

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MESLEK MENSUPLARININ
MÜKELLEFİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ
(MANİSA İLİ ÖRNEĞİ)

VEHBİ KOÇ

DANIŞMAN

YRD.DOÇ.DR. TÜLİN CANBAY

MANİSA
2010

EKLER

EK A : Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği) ” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../2010

VEHBİ KOÇ

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü öğretim Yönetmeliği'nin ... Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Programı öğrencisi Vehbi Koç'un "Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği)" konulu tezi incelenmiş ve aday tarihinde saat jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ
<input type="radio"/>		
DÜZELTME YAPILMASINA	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU
<input type="radio"/>		
RED EDİLMESİNE	<input type="radio"/>	ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

ÜYE

ÜYE

Evet Hayır

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, Mevcut hali ile basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

TEŞEKKÜR

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Tülin CANBAY'ya, Anket sorularının hazırlanmasına yardım eden ve yanıtlarının istatistiki analizini yapan İpek KİREMİTÇİ'ye, manevi yönden katkı sağlayan Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün değerli öğretim üyelerine, anket çalışmasının uygulanmasında desteğini esirgemeyen Manisa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı Sadık İRİER'e ve anket çalışmasının uygulamasında zamanlarını ayıran ve görüşlerini belirten değerli meslektaşlarıma teşekkür ederim

Manisa,2010

Vehbi KOÇ

ÖZET

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MESLEK MENSUPLARININ MÜKELLEFİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ (MANİSA İLİ ÖRNEĞİ)

Meslek etiği, bir mesleğin icrası esnasında toplum yararı gözetilerek uyulması gereken davranış kuralları olarak tanımlanabilir. Meslek etiğinin temelinde insanlarla ilişki yatar. Aynı meslekte bireylerin birbirleri ile ilişkilerinde belli bir davranış kurallarına uymaları meslek etiğinin gereğidir. Günümüzde her meslekte, mesleğin gereklerinin yerine getirilebilmesi için meslek mensuplarının bir takım kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olması gerekmektedir. Meslek mensuplarının bu niteliklere sahip olmaları, hem meslek mensubunun, hem de mesleğin gelişmesine büyük katkılar sağlayacaktır. Bir hizmet mesleği olan muhasebecilikte etik oldukça önemlidir. Çünkü muhasebenin ve muhasebecinin kamuya karşı bir sorumluluğu vardır ve bu mesleki bir sorumluluktur. Muhasebe meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve uygulamanın belirsizliği mükelleflerin profesyonel yardım almalarına yol açar. Bu yardım hizmetini muhasebe meslek mensupları vermektedir. Mükellef ile vergi idaresi arasında bir köprü vazifesi gören muhasebeci ve mali müşavirlerin vergi kaybının önlenmesinde rolleri büyüktür. Muhasebe meslek mensuplarının mükellefin gönüllü vergi uyumuna etkisi konusunda iki görüş vardır. Birincisi hata oranını azaltarak gönüllü uyumu arttırdığı yönündedir. Diğeri ise denetimin ahlaki ve fiziksel maliyetini düşürmesi nedeniyle doğru beyanda bulunmama eğilimini artırması yönündedir.

Çalışmamızda muhasebe meslek etiği üzerinde durularak, meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi uyumuna olan olumlu veya olumsuz etkisi, Manisa İlinde yapılan anket çalışmasıyla ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu etki, anket çalışmasıyla elde edilen bulguların analiz sonuçları ışığında değerlendirilmektedir

ABSTACT

THE EFFECT OF ACCOUNTING PROFESSION ETHICS AND ACCOUNTANT ON TAX COMPLIANCE OF CUSTOMERS (EXAMPLE OF MANISA PROVINCE)

Profession ethics, community benefit during the exercise of a profession that must be followed by observing the code of conduct can be defined as. Relationships with others lies at the basis of profession ethics. Individuals from the same profession, in its relations with each other, to draw a certain behavior is required to adhere to professional ethics. Today, in every profession, the profession needed to be met, a team of professional members of personal and moral qualifications must be. To have the qualifications of members of the profession, for development of both, members and profession, will provide significant contributions. Accountancy profession in which a service ethic is very important. Because of accounting and accountants have a responsibility towards the public and this is a professional responsibility. The ethics of the accounting profession, customers, the public and other applications connected to the high standard of ethical behavior the means to serve.

Complexity and uncertainty of the application of tax law, taxpayers can lead to getting professional help. This assistance service provides members of the accounting profession. Serve as a bridge between taxpayers and tax administrations view of the accountant and financial consultant, tax, loss prevention and to tax big role in ensuring compliance is voluntary. Members of the accounting profession have two views about “voluntary tax compliance by taxpayers to the effect”. The first is by reducing error rates, increased voluntary compliance. The other is the moral and physical controls to reduce the cost due to the increasing trend not found in statement is opinion.

In our study, with emphasis on the ethics of the accounting profession, the profession of the members of the taxpayer to the positive or negative effect on compliance, Manisa Province in the survey have revealed. This effect, obtained by the survey findings were evaluated in the light of analysis result.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ	II
TUTANAK	III
YÖK DÖKÜMANSTASYON TEZ VERİ FORMU	IV
ÖNSÖZ	V
ÖZET	VI
ABSTRACT	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIV
TABLolar LİSTESİ	XV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

I. ETİK KAVRAMI	4
A- ETİK VE AHLAK KAVRAMI	5
B- TEMEL ETİK DEĞERLER VE İLKELER	6
C. ETİK FELSEFESİ	8
II. MESLEK ETİĞİ	9
A-MESLEK ETİĞİ KAVRAMI	9
B- MESLEK ETİĞİNİN ÖNEMİ	11
C- MESLEK ETİĞİNİN MESLEK YAŞAMI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	12
III. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ	13
A- MUHASEBE MESLEĞİ	13
1. Genel Olarak Muhasebe Mesleği	14
2. Türkiye’de Muhasebe Mesleği	18

B- MESLEK MENSUBUNUN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER	20
C- MUAHASEBE MESLEK ETİĞİ	22
D- MUHASEBE MESLEK ETİĞİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	25
1. Uluslararası Alandaki Düzenlemeler	25
2. Ulusal Alandaki Düzenlemeler	30

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU

I- VERGİ UYUMU KAVRAMI	39
A-GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU	39
B-VERGİ UYUMSUZLUĞU	41
II. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER	42
A-EKONOMİK FAKTÖRLER	42
1. Mükellefin Ekonomik Gücü	43
2. Serbest Piyasa Koşulları	46
3. Ekonomik İstikrarsızlık ve Enflasyon	47
4. Kayıt Dışı Ekonomi	49
B-SOSYO – PSİKOLOJİK FAKTÖRLER	51
1. Mükellefin Cinsiyeti ve Medeni Hali	52
2. Mükellefin Yaşı	52
3. Eğitim Düzeyi ve Mesleği	53
4. Irksal Özellikler	56
5. Ahlaki Faktörler	57
6. Kültürel Faktörler	60
7. Sosyal Çevre	61

8. Vergi Bilinci	61
9. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekli	62
10.Devlet Yönetimine Olan Güven	64
C-VERGİ YÖNETİMİ VE VERGİ SİSTEMİ İLE İLGİLİ FAKTÖRLER	66
1. Vergi Oranları	66
2. Vergi Denetimi Olasılığı ve Cezalar	68
3. Vergi İdaresi – Mükellef İlişkisi	70
4. Vergi Tekniği ve Vergi Sistemin Karmaşık Yapısı	71
5. Mali Aflar	72
6. İstisna ve Muafiyetlerin Fazlalığı	74
7. Mali Müşavirlik Müessesesi	75
8. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi	76
9. İktidar ve Mükellefin Siyasi Düşüncelerinin Uyum Durumu	77
III. VERGİ UYUMUNUN ÖNEMİ	78
A-VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM SAĞLANMASININ FAYDALARI	79
B-VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN SONUÇLARI	79
1. Vergiye Karşı Pasif Tepki	80
a. Boşta Gezinmeyi Tercih Etme	81
b. Tüketim ve Tasarruf Kısma	81
c. Üretimi Azaltma	81
d. Olası Yatırımdan Vazgeçme	82
e. Verginin Yansıtılması	82
f. Oy Kayması	82
g. Baskı Gruplarının Yardımını İsteme ve Beraber Hareket Etme	83
h. Vergiden Kaçınma	83

1. Geç Ödeme	84
i. Vergi Grevi	84
j. Göç	84
2. Vergiye Karşı Aktif Tepki	85
a. Vergi Kaçakçılığı	85
b. Vergi Kaçakçılığı Şekilleri	86
c. Vergi Kaçakçılığının Sonuçları	87
IV. VERGİ UYUMUNU ARTTIRMAK İÇİN ALINABİLECEK	88
ÖNLEMLER	
1. Vergi Oranlarının Düşürülmesi	88
2. İstisnalar ve Muafiyetlerin Azaltılması	89
3. Vergi Sistemi'nin Sadeleştirilmesi	90
4. Vergi Denetimlerinin ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Artırılması	90
5. Vergi Aflarının Sık Aralıklarla Çıkarılmaması	91
6. İlköğretim ve Liselerde Vergi Bilincinin Oluşturulması	92

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MANİSA İLİ MESLEK MENSUPLARI İLE YAPILAN BİR ANKET ÇALIŞMASI IŞIĞINDA MESLEK MENSUPLARININ MÜKELLEFLERİN VERGİYE UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

I. MESLEK MENSUPLARI VERGİ UYUMUNA ETKİSİ	94
A-VERGİNİN MÜKELLEFE MALİYETİ	94
B-MESLEK MENSUPLARININ VERGİYE UYUMUN	96
SAĞLANMASINDAKİ ETKİSİ	
1. Uyum Artırıcı Etkisi	97

a. Eğitici Etki	97
b. Düzeltici Etki	98
c. Önleyici Etki	98
d. Zaman Kazandırıcı Etki	98
e. Denetim Maliyetini Azaltıcı Etki	99
2 Uyum Azaltıcı Etki	99
a. Vergi Gelirlerini Azaltıcı Etki	99
b. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçınmaya Yöneltili Etki	100
c. Mükellef Üzerindeki Maddi Maliyet	100
C. VERGİ UYUMUNU ÖLÇMEK İÇİN KULLANILAN TEKNİKLER	101
1. Vergi Denetimleri	102
2. Anket Sonuçları	102
3. Mali Aflar Sonucu Elde Edilen Veriler	102
4. GSYİH- GSMH Yaklaşımı	103
5. Parasalcı Yaklaşımı	104
a. Sabit Oran Yaklaşımı	104
b. İşlem Hacmi Yaklaşımı	104
c. Ekonometrik Yaklaşım	105
II. MANİSA İLİ'NDEKİ MESLEK MENSUPLARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI	105
A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ	106
B. ARAŞTIRMANIN MODELİ	106
C. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ	107
D. VERİ TOPLAMA ARACI VE VERİLERİN ÇÖZÜMLENMESİ	108
E. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ VE HİPOTEZLERİ	108
F. ANKET ARAŞTIRMA BULGULARI	109

1. Sıklık Analizi	109
2. Çapraz Tablolar Analizi	140
3. Geçerlilik Analizi	158
4. Güvenirlilik Analizi	158
5. T-Testi	158
6. Anova Testi	160
7. Korelasyon Analizi	162
8. Regrasyon Analizi	165
SONUÇ	168
KAYNAKLAR	179
EKLER	191

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.r.	: Adı geçen rapor
a.g.t.	: Adı geçen tez
A.B.	: Avrupa Birliği
A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
A.I.C.P.A.	: Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
B.M.	: Birleşmiş Milletler Örgütü
G.A.P.	: Güney Anadolu Projesi
G.S.Y.İ.H.	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
G.S.M.H.	: Gayri Safi Milli Hasıla
I.R.S.	: Amerikan İç Gelir İdaresi
I.M.F.	: Uluslararası Para Fonu
I.F.A.C.	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İ.S.M.M.O.	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İ.İ.B.F.	: İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
T.E.D.M.E.R.	: Türkiye Etik Merkezi
T.Ü.R.M.O.B.	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
T.M.U.D.E.S.K.	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
S.B.E.	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
S.M.	: Serbest Muhasebeci
S.M.M.M.	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
S.P.K.	: Sermaye Piyasası Kurulu
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
Y.M.M.	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

Sayfa No:

Tablo 1: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	109
Tablo 2: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	110
Tablo 3: Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı.....	110
Tablo 4: Meslek Mensuplarının Meslekte Çalışma Yıllarına Görev Dağılımı.....	111
Tablo 5: Meslek Mensuplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı.....	111
Tablo 6: Meslek Mensuplarının Gelir Düzeylerine Göre Dağılımı.....	112
Tablo 7: Soru 1'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	112
Tablo 8: Soru 2'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	113
Tablo 9: Soru 3'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	113
Tablo 10: Soru 4'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	114
Tablo 11: Soru 5'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	114
Tablo 12: Soru 6'ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	115
Tablo 13: Soru 7'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	115
Tablo 14: Soru 8'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	116
Tablo 15: Soru 9'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	117
Tablo 16: Soru 10'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	117
Tablo 17: Soru 11'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	118
Tablo 18: Soru 12'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	118
Tablo 19: Soru 13'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	119
Tablo 20: Soru 14'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	119
Tablo 21: Soru 15'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	120
Tablo 22: Soru 16'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	121
Tablo 23: Soru 17'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	121
Tablo 24: Soru 18'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	122
Tablo 25: Soru 19'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	123
Tablo 26: Soru 20'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	123
Tablo 27: Soru 21'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	124
Tablo 28: Soru 22'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	124
Tablo 29: Soru 23'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	125
Tablo 30: Soru 24'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	125

Tablo 31: Soru 25'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	126
Tablo 32: Soru 26'ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	126
Tablo 33: Soru 27'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	127
Tablo 34: Soru 28'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	127
Tablo 35: Soru 29'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	128
Tablo 36: Soru 30'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	128
Tablo 37: Soru 31'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	129
Tablo 38: Soru 32'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	129
Tablo 39: Soru 33'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	130
Tablo 40: Soru 34'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	131
Tablo 41: Soru 35'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	131
Tablo 42: Soru 36'ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	132
Tablo 43: Soru 37'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	133
Tablo 44: Soru 38'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	133
Tablo 45: Soru 39'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	134
Tablo 46: Soru 40'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	135
Tablo 47: Soru 41'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	135
Tablo 48: Soru 42'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	136
Tablo 49: Soru 43'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	136
Tablo 50: Soru 44'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	137
Tablo 51: Soru 45'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	137
Tablo 52: Soru 46'ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	138
Tablo 53: Soru 47'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	139
Tablo 54: Soru 48'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	140
Tablo 55: Cinsiyete Göre “Meslek Mensuplarının, Müşterileri İle Ortaklık Ve borç- Alacak İlişisine Girmeleri Normaldir” İfadesine Verilen Yanıtlar İlişki	141
Tablo 56: Cinsiyete Göre “Ülkemizde Meslek Örgütleri Bağımsız Çalışmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	142
Tablo 57: Eğitime Durumuna Göre “Meslek Mensupları, Kamu Ve Mükellef Baskısı Olmadan Karar Almaktadırlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	143
Tablo 58: Eğitim Durumuna Göre “Üyesi Bulduğunuz Meslek Örgütü Tarafından	

Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Çalışması Yapıldı Mı?” İfadesine Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	144
Tablo 59: Eğitim Durumuna Göre “Müşterilerinizden Size Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Yapıldığı Oluyor Mu?” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	145
Tablo 60: Yaş Gruplarına Göre “Ülkemizdeki Meslek Örgütleri Tarafsız Çalışmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	146
Tablo 61: Yaş Gruplarına Göre “Meslek Mensupları, Mükelleflerine, Devlete Ve Meslektaşlarına Karşı Olan Sorumluluklarının Farkındadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	147
Tablo 62: Meslekteki Çalışma Yılına Göre “Meslek Mensupları, Mükelleflerine, Devlete Ve Meslektaşlarına Karşı Olan Sorumluluklarının Farkındadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki	148
Tablo 63: Meslekteki Çalışma Yılına Göre “Meslek Mensupları, Birbirlerinden Mükelleflerine Ait Bilgileri Kesinlikle Saklarlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	149
Tablo 64: Meslekteki Çalışma Yılına Göre “Meslek Mensupları, Müşterilerinin Baskısı Nedeniyle, Ücret Tarifesinin Dışına Çıkmaktadırlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	150
Tablo 65: Meslek Gruplarına Göre “Meslek Mensupları, Birbirlerinden Mükelleflerine Ait Bilgileri Kesinlikle Saklarlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	151
Tablo 66: Meslek Gruplarına Göre “Müşterilerinizden Size Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Yapıldığı Oluyor Mu?” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	152
Tablo 67: Meslek Gruplarına Göre “Mükelleflere Sorumluluk Yükleyen Maliyetli Kural Ve Düzenlemelere Uymaktan Kurtarmak İçin Yasal Belirsizlikten Yararlanarak Stratejiler Oluşturmasına Yardımcı Olurum.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	153
Tablo 68: Meslek Gruplarına Göre “Vergi İdaresinin Uygulamalarını, Denetim Olasılıklarını Ve Yaptırım Şekillerini Alarak Mükelleflere Risk Tavsiyelerinde Bulunurum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki	154

Tablo 69: Gelir Düzeyine Göre “Meslek Mensupları, İlgili Taraflara Doğru Ve Yeterli Bilgi Vermektedir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	155
Tablo 70: Gelir Düzeylerine Göre “Meslek Mensupları, Yasa İle Belirlenmiş Bütün Sorumluluklarını Yerine Getirirler” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	156
Tablo 71: Gelir Düzeyine Göre “Mali Tablolarda Kuruma / İşletmeye Ait Her Türlü Bilgi Bulunmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	157
Tablo 72: Değişkenlerin Eğitim Durumuna Göre T-Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	159
Tablo 73: Değişkenlerin Meslek Grubuna T-Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	160
Tablo 74: Değişkenlerin Meslek Mensuplarının Gelir Düzeylerine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	161
Tablo 75: Gelir Düzeyine İlişkin Tukey HSD Testi.....	162
Tablo 76: Bağımsız Değişkenlerin Korelasyon Analizi.....	163
Tablo 77: “Genel Olarak Türkiye’de Mükellefler Vergiye Uyum Gösterirler.” İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşüncelerine Yönelik Meslek Etiği Vergi Uyum Değişkenlerinin Regrasyon Analizi.....	165
Tablo 78: “Genel Olarak Türkiye’de Meslek Mensupları Tarafından Meslek Etiğine Önem Verilir.” İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşüncelerine Yönelik Meslek Etiği Ve Vergi Uyum Değişkenlerinin Regresyon Analizi.....	166

GİRİŞ

Klasik iktisatçıların savunduğu devlet anlayışı zamanla yerini müdahaleci devlet anlayışına bırakmıştır. Klasik iktisatçılara göre devletin asli görevi iç ve dış güvenliğin sağlanması olarak tanımlanmıştır. Fakat zaman içinde yaşanan ekonomik olumsuzluklar bu düşüncelerin sorgulanması gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu süreçte İngiliz iktisatçı Keynes tarafından savunulan görüşler dikkat çekerek uygulanmaya başlanmıştır. Keynesyen görüşe göre, kamunun ekonominin içinde etkin bir biçimde rol alması ve gerekli ekonomik düzenlenmeler için müdahalede bulunması normaldir.

