaşamlarındaki motivasyonları, kurulan ilişkilere ne şekilde yansımaktadır? Bu durum vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?”*, *“Muhasebe meslek mensupları ve mükelleflerin beklentileri nelerdir? Gerçekleşenler nelerdir? Bu beklentilerin karşılama düzeyinin vergi uyumuna etkisi nedir?”*, *“Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin sahip olduğu özellikler ve yeterliklerin vergi uyumuna etkisi nedir?”*, *“Verginin tarafları arasında kurulan ilişkilerin vergi uyumuna etkisi nedir?”*, *“Muhasebe meslek mensuplarının görevlerinin niteliği nasıl algılanmaktadır? Algılanan bu nitelik muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini nasıl etkilemektedir? Bu durumun vergi uyumuna etkisi ne şekildedir?”*, *“Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile kurdukları ilişkide kullandıkları iletişim yollarının vergi uyumunun sağlanmasında nasıl bir etkisi vardır?”*, *“Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar nelerdir? Mükellefler bir sorunla karşılaştığında, muhasebe meslek mensuplarının bu sorun karşısındaki tutumu ve çözüm önerileri vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?”*, *“Muhasebe meslek mensupları ile vergi mükelleflerinin vergi ödevleri, denetim ve vergi sistemi hakkındaki görüşleri ve önerileri nelerdir? Bu görüşler ve öneriler vergi uyumu perspektifinden nasıl değerlendirilmelidir?”*.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde bu çalışmada, öncelikle vergi uyumuna ilişkin genel açıklamalar yapıldıktan sonra yöntem kısmına geçilmiş ve ardından bulgular ilişkin yorumlar ve değerlendirmeler ile sonuç kısmına yer verilmiştir.

## 1. Vergi Uyumunu

Vergi uyumu kavramı, vergiler kadar eski ve önemli bir konudur (Andreoni et al., 1998, s. 818). Vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyum gösterme derecesi olarak tanımlanan vergi uyumu kavramı (James and Alley, 2002), başka bir tanımda ise mükellefin beyannamesini ülkede geçerli olan yasalara, vergi düzenlemelerine, yargı kararlarına uygun ve zamanında hazırlayarak ilgili yerlere vermesi olarak ifade edilmiştir (Roth et al., 1989). Bu tanımlardan hareketle vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin yükümlülüklerini doğru, eksiksiz ve süresinde yerine getirmesi olarak ifade edilebilir.

Diğer taraftan vergi uyumu aynı zamanda vergi uyumsuzluğunu da kapsamaktadır. Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise, vergilerin hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) içerir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için birtakım becerilere (okuma, kayıt altına alabilme, muhakeme yeteneği vb.) sahip olması gerekmektedir. Bu yüzden vergi uyumsuzluğu zaman zaman kasıtlı davranışlardan kaynaklansa da bazen de dikkatsizlikten ve hatalardan da kaynaklanabilmektedir (Roth et al., 1989, s. 21).

Yapılan açıklamalar vergi uyumu ve uyumsuzluğu kavramlarının birlikte değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

### 1.1. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Literatürde vergi uyumunu etkileyen faktörler çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Fischer, Wartick ve Mark (1992) tarafından yapılan çalışmada vergi uyumunu etkileyen faktörler dört gruba ayrılmıştır. Bu faktörler, demografik faktörler, vergi kaçırma fırsatı, tutum ve algılar ile vergi sistemi olarak sınıflandırılmıştır.

Alm, Kirchler ve Muehlbacher (2012) yapmış oldukları çalışmada vergi uyumu konusunda çok farklı aktörlerin olduğunu ve bu aktörlerin birbirleriyle olan etkileşimlerinden vergi ikliminin oluştuğunu belirtmişlerdir. Vergi ikliminin belirleyicileri, yönetim ve düzenleme, vergi mükellefleri, vergi mevzuatı, vergi oranları, devlet, muhasebe meslek mensupları, denetim ve cezalar, vergi idaresi, vergi ahlakı, kişisel, toplumsal ve sosyal normlar ile mükelleflerin vergi hukuku bilgisi olarak belirtilmiştir.

Vergi uyumunu etkileyen faktörler bu çalışmada “Demografik faktörler”, “Ekonomik ve idari faktörler”, “Sosyopsikolojik faktörler” ve “Muhasebe meslek mensupları” olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Demografik faktörler; yaş, cinsiyet ve medeni durum, eğitim düzeyi ve meslek ile dini inanıştır. Ekonomik ve idari faktörler; gelir düzeyi ve vergi oranı, denetim olasılığı ve cezalar, vergi afları ile vergi idaresi ve vergi sistemidir. Sosyo-psikolojik faktörler; vergi bilinci, vergi ahlakı, sosyal faktörler ve politik faktörlerdir. Muhasebe meslek mensupları ise çalışmanın temelini oluşturmakla birlikte bu çalışmada teorik açıklamalardan ziyade çalışmanın yöntemsel kısmına ağırlık verilmiştir.