Böylece devletin görev kapsamı genişletilerek, bugünün ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen bir mekanizması haline gelmesi sağlanmıştır. Devletin görev kapsamının artması gittikçe artan oranda finansman ihtiyacı doğmasına sebep olmuştur. Ülkelerin benimsediği ekonomik sisteme ve devletin bu sistem içerisinde yüklediği fonksiyonlara göre; finansman ihtiyacı büyüklüğü de değişiklik göstermektedir.

Devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi, klasik iktisatçılar zamanında sadece güvenlik hizmetlerinin finansmanında kullanılırken, bugün ekonomik ve sosyal kalkınmayı sağlayan, sosyal adaletin sağlanması için gerekli düzenlemeleri yapan ve istikrar sağlayan gelir kaynağı haline gelmiştir. Devlet, vergi gelirleri dışında, harcamalarını iç ve dış borçlanma yoluyla finanse edebilmektedir. Fakat iç ve dış borçlanmanın devlete getirdiği bir faiz maliyeti olmaktadır. Günümüz koşullarında ülkemizin de içinde bulunduğu gelişmekte olan ülkeler için, faiz maliyeti olmayan vergi gelirlerinin önemi gittikçe artmaktadır.

Ülkemiz vergi gelirlerini etkileyen pek çok faktör vardır. Devletin vergi gelirlerini arttırabilmesi ve sistemin sağlıklı işlemesi açısından bu faktörlerden ikisinin önemi büyüktür. Bunlardan birincisi, vergi gelirinin ana kaynağı olan vergi mükellefleridir, ikinci ise vergi mükellefleri ve devlet arasındaki ilişkiyi sağlayan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerdir. Vergi mükelleflerinin, vergi mevzuatına gösterdikleri gönüllü uyum ve devletle ilişkilerini sağlayan muhasebecilik mesleğini yapan kişilerin meslek etiği yaklaşımları vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir.

Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru - yanlış yada iyi - kötü gibi ahlaki açıdan araştıran bir felsefe disiplini dir. Meslek etiği ise etik disiplinin bir alt dalıdır. İnsan yaşamının büyük bir parçasını oluşturan meslek yaşamının da kendine göre kuralları ve bir etik anlayışı vardır. Bu anlayış çerçevesinde meslek etiği meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren, neyin yapılacağı ve neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır şeklinde ifade edilebilir.

Sorumluluk, yükümlülük ve ödev gibi kavramlar etik açısından çok önemlidir. Muhasebe meslek mensubu kendi kişisel çıkarlarının yanı sıra, müşterilerinin, meslektaşlarının, toplumun ve devletin de çıkarlarını gözetmeli ve sorumluluklarını yerine getirmelidir. Mesleğini belirlenmiş olan kurallar ve standartlar çerçevesinde yapan kişiler toplumun güvenini kazanır, zaman ve kaynak israfını önler. Toplumun meslek mensuplarından beklentisi adil ve herkes tarafından saygı gösterilen bir davranış içinde bulunmalarıdır. Doğru davranışlar sergileyen bir toplumda, toplumsal çıkarlar bireysel çıkarlardan önce gelir, toplumun refah düzeyi yükselir, siyasi ve ekonomik istikrar sağlanır.

Günümüzde pek çok meslek dalında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de iş ahlakına ve meslek etiğine verilen önem, içinde bulunduğumuz sürece kadar artmıştır. Gelecekte de meslek etiğine verilen önemin daha da artacağı beklenmektedir. Özellikle muhasebe meslek mensuplarının tuttıkları kayıtların sonuçlarından doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen tarafların çok geniş kesimlerin olması, tutulan kayıtların ülkede yaşayan bireylerin refahlarını etkilemesi, muhasebe mesleğindeki uygulayıcıların meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum uygulamalarını gerekli kılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe mesleği mensuplarının etik konusunda oldukça hassas dengeler üzerinde bir uygulamaya yer vermeleri ve meslek etiğine önem veren bir yaklaşım sergilemeleri gerekmektedir.

Meslek mensupları mükelleflerin vergiye uyumu konusunda önemli bir role sahiptir. Vergiye uyum; mükelleflerin yükümlüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, vergi idaresi tarafından mükelleflerin tutum ve davranışlarını dikkate almadan, getirilecek düzenlemeler veya uygulanacak

politikalar, başarı oranı düşük sonuçlar verebilir. Vergiye karşı davranış konusu, sadece yükümlünün vergiyi reddetmesi olarak değil, onun vergi karşısında bilinçlenerek uyum göstermesi olarak da değerlendirilmelidir.

“ Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisi” isimli çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Etik kavramı, teorik temelleri, muhasebe meslek etiği ve meslek mensuplarının etiksel yaklaşımlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Gönüllü vergi uyumu, vergiye karşı tepkiye neden olan faktörler ve tepki türleri başlığı altında, gönüllü vergi uyumu tanımlanmaya ve boyutlarının belirlenmesine yönelik uygulanan ölçme yöntemlerinden belirtilmiştir. Vergi uyumsuzluğu neticesinde devletin uğradığı vergi kaybı yanında, mükellefin adalet duygusunun zedelenmesi ile vergiye karşı tutum ve davranışların belirlenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde mali müşavirlerin, vergi danışmanlarının, vergi uyumuna olan olumlu veya olumsuz etkileri ortaya konmaya çalışılacaktır. Manisa ili meslek mensupları arasında, anket çalışması yapılarak, elde edilen bulgular ışığında muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkisi değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

I. ETİK KAVRAMI

Her toplum kendi yaşamının düzenleyebilmek için hayatın her alanını karşılayan çeşitli kurallar ortaya koymuştur. Gelenekler, görenekler, adetler, dini kurallar, iktisadi kurallar, hukuki kurallar ve mesleki özelliklere göre belirlenen mesleki kurallar hayatımıza belirli bir düzen getirir. Toplumlar geliştikçe oluşturulmuş olan kurallar da değişerek zamana uygun hale getirilir. İnsanların kurduğu bireysel veya toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerlerimizi araştıran felsefe disiplinine etik denilmektedir.

Etik, bir bireyin diğer bireylerden beklediği moral değerleri içeren toplumsal davranış biçimidir. Öyle ki birey, gerek kendine, gerekse diğer bireylere karşı belirlenen bu moral değerlerle nasıl davranılması gerektiğini hisseder ve ona göre davranır¹. Bireylerin: toplum olarak yaşama ihtiyaçlarının ve gereğinin sonucu olarak oluşturulan veya kendiliğinden toplum içindeki bireyler tarafından kabul görerek toplumsallık kazanan, ahlaki kuralların üzerinde yapılan düzenlemeler ve desteklemeler sonucunda ahlakın bir üst boyutu olan etik kendiliğinden ortaya çıkmış olacaktır.

Bugün etik, eşit şartlar altında eşit fırsatların sağlanması, müşteri ilişkileri, bilgisayar verilerinin korunması, çevresel etkiler gibi pek çok konuyla ilgilenmektedir. Etik teorideki son gelişmeler, etik teoriyi fazilet ve dürüstlük odaklı bir teori haline getirmiştir².

Etik kavramının daha iyi anlaşılabilmesi açısından etik ve ahlak kavramları arasındaki ilişki ve farklılıkları ortaya koymak yararlı olacaktır.

¹ H. Rıdvan Yurtseven, **İşletme Yönetimin Etik, Toplum ve İşletmeler Açısından Çanakkale kentinde Karşılaştırmalı Bir Araştırma**, Erciyes Üniversitesi, 8.Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler, Nevşehir, 25-27 Mayıs 2000, s.250.

² Cengiz Toraman ve Ahmet Akçan, “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, s.60, 2003.

A. ETİK VE AHLAK KAVRAMI

Etik ve ahlâk sözcükleri günlük dilde birbiri yerine kullanılmakta ve hatta anlamdaş olarak kabul edilebilmektedir. Aslında, etimolojik açıdan bu iki sözcük arasında bir anlam farkı yoktur. Yunanca “ethos” sözcüğünden türemiş etik terimi ile Latince “mores”ten türemiş moral (ahlâk) terimi gelenek, görenek, alışkanlık anlamında kullanılmaktadır. Ancak, ahlâkın olgusal ve tarihsel olarak yaşanan bir süreç, bir şey olmasına karşılık, etik bu olguya yönelen felsefe disiplinin adıdır. Bu nedenle, günlük dilde alışkanlıkla bir “ahlâksal problem”den söz edildiğinde, aslında, bunu “etik”e ait bir problem, bir etik problemi olarak anlamak gerekir. Dolayısıyla etik kavramı , ahlâk kavramını da içine alan daha geniş bir alana sahiptir³.

Ahlak: bireyin diğer bireyler ile, bireylerin diğer kurumlar ile, bireyin devlet olan ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik, yapılarına istikrar sağlayıcı ilkelerin, standartların ve değerlerin bütünüdür⁴.

Ahlak, toplum içinde yaşayan her bireyde mutlaka var olması gereken bir özellik olarak ortaya çıkmaktadır. Ahlakın boyutuna bakıldığında bireyin doğuşundan genlerle beraber gelen özellikleri, yetiştirilme biçimi, aldığı eğitim ve daha sonra içinde bulunduğu toplum, bireyin ahlaki özelliklerinin şekillenmesinde önemli yer tutmaktadır.

Etik ise, ahlak üzerine düşünebilme etkinliğidir. Etimolojik açıdan bakıldığında iki sözcük de “töre”, “gelenek”, “alışkanlık” vb. anlamlara sahiptir⁵. Bu gerçekten yola çıkıldığında ahlakla etiğin örtüşen yanları olmakla beraber etiğin ahlaktan bir sonraki boyut olduğu sonucuna varılabilir. Etiğin, ahlakın bir sonraki boyutu olması; etiğin daha geniş kapsamlı ve toplumun her boyutuna yönelik bir takım düzenlemeler içermesini gerektirmektedir. Etik ile ilgili olarak yapılan tanımlamalara bakıldığında:

³ Tülin Canbay, “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.Yönetim Ve Ekonomi**, Yıl:2001 Cilt:8 Say :2, s.126.

⁴ A.M. Civelek., M.B Durukan., **Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı**, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Yayınları, Yayın No:20, 1998, s.31.

⁵ Taşkın Taş, “Etik”, **Doğu-Batı Düşünce Dergisi**, Yıl.1,1998, S.4, s.5.

Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaki açıdan araştıran bir felsefe disiplini⁶.

Etik; Bir bireyin yada grubun davranışlarında neyin doğru neyin yanlış olduğuyla ilgili moral, ilke ve değerler bütünüdür⁷.

Etik davranış, doğru ile yanlışı ayırarak, doğruyu seçme ve ahlaklı davranma yoludur. Ahlaklı davranış da bireylerin toplum tarafından iyi, güzel ve doğru kabul ettikleri bir takım kurallara uygun davranmaktır⁸.

Tanımlardan da görüldüğü gibi meslek elemanının bireysel ahlak yapısı, kuşkusuz ki onun mesleki ahlakını etkileyebilecektir. Ancak, bireyin ahlaki niteliklerde çok iyi bir yapıya sahip olması, onun aynı zamanda meslek ahlakına da sahip olduğu anlamına gelmemektedir.

B. TEMEL ETİK DEĞERLER VE İLKELER

Ahlaki ya da etik kurallar ortak yaşamı mümkün kılmaktadır. Bu değerler ve kurallar nelerdir? Neler olmalıdır? Bu konudaki yaklaşımlar ve kuramlar incelendiğinde bütün bireyler ve toplumlar açısından aranılan ve hedeflenen değerlerin, temel etik değerleri ve ilkeleriyle örtüştüğü görülmektedir.

Etik değerler, insanların toplumsal düzeni ve huzuru sağlamak amacıyla benimsedikleri ve yaşam boyunca bir takım değişikliklere uğrayan deđerlerdir⁹. Bu gerçekten hareketle bir toplumdan diğerine çok büyük değişiklik göstermeyen temel ve üst etik değerlerin ve ilkelerin aşağıdaki başlıklarda toplanması mümkündür:

- Dürürlük,
- Doğruluk,
- Sözüde durmak,

⁶ Çiğdem Kirel, **Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1211, İ.İ.B.F. Yayınları No: 168, 2000, s.2.

⁷ L. Draft R., **Management**, The Dryden Pres, Third Edition, USA, 1994, s.151.

⁸ Ersin Güredin, **Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler**, 3.Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, s.116, 1997

⁹ Burcu İşğüden – Adem Çabuk, “Meslek Etiği Ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, **Balıkesir Üniversitesi SBE Dergisi**, s. 62, 2003

- Sadakat,
- Adalet,
- Başkalarına yardım etmek,
- Başkalarına saygı göstermek,
- Sorumluluklarını yerine getirmek.

Yukarıda değinildiği gibi, bu temel etik değerlerin - ilkelerin içinde görülecek olumlu-olumsuz davranış türleri vardır. Olumlu olanlar için şu örnekler verilebilir

- Adil olmak
- Doğruyu söylemek
- Açık olmak
- Tutarlı olmak
- Kişisel bütünlük (integrity) göstermek

Olumsuz davranış örnekleri ise şunlardır:

- Yalan söylemek
- Hile yapmak
- Sorumsuz davranmak
- Ayrımcılık yapmak
- Rüşvet almak

Yukarıdaki örnekler çoğaltılabilir. Ancak vurgulamak istenilen husus tüm bunların özünde dört temel etik değer ve ilke içinde toplandığıdır.

Temel etik değer ve ilkeler toplumdan topluma ve zaman içerisinde değişebilir. Toplumsal, ekonomik, fiziki ve teknolojik koşullar, toplumdaki egemen ilkeleri ve uygulama kurallarını belirlemektedir. Ancak, zamanla bu koşullardaki değişikliklere paralel olarak ilkeler ve uygulamalar da gelişme ve değişim göstermektedir.

C. ETİK FELSEFESİ

Felsefi kuralların içerisinde çok sayıda teori olduğunu düşünürsek etik teorisi de bunlardan biridir. Felsefi bir disiplin olan etik insan eylemlerini konu alır. Etik insan ilişkilerini etkileyen değerleri, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olarak değerlendiren ve dayanağını araştıran felsefi bir bilimdir¹⁰.

Bireysel ve toplumsal ilişkilerde topluca benimsenmiş, olması gereken kuralları ve bu kurallara uyulmasıyla gerçekleşen davranışları etik değerler olarak tanımlamak mümkündür. Bu değerler toplum düzenini, refahını sağlamak ve korumak için ortaya çıkmış ve zamanla bir takım değişikliklere uğrayarak süre gelmiştir. Doğruluk, dürüstlük sadakat, adalet, saygı göstermek, sorumlulukları yerine getirmek etik değerlerin başında gelmektedir.

Etik değerlere saygılı olan milletler buna bağlı olarak yasalara karşı da duyarlıdır. Bütün bu ilişkiler güven esasına dayanır. Bireyler ve firmalar vergi ödemeyi bir erdem sayarlar. Devlet gelirlerini toplumun çıkarları yönünde akılcı bir biçimde kullanır. Böylelikle toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarında istikrar sağlanmış olur. İstikrarın sağlandığı milletler de bireyler ve firmalar “sağlıklı” bir gelişim gösterirler. Neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda toplumsal bir görüş birliği sağlanır. Olaylar hakkında bilgi, tarafsız olarak kolayca yayılır ve kamuoyunda bilinçli bir şekilde değerlendirilir¹¹.

Etik, gücünü insan vicdanından almaktadır. Doğru-yanlış, iyi-kötüyü olumlu yada olumsuz “vicdanının sesine” kulak vererek değerlendirir. Böylelikle kişi başkaları arasındaki ilişkilerde denge, düzen, denetim ve uyumu sağlamış olur.

Etik kuralları düzen arayışının en önemli parçasıdır. Bu kurallar bireyleri birbirine karşı korurken, toplumu da kendi çıkarlarını gözetken bireye karşı korur.

¹⁰ İgüden, Çabuk, **a.g.m.**,2003.

¹¹ Mehmet Civelek, Banu Durukan, “Günümüz koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **III.Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı** , İSMMMO Yayınları, 1997, No:20, s.146.

Kurallara uymamak kişilere kısa süreli yarar sağlayabilir fakat uzun süreli değerlendirildiğinde olumsuz durumlarla karşılaşmaları söz konusudur¹².

Etik teorisi temel etik sistemlerin bilgisine sahip olma ve değerlendirme yapabilmekle mümkündür. Muhasebe Biliminde etik sınıflandırması “Fayda Bilimi” ve “Değer Bilimi” sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırmalar genellikle birlikte oluşurlar ve birbirine zıtlık gösterirler. Bu zıt sistemler daha çok problemlerin çözümünde, kıyas yöntem aracı olarak kullanılmaktadır.

Etiksel Duyarlılık ise hassasiyeti hassasiyet ise duyarlılığı tetiklemekte, etik olmayandan ayırt etme ve problemi çözme yeteneğine sahip olmayı ifade eder. Etiksel duyarlılığın bir farklı yönü bu duyarlılığın içsel bir duyarlılık olmayıp, dışsal bir duyarlılığı ifade etmesidir¹³.

II. MESLEK ETİĞİ

Günümüzde her meslekte, mesleğin gereklerinin yerine getirilebilmesi için meslek mensuplarının bir takım kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olması gerekmektedir. Muhasebe meslek etiği Meslek mensuplarının bu niteliklere sahip olmaları, hem meslek mensubunun, hem de mesleğin gelişmesine büyük katkılar sağlayacaktır¹⁴.

A. MESLEK ETİĞİ KAVRAMI

Meslek kavramı genel olarak, bir kimsenin geçimini sağlamak üzere, profesyonel olarak sürekli yaptığı iş olarak tanımlanmaktadır. Herhangi bir iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için, o iş ya da uğraşın en azından belli bir tekniği ve kurumsallaşmış değerleri olması gerekir¹⁵.

¹² Kardeş Seval Selimoğlu, **Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı**, III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı , İSMMMO Yayınları, 1997, No:20, s.146.

¹³ Ahmet Ünsal, “Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2009, C.22, s.414.

¹⁴ Yusuf Aymanıy, Şakir Sakarya, “International Business And Professional Ethics Congress Notes- Finansal Piyasalar ve Meslek Etiği”, **Hacettepe Üniversitesi**, 17-19 Mayıs 2003, s.188.

¹⁵ Yücel Ertekin, **Halkla İlişkiler ve Meslekleşme Olgusu**, Halkla İlişkiler Sempozyumu, 20-21 Nisan 1987, TODAİE Yayınları, Ankara1987, s.36.

Bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için¹⁶ ;

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanması,
- Kamu yararına hizmet edecek bir sorumluluk taşıması gerekmektedir.