## 2. Yöntem

Bu kısımda çalışmada kullanılan modele, katılımcılara, veri toplama teknikleri ve sürecine, verilerin analizi ile etiğe ilişkin bilgiler yer almaktadır.

### 2.1. Model

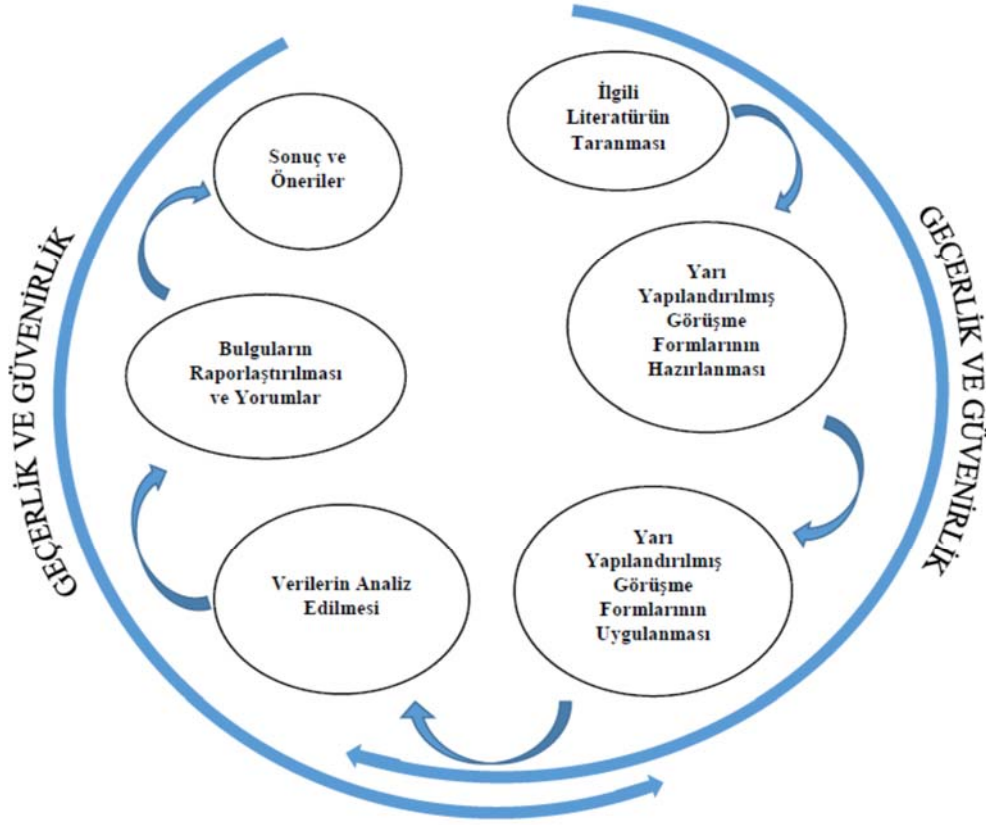
Nitel araştırma şemsiye bir kavram olup bu şemsiye altında yer alabilecek birçok kavram (kültür analizi, antropoloji, durumsal araştırma, yorumlayıcı araştırma, kuram geliştirme, tümevarım analizi vb.) ise değişik disiplinlerle yakından ilişkilidir. Nitel araştırma, gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanabilir. Nitel araştırmada yer alan desenler ise: “kültür analizi”, “olgubilim”, “kuram oluşturma”, “durum çalışması” ve “eylem araştırması”dır (Yıldırım ve Şimşek, 2013).

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi amaçlandığından, çalışma nitel araştırma yöntemiyle gerçekleştirilmiş ve durum çalışması (case study) olarak desenlenmiştir. Nitel durum çalışmasının en temel özelliği bir ya da birkaç durumun derinliğine araştırılmasıdır. Yani bir duruma ilişkin etkenler (ortam, bireyler, olaylar, süreçler, vb.) bütüncül bir yaklaşımla araştırılır ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerine odaklanılır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s. 83). Öte yandan durum çalışması bir olgunun daha iyi anlaşılması için de kullanılmaktadır. Bu olgular arasında birey, grup ve toplumla ilgili olgular yer almaktadır. Durum çalışması çok karmaşık görünen olgularla derinlemesine çalışmalar yapmayı kolaylaştırırken, onların yapılarının daha iyi anlaşılmasına da yardımcı olur (Yin, 2003).