Meslek etiği; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür. Genel anlamdaki etik yaklaşımlarının, meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine de, meslek etiği denilebilmektedir¹⁷. Mesleki etiğin temelinde insanlar ile ilişki yatar. Aynı meslekten bireylerin birbirleri ile ilişkilerinde belli bir davranış kalıplarına uymaları meslek etiğinin gereğidir¹⁸.

Mesleki etik, mesleki faaliyetin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilebilir. Herhangi bir mesleğin ifasında meslek elemanları mesleki etiğe ne kadar bağlı kalırlarsa o meslek toplum indinde o kadar saygı ve güven kazanır¹⁹.

Meslek ahlakı, yasal kuralların ötesinde geniş kapsamlı bir kavramdır. Mesleki ahlak kurallarının oluşumunda önemli ölçüde mesleğin özellikleri etkili olmaktadır. Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için bu mesleği yürütecek mesleki bilgi, beceri ve deneyimin yanında, mesleki ahlak niteliklerine sahip olmaları gerekmektedir²⁰.

¹⁶ Hüseyin Ali Kutlu, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 63-2, s.145.

¹⁷ İnanet Pehlivan, “Örgütsel ve Yönetimsel Etik”, **Pagem Yayınları**, Ankara1998, s.4.

¹⁸ Aydın Pehlivan, “Muhasebe ve Etik”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2002, C.3, s.75.

¹⁹ Veysi Seviğ, “Meslek Etiği,” **Mali Çözüm Dergisi**, S.57, 2002, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../05-%2057VeysiSevig.doc Erişim:11.10.2005.

²⁰ Metin Şaban, Banu Atalay, “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2005, S.52.

Meslek etiği , Mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur²¹. Meslek etiği kişinin, işletmenin, kurumun ve toplumun etik anlayışından etkilenir. Toplum, müşteriler, rakipler, devlet meslek etiğini etkileyen unsurlardır.

B. MESLEK ETİĞİNİN ÖNEMİ

Küreselleşme sürecinde, para ve sermayenin yanında, emek gücünün de dünyanın her yerinde çalışma imkânı bulabiliyor olması, ortak meslek etiği olmasını da zorunlu kılmaktadır²². Ayrıca, gelişmekte olan ülkelerde, gelir dağılımları bozulmakta, ortak kamu yararı anlayışı hiçe sayılmakta, vergi vermeden ekonomik faaliyette bulunmakta, kamu kaynaklarının israfı, rüşvet ve adam kayırmacılık bir sistem olarak benimsenir hale gelmiştir. Bu noktada, özellikle, meslek etiğine ve sosyal sorumluluk kavramına geniş yer ayıran Batı ülkeleri ile örgütlü işçi, işveren ve meslek birliklerinin; bu alandaki araştırma ve incelemeleri, aydınlatıcı ve yol gösterici olmaktadır. Uluslararası akademik çevrelerde yapılan yayınlar; bütün dünyayı etkileyen bu soruna ilişkin kaygıların haklılığını onaylamaktadır²³.

İş ve meslek etiğinin standartlarının düşmesinin temel nedenleri arasında toplumsal dengesizliklerin ortaya çıkmasıdır. Bu dengesizliği ortadan kaldırmak için toplumdaki insan kaynağının hem teknik donanım açısından hem de etik davranış açısından kaliteli hale getirilmesi gerekir.

Meslek etiğini benimsemeyen meslek mensupları topluma yarardan çok zarar getirecektir. Bu durumda sadece kendi menfaatlerini ön plandadır toplumdaki diğer insanları düşünmeden hareket ederler. İnsan haklarına verilen önemin son zamanlarda artmasıyla etik standartlarında uygulanabilirliği arttırmıştır.

Türkiye Etik Merkezi (TEDMER) tarafından yapılan araştırma da, Türk işgücünün iş etiğine yaklaşımı ve genelde etik değerlerde ve iş ahlakında yaşanan yozlaşmalar tespit edilmeye çalışmıştır. Araştırmada 12 ilde 1.033 çalışan üzerinde yapılmıştır. Çalışanların verdikleri yanıtlara göre, işyerlerinin sadece % 24.8'inde 'iş

²¹ Kardeş Selimoğlu, **a.g.e.**, s.246.

²² Ensar Nişancı, "Küreselleşme, Ulus Devlet ve Etik", **Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 4, S. 1, 2003, s. 29-40.

²³ Hüseyin Yıldız, "İş Ahlakı ve Yönetim", **Akşam Gazetesi**, 2005.

etiği- iş ahlakı'na 'kesinlikle' özen gösterildiği ortaya çıkmıştır. Diğerlerinde ise farklı düzeylerde iş etiği eksikliği olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmalar sonucunda, çalışanların önemli buldukları ve işyerlerin yeterince inandıkları, 'iş etiği' ile ilgili değerler arasında çalma, hırsızlık, sahtekarlık, dolandırıcılık, konularına uzak durmak, ödeme yükümlülüklerini zamanında yerine getirmek, müşterilerine değer vermek, vergilerini düzenli ödemek, rüşvet, gayri resmi komisyon (bahşiş), uygunsuz hediye vermekten\almaktan kaçınmak, ırk, renk, cinsiyet, yaş ve benzer konularda ayrımcılık yapmak gibi değerler sıralanmıştır. Yapılan araştırmaya katılan çalışanların % 50,8'i, önümüzdeki yıllarda Türkiye'de iş etiğinin daha çok önem kazanacağı konusunda hem fikirdirler²⁴.

C. MESLEK ETİĞİNİN MESLEK YAŞAMI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İş dünyasında şirketler ve şahıslar rakiplerinden bir adım öne geçebilmek ve piyasa koşullarına ayak uydurmak için yoğun bir çaba harcamak durumundadırlar. Piyasa şartlarında öne geçmek için bazı durumlarda kestirmeden köşe dönmece, gayri ahlaki, etik dışı çözümlerden fayda bulmak isterler. Uygunsuz bu çözüm yöntemleri uzun vadede kesinlikle kişinin kendisi ve çalışma ilkeleri açısından bakıldığında istenmeyen sonuçlar doğmasına yol açacaktır²⁵.

Mesleklere göre belirlenmiş etik kurallar ve standartlar bazı meslek grupları tarafından engelleyici olarak tanımlanır. Etik kuralların standartlarının geliştirilmesinde başarıyı engelleyen bir koşul olarak görülmesi doğru değildir. Etik kurallar ve standartlar meslek gruplarının çalışma hayatlarının gelişmesine ve iyileştirilmesine olanak sağlayacak fırsatlar yaratacaktır. İşlerin yapılışı açısından daha önceden belirlenmiş kuralların ve standartların olması birlik ve düzenin kurulmasını sağlar. Dürüstlük, güven, sorumluluk gibi kavramlar hem kişiler hem de işletmeler/kuruluşlar açısından çok önemlidir. Etik davranışlara ve kurallara uygun davranışlar kişi veya işletmelerin verdikleri hizmetin kalitesinden emin olmalarını sağlar. Ayrıca hem kişiler hem de meslektaşların birbirlerine karşı adil davranışlar içinde bulunmaları meslek yaşamlarını daha huzurlu bir şekilde sürdürmelerini sağlayacaktır. Meslek yaşamında

²⁴ İşgüden, Çabuk, a.g.m., 2003.

²⁵ Kamil Orhan, "İş Ahlakı", <http://insanbilim.com.tr/insanca3.htm> , Erişim:04.09.2003.

güven ve işbirliğinin artmasına neden olacaktır. Karşılıklı dürüst davranmak bilgi paylaşımında bulunmak kişilerin birbirlerine daha şeffaf olmalarını da getirecektir. Kişilerin ve meslek mensuplarının sorumluluklarının farkında olmaları ve buna göre hareket etmeleri mensubu oldukları topluluk ve toplum içinde saygınlıklarını artıracaktır. Tam tersi davranışlar, zaman ve kaynak israfına neden olacaktır. Kendi çıkarlarını birinci planda düşünürken ve korurken başkalarını zarara uğratabilecek emeller peşinde olmak, kısa vadede yarar sağladığı düşünülse bile uzun vadede kişinin kendisine ve mesleki kariyerine saygınlığına yitirmesine neden olur²⁶.

III. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Bir hizmet mesleği olan muhasebecilikte etik oldukça önemlidir. Çünkü, muhasebenin ve muhasebecinin topluma karşı bir sorumluluğu vardır ve bu mesleki bir sorumluluktur. Muhasebe meslek mensubunun sunduğu bilgiler işletme sahipleri, kreditorler, yatırımcılar, devlet vb. taraflar açısından son derece önemli verilerdir. Muhasebe meslek mensuplarının hazırladığı mali tablolar sadece işletme sahipleri ve ilgili kişi ve kuruluşlarca değil, toplumun diğer kesimleri tarafından da yapacakları işlemlerde, alacakları kararlarda veri olarak kullanılabilir. Meslek mensuplarının yaptıkları işlemlerde son derece dikkatli ve taşıdıkları sorumluluğun farkında olmaları gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının taşıdığı bu sorumluluk nedeniyle diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kendine özgü etik kurallar oluşturulmuştur. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüştür.

A. MUHASEBE MESLEĞİ

Muhasebe mesleği, meslek mensuplarının kamuya karşı sorumluluğu olan bir meslektir. Muhasebe meslek mensubunun işletmeler ile ilgili hazırladığı ve sunduğu bilgiler, işletme sahipleri, kreditorler, yatırımcılar, devlet gibi bir çok taraf açısından çok büyük öneme sahiptir. Meslek mensubunun hazırladığı bilgiler sadece yukarıda sayılan taraflar için değil, toplumun diğer bir çok kesimi tarafından nitelikli bilgi olarak kullanılmaktadır. Sunulan bilgilerde oluşabilecek hata veya hileler, bilgileri kullanabilecek tüm tarafların hak kayıplarına sebep olabilir Muhasebe meslek

²⁶ İşgüden, Çabuk, a.g.m., s.67

mensuplarının taşıdıkları sorumluluğu farkında olması ve buna göre hareket etmeleri gerekmektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensubunun yaptığı işlemlerden toplumun büyük bir kısmı etkilenmektedir. Meslek elemanının sorumlu olduğu tarafların farklı ve beklentilerinin çok yönlü olmasının yanında mesleğin yapısı gereği hem teknik hem de sosyal boyutunun ele alınarak irdelenmesi gerekmektedir.

1. Genel Olarak Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleği, gerçek ve tüzel kişi kurum veya işletmelerin kendilerine, bunlarla ilişkisi olanlara hak ve sorumluluklarını belirtmek amacıyla varlık ve sermayeleri ile borç ve alacak durumlarını, gelir ve gider ve kara ilişkin hesapları önceden belirlenmiş kurallara, ilkelere ve yasalara uygun olarak kayıt etme , özetleme, mali tablolar hazırlama ve yorum yapma işidir²⁷.

Muhasebe, Temel kavramlar, prensipler ve genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde, işletmeleri ilgilendiren ekonomik ve mali olayları, bir sistem bütünlüğü içerisinde kaydeden, raporlayan ve ilgililere tarafsız biçimde bilgi üreten önemli bir bilim dalıdır²⁸.

Meslek elemanlarının faaliyetlerini istenilen düzeyde yerine getirilebilmesi için sözü edilen her iki boyutunda eş zamanlı olarak kullanılması gerekmektedir. Ancak, mesleki uygulamalarda ileri teknoloji ve uzmanlığın kullanılmasının yanında, güven unsuru da kendiliğinden ön plana çıkmaktadır. Meslek elemanlarına güvenin sürekli kılınması ve mesleğin onurunun sürekli korunabilmesi için etik değerlere sahip muhasebecilerin ivedilikle yetiştirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.²⁹ Meslek elemanı için sorumluluk duygusu üç ana başlıkta toplanabilir³⁰:

- Sosyal sorumluluk: Muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması; belli birey veya grupların değil,

²⁷ Burcu İşgüden, “ Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkiler ”, **Bahkesir Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2007, s.76.

²⁸ Habib Akdoğan, **Muhasebe Meslek Etiğinin kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımı**, Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayınları, 2003, No.783.

²⁹ Naciye Sözbilir, Tekin Yenigün, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”, **Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUTAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.13, 2002, s.98.

³⁰ Ö. Özal, O. Yıldırım, N. Tek, **Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Uygulamalı** 11.Baskı, 2001, s.35-36.

tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve buna bağlı olarak bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılmasıdır.

- Meslektaşlara karşı olan sorumluluk: yasalarla ortaya konulmuş sınırlar ve mesleki özenin gerektirdiği ölçüde bilgi aktarımı, bilgi sağlama gibi konularda sorumluluk taşınmasıdır.
- İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk: yapılan işin karşılığında kendini ücretin ödendiği taraf olarak görmeden, mevcut veriler doğrultusunda; çeşitli bilgiler üreterek, işletmeye yönetici ve iş görenlerine yerinde isabetli kararların alınması temin edilmesidir.

Tüm bu birikimler ve gösterilecek sağduyu sonucunda meslek elemanı; kanunlara, meslek yasalarına ve toplumun genel kabul görmüş değer yapılarına önem vererek, güvenilir bilgilerin topluma anlaşılabilir bir biçimde sunulmasını amaçlar. Bu bilgilerle ilgilenen taraflar (ortaklar, yatırımcılar, devlet, çalışanlar, müşteriler, Kamu vs.) bu bilgilerin doğruluğuna inanmalıdırlar. İşletmelerin mali tablolarını hazırlayanlar (en üst düzey yetkiliden, en alt çalışanına kadar) etik kuralları bilincinde ve bu kurallar çerçevesi içinde çalışmalarını yürütmelidirler³¹.

İşletmede meydana gelen olayların deftere zamanında, doğru ve yasalara uygun bir şekilde geçirilmesi muhasebe mesleğinde temel prensiptir. Bu nedenle bu mesleği yapacak olan kişilerin hem muhasebe tekniğine ilişkin bilgilerinin tam olması hem de dürüst ve çalışkan bir kişilik yapısına sahip olmaları gerekir. Ayrıca muhasebe süreci içerisinde muhasebe mesleğini yürüten meslek mensuplarının, mükelleflerine karşı müşteri memnuniyeti anlayışı ile hareket edemezler. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili kararlar doğrultusunda kayıtlar tutulmalı, mali tablolar düzenlenmeli, vb. diğer yükümlükler yerine getirilmelidir³².

Muhasebe ve denetim mesleği, ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, siyasi parti gibi hesapsal birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini; yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve

³¹ Yıldız Akbulut, “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.1, S.1, Nisan 1999, s.125-126.

³² Habib Akdoğan, “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 2005, C.5, S.14, s.78.

güvenilir bir tutumla; belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin, sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır³³. Bu nedenle muhasebe mesleği yerine getirilirken meslek elemanlarının yapmış olduğu işin gereklerini yerine getirebilmesi için; gerekli bilgi birikimine ve isteğe sahip olması gerekir. İçinde yaşanılan ekonominin sağlıklı olabilmesi, özel ve kamu sektöründe faaliyette bulunan kar amacı güden veya gütmeyen tüm birimlerinin, finansal olaylarının takip edilmesi, belgelenmesi, kaydedilmesi, raporlanması, sunulması ve denetlenmesi faaliyetlerinin yerine getirilmesinde mesleğin gerektirdiği uzmanlığı sahip olan sorumlu bireylerin bilgileri hiç şüphe yok ki büyük önem taşımaktadır. Muhasebe sürecinde bilgilerin kullanıcılarına bakıldığında işletmenin iç ve dış çevreci olarak bir ayırım gösterir. Bu nedendir ki teknik becerilerle donanmış ancak bunu yukarıda sayılan her bir çıkar grubunun yararına, diğerini daha fazla gözetmeksizin sonuçlandırarak bilgi üretmesi gerekecektir.

Açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması karar alıcıların bu konuda bazı önlemler almasına neden olmuştur. Bilgilerin güvenilir olup olmadığının kontrolü aşamasında başvurulan yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesi ve doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı doğrulanmış bilgi, karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir³⁴.

1998 sonunda Uzakdoğu' dan dünyaya yayılan ekonomik bunalım, bir çok ülkede irili ufaklı ekonomik bunalımlar yaratmıştır. Bunalım nedeniyle bir çok ülkede ve ABD'de, bir çok büyük şirket, finansal güçlüklerle ve iflaslara sürüklenmiştir. Batan ABD şirketleri ile ilgili yüzlerce küçük ortak, şirketlere ait finansal bilgilerin güvenilir olduğunu onaylayan muhasebe uzmanının yeteneğine güvenerek yatırım kararları verdikleri için zarar gördüklerini ve muhasebe uzmanları tarafından aldatıldıklarını öne sürerek, davalar açmışlar ve tazminat kazanmışlardır. Bu konudaki önemli gelişmelerden biri, ABD'de yürürlüğe giren, 23 Ocak 2002 tarihli ve H.R. 3763 sayılı "Sarbanes-Oxley" Kanunu'dur. Bu kanun, Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Üst kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)'nun kurulmasını ve bağımsız dış

³³ Mehmet Yazıcı, **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul, 1986, s.10.

³⁴ A.Alvin Arens, James K.Loebbeck, **Auditing : An İntegrated Approach**, New Jersey: Practice Hall Englewood Cliffs, 1991.

denetime tabi şirketleri, onları denetleyen dış denetim firmalarını ve bu firmalara bağlı olan ya da kendi kişisel mesleki sorumluluğu altında çalışan bağımsız denetçilerin denetlenmesini sağlamıştır. Bu üst kurul, bağımsız denetçilerin tescil edilmesi için bir kütük oluşturacak, bağımsız denetim işleri için kalite, ahlak, bağımsızlık ve gerekli gördüğü öteki standartları oluşturacak, kütüğe kayıtlı bağımsız denetim firmalarını standartlar çerçevesinde denetleyecektir. Kurul, bağımsız denetim uzmanlarının, muhasebe ve denetim kuralarına uymalarını, sağlamaktan da sorumlu olacaktır³⁵.

İşletmeciler ile muhasebeciler arasında önemli ve yakın bir ilişki vardır. Bu ilişkide muhasebeciler demokrasi, hukukun üstünlüğü çerçevesinde hem tarafların, hem de toplumun çıkarlarını ve refahını gözetmek durumundadır. Başka bir ifade ile içinde faaliyet gösterilen bu niteliklere sahip ortamda, ekonomik hayatı negatif yönde etkileyebilecek aktivitelere olanak vermeyen ve gerektiğinde ilgililere ceza vermekten kaçınmayan davranış sergilendiğinden, işletmeci ve muhasebeci ilişkisi yasal çerçevede ve toplum ahlaki değerlerine uyumlu bir ilişki şeklinde gerçekleşecektir³⁶.

Muhasebe mesleği konusunda diğer bir tanım ise, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğünü ifade eder. Diğer bir ifadeyle, muhasebede meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Söz konusu hizmet ise, meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadır. Öte yandan toplumun meslek mensuplarından bazı beklentileri vardır ve dolayısıyla muhasebe ve denetim mesleğini yürütmekle görevli olanlar, topluma karşı da sorumluluğa sahiptirler³⁷.