Literatürde “durum çalışması” için birçok tanımlama yapılmıştır. Cresswell (2007) durum çalışmasını, araştırmacının sınırları belli bir sistemi, belli bir zaman dilimi içerisinde farklı kaynaklar kullanarak (gözlemler, görüşmeler, işitsel görsel materyaller, belgeler ve raporlar) detaylı bir şekilde betimlenmesi ve bu duruma dayalı temaların ortaya konması olarak tanımlamıştır. Merriam (1998) ise nitel durum çalışmasını yoğun ve bütüncül bir betimleme olarak ve tek bir olayın, olgunun ya da toplumsal bir birimin analizi olarak tanımlamıştır.

Durum çalışması yapılırken izlenecek aşamalar aşağıda şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.1.)

Şekil 3.1. Durum Çalışmasında İzlenen Aşamalar



## 2.2. Katılımcılar

Bu çalışmanın amacına ulaşabilmek için amaçlı örnekleme yöntemlerinden “kartopu örnekleme” kullanılmıştır. Kartopu örnekleme, araştırmacının problemine ilişkin olarak zengin bilgi kaynağı olabilecek birey veya durumların saptanmasında özellikle etkilidir. Süreç çok basit bir soruyla başlar: “Bu konuda en çok bilgi sahibi kimler olabilir? Bu konuyla ilgili olarak kim veya kimlerle görüşmemi önerirsiniz?” (Patton, 1987, s. 139). Süreç ilerledikçe elde edilen isimler veya durumlar tıpkı bir kartopu gibi büyüyerek devam edecek, belirli bir süre sonra belirli isimler hep öne çıkmaya başlayacak, araştırmacının görüşmesi gereken birey sayısı veya ilgilenmesi gereken durum sayısı azalmaya başlayacaktır (Yıldırım ve Şimşek, 2013, s. 139).

Kartopu örnekleme yöntemiyle seçilen iki katılımcı grubunu muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Görüşme yapılacak muhasebe meslek mensuplarının seçiminde alanında deneyimli olmasına, vergi mükelleflerinin seçiminde ise işinde uzun yıllar faaliyet göstermiş olmasına özen gösterilmiştir.

Çalışmanın katılımcı grubundan biri olan 25 muhasebe meslek mensubundan, 18'i serbest muhasebeci mali müşavirler iken 7'si ise yeminli mali müşavirlerden oluşmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri 3 ile 39 yıl arasında değişmektedir. 15 vergi mükellefinden oluşan bir diğer katılımcı grubu ise gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefiyeti ile ilgisi bulunan mükelleflerden oluşmaktadır. Görüşme yapılan vergi mükelleflerinden 5'i<sup>4</sup> büyük ölçekli işletme sahibi iken, kalan 10'u<sup>5</sup> ise küçük ve orta ölçekli işletme sahibidir. Araştırmada veri çeşitliliğini artırmak için farklı sektörlerde (inşaat, otomasyon, bilişim, tarım, giyim sanayi vb.) faaliyet gösteren tecrübeli vergi mükellefleri ile görüşülmüştür. Mükelleflerin iş deneyimleri ise 2 ile 64 yıl arasında değişmektedir.

### 2.3. Veri Toplama Teknikleri ve Süreci

Bu çalışmada veriler “görüşme” tekniği kullanılarak toplanmıştır. Hem muhasebe meslek mensupları ile hem de mükellefler ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmeler yüz yüze, ses kayıt cihazı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Görüşme sorularının hazırlanması, uygulanması ve raporlaştırılması aşamalarının her birinde belirli aralıklarla, alan uzmanı, nitel araştırma uzmanı ve araştırmacının yer aldığı geçerlik komitelerinde, geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları yapılmıştır. Görüşmeler Eskişehir, Ankara ve İstanbul olmak üzere üç ilde gerçekleştirilmiştir. Veri toplama süreci ise 02.12.2017-05.08.2017 tarihleri arasında kapsamaktadır.

### 2.4. Verilerin Analizi

Bu çalışmada elde edilen veriler, nitel veri analizi yöntemlerinden tümevarım analizi yoluyla çözümlenmiştir. Tümevarım analizinde temel amaç, toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmaktır. Tümevarım analizinde birbirine benzeyen veriler belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilir ve bu veriler okuyucunun anlayabileceği bir şekilde düzenlenerek yorumlanmaktadır. Analiz süreci ise verilerin kodlanması, temaların bulunması, kodların ve temaların düzenlenmesi ile bulguların tanımlanması ve yorumlanması şeklindedir (Yıldırım ve Şimşek, 2013). Çalışma verilerinin analizi bilgisayar destekli nitel veri analizi programından biri olan NVivo 11 Pro yardımı ile gerçekleştirilmiştir.

### 2.5. Etik

Çalışmanın başlangıcından itibaren tüm verilerin geçerli bir şekilde toplanmasına özen gösterilmiştir. Gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış görüşmeler ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşmelerin öncesinde tüm katılımcılardan yazılı izin alınmıştır. Ayrıca çalışmaya dâhil olan katılımcıların isimleri kesinlikle deşifre edilmemiş, görüşme verilerinin analizinde katılımcı isimleri yerine SMMM (1), YMM (3) ve Mükellef (9) gibi kod isimler kullanılmıştır.

## 3. Bulgulara İlişkin Yorumlar ve Değerlendirmeler

<sup>4</sup> Mükellef (6), Mükellef (7), Mükellef (8), Mükellef (9), Mükellef (11).

<sup>5</sup> Mükellef (1), Mükellef (2), Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (10), Mükellef (12), Mükellef (13), Mükellef (14), Mükellef (15).

Çalışmanın bu kısmında 25'i muhasebe meslek mensubu 15'i ise vergi mükellefi olmak üzere toplamda 40 katılımcıdan toplanan verilerden elde edilen bulgulara ilişkin yorumlar ve değerlendirmeler yer almaktadır. Muhasebe meslek mensuplarından elde edilen veriler neticesinde temelde 8 ana temaya ulaşılmıştır. Bu temalar şu şekildedir: Mesleki motivasyonlar, beklentiler, özellikler ve yeterlikler, verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar, görev tanımı ve niteliği, iletişim yolları, sorunlar ile görüşler ve öneriler'dir. Vergi mükelleflerinden elde edilen verilerden ise temelde 6 ana temaya ulaşılmıştır. Bu temalar ise şu şekildedir: İş yaşamlarındaki motivasyonlar, beklentiler ve alınan hizmetler, özellikler ve yeterlikler, verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar, sorunlar ile görüşler ve öneriler'dir.

Çalışmanın birinci sorusu kapsamında muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin iş yaşamındaki motivasyonlarının neler olduğu tespit edilmiştir. Öncelikle muhasebe meslek mensuplarının motivasyonlarını olumlu olarak etkileyen faktörler, mesleğin sevilerek yapılması, mutluluk düzeyinin fazla olması ayrıca maddi ve manevi anlamda tatmin olunmasıdır. Diğer taraftan mesleğin sevilmemesi, mutluluk düzeyinin düşük olması, maddi ve manevi anlamda tatmin olunmaması, mesleğin içinde barındırdığı tahsilat sorunu, emek ve sorumluluk konusundaki sıkıntılar, angarya iş olarak tabir edilen işlerin yoğunluğu, mevzuat değişiklikleri gibi faktörler ise muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonlarını etkileyen olumsuz faktörlerdir.

Muhasebe meslek mensupları kendi ölçütlerine göre ne kadar çok para kazanıyorsa aynı zamanda o kadar mutlu ve bir o kadar da mesleğini severek icra etmektedirler. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarını mutlu birey yapan şey onların refah düzeylerinin ne kadar iyi olduğu ile ilgilidir. Muhasebe meslek mensubunun kendi ölçütüne göre yeteri düzeyde kazancı varsa bu durumun onun motivasyonunu olumlu anlamda etkilemektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının refah düzeylerinin iyi olması onlarda içsel bir motivasyon kaynağı oluşturmakla birlikte bu durumun mesleki verimliliklerini artırıp mükellefler ile olan iletişimlerini, ilişkilerini iyileştirmeleri anlamında da vergi uyumunu olumlu yönde etkileyebileceği kanaatine ulaşılmıştır.

Diğer taraftan maddi anlamda tatmin olmayan, mesleğini sevmeyen ve mesleğinde mutlu olmayan, mesleğin getirdiği birtakım problemlerin muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonlarını olumsuz etkileyebileceği, dolayısıyla bu durumun onlarda motivasyon kaybı oluşturarak çalışma isteklerini düşüreceğini ve sonuç olarak vergi uyumu üzerinde olumsuz bir etki oluşturabileceği söylenebilir. Şöyle ki yeteri kadar kazanç elde edemeyen muhasebe meslek mensubunun bu durumu mükellefler ile olan ilişkisine de yansıtacak ve tahsilat sorununu halledemeyen meslek mensubunun hizmet kalitesi de düşecektir. Yine angarya iş olarak tabir edilen iş yükünün fazla olması, mükellefler ile bazı sıkıntıların yaşanması, stres düzeyinin fazla olması, sosyal ve özel hayatlarına yeterince zaman ayıramamaları, mesleğin sorumluluk yükleyen bir meslek olması ve emeklerinin karşılıklarını alamamaları muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinden almaları gereken hazzı alamamalarına ve çalışma istekliliğinin düşmesine neden olabilmektedir. Piyasadaki