Muhasebe mesleğinin toplum açısından önemi büyüktür. İşletmelerin kazançlarının ve buna bağlı olarak ödeyecekleri vergilerin hesaplanmasında muhasebecilerin sorumluluğu büyüktür. Devletin topluma sunduğu hizmetleri finansmanında vergi gelirlerinin çok büyük yer tuttuğu bir gerçektir. Vergi geliri yeterli

³⁵ Mustafa Aysan, “Muhasebe Mesleği ve Geleceği”, **Radikal Gazetesi**, 23.10.2002, <http://www.radikal.com.tr/haber.php.haber.no=54104>.

³⁶ Mehmet Civelek, Banu Durukan, **Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye'nin Kalkınmasındaki Rolü**, IV. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, 2001.

³⁷ Kudret Gül, Halil Ergün, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, s.57.

olmayan ve mali sistemi iyi işlemeyen bir devlet ekonomik ve sosyal görevlerini yerine getirmede zorlanacaktır. Toplumun iyi işleyen ekonomik düzene sahip olmasının etkiyen faktörlerden biri muhasebe mesleğidir.

Mesleğin yüklendiği sorumluluk yanında kamu hukuku açısından korunması, özelliğine uygun olarak yetkilerle donatılmalıdır. Meslek mensuplarına sorumluluklarına bağlı olarak yetkilerinde verilmesi gerekmektedir³⁸.

Meslek mensuplarının sorumluluğunu üstlendikleri mesleki görevleri sağlıklı ve güvenilir yerine getirebilmelerinin şartı kendilerinin mesleki anlamda yeterli bilgi ve yüksek standarda sahip olmalarına bağlıdır. Meslek mensuplarının piyasada kendilerini kabul ettirebilmeleri, başarılı olabilmeleri günümüzün gerektirdiği bilgi, kültür ve teknikle uyumlu olmalarına bağlıdır³⁹.

Günümüzde muhasebe mesleğinin aslına zarar veren üç sorun bulunmaktadır. Bunlardan birincisi. artan ticarileşmedir. Bu problem meslek mensuplarının kendi çıkarları ve müşterilerine sundukları hizmet arasında kalmalarına sebep olmaktadır. İkinci sorun, iş hayatında artan bir karmaşanın var olmasıdır. Son olarak, ahlaki değerler ve standartlarda meydana gelen değişimlerde meslek açısından sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır⁴⁰.

2. Türkiye’de Muhasebe Mesleği

Ülkemizde muhasebe mesleği 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 Sayılı Meslek Yasa’sı hükümlerine göre yürütülmektedir. 3568 Sayılı Kanun’un 1.maddesine göre mesleğe ilişkin bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmektir⁴¹.

³⁸ Veysi Seviğ, “Muhasebecilik Mesleğinde Görev, Sorumluluk ve Yetki”, **Mali Çözüm Dergisi**, 1991, S.6, <http://www.ismmmo.org.tr/html/dergikonu.asp>.

³⁹ “Muhasebecilik Mesleğinde Eğitimin Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 1991, S.2.

⁴⁰ İşgüden, Çabuk **a.g.m.** , s.68.

⁴¹ Hafize Meder Çakır, Hakan Sarıtaş, Hakan Aygören, **Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Mesleği: Denizli’de Bir Alan Çalışması**, Beta Yayınları, 2003.

3568 Sayılı serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebecilik mesleğini icra edenleri üç statüde değerlendirmiştir. Bunlar⁴²;

- 1) Serbest Muhasebeci,
- 2) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,
- 3) Yeminli Mali Müşavir.

Serbest Muhasebecilerin faaliyetleri, vergi mükelleflerine ait muhasebe defterlerinin tutmak, mali tabloları ve vergi beyannamelerini düzenlemektir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ise, serbest muhasebecilerin yaptıkları görevlerin yanında, muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, mali mevzuatla ilgili konularda danışmanlık yapmak, belgelere dayalı incelemeler yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili görüş bildirmek, rapor ve benzerlerini sunmak, bilirkişilik yapmak gibi görevlere sahiptirler.

Yeminli Mali Müşavirler ise, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yaptıkları işlerin yanında, tasdik işlerini de yapma yetkisine sahiptirler. Tasdik faaliyetlerini vergi beyannameleri ve mali raporlarla ilgili yapmaktadırlar. Muhasebe bürosu açamazlar, defter tutamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar⁴³.

Muhasebe Mesleğini icra edenlerin örgütlenmesi tüm illerde Yeminli Mali Müşavir Odaları ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalarının kurulumu ve daha sonra katılımı ile Türkiye genelinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) şeklinde olmuştur.

Muhasebe meslek mensubu karşılaştıkları problem ve sorunları çözme sürecinde kanunlarımızda yer alan düzenlemelerden , muhasebe ilke ve standartlarından yararlanmanın yanında kendi kişisel yargısını da kullanmak zorunda kalabilirler. Meslek mensubunun yargıları, meslek hayatındaki tecrübe ve mesleki bilgileri yorumlama kabiliyeti ile oluşmaktadır.

⁴² Bkz: 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Madde 1.

⁴³ İşgüden, **a.g.t.** , s.84.

B. MUHASEBE MESLEK MENSUBUNUN TAŞIMASI GEREKEN ÖZELLİKLER

Profesyonel Muhasebeci tanımına göre; yasal olarak muhasebe mesleğini düzenleme yetkisi verilmiş, ülke kuruluşları, denetim veya muhasebe meslek örgütü tarafından üye olarak kabul edilmesi için gerekli koşulları taşıyan birey profesyonel muhasebedir.⁴⁴ Ülkemizde 3568 sayılı yasayla birlikte; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere üç ayrı grup meslek elemanı faaliyetlerini sürdürmekte ve bu grupların faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesi iki farklı oda (SMM ve YMM) tarafından yürütülmektedir. Ancak meslek yasasının geç çıkmış olması, mesleğe girerken ön koşulların daha önceki yıllarda belirlenmemiş olması vb. gibi olumsuz öğeler meslek elemanının, gelişmiş ülkelerde aynı faaliyeti yürüten meslektaşlarıyla paralel gidemediklerinin açık nedenleridir.

Dünya geneline bakıldığında profesyonel olarak muhasebecilik faaliyetini sürdürecektir olan bireylerde olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir⁴⁵.

- Konu ile ilgili üniversite eğitimi tamamlamış olması,
- Belirli bir süre içinde önceden belirlenen bir staj programını gerçekleştirmiş olmak,
- Yeterlilik sınavında başarı sağlamış olmak.

Ancak, ahlaki bir sorumluluk kaygısı taşımadan muhasebede etkinliğin, güvenin sağlanması ve sürekli kılınması olası değildir⁴⁶. Yukarıda belirtilen koşulları yerine getirilmesi durumunda gerekli olan altyapıya sahip meslek elemanı, düzenlenecek hizmet içi eğitim ve seminerlerle ileriki dönemlerde nitelikli meslek elemanı olarak biçim bulacaktır. Teknik yeterliliğe sahip meslek elemanının yerine getirdiği faaliyetler sonucunda ortaya çıkan muhasebe bilgileri, işletmenin çıkar gruplarının belki de yalnızca bir yönünü düşünerek hazırlanmış olacaktır.

⁴⁴ Işıl Pekdemir, “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 2000, s.43.

⁴⁵ Recep Pekdemir, **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, İSMM Odası Yayınları, Yayın No:27, 1999, s.6.

⁴⁶ Ahmet Yüksel, **Muhasebe ve Etik**, XX.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitimi Yeni Ufuklar, 2001, s.238.

- Muhasebe mesleğini icra ederken gereklerini yerine getirebilmek için meslek mensubunun belli bir takım kişisel ve teknik özellikleri taşıması beklenir. Meslek mensuplarının taşıması gereken özellikleri üç grupta toplayabiliriz. Kişisel nitelikler, mesleki nitelikler, meslek bilinci ve etik niteliklerdir⁴⁷.
- Kişisel nitelikler, mesleki olarak elde edilen bilgiler arasında anlamlı ilişkiler kurabilme kabiliyeti, sorgulama, araştırma ve muhakeme vb.. kabiliyetlerden oluşmaktadır. Muhasebe meslek mensubunun insanlarla rahat iletişim kurması, sosyal ve kültürel birikimi ve mesleki olaylarla ilgili sorunları çözüme ulaştırabilme yeteneğini taşıması gerekmektedir.
- Mesleki nitelikler, mesleki bilgi ve beceri, sistem anlayışı, yaratıcı algılama gücü ve yeteneği, ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları, ulusal ve uluslararası finansman enstrümanları, yeni ekonomi ve uluslararası ilişkilerde görev alma gibi nitelikleri kapsar. Bu niteliklerin temelinde meslek mensubunun sahip olduğu bilgi birikimi vardır. Bu bilgilerin her zaman güncel olması meslek mensubu için önemlidir.
- Meslek bilinci ve etik nitelikler, meslek mensubunun sahip olduğu dürüstlüğü ifade eder. Meslek mensubunun sosyal sorumluluklarının farkında olması ve kamu, toplumsal refah vb..tüm tarafların çıkarlarını dikkate alarak yerine getirmesini sağlayan niteliklerdir. Mesleki sorumlulukları iyi oluşturmuş bir muhasebecinin, kendine ve topluma karşı sorumlulukları yerine getirmesi etik değerlerinin iyi olduğunu gösterir.

Günümüzde muhasebe mesleğinin önemi toplum tarafından artan biçimde algılanmaktadır. Toplumun tüm kesimleri muhasebe mesleği mensuplarının önemini kabul etmektedirler.

⁴⁷ Hüseyin Akay, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergisi Öneri**, 2002, C.5, s.78.

Meslek mensupları mesleğini gerçekleştirirken tek bir grubun çıkarlarını değil, devletin ve toplumun çıkarlarını gözetmeli doğruları yapmalıdır. Meslek örgütlerinin koyduğu kurallara uymalıdır. Mükelleflerinin işlerinde onların çıkarların düşünmeli, işlemlerinde meslek bilgilerini en iyi şekilde kullanmalı ve mükellefe yol gösterici olmalıdır. Bu dengelerin dışında muhasebe meslek mensubu mesleki bilgilerini güncel tutmalı, disiplinli çalışmalı, ahlaki davranışları farkında olmalı ve çıkar çatışmasına kapılmamalıdır.

Muhasebe mesleğinde teknik bilgi, mesleki sorumluluğun yerine getirilmesinde önemli bir yer tutmaktadır. Etik davranışı gerekli kılan etik boyutu ise mesleğin icrası sırasında olanı hilesiz göstermeyi ifade etmektedir. Muhasebe mesleğinin teknik boyutu ön planda tutulmuş ve etik boyutu genellikle daha sonraları fark edilmiştir. Yapılan işlemlerin sonucu ekonomik ve sosyal hayat içinde olan herkesi etkilemektedir. Usulsüzlükler ve yolsuzluklar direkt toplumlara ilgilendirmekte.ve muhasebe mesleğine zarar vermektedir.

C. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Her meslekte olduğu gibi, muhasebe biliminde de çeşitli etik kuralları mevcuttur. Bu kurallar, yasanın ilgili maddesine tespit edilmiş ve her serbest muhasebeci tarafından uyulmaları mecburi kılınmıştır. Etik kuralların varlığı ahlak dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır niteliktedir⁴⁸.

Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır⁴⁹.

Muhasebe meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara, yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarla hizmet edilmesidir⁵⁰.

Muhasebe meslek etiğinin amaçları şu şekilde sıralanabilir⁵¹.

⁴⁸ Ahmet Bayraktar, **Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi**,Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Haziran, 2007, s.8.

⁴⁹ Kudret Gül, Halil Ergün, **a.g.m.**,s.52.

⁵⁰ Akay, **a.g.m.** , s.79.

⁵¹ İşgüden, **a.g.t.** , s.88-89.

- Muhasebede etik konular tanımlanmalı,
- Muhasebe eğitimi etik konularla ilişkilendirilmeli,
- Etik sorumluluklar oluşturulmalı,
- Etik ikilemlerin ve sapmaların belirlenmesine ilişkin yetenekler belirlenmeli,
- Muhasebe mesleğindeki belirsizliklerle nasıl baş edileceği öğretilmeli,
- Etik davranışlardaki değişiklikler için zemin hazırlanmalı,
- Meslek etiğinin genel alanları ile ilişki kurulmalı, muhasebe etiğinin genel sınırları ile geçmişi anlaşılabilir olarak önemi vurgulanmalı.

Yasaları, meslek yasalarını ve toplum tarafından genel kabul görmüş değer yargılarını göz önünde tutarak, güvenilir ve doğru bilgiler sunulmasını sağlamak muhasebe meslek etiğinin amacıdır. Muhasebe mesleği toplumun tüm taraflarına hizmet etmeyi ve eşit mesafede durmayı temel görev edinmelidir. Muhasebe meslek mensuplarının etik açıdan yüksek davranış standartlarına sahip olmasına mesleğe güveni arttıracaktır.

Muhasebe mesleğinin kendine özgü meslek etiği ile ilgili düzenlemeleri yapılırken şu üç unsur dikkate alınmıştır⁵².

- Yapılan yasal düzenlemeler
- Özgür seçim hakları
- Etik gelişmeler.

Muhasebe mesleğinde yapılacak etik dışı bir uygulamanın etkisi bütün bir topluma yayılabilir. Örneğin etik dışı davranışlar sonucunda mali tablo verilerini gerçek dışı gösterme ve vergi kaçırma durumunda bütün topluma yayılacak bir etki meydana gelir⁵³.

⁵² Akdoğan, **a.g.m.** , s.29.

⁵³ Hüseyin Ali Kutlu, **a.g.m.** , s.148.

Muhasebe etik eğitiminde üstün eğitim hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi, muhasebe- etik ilişkisinin rasyonel temellendirme gücüne bağlıdır. Bu anlamda muhasebe-etik ilişkisinin bağ bileşenlerinin ortaya çıkarılması son derece önemlidir. Etik bir değerler sistemidir. Değerler ise, insanoğlu tarafından geliştirilen kavramlar olup, bunlar kendi kendine harekete geçip karar veren sistemler değildir. Bu statik değerleri dinamik sistem haline getiren insan ya da meslek mensuplarıdır. Sistemler ise, bir olayın açıklamasının rasyonel ve nesnel gerekçeleridir. Etik için söz konusu olan bu değerlerin birçoğu muhasebe biliminin bünyesinde zaten kullanılan yöntemlerdir⁵⁴.

Etik davranış için şu dört işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

- Muhasebede hangi davranışların yapılabileceği ve bu davranışlardan kimlerin etkileneceği, etkilenen tarafların mal varlıklarının üzerindeki etkisini nasıl göreceklarini anlamalı,

- Hangi davranışın ahlaki olduğu konusunda karar verilmeli,

- Ahlaki değerleri diğer kişisel değerler üzerinde tutmalı ve ahlaki olarak doğru olanı yapmayı karar vermeli,

- Etiksel olarak davranma kararını uygulama gücünü kendinde bulmalı⁵⁵.

Muhasebe meslek mensupları mesleklerini icra ederlerken ikilemlerle karşılaşır. Meslek mensubu için en önemli ikilem mükellefin çıkarları ve kamu çıkarları arasında kalmaktır. Bu nedenle, yaptığı iş karşılığı o kişiden para kazanan meslek mensubu için etik, kişisel olarak göstermesi gereken erdemden başka bir şey değildir⁵⁶.

Muhasebe meslek mensuplarının birinci derece mükelleflerine ya da kendilerine karşı değil, topluma karşı sorumluk içerisinde olmaları gerekir. Bu nedenle meslek mensupları dürüst ve ahlaklı davranışlardan ayrılmamalıdır. Mesleklerini profesyonelce yerine getirirken hile ve yalandan uzak durmalı, belli standart ve ahlaki

⁵⁴ Ahmet Ünsal, **a.g.m.** , s.411.

⁵⁵ Akdoğan, **a.g.m.** , s.34.

⁵⁶ Gül, Ergün, **a.g.m.** , s.56.

kurallara uymalıdır. Meslek mensupları yasa ve meslek yasalarının uygulanmasından hiçbir şekilde ödün vermemelidirler.

Muhasebe meslek mensuplarının etik kurallar çerçevesinde davranışlarını belirleyen kuruluşlar meslek örgüleridir. Meslek örgütleri etik kurallarını belirleyerek, muhasebe meslek mensuplarının dürüst ve ahlaklı davranışların dışına çıkmalarını engellemeye çalışırlar.

D. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ İLE İLGİLİ DÜZENLENMELER

Muhasebe mesleği mensuplarının, meslekleri gereği meslektaşlarına, müşterilerine ve topluma karşı taşıdıkları sorumluluklar, çalışmaları esnasında etik kurallara uymalarını zorunlu kılmaktadır. Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de bazen etik sorumluluklarla ilgili olarak uygulamada bir takım belirsizliklerle karşılaşılabilir. Bu belirsizliklerin giderilmesi için ülkemizde ve uluslararası alanda yazılı meslek etiği kuralları oluşturulmasına çalışılmaktadır⁵⁷.

1. Uluslararası Alandaki Düzenlemeler

Bütün dünya ülkelerinde muhasebe mesleği uygulamaları yasalara, meslek yasalarına, toplumsal farklılıklara göre uygulamada farklılıklar göstermesine rağmen her muhasebe mesleği mensubunun etik kurallara sıkı sıkıya bağlı olması gerekmektedir. Etik kuralların meslek örgütleri tarafından yazılı kurallar haline getirilmesi, etik çatışmalar içine düşen ve problemler yaşayan meslek mensuplarının çözüme daha kolay bir biçimde ulaşmasına yardımcı olan bir faktördür. Etik kuralları uygulamayan meslek mensuplarının tespit edilip, gereken disiplin kurallarının uygulanması, hem meslek mensubu hem de toplum bireyleri açısından muhasebe mesleğine duyulan güven hissinin artmasına yardımcı olmaktadır. Meslek mensubunun duyduğu bu güven hissi, etik kuralları çerçevesinde hareket edilmesinde itici bir güç olarak olumlu yansımaktadır.

⁵⁷ Yavuz, Çiftçi; Birgül. Çiftçi; “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Eylül: 79 -95, 2003, s.80.

ABD’de etikle ilgili çağdaş yaklaşımın başlangıcı 1970’li yıllara dayanmaktadır. 1981 yılında kurulan Trinity Etik ve Şirket Politikası Merkezi (The Trinity Center for Ethics and Corporate Policy) şu dört unsura önem verilmesini gerekli görmüştür⁵⁸.

- Değer Yargıları: Kültür ve değer yargılar, yönetim ve politika süreçleri, yönetim biçimi, iletişim ve eşitlik
- İşyerinde Eşitlik: İş gören hakları ve görevleri, işten çıkarma, iş yeri kapatma ve işe alma uygulamaları.
- Sosyal Sorumluluk: Çevre, ürün güvenliği, topluma katkılar, sağlık ve güvenlik, reklam, ortaklar, yönetimle ilgili şikayetler.
- Arzu Edilmeyen Uygulamalar: Hile, rüşvet, haksız, rekabet, ticari sırlar, dışarıya bilgi sızdırma.