tahsilat sorununun muhasebe meslek mensupları için en büyük problem olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla tüm bu durumlar muhasebe meslek mensuplarında bir motivasyon kaybı oluşturarak mükellefler ile olan iletişimlerini, ilişkilerini olumsuz yönde etkilemekte ve akabinde hizmet kalitesini de düşürmektedir. Bu durumun vergi uyumuna olumsuz etkilerinin olacağı söylenebilir.

Mükelleflerin iş yaşamlarındaki motivasyonlarını olumlu olarak etkileyen faktörler, görece yüksek veya yeterli kazanç elde edilmesi, işin severek icra edilmesi, mutluluk düzeylerinin fazla olması olarak sıralanabilir. Bu olumlu faktörler, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri anlamında içsel bir motivasyon kaynağı oluşturup vergi uyumunu artırabilir.

Mükelleflerin motivasyonlarını olumsuz etkileyen faktörler ise, piyasada hâkim olan güvensizlik durumu, piyasadaki alacakların zamanında tahsil edilmeyişi, yapılan işlerdeki risk seviyesinin fazla olması, nitelikli eleman bulmakta zorlanılması ve bürokratik işlerin yoğunluğu olarak sıralanabilir. Mükelleflerin iş yaşamında karşılaştıkları sorunlar, vergiye karşı olan tutumları ve davranışları üzerinde olumsuz bir etki oluşturup vergi uyumsuzluğuna sebebiyet verebilir. Bu durum mükelleflerin muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerine de yansıyabilmektedir. Mükelleflerin motivasyonlarını olumsuz etkileyen bu faktörler aynı zamanda piyasa darlığı nedeniyle mükellefleri vergi ödememe isteksizliğine sürükleyebilir. Dolayısıyla ekonominin genel düzeyinin de vergi uyumunu etkileyebileceği söylenebilir.

Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin ilişkili kişi ve kurumlardan beklentilerinin neler olduğu ve bu beklentilerin vergi uyumuna olumlu veya olumsuz yansımalarının neler olabileceği çalışmanın ikinci sorusu kapsamında tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları açısından bakıldığında, mükelleflerden öncelikli olarak anlaştıkları ücretin zamanında tahsil edilmesi, sonrasında ise yasal yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi anlamında beklentilerinin olduğu tespit edilmiştir. Mükelleften zamanında ücretini alan muhasebe meslek mensubu için bu durum mükellefe daha kaliteli bir hizmet vermesini sağlayabilen teşvik edici bir unsur olup vergi uyumuna olumlu yansıyabilir. Ancak muhasebe meslek mensuplarının en büyük probleminin tahsilat sorunu olduğu göz önüne alındığında mükellefler bu beklentiyi gerçekleştirememektedirler.

Mükellefler açısından bakıldığında ise, öncelikli beklentilerinin vergi yükümlülüklerinin muhasebe meslek mensuplarınca doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi ve bunun sonucu olarak da mükelleflerin devlet ile karşı karşıya gelmelerine neden olabilecek bir sorun yaşamak istememeleridir. Mükellefler adına bu beklentiler kısmen de olsa karşılanmakta ancak muhasebe meslek mensuplarına bu konuda önemli bir rol düşmektedir. Muhasebe meslek mensupları burada hem mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi anlamında yönlendirici hem de mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakının gelişmesi anlamında da eğitici bir rol üstlenip vergi uyumunun sağlanmasına katkı sağlayabilirler. Dolayısıyla yasal yükümlülükler açısından muhasebe meslek mensuplarının beklentisini yerine getiren mükelleflerin hesaplarının doğru bir şekilde tespiti mümkün



olabileceğinden bu durum hem mükelleflerin hem de muhasebe meslek mensuplarının devletle karşı karşıya gelmesini engelleyebilecek ve vergi uyumuna olumlu katkıları olabilecektir.

Muhasebe meslek mensupları ayrıca mesleki kuruluşların faaliyetlerini genel olarak yeterli bulmadıklarını, özellikle asgari ücret tarifesinin uygulandığındaki sorunların var olduğunu, haksız rekabet ortamının oluştuğunu ve meslek ahlakına aykırı davranan muhasebe meslek mensupları hakkında da mesleki kuruluşlar tarafından yeterli disiplin cezalarının verilmediği gibi problemlerin olduğunu belirtmiştir. Mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarından birinin de meslek disiplini ve ahlakını korumak olduğu düşünüldüğünde mesleki kuruluşların özellikle Odaların bu amacı gerçekleştiremediği anlaşılmaktadır.