Uluslararası kuruluşlarca düzenlenen meslek etiği ilkelerine bakıldığında bu kuruluşların başında IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-International Federation of Accountants Ethics Committe) ve AICPA (Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü-The American Institute of Certified Public Accountants) gelmektedir.

IFAC, 1998 yılında “Muhasebe Mesleği İçin Meslek Ahlakı Yasası”nı çıkarmıştır. Buna göre uyulması gereken kurallar üç ana gruba ayrılarak sınıflandırılmıştır. Birinci kısım Tüm Profesyonel Muhasebeciler için hazırlanmış etik ilkeleri kapsamaktadır. Bunlar, şu şekilde sıralanmıştır: Dürüstlük ve tarafsızlık, etik çalışmaların engellenmesi, mesleki yeterlilik, gizlilik, vergi uygulamaları, Ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallara öncelik verilmesi ve Meslek mensupları hakkında basında yayın yapılmasıdır. İkinci kısımda, serbest çalışan muhasebeciler için etik ilkeler belirlenmiştir. Bunlar da şöyle sıralanmaktadır: Bağımsızlık, Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları, Ücret ve komisyonlar, Kamu yararına uygulamalar, Müşterinin para ve benzeri varlıkları, Kamu yararına

⁵⁸ Naciye Sözbilir, **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2000, s.52-53.

serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler, Reklam yapma ve müşteri yaklaşma biçimidir. Üçüncü kısım ise bir işletmede ücret karşılığında bağımlı olarak çalışan muhasebeciler için hazırlanan etik ilkelere oluşmaktadır. Bunlar, işverenlerle çatışma, profesyonel meslektaşların desteklenmesi ve raporlamalıdır⁵⁹.

AICPA, Amerika’da muhasebede etik olgusunun ortaya ilk çıkışı 1966 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği) tarafından yayınlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” ile olmuştur . Bu standartlar 1973 yılında yeniden yayınlandı, 1988 yılında revize edilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında yayınlanmıştır. 1988 yılında yayınlanan bu standartlar temelinde “Mesleki Davranış yasalarını” içermektedir. Muhasebe meslek ahlakı uluslar arası kuruluşlar açısından incelendiğinde, muhasebe meslek etiğine olan yaklaşımın kayda değer bir düzeyde önemsendiği görülmektedir. Örneğin; Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA), mesleki davranış yasası ilkeleri, muhasebe meslek çıkarı, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, özenli çalışma ve sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği başlıları altında mesleki etiği standartları belirlemiştir.

AICPA Mesleki Davranış Kuralları Yasasında yer alan kurallar bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsız olma, genel standartlar, standartlara uygun davranma, muhasebe ilkeleri ile uyum, sır saklama, şarta bağlı ücret, meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetleri, reklam yasağı, komisyon ve bilirkişi ücreti, meslek unvanı ve şirketleşme, meslek etiğine aykırı davranışlarla ilgili yaptırımlar, şeklinde sıralanmaktadır⁶⁰.

Muhasebe mesleğinin toplumsal onurunun yerleştiği meslek yasa ve ilkelerinin tam olarak benimsendiği Amerika Birleşik Devletlerinde aynı faaliyetleri yürüten meslek elemanları için oluşturulan ilkelere bakıldığında⁶¹;

Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (Amerikan Institute Of Creditified Public Accountants, AICPA) Mesleki Davranış Yasası İlkeleri

⁵⁹ Recep Pekdemir , “Türkiye’de Muhasebe Meslek ve Meslek Ahlakı”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 1999, C.4, s.22.

⁶⁰ Yavuz Çiftçi, Birgül Çiftçi, **a.g.m.** , s.84.

⁶¹ Yusuf Çukacı, “Kamuyu Ayfinlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi**, C 8, S 1, s.100-101, 2006..

- Sorumluluklar; bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye, meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafeli olduklarını bilerek faaliyetlerin herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulması,
- Kamu çıkarı; yapılan faaliyetler sonucunda kamu yaran gözetilerek genel ekonominin aleyhinde durumların ortaya çıkmasına engellemelidir.
- Dürüstlük; sorumlu olunan tüm tarafların hakkının her ne nedenle olursa değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilecek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır.
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık; taraf adına ücret karşılığı iş yapılıyor olsa bile, meslek elemanlarının yapılan iş sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir,
- Özenli çalışma; sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç dahilinde hareket etmesidir,
- Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği; meslek elemanlarının sunacakları hizmetlerin yasada belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken, işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiğini göz önünde tutarak tercih etmesidir.

AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları⁶²,

- Bağımsızlık; meslek mensubu faaliyetlerine devam ederken yapmış olduğu için belirli bir taraf için veya devlet için yapıldığı düşüncesi ile hareket etmemelidir.
- Dürüstlük ve Tarafsızlık; muhasebe faaliyetleri yerine getirilirken çıkar çatışmalarına girmeksizin, işletmenin mali yapısının olduğu gibi gösterilmesi için, herhangi bir grup veya bireylerin etkisi altında kalınmamalıdır.
- Genel Standartlara Uyum; mevcut yasalar doğrultusunda mesleki yeterliliğe ulaşmış, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek, belirli bir plan dahilinde çalışmalıdır.

⁶² Çukacı, a.g.m. , s.101.

- Muhasebe İlkelerine ve uyum; muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesinde meslek elemanları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine uygun davranışlar sergilenmelidir.
- Müşteri bilgilerinin gizliliği; adına iş yapılan müşterinin faaliyetlerinin sonucunda çıkan ekonomik veya muhasebe bilgilerinin işletmenin dışında bulunan birey ve gruplara açıklanmayarak o bilgiler sır nitelikli olarak saklanmalıdır.
- Şart ücret; yapılacak işlerin niteliği belirlendikten sonra ücret (Konulan alt ve üst limitler dahilinde olmak şartı ile) işin sonunda değil başında takdir edilmelidir.
- Meslek onuru ile bağdaşmayan ücret; meslek elemanlarının sorumlu oldukları gruplardan birisi olan meslektaşların genel itibarını ve meslek mensubunu kendi bireysel itibarını ve mesleğin gelecekteki onuru ile bağdaşmayan her türlü hareketten kaçınılmalıdır.
- Reklam yapma yasağı; gerçek nitelikli olmayan veya abartılı şekilde bilgi verilmesi sonucunda veya bir baskı unsuru kullanılarak dayatma sonucu müşteri temin edilmelidir.
- Komisyon ve dayanışma ücretleri; meslek elemanlarının kendi faaliyet alanı dışındaki, bir mal veya ürünün temin edilmesi veya bir hizmetin sunulmasının temin edilmesi için aracılık yaparak bunun sonucunda ücret almamasıdır.
- Meslek unvanı ve mesleği icra biçimi; mevcut yasaların vermiş oldukları yetkilerin kullanılabilmesi için, verilen meslek unvanı haricinde bir unvanın kullanılmamasıdır.

IFAC 1998 yılında “Muhasebe Mesleği İçin Meslek Ahlakı Yasası”nı çıkarmıştır. Buna göre uyulması gereken kurallar şu şekilde sıralanmıştır⁶³.

Tüm Profesyonel Muhasebeciler için:

- Dürüstlük ve tarafsız olmak,
- Etik çatışmaların engellenmesi,

⁶³ Pekdemir, a.g.m. , s.22.

- Mesleki yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi uygulamaları,
- Ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallara öncelik verilmesi,
- Meslek mensupları hakkında basında yayın yapılmaması.

Serbest Çalışan Muhasebeciler İçin:

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları,
- Ücret ve komisyonlar,
- Kamu yararına uygulamalar,
- Müşterinin para ve benzeri varlıklar,
- Kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler,
- Reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimi

Bir İşletmede Ücret Karşılığı Bağımlı Olarak Çalışan Muhasebeciler İçin:

- İşverenlerle çatışma,
- Profesyonel meslektaşların desteklenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Raporlama

2. Ulusal Alanda Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde etik kuralların etkisini artırmak, uygulamalarını yaygınlaştırmak, muhasebe ahlak kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaşmasını, özel kesim işletmelerinde uygulamasını sağlamak amacıyla, gerçekleştirilen ilk mesleki çalışma, 1942’de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nde toplanan az sayıda meslek

elemanının eseridir. Bu derneğin üniversitelerle yapmış olduğu işbirliği sonucunda toplanan 14.Türkiye Muhasebe Kongresinde muhasebe meslek ve ahlak kuralları önemle incelenmiş ve ülkemizde oluşturulan meslek ahlak ve kuralları, batı ülkelerindekine benzer biçimde düzenlenmiştir. Bu dönemde bir çok kanun, yönetmelik ve tebliğlere giren bu kuralların uygulanma ve yaygınlık derecesi konusunda geniş kapsamlı bir araştırma yapılmamıştır. Ülkemizde meslek ve ahlak kuralları ile ilgili en önemli gelişme, 13 Haziran 1989’da uygulamaya başlanan meslek kanununu izleyen yıllarda ortaya çıkmıştır⁶⁴.

İllerde kurulan meslek odaları ile TURMOB, meslek mensupları arasında ahlak kurallarının yaygınlaştırılmasını sağlamak üzere, TURMOB’ un yönetmeliğine uygun “Disiplin Kuralları” düzenini oluşturmuşlardır. TURMOB’ un 22 Haziran 1990 tarihli “Disiplin Yönetmeliği” Disiplin kurallarının işleyişi kararlarının özellikleri ile ilgilidir. Ayrıca SPK’nın “Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar” Tebliğindeki (Seri: 10 no:3) de meslek ahlakı ile ilgili kurallar vardır. Bu tebliğde mesleki ahlak ve moral değerine ilişkin olarak düzenlenmiş hükümler şu şekilde sıralanabilir⁶⁵:

- Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi (4. Madde),
- Mesleki Eğitim ve Bilgi (5.Madde),
- Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık (6.Madde),
- Sır Saklama (7.Madde),
- Sorumluluk(8.Madde) (Sosyal Sorumluluk, meslektaşlara yönelik sorumluluk.),
- Bağımsızlık (9.Madde),
- Haksız Rekabet (10.Madde)

⁶⁴ A.Mustafa Aysan, “Türkiye’de, Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği**, S.5 Temmuz 1998, s.31.

⁶⁵ Akay, **a.g.m.** , s.87.

Meslek Etiğine ilişkin düzenlemeler yapan bir başka kuruluş da Sermaye Piyasası Kuruludur. SPK'nın "Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esasları" tebliği içinde meslek etiği ile ilgili kurallar vardır. 16 nolu tebliğde genel mesleki standartlar başlığı altında açıklanmıştır. Bunlar ⁶⁶;

- Mesleki yeterlilik (7.Madde),
- Mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi (8.Madde),
- Bağımsızlık (10.Madde),
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar (11.Madde),
- Mesleki özen ve titizlik (12.Madde) ilkelerine yer verilmiştir.

Tamamlayıcı nitelikte olan genel meslek standartları başlığı altında ise,

- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (13.Madde),
- Reklam yasağı (14.Madde),
- Sır saklama yükümlülüğü (15.Madde),
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (16.Madde) konuları yer almaktadır.

Ulusal mevzuatımızda dağınık ve kısmen düzenlenen meslek etiğine yönelik kuralların yeniden ele alınarak düzenlenmesi gerekliliği yıllardır vurgulanan bir konudur. TÜRMOB'un meslek etiği kurallarını düzenlemek üzere, 2001 yılında çıkardığı SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı meslek mensupları için bir çerçeve çizmektedir. Mecburi Meslek Kararı'ndaki meslek etiği kuralları başlıklar itibariyle şöyledir⁶⁷:

- Mesleki uzmanlık (4.Madde),
- Defter tutma ve finansal tablolar hazırlama (5.Madde),

⁶⁶ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, "Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", **Akdeniz Üniversitesi , İ.B.F Dergisi**, 2005, C.9, s.64-65-66.

⁶⁷ Halil Ergün, Kudret Gül, "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2005, S.25, s.147-148-149.

- Muhasebe İlkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu (6.Madde),
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (7.Madde),
- Mesleki özen ve titizlik (8.Madde),
- Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı (9.Madde),
- Sır saklama (10.Madde), Ücretler (11.Madde),
- Denetim standartları ve muhasebe İlkeleri (12.Madde),
- Öngörü yasağı (13.Madde),
- Haksız rekabet yasağı (14.Madde),
- Personel sağlanması (15.Madde),
- Dürüst olmayan davranışlar (16.Madde),
- Reklam ve teşvik yasağı (17.Madde),
- Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı (18.Madde),
- Bağdaşmayan işler (19.Madde),
- Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı (20.Madde),
- Denetim kamu sorumluluğu (21.Madde),

Kudret Gül ve Halil Ergün tarafından meslek mensuplarınca, meslek etiği kurallarının ne derece benimsendiği konulu araştırmada saptanan bilgiler şöyledir. Çalışmanın sonuçlarına göre en önemli kural dürüstlük olmuştur. Takip eden kurallar mesleki bilgi ve yeterlilik, güvenilirlik, güvenilirdir. Bu çalışmaya göre dürüstlüğü algılamada genel eğilim mükellefin ve kanunun çıkarlarını eşit şekilde korumak olarak belirlenmiştir. Mesleki bilgi ve yeterliliğin algılanmasında genel eğilim meslek mensubunun kendini yenilemesi ve geliştirmesi iken, güvenilirlik hakkında genel algılama müşteri ve muhasebecinin karşılıklı duyduğu güvene dayanmaktadır⁶⁸.

Meslek ahlakı kurallarının yazılı olarak belirlenmesi meslek mensupları üzerinde psikolojik baskı yaratması açısından kaçınılmazdır. Belirlenen kurallara uyum

⁶⁸ Ergün, Gül, a.g.m. 2005, s.147-148-149.

sağlamama durumunda yasal yaptırımlar olmasıyla, meslek mensupları anlaştığı kurallara bağlı kalma zorunluluğu duyacaktır⁶⁹.

Türkiye’de, ABD’de ve IFAC’ın meslek etiğine ilişkin yapmış olduğu düzenlemelerde su ortak özelliklere dikkat edilmiştir⁷⁰:

- Meslek mensuplarından, hukuk kurallarını öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve yüksek davranış düzeyini her zaman korumaları beklenir.
- Etik kuralları dürüst olmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak bir biçimde tasarlanmalıdır.
- Meslekler genel etik kurallarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadırlar.

TÜRMOB’un düzenlediği etik kuralların AICPA düzenlemeleri ile büyük ölçüde paralellik taşıdığı söylenebilir. Öte yandan TÜRMOB ile IFAC’ın meslek etiğine ilişkin düzenlemeleri arasında bir takım farklılıklar görülmektedir. Ulusal ve uluslararası kuruluşlarca belirlenmiş olan etik kurallardaki benzerlikleri ve farklılıkları şu şekilde özetleyebiliriz:

Bağımsızlık: AICPA tarafından meslek etiğine ilişkin yapılan düzenlemede kamu muhasebecisi bir firmayı denetlemesi sırasında denetlenen firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel çalıştığı denetim firmasının müşteriyle mali bir ilişki içinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığı yapması ve hukuki bir ihtilaf olması durumları, bağımsızlığı zedeleyen unsurlardır. IFAC düzenlemesinde ise bu kurala çok detaylı bir şekilde değinilmiş ve bağımsızlık eksikliği nedeniyle, meslek mensubunun bağımsızlığından şüphelenilen durumlarda belirtilmiştir. Buna göre, müşterilerle ya da onların işleriyle ilgili mali bağımsızlık, şirketlerde atamalar, denetim müşterilerine diğer hizmetlerin sağlanması, kişisel ve ailevi ilişkiler, ücretler, şartlı ücretler, mallar ve hizmetler, sermayenin mülkiyeti, ortaklar, dava açma ve dava açma tehdidi, kıdemli personelin denetim müşterileri ile uzun süreli ilişkisi bağımsızlığı

⁶⁹ İşgüden , **a.g.t.** , s.107.

⁷⁰ Pekdemir, **a.g.m.** , s.21.

tehdit eden baslıca durumlar olarak açıklanmıştır. IFAC tarafından yapılan düzenlemede “Dürüstlük ve Tarafsızlık” kavramları temel prensipler olarak ayrı maddeler halinde, “Bağımsızlık” kavramı ise davranış kuralları arasında düzenlenmiştir. Bu kavramlar için yapılan tanımların AICPA tarafından yapılan tanımlarla paralellik taşıdığı görülmektedir. TÜRMOB ise bu kurala dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık başlığı altında kısaca değinmiştir. Denetim ve tasdik isleri açısından bağımsızlık kuralı dikkate alınmıştır⁷¹.

Dürüstlük, Tarafsızlık ve Güvenilirlik Kuralı: AICPA tarafından yapılan düzenlemede bu kural, profesyonel hizmetlerin ifasında bir üyenin dürüstlük ve tarafsızlığını muhafaza etmesini, uygunsuz hareketler olarak belirlenen çıkar çatışmalarından uzak durmasını, doğruları bilerek çarpıtmasını ve başkasının yargılarını kendisinininkilerin önüne konmasını önlemeyi gerektirir. IFAC hem bu kavramları tanımlamış hem de bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar, bilginin sunulması ve vergi uygulamaları konularına değinerek bu kuralı örneklendirmiştir. TÜRMOB ise, temel olarak meslek mensubunun işlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürüttüğünü bildirmiş, tasdik ve denetimde bağımsızlık ve bağdaşmayan işleri düzenleyen maddelerde bu konuya atıfta bulunmuştur⁷².

Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum: TÜRMOB bu konuyu çok ayrıntılı açıklamış ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’nin yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’nin önemini vurgulamaktadır. Ayrıca mesleki özen ve titizlik kuralı da düzenlenmiş ve hatta meslek mensubunun yanı sıra yanında çalışan personelin de bu kurala uyup uymadığının denetlenmesi sorumluluğu belirtilmiştir. IFAC tarafından yapılan düzenlemede mesleki yeterlilik konusuna değinilmiştir fakat bu konuya ilişkin çok kapsamlı bir çalışma yapılmamıştır (IFAC, 2002: 6). AICPA tarafından yapılan düzenleme TÜRMOB ile benzerlik taşımaktadır. Genel Standartlara uyumda mesleki yeterlilik, mesleki özen, planlama ve denetimin önemi belirtilmiştir⁷³.

⁷¹ Sözbilir, **a.g.m.**, s.134.

⁷² Çiftçi Çiftçi, **a.g.m.**, s.90.

⁷³ Çiftçi, Çiftçi, **a.g.m.**, s.90.

Sır Saklama: AICPA tarafından yapılan düzenlemede müşterilere ait hiçbir bilginin açıklanamayacağı belirtilmiştir. TÜRMOB ve IFAC ise, bu konu üzerinde daha ayrıntılı bir çalışma yapmıştır. IFAC, muhasebecilerin, hizmet verdikleri müşteri ya da işverenle ilgili tüm bilgilerin gizliliğine saygı duymaları gerektiğini belirtmiş ve müşteri ya da işverenle muhasebeci arasındaki gizlilik anlaşmasının, görev tamamlandıktan sonra bile devam etmesi gerektiğini bildirmiştir. Ayrıca, muhasebeciler, kontrolleri altındaki personelin ya da tavsiye ve yardımlarından yararlanan kişilerin gizlilik ilkesine bağlı olmalarını sağlamalıdır. TÜRMOB da benzer şekilde, sır saklama sorumluluğunun meslek mensubunun mesleki ilişkisinin son bulması halinde bile devam ettiği ve yanında çalışan personelinde bu kurala uymasından sorumlu olduğu belirtilmektedir⁷⁴.

Sorumluluklar: IFAC ve TÜRMOB sorumluluklar açısından meslek mensupları arasındaki ilişkiyi ayrıntılı bir biçimde incelemiştir. Müşteri paraları, gizlilik, tanıtım konularında da sorumluluklar belirtilmiştir. TÜRMOB, IFAC'tan farklı olarak haksız rekabet konusunu da incelemiştir ve ücret düşürme, personel sağlama gibi konularda meslek mensupların birbirlerine zarar verecek davranışlardan kaçınmalarını istemektedir. AICPA tarafından yapılan düzenlemede meslek mensuplarının müşterilerine, işverenlerine ve kamuya karşı olan sorumlulukları üzerinde durulmuştur. Meslek mensuplarının kamu yararına hareket etmeleri ve müşterilerine ait bilgilerin gizliliğini korumaları belirtilmiştir⁷⁵.

Etik Çatışmalar: TÜRMOB ve AICPA tarafından yapılan düzenlemelerde bu konuya yer verilmemiştir. IFAC bu konuya örneklerle değinmiş ve böyle bir durumla karşılaşabilecek meslek mensuplarının yapması gerekenler konusunda tavsiyeler verilmiştir. Bu konu bağlamında “sadakat çatışması” konusuna değinilmiş ve bu konuya ilişkin düzenleme “Bağımlı Çalışan Muhasebecilere” yönelik yapılmıştır. Muhasebecilerin kendilerine ve işverenlerine karşı sadakat yükümlülüğü vardır ve ikisinin birbiriyle çatıştığı durumlar olabilmektedir⁷⁶.

⁷⁴ Sözbilir, **a.g.m.** , s.135.

⁷⁵ İşgüden, **a.g.t.** , s.109.

⁷⁶ Fatih Coşkun Ertaş, **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği**, Seçkin Yayınları, 2002, s.204.

Ücretler: AICPA ücretlere dair iki konuya değinmiştir. Şartlı ücret, önceden belirlenmiş bir bulguya ya da sonuca ulaşılmadığı takdirde ücret alınmaması ya da ücretin hizmet sonucundaki bulgulara bağlı olması olarak tanımlanabilir. Meslek mensubu gerçeklerin çarptırılmasına yönelik ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez. Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için ya da bir başka meslektaşını tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz. IFAC'ın düzenlemesinde, bir müşteriye muhasebecilik hizmeti sunan profesyonel muhasebecilerin, bu hizmeti güvenilirlik, tarafsızlık ilkelerine ve ilgili teknik standartlara uygun olarak yerine getirme sorumluluğunun olduğu belirtilmiştir. Bu sorumluluk, profesyonel muhasebecilerin eğitim ve deneyim sonucu kazandıkları bilgi ve becerileri göstererek yerine getirilir. Profesyonel muhasebeci, verdiği hizmetler karşılığında bir ücrete hak kazanır. TÜRMOB ise ücretlerin sınırlarını belirlemiş ve ücretlerin düşürülmesi, komisyon yasağı gibi konulara yer vermiştir⁷⁷.

Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Haller: TÜRMOB, denetim ve tasdik isi yapanlar için mesleki hizmetlerinde objektifliği bozan isleri yasaklamaktadır. IFAC, bu konuda meslek mensuplarına çeşitli bağlayıcılıklar getirmekte ve meslek onurunu zedeleyecek davranışları meslek onuruyla bağdaşmayan davranışlar olarak belirtmektedir. AICPA ise, bu konuda bağımsızlık ilkesine dikkat çekmekte ve bu ilkeyi zedeleyecek davranışların meslek onuruna da zarar vereceğini belirtmektedir. Reklam Yasağı: Bu konuda AICPA tarafından yapılmış bir düzenleme yoktur. IFAC tarafından yapılan düzenlemeye göre, meslek mensupları kendilerinin ve işlerinin pazarlama ve reklamını yaparken, mesleği zedeleyecek tabirler kullanmamalı, verebilecekleri hizmetin, sahip oldukları becerilerin ve deneyimlerin üzerinde, iddialarda bulunmamalı ve diğer meslek mensuplarını kötülememelidirler. Reklam ve teşvikin amacı kamuyu tarafsız olarak bilgilendirmek olmalıdır. Bunun dışında baskı veya zorlama ile yapılan teşvik yasaklanmıştır. TÜRMOB tarafından yapılan düzenlemede teşvik ile müşteri elde etmek yasaktır. Reklam yapılması teşvik kapsamında olup yasaklanmıştır⁷⁸.

Vergi Uygulaması: Bu konuda TÜRMOB ve AICPA tarafından herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. IFAC, vergi uygulaması konusunda hizmet veren bir

⁷⁷ Akay, **a.g.m.** , s.83.

⁷⁸ Akay, **a.g.m.**, s.83.

muhasebecinin, müşterisinin ya da işverenin en iyi konumda bulunmasını sağlaması, verilen hizmeti profesyonel bir anlayışla yapması, doğruluktan ve tarafsızlıktan vazgeçmemesi ve kanun ile uyumlu çalışması beklenmektedir⁷⁹.

Sınır Ötesi Faaliyetler: IFAC tarafından düzenlenmiş ve muhasebe meslek mensuplarının kendi ülkesi dışındaki bir ülkede hizmet sunarken, iki ülkenin etik kuralları arasında farklılıklar olması durumunda, rehber niteliğinde bilgilere yer vermiştir.⁸⁰ Bu konuda TÜRMOB ile AICPA tarafından bir düzenleme yapılmamıştır.

⁷⁹ Akay, **a.g.m.**, s.83.

⁸⁰ Çiftçi, Çiftçi, **a.g.m.** , s.92.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ UYUMU

I. VERGİ UYUMU KAVRAMI

Tarihi süreç içerisinde vergi, polis devleti anlayışı içindeki hizmetlerin karşılanmasını sağlayan bir araç durumundan; günümüzdeki ekonomik ve sosyal kalkınmayı da finanse eden; sosyal adaletin sağlanması için gerekli düzenleme fonksiyonunu gören ve gerektiğinde istikrarı sağlayıcı bir araç olarak kullanılabilen bir gelir kaynağı durumuna gelmiştir. Bu hizmetleri üstlenen devlette, dünün polis devletinden çok farklı bir ekonomik ve sosyal devlet niteliği kazanmıştır. işte bu çerçevede, vergiye karşı davranış konusu, sadece yükümlünün kesin biçimde vergiyi reddetmesi olayı olarak değil; fakat daha çok onun vergi karşısında bilinçlenmesi ve olumlu bir tutum içine girebilmesi yeniden değerlendirilmelidir⁸¹.

Esas itibarıyla vergi toplumla devlet arasındaki bir uzlaşmanın sonucudur. Bu uzlaşma, toplumun vergi verme istekliliği ile devletin vergi alma iradesi arasındadır. Bu uzlaşmayı gerçekleştirebilen ülkelerde devletin vergi toplama konusunda pek sorunu olmazken, bunu gereğince gerçekleştiremeyen ülkelerde ise içinden çıkılmaz bir sorun oluşturmaktadır⁸². Özellikle mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları bu uzlaşmayı ortadan kaldırmaktadır. Çünkü, mükellefler vergi ödeme konusunda çoğu zaman isteksizdir. Mükellefler bir taraftan gelirinin bir kısmından mahrum kalmak istemezken, diğer taraftan vergi ödevinin yüklediği görevleri yerine getirirken bilerek veya bilmeyerek eksik ve hatalı bildirimlerde bulunmaktadır. Dolayısıyla her zaman vergi ödeme konusunda bir gönüllü uyumun varlığından bahsedilemez.

A. GÖNÜLLÜ VERGİ UYUMU

Vergi uyumu kavramı, İngilizce de *tax compliance* ya da *taxpayer compliance* kavramlarının karşılığıdır. Tax Compliance kavramı “vergi ödeme istekliliği” şeklinde ifade edilmektedir. Türkçe de ise tam bir karşılığı bulunmamakta birlikte genelde,

⁸¹ Cengiz Sinanoğlu, **Verginin Psikolojik Yönü ve Kişisel Tepkilerin Mali Sonuçları**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi , 1994, s.19.

⁸² Ali Rıza Gökbnar ve Ramazan Gökbnar, “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.311 (Temmuz 2007), s.91.

“gönüllü uyum” ya da “vergiye uyum” şeklinde kullanılmaktadır. Vergiye uyum, vergi yükümlülüklerinin mükellefler tarafından doğru biçimde yerine getirilmesidir ki bu da mükelleflere vergiye tabi gelirlerini doğru ve zamanında beyan etmelerini, gelirinden düşmesi gereken unsurları doğru bir şekilde düşürmesi gibi ödevler yüklemektedir⁸³

Gönüllü vergi uyumu ile ilgili daha kapsamlı bir tanımlama ise, vergileme sürecinin bir bütün olarak tüm safhalarında, mükellefin hür iradesi ile vergi mevzuatındaki bildirimlerden başlayarak tahakkuk eden verginin ödenmesi dahil tüm ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi olarak yapılabilir⁸⁴.

Vergi uyumunun unsurları;

- Vergiye tabii matrahın doğru beyanı,
- Gelirden düşülmesine izin verilen gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyeti ve istisnalarının gerçek değerler ile aynı olması,
- Vergi beyannamesinin zamanında doldurulması,
- Vergi mükellefiyetinin doğru olarak hesaplanması,

olarak sıralanabilir.

Vergi uyumu teknik ve idari uyum olarak sınıflandırılabilir;

- İdari uyum: Ödeme ve ödeme süreleri ile ilgili idari kurallara uyumdur. İdari uyum kapsamına; raporlama yükümlülükleri, usule uyum ve düzenleyici uyumunda alındığı görülmektedir.
- Teknik uyum, vergi kanunlarında yer alan teknik şartlara uygun olarak hesaplanan vergiler ya da vergi kanunlarında yer alan hükümler doğrultusunda mükelleflerin üzerlerine düşen görevleri yerine getirmeleridir. Teknik uyumun tam olarak sağlanması beklenemez. Çünkü mükellefin iyi niyetli olduğu kabul edilse bile, vergi

⁸³ Fatih Saraçoğlu, “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, **Finans-Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, S:483, Haziran 2004.

⁸⁴ Mehmet Tunçer, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, <http://İdari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiiaffi.doc>, Erişim 22.11.2005.

kanunlarının yorumlanması, uygulanmasındaki belirsizlik ve özellikle hesaplama yapan kişinin alt yapısı, bilgi ve yetenek düzeyi dikkate alındığında vergi tutarına ilişkin farklı sonuçlar çıkması olağandır.⁸⁵

B. VERGİ UYUMSUZLUĞU

Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün olması gerekenden düşük ya da yüksek gösterilmesini ifade eder. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden veya yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri nedenlerden kaynaklanabilir⁸⁶.

Vergi yüklerinin yüksek olması, vergilerle ilgili dokümanların sık sık değiştirilmesi gibi sebepler mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırmakta ve bu nedenlerden ötürü tepki vermektedirler⁸⁷. Bu nedenle, mükelleflerin gelir idaresine güveninin sağlanması ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesi için gelir idaresi-mükellef ilişkileri çok önemli rol oynamaktadır. Yükümlü psikolojisini olumsuz yönde etkileyerek vergi ödeme bakımından isteksiz davranmaya yöneltecek nedenlerin tespit edilerek ortadan kaldırılması gerekmektedir. Öncelikle vergi yükümlüleri, vergi ödemenin hukuksal ve toplumsal bir ödev olduğuna inandırılmalıdır. Vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olduğu kabul edilmelidir. Belge düzenine uymayan, vergi kaçırmayı meziyet kabul eden bir anlayışın vatandaşlık bilinciyle bağdaşmadığı yükümlülere iyi anlatılmalıdır. Verginin olmadığı yerde devletin de varlığını sürdürmeyeceği açıklanmalıdır. Bu sebeplerden dolayı vergi idaresi personeli, yükümlülerle olan ilişkilerinde yükümlülere yol gösterici birer profesyonel olmalıdırlar. Çünkü mükellefin vergiye uyum göstermemesinde, gelir idaresinin etkisi göz ardı edilemez.

Vergi mükelleflerinin, kendilerini mevcut vergi düzenine göre gerçekleşen vergi yükünden kurtulmak için kasıtlı olarak vergisel sorumluklarını eksik ya da hiç yerine getirmemeleri durumunda mükellefin kendi iradesinden kaynaklanan bir uyumsuzluk söz konusudur.

⁸⁵ OECD, **Genel İdari İlkeler-GAP004 Uyum Ölçümü**, Vergi Politikası ve İdare Merkezi, <http://www.maliye.gov.tr/ab/turkce/tax/5.pdf>, Erişim.07.11.2005.

⁸⁶ Mehmet Tunçer, “Enflasyon-Vergi Uyum İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, 2002,S.247,s.151.

⁸⁷ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Ezgi Yayınları, Bursa, 2001, s.242-243.

Uyumsuzluk gayriiradi de olabilir. Gayri iradi vergi uyumsuzluğu ise vergi mükelleflerinin, yanlış anlama, dalgınlık ve bilgi eksikliği gibi istem dışı yaptıkları hatalar sonucu ortaya çıkan uyumsuzluktur. Bu durumda dürüst vergi mükellefleri de uyumsuz gibi görünebilir.

II. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Devleti bir çeşit zorunlu giderlerin finansörleri durumunda bırakan vergi yükümlüleri, gelirlerinin belirli bir bölümünden mahrum kılındıkları için, vergiye karşı her zaman bir tepki göstermektedirler. Vergi yükümlülerinin salınan vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar; toplumsal, ekonomik, sosyal ve siyasal yapının da etkisiyle; vergiyi benimseme ve buna karşı uyum gösterme, vergiden sakınma, vergi kaçınma veya vergiyi reddetme ve vergi vermemeye yönelik direniş gerçekleştirme şeklinde ortaya çıkarılabilir⁸⁸.

Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS)'ne göre altmıştan fazla faktör vergi uyumuna etkileyebilmektedir⁸⁹. Bunlar; ekonomik faktörler, vergi yönetimine, vergi işlemlerine ve vergi mevzuatına ilişkin faktörler, sosyo-psikolojik faktörler şeklinde sınıflandırılabilir.

A. EKONOMİK FAKTÖRLER

Politika uygulayıcıları tarafından ortaya konan politikalara karşı tüm mükelleflerin tepkisi aynı nitelikte ve aynı büyüklükte olmayacaktır. Çünkü her mükellefin uygulanan politikalara karşı bakış açısı ve algılama biçimi farklılık gösterebilmektedir. Bunun dışında mükellefler toplumun bir ferdi olması nedeniyle taşıdığı nitelikler dışında, tek başına bir birey olması nedeniyle de bir takım bireysel niteliklere sahiptir. Her birey için farklı olabilecek olan bu nitelikler, bireylerin olaylar karşısında farklı tepkiler ortaya koymasına neden olabilir. Bireylerin sahip olduğu

⁸⁸ Cuma Çatoluk, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi**, 2009,C.3. s.4.

<http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/Dergi%20sayC4%B1%2020/say%C4%B1%2020/%C3%87ATALOL>

⁸⁹ Alm James, Betty Jackson and Michael McKee, **Deterrence and Beyond: Toward Akinder, Gentler IRS**, Slemrod Joel (Eds), Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement (Ann Arbor: University of Michigan Pres), 1992, s. 315.

ekonomik şartlar vergisel davranışlarını etkileyerek, mükellefin vergi uyumunda olumlu veya olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir.

1. Mükellefin Ekonomik Gücü

Vergi ödeme gücü dinamik bir kavram olup, göstergeleri gelir, servet ve harcama olarak kabul edilmektedir. Bu göstergeler, vergi yükünün arzu edilen biçimde dağıtımını ile toplumsal maliyetleri dengeli olarak dağıtmak için seçilmişlerdir. Vergi yükünün dağılımında dikkate alınan ödeme gücü göstergesi olmakla beraber, ödeme gücünü temsil etmesi bakımından gelirin özel bir yeri vardır. Nitekim, batı toplumlarında ödeme gücü birincil göstergesi olarak gelir düzeyindeki farklılıklar kabul edilir. Çünkü, belirli bir servete sahip olunması ve harcamanın yapılabilmesi, ancak yeterli gelire mümkün olur. O halde, ister servet, ister harcamalar üzerinden alınsın, vergiler sonuçta yükümlülerin gelirlerinden ödenmiş olmaktadır⁹⁰.

Gönüllü vergi uyumunu ekonomik faktörlerin etkileme şiddeti, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile ters orantılıdır. Gelişmiş ekonomilerde kişi başına düşen gelirin, satın alma gücü ve refah seviyesinin yüksek, vergi nispetlerinin gelire oranının düşük olması nedenleri ile vergiye uyum oranı yüksektir. Vergi uyumunu etkileyen ekonomik faktörler; GSMH, kişi başına düşen gelir, satın alma gücü olarak incelenebilir⁹¹.

Yükümlülerin gelirlerinde belirli bir azalmaya neden olan vergilere, ya bir miktar tasarruflarını ya da tüketimlerini kısararak tepki verirler. Bunu da gerçekleştirirken herhangi bir refah kaybına uğramamak için, faydası en az olan tüketimlerinden veya tasarruflarından öncelikle vazgeçerler. Gelir grupları bakımından değerlendirildiğinde vergiler; yüksek gelirlilerde lüks tüketim ve tasarruflarından, düşük gelirlilerde ise zorunlu tüketime giden fonlardan oluşmaktadır. Burada görüleceği gibi, düşük gelir gruplarının vergi yükü yüksek gelirli kesime göre daha ağırlaşmakta ve subjektif yük fazlaşmaktadır. Zorunlu tüketimi karşılamakta zorlanan fakir bir kesim var ise, o zaman bu tepki daha sert bir hale dönüşebilir. Bu nedenle yükümlüler arasında da vergi yükü açısından, aynı tür vergilere değişik dilimli gelir grupları arasında farklı tepkiler oluşmaktadır. Tepkilerin en az düzeyde tutulması için yükümlüler, ödeme gücüne

⁹⁰ Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, 1995, s.27-28.

⁹¹ Çatoluk, **a.g.m.** , s.5.

uygun vergilendirilmelidirler. ödeme gücüne ulaşmada, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi gibi teknikler kullanılmaktadır⁹².