Çalışmanın üçüncü sorusundan hareketle muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu birtakım özellikler ve yeterliklerin vergi uyumuna etkisi tespit edilmiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken özelliklerin dürüstlük, ahlak ve etik ilkelere uygun davranmak olduğu görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları her ne kadar sahip olunması gereken bu değerleri ifade etmiş olsalar da, maddi kazanımlar söz konusu olduğunda bu değerlere göre davranamayabildiklerini de belirtmişlerdir. Dolayısıyla meslek etiği kurallarının muhasebe meslek mensuplarının bilinmesinin yanında uygulamada da benimsenmesi vergi uyumunun sağlanması konusunda büyük önem taşımaktadır.

Diğer taraftan muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları mesleki bilgi ve tecrübe de vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe meslek mensupları genel olarak mesleki bilgi ve tecrübe anlamında kendilerini yeterli bulmaktadırlar. Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip muhasebe meslek mensupları vergi yükümlülüklerinin gereği gibi yerine getirilmesine katkı sağlayacaktır. Muhasebe meslek mensupları genelde mesleki bilgi anlamında kendilerini yenilemektedirler. Bu durum piyasada var olabilmenin bir gereğidir. Aksi takdirde verdikleri hizmetin alıcısı olmayacak dolayısıyla para kazanamayacaklardır.

Vergi mükelleflerinin ise vergi bilincine sahip olmadıklarını söylemek zordur. Ancak bunu içselleştirip uygulama noktasında sorunlar vardır. Bu sorunların temelinde ise ekonomik nedenler yatmaktadır. Mükellefler vergi maliyetini en aza indirmek istemektedirler. Vergi uyumunu sağlamada vergi mükelleflerinin basit anlamda vergi bilinci üzerine değil, ödenmesi gereken vergi tutarının kendilerine ait olmadığı, devletin olduğu düşüncesinin benimsenmesi gerekmektedir.

Çalışmanın dördüncü sorusu kapsamında ise verginin tarafları olarak ifade edebileceğimiz mükellef, vergi idaresi ve muhasebe meslek mensupları arasındaki ilişkilerin vergi uyumunu nasıl etkilediği tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları mükellefler ile uzun süreli ve yakın ilişkiler kurmaktadırlar. Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında kurulan bu ilişkilerin iki farklı yansıması olabilir. Bir taraftan güven üzerine kurulan sağlıklı bir ilişkinin kurulması da mümkün olabileceğinden muhasebe meslek mensubunun mükellefi eğitime noktasında bu ilişki vergi uyumuna

olumlu yansiyabilir. Diğer taraftan ise mükellefler ile kurulan bu uzun süreli ve yakın ilişkiler mükellefin muhasebe meslek mensubundan taleplerini gerçekleştirme noktasında bir baskı unsuru oluşturup meslek mensubunu etik dışı bir davranışta bulunmaya itebileceği dolayısıyla bu durumun vergi uyumuna olumsuz yansiyabileceği düşünülebilir. Ancak mükelleflerin yasa dışı yollarla daha az vergi ödeme isteği, muhasebe meslek mensuplarının ise daha fazla kazanç sağlama isteği var olduğu sürece kurulan bu ilişkilerin vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisi olamayacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi dairesiyle ile rutin resmi ilişkilerden daha çok kişisel ilişkiler kurdukları tespit edilmiştir. Bu ilişkilerin ise çıkar ilişkisinden ziyade bir iş birliği çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Çünkü yasal düzenlemelerin nasıl uygulanacağını meslek mensuplarınca öğrenilmesi ve işlemlerine yansıtması yapılacak işlemlerin doğruluğu noktasında önem arz etmektedir. Kurulan ilişkilerin bu şekilde olmasının mükelleflere yansımaları, onların meslek mensuplarından aldıkları hizmet karşısında memnuniyet derecesini artırmasını sağlayıp, vergi uyumuna olumlu yansiyacaktır.

Vergi mükellefleri muhasebe meslek mensupları ile yakın ilişkiler kurduklarını belirtmişlerdir. Bu durumdan memnuniyetlerini dile getiren mükellefler aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarını değiştirmek istemediklerini ifade etmişlerdir. Bu durumun nedeni muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri devletle karşı karşıya getirecek büyük sıkıntılar yaşatmamış olmalarından, mükelleflerin tüm ticari bilgilerinin muhasebe meslek mensuplarınca bilinmesinden, aralarındaki eş-dost ilişkisinden ve hem mükelleflerin hem de muhasebe meslek mensuplarının karşılıklı olarak birbirlerinin düzenlerine alışmalarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. İlişkilerin bu şekilde yakın olması mükelleflerin yasa dışı taleplerini muhasebe meslek mensuplarına yaptırabilmeleri açısından bir risk teşkil etmektedir. Bu riski azaltacak tedbirlerin geliştirilmesi gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının görevlerini nasıl algıladıkları ve bu algının faaliyetlerini nasıl etkilediğinin vergi uyumu açısından önemli olabileceği düşüncesinden hareketle oluşturulan çalışmanın beşinci sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir. Muhasebe meslek mensupları devlet ile mükellef arasında köprü görevi kurmaya çalıştıklarını ayrıca hem devletin hem de mükellefin hakkını savunmak durumunda olduklarını belirtmiştir. Ancak devlet ile mükellef arasında bir dengenin kurulması oldukça güçtür. Diğer taraftan muhasebe meslek mensupları, kamu hizmeti yaptıklarını, dolayısıyla görevlerinin kamusal niteliğinin olduğu görüşünde birleşmektedirler. Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında parasal bir ilişkinin olması birtakım sıkıntıları da beraberinde getirmektedir. Bu noktada muhasebe meslek mensubu ücretini mükelleften aldığı için mükellefin talep ettiği hizmeti gerçekleştirme konusunda kendini zorunlu hissedebilmekte ya da bu noktada mükellefin de baskısı olabilmekte ve bu durum ise muhasebe meslek mensubunu asıl vermesi gereken hizmetten uzaklaştırmakta ve görevinin niteliğini değiştirebilmektedir. Bu durum ise bir yandan devletin bir yandan da mükellefin çıkarlarını düşünmek zorunda olan ve kendilerini devlet ile mükellef

arasında köprü olarak gören meslek mensupları açısından da bir yük oluşturmakta ve dolayısıyla bu durum vergi uyumuna olumsuz yansıtılabilmektedir.

Çalışmanın altıncı sorusu ile muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında kullanılan iletişim yollarının vergi uyumunu nasıl etkilediği tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular, muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri mevcut gelişmeler hakkında yüz yüze görüşmelerden ziyade daha çok kısa mesaj, e-posta, çeşitli internet uygulamaları ya da sirküler yayınlayarak bilgilendirdiklerini göstermektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerle fiziki olarak belirli aralıklarla görüşmesi meslek mensubunun eğer bir sorun varsa bunu hemen tespit edebilmesi açısından önemlidir. Bu sayede muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile olan iletişimleri de güçlenebilecektir. Dolayısıyla bu durum vergi uyumuna olumlu yansıtılabilecektir.

Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar karşısında muhasebe meslek mensuplarının bu sorun karşısındaki tutumu ve çözüm önerilerinin vergi uyumu üzerindeki etkisi önemlidir. Bu durumu tespit etmek için oluşturulan çalışmanın yedinci sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir. Mevzuatın açık olmaması her ne kadar vergisel sorunlara sebebiyet verse de temel sıkıntının mükelleften kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Mükelleflerin bilgisizliğinden ya da vergi kaçırma amacıyla hareket ettiğinden vergisel sorunlar ortaya çıkmaktadır. Mükellef burada muhasebe meslek mensubu sürece dâhil olmadan önce tüm yasa dışı işlemleri yapabilmektedir. Muhasebe meslek mensubu ücretini mükelleften aldığı için yapılan bu işlemleri bir şekilde yasaya uydurabilmektedir. Mükellef zaten bunu beklemekte, ücret karşılığı alacağı hizmetin bunu kapsadığı düşüncesindedir.

Elde edilen bulgular her ne kadar muhasebe meslek mensuplarının bir sorun ortaya çıkmadan mükellefleri vergi ödevlerinin olması gerektiği gibi yapılması noktasında yönlendirdikleri ve uyarıda buldukları yönünde ise de burada mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının tavsiyelerini ciddiye almadıkları tespit edilmiştir. Mükellefler ancak bir cezaya maruz kaldığında ya da denetime girdiğinde bu durumun ciddiyetini anlamaktadırlar. Mükellefler vergisel bir sorun karşısında muhasebe meslek mensuplarının kendilerine destek olduklarını ancak sorun vergi mahkemesine taşınacaksa bu noktada avukata ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının buradaki fonksiyonu vergi uyumu açısından önem teşkil etmektedir. Daha sonra sorun oluşturabilecek durumlara karşı mükellefleri uyaran, sorunla karşı karşıya kalındığında ise onları yönlendiren muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunun sağlanmasında olumlu katkıları olabilecektir. Diğer taraftan sorun karşısında çözüm bulan muhasebe meslek mensuplarının olması mükellefler de bir sorun çıktığında muhasebe meslek mensubumuz nasıl olsa halleder şeklinde bir algının gelişmesine de neden olabilir. Bu durum ise vergi uyumunun sağlanmasını zorlaştıracaktır.