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumuna etkisi konusunda başta Clotfelter olmak üzere birçok araştırma yapılmıştır. Araştırmaların çoğu, gelir arttıkça vergi kaçakçılığının da arttığını ortaya koymaktadır⁹³. Vergi oranlarının mükellef üzerindeki etkisine baktığımızda ise; çok açık varsayımlar yoktur, ama geniş manada vergi oranlarının vergi kaçakçılığının başlıca belirleyicisi olduğunu, marjinal vergi oranlarını düşürmenin daha yüksek gelir beyanını teşvik etmek suretiyle verginin tabana yayılmasına katkı sağlayacağını ortaya koyan araştırmaya dayalı çalışmalar bulunmaktadır⁹⁴.

Bir ülkedeki gelir eşitsizliği çoğaldıkça, vergiye gönüllü uyumda bir azalma gözlenmektedir. Bu bulgu göstermektedir ki, vergiye gönüllü uyum amacı ile alınan kararlar, gelir eşitsizliği çoğaldıkça etkisini yitirecektir. Elferris 1991 yılında yapmış olduğu araştırma sonucunda, çoğalan gelir eşitsizliğinin, parasal olmayan kaynakların toplam gelir üzerinde daha fazla payı olması sonucunda işlemlerin görünebilirliğini (transaction visibility) azaltacağını, ayrıca artan sayıda mükellefin finansal zorluklar ve eşitsizlik ortamında vergiye gönüllü uyumlarında bir azalma olacağını ortaya koymuştur. Bu araştırma, geliri az olan mükellefin finansal zorlukları sebebi ile vergi kaçırmaya daha eğilimli olabileceklerini öne sürmektedir. Başka bir deyişle, geliri az olan mükellefin şu an için paraya olan ihtiyacı, ileride yakalanarak cezalandırma korkusunun önüne geçmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken diğer bir önemli nokta, finansal zorluklar haricinde, artan gelir eşitsizliğinin mükellefin vergiye gönüllü uyumu üzerindeki etkisidir. Dolayısıyla, bir ülkede gelir düzeyleri arasındaki uçurum

⁹² Bahadır Karatoy, **Vergiye Gönüllü Uyumunu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları**, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.55.

⁹³ Andreoni James, Erard Brian and Feinstein Jonathan, **Tax Compliance**, Journal of Economic Literature, Vol. XXXVI, No:2 (June 1998), s.818-860. <<http://www.jstor.org/stable/2565123?seq=3>> (Erişim Tarihi 12.01.2010).

⁹⁴ Alm James, Jakson Betery and Mckee Michael, **Estimating The Determinant Of Taxpayer Compliance With Experimental Data**, National Tax Journal, (Vol. XLV, No, 1, March 1992), ss.107-114. [http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D3F3114A8525686C00686D51/\\$FILE/v45n1107.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D3F3114A8525686C00686D51/$FILE/v45n1107.pdf) (Erişim Tarihi 13.9.2009).

kapanmadıkça, vergiye gönüllü uyum konusunda alınan kararların da istenilen etkiye ulaşamayacağı söylenebilir⁹⁵.

Ülkemizdeki kişi başına düşen milli gelir, gelir dağılımı, toplumun alışık olduğu vergi ödeme oranı, devletin vergiye olan gereksinimi, istisna, vergi idaresinin etkinliği, vergi kaçakçılığının yaygınlığı, vergi ahlakının düzeyi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olanaklarının farklılığı gibi etkenleri de göz önüne aldığımızda; ülkemizdeki vergi oranlarının yüksek olduğunu ve vergileme sürecinde önemli sorunlara neden olduğunu söyleyebiliriz⁹⁶.

Kişilerin vergiye karşı nasıl reaksiyon gösterecekleri kişinin aile içinde kişi başına düşen gelire yakından ilişkilidir. Kişilerin aile yapılarına göre vergiyi hissetmeleri farklılıklar göstermektedir. Bekar bir kişiden vergi alınması halinde kişinin kendi vergisini verirken hissettiği vergi yükü ile evli ve çocuk sahibi bir kişinin vergiyi vermesinde hissettiği vergi yükü farklıdır. Aile kalabalıklaştıkça buna bağlı olarak kişi başına düşen gelir azaldıkça vergiden kaçınma isteği artacaktır⁹⁷.

Bu noktadan hareket edildiğinde, ilk anda, aile ölçeği konusunun, ödeme gücü başlığı altında ele alınması gerektiği düşünülebilir. Ancak dikkat edildiğinde, burada değişken ödeme gücü değil, aile ölçeğidir. Örneğin, gelir düzeyleri aynı olan buna karşın aile ölçekleri farklı bulunan iki yükümlünün her ikisini de %20 vergiye tabi tuttuğumuzda, yaşam standartlarının %20 değişeceğini söyleyemeyiz. Çünkü, aile ölçeği büyük olan yükümlünün istenilen vergi nedeniyle aile bireylerine düşen harcanabilir gelir miktarı daha fazla düşecek ve daha az tüketime giden fon ayırabilecektir. Bu yüzden, yüzden evli, bekar, çocuklu ve bakmak zorunda olduğu kişilerin (anne, baba vs.) bulunup bulunmamasına göre, vergiyi hissetmesi farklılıklar gösterir. Nitekim, bekar bir kişi için, vergilendirildikten sonra yetebilecek bir gelir, yükümlünün evlenmesi ve çocuk sahibi olması durumunda, yetersiz hale gelecektir. Dolayısıyla bekarken yeterli gelir nedeniyle fedakarlık olarak kabul edilmeyen vergi, medeni halin değişimi ile yetmemeye başlaması, vergiye karşı olumsuz bir davranış

⁹⁵ Elif Tuay, İnci Güvenç, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No.51, 2007.s.21.

⁹⁶ Mehmet Tunçer, “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, 2002. S.249 , s.99.

⁹⁷ Tuay, Güvenç, **a.g.m.**, s.25.

içine girilmesine neden olur. Bu nedenle, vergiye karşı davranışları değerlendirirken, toplam gelir yerine ailede kişi başına düşen ağırlıklı gelirlerin ilgili kişilerin normal ihtiyaçlarını karşılayıp karşılayamamasına bakılmalıdır. Kişi başına düşen ağırlıklı ortalama ile yükümlünün eşinin çocuklarının ve bakmak zorunda olduğu kişilerin farklı gelir düzeyleri ile ihtiyaçlarını karşılayabilmesi ifade edilmektedir. Çünkü yükümlü ile çocuğunun ihtiyaçları, hiç bir zaman aynı kabul edilemez⁹⁸.

2. Serbest Piyasa Koşulları

Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörlerden biri serbest piyasa koşullarıdır. Serbest piyasa koşulları içerisinde var olan ekonomik veriler ve parametreler mükellefin vergi uyumu üzerinde farklı kararlar almasına neden olabilmektedir.

Ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullar enflasyon, faiz oranları vb.. veriler mükellefin vergi uyumunu etkilemektedir. Örneğin Mükellefin vergi kaçırmaması durumunda, devlet tarafından uygulanacak cezai yaptırımdaki faiz oranlarının piyasa koşullarına göre yüksek veya düşük olması mükellefin vergi ödeme veya ödememe hususundaki kararları etkilemektedir.

Serbest ticaret ve serbest rekabet koşulları içerisinde, mükelleflerin ekonomik varlıklarını sürdürme savaşı önemli bir mücadeledir. Tüketici tercihleri doğrultusunda kaliteli ve düşük fiyatlı üretim, maliyetlerin düşük tutulmasını zorunlu kılar. Maliyetlerini ölçeğine bağlı düşürenlere karşı küçük üreticiler ve ticaretle uğraşanların böyle bir şansı yoktur. Serbest piyasa koşullarının sert mücadelesinde maliyetlerini düşürmenin yollarını arayan mükellef, rekabet gücünü daha da azaltacağından kaliteyi düşüremeyecek, mamul girdi fiyatlarını kısımayacak ve satış fiyatlarını yükseltmeyecektir. Bunların sonucunda, devletin kendisine yüklediği verginin tazyiki daha da artacak ve gerçek tutarından az ödeme ya da hiç ödememe arayışına girecektir.

Mükellefin vergiye uyumu dediğimiz zaman, sadece Türk mükellefinin vergiye uyumu diye düşünmemek gerekir. Yabancı bir ülkenin mükellefini de, kendi pazarımızın bir müşterisiymiş görülmelidir. Yabancı yatırımcıyı Türkiye'ye çekmek

⁹⁸ Şenyüz, a.g.e., s.30-31.

için, az vergi alınması yoluna gidilirse, ekonomi ile uyumlu bir vergi sistemi getirilmesiyle Türkiye’de vergi tabanının gelişmesine paralel vergi gelirleri artacaktır. Aksi takdirde, yüksek vergi oranlarıyla bir yere gitmek mümkün değildir. Tabanı genişleterek düşük oranda fakat daha çok işlemde daha çok vergi alınması gerekir

3. Ekonomik İstikrarsızlık ve Enflasyon

Küreselleşen dünyada, 1980’lerden beri gündemde olan finansal serbestleşme olgusu, sermayenin küresel düzeyde kısıtlamasız ve serbest hareket etmesine neden olmaktadır. Ancak bu durum, dünya çapında finansal istikrarsızlıkların yayılmasına yol açmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan bir finansal krizi engellemek, bu Ülke için olduğu kadar dünya ekonomisi için de önem taşır. Finansal piyasaların uluslararası düzeyde bütünleşmesi, ulusal ekonomilerde ortaya çıkan krizlerin finansal piyasalar aracılığıyla global düzeyde etkide bulunmasını beraberinde getirmiştir. Bu anlamda, finansal piyasalarda istikrarın sağlanması dünya ekonomisinin işleyişi açısından da önemlidir⁹⁹.

Türkiye’de geçmişte finansal krizlerin maliyetlerinin yüksek olması istikrar kavramını güncelleştirmiş ve önemli hale getirmiştir. Bilindiği üzere Türkiye’de son yıllarda ekonomik istikrarsızlıklar yaşanmış olup, bu istikrarsızlıklar IMF ile yapılan stand-by düzenlemelerinin de desteğiyle giderilmeye çalışılmıştır. Ancak, ekonomik istikrarsızlıkların sebeplerini iyi analiz etmeden sağlıklı çözümlerin bulunmasının zor olacağı kuskusuzdur. İstikrar programlarında ise, her ülke için geçerli olabilecek çözüm önerileri söz konusu iken, her ülkenin özelliğine göre farklılık arz edecek çözümlerde olabilecektir. Ekonomik istikrarsızlıklara çözümler üretilirken de genel olarak kısa vadeli öneriler dikkate alınmakta, orta ve uzun vadede yapılması gerekenler göz ardı edilmektedir¹⁰⁰.

Finansal serbestleşme girişimleri, gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, yüksek kamu harcamalarını beraberinde getiren yüksek iç ve dış kamu borçları, dış şoklara daha açık hale gelmiş bir ekonomik yapı, derinleşen gelir dağılımı adaletsizliği ve istikrarsız

⁹⁹ Ufuk Başoğlu, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Finansal İstikrarı Sağlamaya Yönelik Politikalar”, www.ufukbasoglu.net/makaleler/gelismekteolan_ulkelerde.doc (11 Aralık 2008), s.1.

¹⁰⁰ Kuddusi Yazıcı, “Ekonomik İstikrarın Devamı ve İstikrarsızlığın Tekrar Yaşanmaması İçin Yapılması Gerekenler”, **Vergi Dünyası**, Sayı.312 (Ağustos 2007), s.140.

ekonomik büyüme gibi, beklenenin aksi sonuçlara yol açmıştır. Gelişmekte olan ülke olarak sınıflandırılan Türkiye’de, ekonomide serbest piyasa hareketlerinin başlangıcındaki müteşebbis heyecanı bir müddet sonra atılan her ekonomik adımda bir tereddüt barındırmaya başlamıştır. Ekonominin dışa açık olmasının getirdiği para ve faiz piyasalarındaki anlık keskin konjonktürel değişiklikleri, döviz kurlarında öngörülebilirliğin olmaması yatırımcıyı büyük riske sokmaktadır. Geçiş ekonomilerinin Türkiye dahil genelinde, enflasyon ve reel faizlerin sürekli hareket halinde oluşu, makro ekonomik istikrarı sağlamaya yönelik para ve maliye politikalarının yeterli seviyelere ulaşamaması ulusal ekonomilerin büyük krizlere açık bir konumda olmasına neden olur.¹⁰¹

Yatırıma dönüşmeyen gelirin garanti olarak yastık altında tutulması ekonomide likidite olarak hareket sağlanmamasının ülke ekonomisi için oluşturduğu marjinal maliyet oldukça yüksektir. Mükellef brüt gelirin vergi ile azalışına seyirci kalmaktan rahatsızlık duymakta ve ekonomik faaliyette bulunmaktan, istikrarsız yapı nedeniyle korkmaktadır. Bu nedenle ya rekabet gücünü arttırmak için vergiden kaçınma arayışları içine girmekte ya da gelirin ikame etkisi olarak çalışmamayı tercih ederek hem ekonominin bütününe olumsuz etkilemekte hem de bireysel ve sosyal açıdan refah kaybına neden olabilmektedir¹⁰².

Türkiye’de gelir-kurumlar vergisinde vergilendirme, mükellefi mükellefle kontrol yöntemine dayanmakta, alıcı (mükellef) ile satıcı (mükellef) devlete karşı çıkar birliği içine girmektedirler. Çünkü ya satıcı vergi mükellefidir, alıcı vergi mükellefi değildir, ya da genellikle olduğu gibi her ikisi de vergi mükellefi değildir. Vergilendirme alıcı ile satıcının devlete karşı çıkar ayrılığına dayalı bir sisteme kavuşturulmadıkça kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi olanaksızdır. Mükellefleri çıkar ayrılığına dayalı bir vergilendirme (belgelendirme) düzenine kavuşturmak, herkesin ve her kesimin vergi mükellefi kılınmasına bağlıdır. Herkes vergi mükellefi olursa ne olur? Alıcı satıcıdan aldığı faturanın tamamını masrafa yazar,

¹⁰¹ Elif Biberöglü, **Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu** , Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.45, 2006.

¹⁰² Biberöglü, **a.g.t.** , s.45, 2006.

böylelikle vergiye tabi kazancını (matrahını) düşer; fatura almazsa almadığı faturanın vergisini vermek zorunda kalır¹⁰³.

4- Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin çok boyutlu, değişik faaliyetleri kapsayan oldukça karmaşık bir olgu olması nedeniyle kayıt dışı ekonomi ile ilgili olarak ortaya çıkan ilk zorluk, bu kavramın tanımlanmasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedendir ki tanımı kadar, adlandırılmasında da değişik güçlükler ortaya çıkmıştır¹⁰⁴. Literatürde kayıt dışı ekonomi için, gizli ekonomi (hidden economy), yer altı ekonomisi (underground economy), gölge ekonomi (shadow economy) ya da görünmez ekonomi (invisible economy) gibi çok çeşitli kavramlar kullanılmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi, Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistiksel yöntemlere göre tahmin edilemeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü olarak ifade edilmektedir. Bir başka tanıma göre ise, fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen kaydı tutulmayarak, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyet kayıt dışı ekonominin tanımını oluşturmaktadır. Bu çerçevede, ulusal gelir hesaplarına kayıtlı olmayan faaliyetler, kayıt dışı ekonomiyi teşkil eder. Bir başka deyişle, resmi GSMH'ye katkıda bulunmayan ekonomik faaliyetlerin tümü kayıt dışı ekonomi olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifade ile, kayıt dışı ekonomi, ekonomik faaliyetlerin belgeye dayandırılmaması ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgeler gerçekleştirilerek resmi kurumların bilgisi dışına taşınmasıdır¹⁰⁵.

Kayıt dışı ekonomi yasal alandan yasadışı alana kadar çok çeşitli faaliyetleri bünyesinde bulundurur. Kayıt dışı ekonomi içinde yer alan ekonomik faaliyetler üç grupta toplanabilmektedir;

- Beyan dışı ekonomik faaliyetler,
- Enformel ekonomik faaliyetler,

¹⁰³ Cengiz Sinanoğlu, **a.g.t.**, s.92.

¹⁰⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010**, Yayın No 87, 2009, s.3.

¹⁰⁵ Vuslat Us, **Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği.**, Türkiye Ekonomi Kurumu, s.2, 2004.

- Yasadışı ekonomik faaliyetler.

Beyan dışı ekonomik faaliyetler; Vergi yasalarınca konulmuş kurallara göre vergi idaresine beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen faaliyetler ile bu faaliyetler sonucunda elde edilen gelirlerden ibaret olduğu belirtilebilir¹⁰⁶.

Enformel ekonomi içindeki faaliyetleri piyasa dışı ve piyasa içi olarak ikiye ayırabiliriz. Piyasa dışı ekonomi sektörleri tarafından üretilen mal ve hizmetler, yine bu sektör tarafından tüketilmekte veya takas edilmektedir. Üretim ticari faaliyete konu olmadığından, piyasa işlemleri söz konusu değildir. Dolayısıyla da fiyatlama yapılmamaktadır. Enformel ekonomi içerisinde ikinci grupta yer alan piyasa içi ekonomik faaliyetler ise; kurallara uygun olmayan, standart dışı faaliyetler olup, genel olarak hukuken tanımlanmamış bir nitelik arz eden üretim ve çalışma ilişkileri olarak tanımlanabilir¹⁰⁷.

Yasadışı ekonomik faaliyetler; faaliyetleri toplum tarafından zararlı ve ahlak dışı olarak nitelendirilen, kanunen yasaklanmış fiillerden oluşur.

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında en temel sebep insan ihtiyaçlarının sonsuz fakat kaynakların sınırları olması gereğidir. İnsan, daha iyi bir hayat şartını sağlayabilmek yani daha çok gelir ve servete sahip olmak ve harcama yapabilmek için kazancını devletle paylaşmayı arzu etmez. Bunun yanında iktisadi faaliyetlerini kayıt dışında sürdüren bir kişi, alıştığı tüketim düzeyinden daha düşük bir tüketim düzeyine geçmek istemeyecektir. Dolayısıyla sorunların temelinde insanların kendi faydalarını maksimize etme isteği yatmaktadır¹⁰⁸.

Bir ülkede vergi sistemi ne kadar etkin ve rasyonel çalışıyorsa ve kayıt düzeni yerleşmiş ise, kayıt dışına çıkma ve vergi kaçırma o kadar düşük seviyede kalmaktadır. Buna karşılık, vergi sistemi etkin bir şekilde çalışmayan, kayıt ve belge düzeni oturmamış olan ülkelere; vergi idaresinin mevcut mükellefleri kavrayamadığını ve

¹⁰⁶ Sevil Yöndem, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki**, Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2005, s.8.

¹⁰⁷ Yöndem, **a.g.t.**, s.14-15.

¹⁰⁸ Ercan Baldemir, M.Faysal Gökcalp, Mehmet Avcı, **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin MİMİC Model İle Tahminlenmesi**, <http://www.ekonometriderneyi.org/bildiriler/o23s1.pdf>, 2008, s.3- 4. Erişim Tarihi: 10.05.2008

kanunları uygulayamadığını gören kişiler faaliyetlerini kayıt dışında yöneltmekte bir sakınca görmemektedirler. Elindeki mükellefleri vergilendiremeyen ve denetleyemeyen idarenin, kayıt dışındaki kişileri saptayabilme imkanının çok daha düşük olacağı aşıkardır¹⁰⁹.