Sonuç olarak mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar karşısında muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonu bilinçli mükellef ve vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden mükellefe göre değişiklik

göstermektedir. Bilinçli mükellef ile çalışan muhasebe meslek mensubunun sorun karşısında sunduğu çözüm önerileri mükellefleri vergi ödeme konusunda daha istekli hale getirebilir. Diğer taraftan vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden mükellef üzerinde muhasebe meslek mensubunun bir fonksiyonu olamamakta dolayısıyla vergi ödeme konusunda zaten isteksiz olan bu mükellef vergi karşısında aynı davranışını sürdürmeye devam etmektedir.

Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin vergi ödevleri, denetim ve vergi sistemi hakkındaki görüş ve önerilerinin vergi uyumunun sağlanmasında önemli olabileceği varsayımından yola çıkılarak oluşturulan çalışmanın sekizinci sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler ise şu şekildedir. Af kanunları ya da matrah artırımı gibi uygulamaların vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler için bir ceza mahiyetinde olduğunu ve bu durumun mükelleflerin sisteme olan güveninin sarsılmasına neden olduğu ve vergi ödevini yerine getirme anlamında isteksizleştirdiğini göstermektedir. Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanması da bu anlamda zorlaşabilmektedir.

Hem muhasebe meslek mensuplarının hem de mükelleflerinin düşüncelerini ifade ederken vergi oranlarının yüksek olduğu konusunda hem fikir oldukları tespit edilmiştir. Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları devletin belirli aralıklarla sürekli hale getirdiği af kanunları, yeniden yapılandırma vb. uygulamalarla vergi sistemini bozduğunu belirtmiştir. Sürekli hale gelen bu uygulamaların vatandaşların devlete olan güvenlerinin sarsılmasına neden olabileceği ve bu durumun mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edeceği dolayısıyla vergi uyumsuzluğunu artırmaktadır.

### **Sonuç**

Devletin en önemli gelir kaynağı halktan toplanan vergilerdir. Vergi, kişilerin kamu harcamalarına mutlak ve zorunlu olarak katılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için vergi konusunda birçok düzenleme yapılmakta, yükümlülükler tanımlanmaktadır. Mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesi ise vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Vergi gelirlerinin artırılması, mükelleflerin vergi uyumu ile doğru orantılıdır. Vergiye uyumun artırılması vergi gelirlerini de artıracaktır. Vergi uyumunu belirleyen ve etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin tespiti ve bunlar üzerinde iyileştirilmelerin yapılması suretiyle mükelleflerin vergiye uyumunun artması sağlanmalıdır. Bu çalışmada muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimler vergi uyumunu etkileyen faktörlerden biri olarak ele alınmış, vergi uyumuna olumsuz etkisi olabilecek sorunlar tespit edilmiş ve bunların çözümü halinde vergi uyumunun artacağı öngörülerek önerilerde bulunulmuştur. Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasındaki etkileşimlerin iyileştirilmesi, sürdürülebilir ve kalıcı vergiye uyum politikalarından biri olabilecektir. Bu çerçevede çeşitli stratejiler belirlenmeli ve planlanmalı, vergi uyumunun gelişimine katkı verici nitelikteki araştırma sonuçlarına daha fazla itibar edilmelidir.

**Kaynakça**

- 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), 818-860.
- Creswell, J. W. (2007). *Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative*, Prentice Hall Upper Saddle River, NJ.
- Fischer, C. M., Wartick, M. and Mark, M. M. (1992). Detection Probability and Taxpayer Compliance: A Review of the Literature. *Journal of Accounting Literature*, 11(1), 1-46.
- James, S., Alley, C. (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Merriam, S. B. (1998). *Qualitative Research and Case Study Applications in Education*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Patton, M. Q. (1987). *How to Use Qualitative Methods in Evaluation*, CA: Sage.
- Roth, J. A., Scholz, J. T., Witte, A. D. (1989). *Taxpayer Compliance, An Agenda for Research*. (Vol. 1), Philadelphia: University of Pennsylvania.
- Yıldırım, A., Şimşek, H. (2013). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Ankara: Seçkin.
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods*. CA: Sage.