Kayıt dışı ekonominin bu boyutlarda sürmesi devleti zorunlu olarak vergi yerine borç kullanır hale getirmektedir. Verginin devlete maliyeti toplam vergi gelirlerinin yüzde 1-2'si civarındadır. Ancak borcun maliyeti ise konjoktüre göre yüzde 100'lere yada yüzde 300'ler civarında olabilmektedir¹¹⁰.

İstanbul Sanayi Odası tarafından yapılan 1999 yılında “ Kayıt dışı Ekonomik Faaliyetlerin Boyutu , Vergi Potansiyeli ve Potansiyel Vergi Kaybı” adlı çalışmada, kayıtlı mükelleflerin faaliyetleri değerlendirilerek , mevcut vergi hasılatının yüzde 86'sı oranında vergi kaybı bulunduğu sonucuna varıldığı, Türk Sanayici ve İşadamları Derneğince yaptırılan “Kayıt dışı Ekonominin Vergili Alan İçine Alınması” isimli çalışmada ise, kayıt dışı ekonominin kaynağının bir kısım sanayici tüccar ve geniş esnaf kesimi olduğu tespit edilmiş bulunmaktadır¹¹¹.

Kayıt dışı ekonominin denetim altına alınamaması nedeniyle, vergi potansiyelinden yeterince yararlanılamamakta ve yüksek vergi oranlarına rağmen vergi gelirleri düşük düzeyde kalmaktadır. Mevcut mükelleflerden daha fazla vergi alınması, var olan sorunları daha da arttıracığına göre, kamu finansman açıklarının kapatılması için vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin de vergi kapsamına alınması şarttır¹¹².

B. SOSYO-PSİKOLOJİK FAKTÖRLER

Mükelleflerin vergi davranışlarını ve tepkilerini içinde buldukları sosyo-psikolojik faktörler etkilemektedir. Bireyin demografik özellikleri, kültürel ve ahlaksal algısı ve toplumsal algısı vergisel davranışlarını etkilemektedir.

¹⁰⁹ Cemil İhsan Demir, **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması)**, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,s.28,1999.

¹¹⁰ Fazlı Bulut, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1996, S.174.

¹¹¹ Abdullah Aslan, “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine “, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2003, S.241.

¹¹² Demir, **a.g.t.** , s.29.

1. Mükellefin Cinsiyeti ve Medeni Hali

Bireylerin cinsiyetinin de vergi uyumlarını etkilediği görülmektedir. Bu yönde yapılan çalışmalar erkeklerin daha fazla vergi kaçırma eğilimi içinde olduklarını göstermektedir. Örneğin, Baldry, açıklamasını sosyolog ve psikologlardan gelmesi gerektiğini söyleyerek yaptığı çalışmada, kadınların fayda fonksiyonlarında dürüstlüğe daha fazla önem verdiklerini bulmuştur¹¹³.

Erkeklerin kadınlara oranla daha fazla vergi kaçırma eğiliminde oldukları göstermiştir. Aynı şekilde yine mükellefin medeni hali de vergiye uyumda belirleyici etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Evliler, bekarlara oranla daha fazla uyumsuzluk göstermektedirler¹¹⁴.

Clotfelter'e göre (1983), ticari kazanç elde eden yükümlüler dışındakilerde, evlilerin bekarlara oranla daha fazla vergiye soğuk baktıkları sonucu elde edilmiştir. Aynı sonuca Slemrod'da ulaşarak evlilerin bekarlara oranla daha fazla vergi kaçırdığını saptamıştır. Aynı şekilde, elde edilen bu bulguların genel yargı oluşturmak bakımından henüz yetersiz olduğu iddia edilebilir¹¹⁵.

2. Mükellefin Yaşı

Yaş faktörü vergi uyumunda önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan çalışmalar, altmış beş yaş üzerindeki kişilerde beyanda bulunmama eğiliminin düşük olduğu, buna karşılık genelde gençlerde risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda eğilimli oldukları ortaya konulmuştur. Mükellef grupları genç ve yaşlı olarak ayrılırsa yaşlı olanların daha sakin genç olanların ise riski artırarak ve dolayısıyla gelir artırmaya çalışarak bir şeyler yapabilmektedir. Yani uyumsuzluk risk alma eğiliminin yüksek olması sebebiyle gençlerde daha fazladır¹¹⁶.

Son zamanlarda yapılan araştırmalar, yaşın yükümlülerin vergilere olan tutumları üzerinde etkili olduğunu ortaya koymuştur. Genç yastaki yükümlüler,

¹¹³ Tunçer, **a.g.m.** s.85.

¹¹⁴ Ali Çelikkaya, "Mükelleflerin Vergiye Uyumunu Etkileyen Faktörler", <http://www.e-akademi.org> Erişim : 22.11.2005.

¹¹⁵ Halit Çiçek, "Optimal Vergileme, Laffer ve Türkiye'de Gelir Vergisi", **Vergi Dünyası**, S.230, s.67, 2000.

¹¹⁶ Biberoglu, **a.g.t.**, s.48.

gelirlerinin büyük bir kısmını tüketmek ya da tüketime yönelik kısa vadeli tasarruflar olarak ayırmak durumundadırlar. Özellikle, yas sınırlamasında 25-30 yaşlarındaki kişilerin henüz yüksek bir gelire sahip olmadıkları fakat bir aile kurmak, daha yüksek bir hayat standardına ulaşmak istedikleri için, devletin vergi taleplerine tam bir isteksizlikle karşı durmaktadırlar. Buna karşın, ileri yaştaki yükümlüler, hayat standartlarını yükseltme konusunda ısrarlı değildirler. Bu nedenlerle yüksek yaş gruplarında daha iyi vergi mantalitesi görülmektedir¹¹⁷.

3. Eğitim Düzeyi ve Mesleği

Eğitim çok yönlü bir yapıya sahip olup, bireylerin dünya görüşü biçiminde ifade edilebilecek, her türlü inancı ve davranışları etkilemeyi amaçlayan çabaların bütünü olarak belirtilebilir. Verilecek eğitim ile bireylerin vergilere ilişkin davranışlarını yönlendirmek mümkündür. Eğitim düzeyinin, verginin kabullenilmesini kolaylaştırmak ve vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesini sağlamak bakımından, vergiler üzerinde etkili olur. Önce, eğitim ile verginin kabullenilmesi arasındaki etkileşimini ele alacağız. Eğitimin amaçlarından biri, sorumluluk duygusu taşıyan, bilinçli bir toplum yaratmak olarak belirtilebilir. Toplum olarak mali alanda bu bilince ulaşmada, yürütülecek politik eğitimin büyük önemi vardır. Politik eğitim ile yurttaş olmanın gerektirdiği devletle ilgili görevler hedef alınır ve medeni kültür yükseltilir. Eğer bir ülkede düşük bir medeni kültür varsa, vergilemeye karşı genel davranış olumsuz, vergi ahlakı düşük düzeyde olacaktır¹¹⁸.

Eğitim düzeyinin de vergiler üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli olmaları, bu mükelleflerin vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olmasının¹¹⁹ gerekliliğidir.

Eğitim düzeyinin yüksek olması vergi bilincinin yerleşmiş olmasının en azından olması gerektiğinin bir göstergesidir. Ancak bu ilişki doğru orantılı değildir. Eğitilmiş mükelleflerin vergi uyumlarının daha düşük olduğu beyan ettikleri gelir ve sorumlulukların daha düşük seviyede olması ile kendini göstermektedir. Eğitilmiş

¹¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s.47.

¹¹⁸ Şenyüz, a.g.e., s.34-35.

¹¹⁹ Şenyüz, a.g.e. s.121,122.

bireylerin var olan fırsatları daha iyi keşfetmeleri ve denetime girme riskinin düşük olmasını bilmeleri nedeniyle bu riske girme eğilimlerinin daha yüksek olduğu vergi uyumlarının daha düşük olduğunu göstermektedir¹²⁰. Yani eğitim ile vergi uyumu arasında negatif korelasyon vardır.

Ancak, çalışmaların çoğunda, eğitim düzeyi ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru orantı olduğu söylenebilir. Yani, kişinin eğitim seviyesi arttıkça vergiye gönüllü uyum oranının da artması beklenmektedir¹²¹.

Literatüre göre, gönüllü uyum oranları “mesleklere” göre farklılıklar göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, mükellefin bağlı olduğu meslek grubunda kaçakçılık yaygın ise bu durum bireysel olarak bu mükellefin de vergi verme azmini ve şevkini kırmaktadır¹²². Bugün ülkemiz koşulları dikkate alındığında en fazla mesleki eğitim alan kesim, doktorlar ve avukatların önemli ölçüde vergi kaçırdıkları gözlemlenmektedir. Ancak bu durumda da tabi ki bu kişilerin karakteri ya da diğer unsurlarından ziyade kişilerin içinde buldukları sosyo-kültürel yapı önemlidir. Mükelleflere ilgili eğitimin verilmesi uyumu artırıcı etki oluşturmaktadır.

Vergilerin yarattığı etkiler bakımından meslekler arasında çeşitli farklılıklar bulunur. Bir başka deyişle, mesleklere göre vergilerin yükleri farklılıklar gösterir. Meslekler açısından bu farklılıkları yaratan faktörleri üç açıdan ele almak gerekir¹²³.

- Gelir yaratma esnekliği,
- Gelirin elde edildiği koşulların durumu,
- Net gelirin hesabında dikkate alınan indirimler.

Mükelleflerin sahip oldukları mesleklere göre vergilerin yükleri farklılıklar gösterir. Bazı meslekler gelir elde etme açısından, diğer mesleklere göre çok daha esnektirler. Tüccarlık ve serbest meslek faaliyeti, gelir esnekliğine sahip mesleklerden sayılabilir. Gelir yaratmada esneklik, büyük ölçüde yükümlünü ödeme gücünün artırması biçiminde karsımıza çıkar.

¹²⁰ Birberoğlu, **a.g.t.**, s.46.

¹²¹ Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.20.

¹²² Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.21.

¹²³ Şenyüz, **a.g.e.**, s.43.

Yükümlülerin vergiye karşı davranışlarının bağlı olduğu faktörlerden biri de, geliri elde ederken, yaptığı çaba ve fedakarlıklardır. Gelir elde edilirken, mesleklerin içinde buldukları koşulların farklılığı bu yönde değerlendirilmesi gereken bir noktadır. Gerçekten, farklı mesleklerdeki kişiler aynı geliri elde etseler bile, gelirin elde edildiği koşulun farklılığı nedeniyle katlanılan zahmetler farklı olur. Fazla zahmet gerektiren meslekteki kişiler, ödedikleri vergiler dolayısıyla daha büyük bir subjektif yük altında kalacaklardır. Çiftçiler, vergiye karşı dirençlerinde, genellikle bu gerekçeyi ileri sürmektedirler. Nitekim, kırsal kesimde vergiye karşı dirençlerin fazlalığı, büyük ülkeler için geçerli bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Yükümlüler, çalışma koşullarının ağırlığı dolayısıyla, verginin yarattığı refah kaybını çalışarak gidermeyi ifade eden gelir etkisinden çok çalışmamak biçimindeki ikame etkisiyle hareket edebileceği kuvvetli olarak ileri sürülebilir¹²⁴.

Gelirin elde edildiği durumların farklılaşması vergiye karşı uyumu etkilemektedir. Örneğin, bugün günümüz Türkiye’inde gelir vergisi mükellefi serbest meslek mensuplarının gider olarak defterlerine kaydedebilecekleri kalemlerin az olması buna karşılık şirket düzeyinde bu kalemlerin çok olması ödenen vergiler ve kazanılan paralar bakımından adaletsizlik oluşturmaktadır. Doğru beyanda bulunmama eğilimi, maaş ve ücret geliri ile ters serbest meslek gelirleri ile de doğru orantılı bir ilişki içerisindedir. Ücretli kesimin ödeyecekleri verginin ücretlerinden, brüt rakam ellerine geçmeden işveren tarafından kesilmesi vergi yükünün daha az hissedilir olmasına neden olmaktadır. Devletin belirlediği vergiler daha mükellefin eline geçmeden ödenmektedir. Bu durum için kimi otoriteler ücretli kesim için “bordro mahkumu” terimini kullanmaktadırlar¹²⁵.

Bazı vergilerin, verginin tekniği gereği vergi kaçırma olanağı vardır, bazılarında da yoktur. İşte bu farklılıklar, bazı yükümlülerin bundan yararlanmalarına olanak vermektedir. Örneğin, ücretlilerin vergi kaçırabilmeleri –istisnalar dışında– mümkün değildir. Çünkü bunların vergileri kaynağında tevkif adı verilen yöntem ile tahsil edilmektedir. Ancak, diğer gelir kategorilerinde durum böyle değildir. Bu hususu, M. Duverger Fransa açısından şöyle açıklamaktadır: “Fransa’da Ücretliler şayet az veya

¹²⁴ Demir, a.g.t., s.16.

¹²⁵ Çiçek, a.g.m., s.43- 44.

çok vergi kaçıran tacir ve avukatlara nazaran hemen hiç vergi kaçırıyorlarsa da bu onların (Ücretliler) daha namuslu olmalarından değil, maddeden kaçakçılık yapmak imkanına sahip olmamalarındandır. Zira ücretlilerin gelirini hazineye bildiren onların patronlarıdır. Örneğin, bir ticarethane sahibi işletmesine kayıtlı gösterdiği aracını özel işlerinde kullanabilir ve yasal olmamasına rağmen akaryakıt harcamalarının kolaylıkla gider olarak işleyebilir”¹²⁶.

Yukarıdaki nedenlerden dolayı yükümlülerin seçtikleri meslekler dolayısıyla, aynı miktar gelir elde etseler bile farklı vergi yükü altında kalmaları mümkün olabilmektedir. Belirli mesleklerin daha fazla vergi yükü altında olmaları veya yükümlülerin kendilerini böyle hissetmeleri meslek düzeyinde vergiye karşı ortak hareket etmelerine neden olabilmektedir. Fransa’da ortaya çıkan “Poujade Hareketi”, perakendeci, esnaf ve zanaatkarların vergiye karşı gösterdikleri toplu tepkinin sonucunda ortaya çıkmış bir hareket olarak gösterilmektedir¹²⁷.

4. Irksal Özellikler

Mükelleflerin vergiye uyumlarında irksal ve kültürel özelliklerden kaynaklanan direnç ve tepkilerinde önemli bir etken olduğu düşüncesi vardır. Bu bağlamda en yaygın, hatta klasikleşmiş bir iddia, Latin ırkının vergiye karşı fazlaca alerji duyduğu, Anglo-Sakson ve Nordik halkalarının ise vergiye çok daha anlayışla yaklaştıkları şeklindedir. Doğruluğu kanıtlanmamış olmakla birlikte, ampirik bazı gözlemler bu kanının bir ölçüde gerçeği yansıttığını göstermektedir. Buna göre, çeşitli kriterlerin ve bunların oluştuğu toplumların tarihsel, coğrafi ve etnik kaynaklı bazı ortak özelliklere sahip oldukları düşünülmektedir. Örneğin; Akdeniz havzası kültürlerinde yetişen insanların sıcakkanlı, fevri ve daha fazla suç işleme eğilimli olduğu yolunda bir kanı vardır. Bu tip toplumsal ve kültürel özellikler de vergi uyumuna etki edebilmektedir¹²⁸.

Yükümlü davranışlarına ilişkin çalışmaların İtalya, Fransa ve Almanya’da ele alınmasının nedeni ırklar arası vergiye uyumda farklılık olup olmadığını ölçme amacı taşımaktadır. Yapılan sıralamada, ödenilen vergilerde eşitlik olsa bile Fransa birinci

¹²⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s.44.

¹²⁷ Çiçek, **a.g.m.**, s.66.

¹²⁸ Mehmet Tunçer, “Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, s.86, 2005.

sırayı almaktadır. Çünkü Fransa’da diğer ülkelere göre subjektif vergi yükünün çok fazla olduğu söylenebilmektedir. Bunun dışında bulunan ülkelerde de uyum oranları değişiklik göstermektedir. Latin ırkından olan Yunanistan, İtalya, İspanya ve Portekiz’de olduğu gibi Türkiye’de de vergiye uyum oldukça düşük düzeydedir. İskandinav ülkelerinden olan İsviçre ise OECD ülkeleri arasında en düşük kayıt dışı ekonomi oranına sahip olarak vergiye gönüllü uyumun en yüksek olduğu ülkedir¹²⁹.

Belirli bir karşılık gösterilmeksizin yükümlülerden alınarak kamu ekonomisine aktarılan fonlar için, ırksal kültürlerin somut bir ifadesi olan dillerde farklı anlamlara gelen farklı deyimler kullanılmaktadır. Deyimler ait oldukları dil ve dile sahip olan ırk açısından ele alındığında, taşıdıkları anlamlar o ülke insanların vergi hakkındaki düşüncelerini sınırlı da olsa ortaya koyabilir¹³⁰.

Ancak, günümüzde ırk faktörüne dayanan faktörler pek geçerli görülmemektedir. Belki biraz daha açıklayıcı kavram olarak ırksal kültüre bağlı olabileceği söylenebilecektir¹³¹.

5. Ahlaki Faktörler

Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede hukuki ve idari tedbirler almak her zaman yeterli olmaz. Öncelikle vergi yükümlüleri, vergi ödemenin hukuksal ve toplumsal bir ödev olduğuna inandırılmalıdır. Vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olduğu mükellefler tarafından kabul edilmelidir. Belge düzenine uymayan, vergi kaçırmayı meziyet kabul eden bir anlayışın vatandaşlık bilinciyle bağdaşmadığı yükümlülere inandırıcı bir şekilde neden sonuç ilişkileri ile anlatılmalıdır. Çünkü, vergi bilincinden yoksun bir toplumda iyi bir vergi ahlakının olması da beklenemez.

Vergi ahlakı, vergiye ilişkin görev ve sorumlukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifade ile vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavidir. Genel ahlakı yüksek olan bir kişinin vergi ahlakı düşük olabilir. Vergi ahlakı düşük olduğunda her türlü vergi hileleri normal kabul edilir. Vergi ahlakı yüksek olan bir kişi ise, vergi, borcuna büyük bir sadakat göstererek,

¹²⁹ Gülay Akgül Yılmaz, “Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi” , **Yaklaşım Dergisi**, 2004, S.11.

¹³⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.16.

¹³¹ Çiçek, **a.g.m.**, s.66.

onu ilk fırsatta ödemeyi düşünür. Bu nedenle vergisel hilelerin olmadığı ya da en az olduğu bir vergi sisteminin kurulması için, yüksek bir vergi ahlakının varlığı gereklidir¹³².

Mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarını etkileyen bireysel etmenlerden biri de mükellefin sahip olduğu vergi ahlakıdır. En genel haliyle vergi ahlakı mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanabilir. Bu tanımda ahlak kavramının felsefi ya da teolojik bir kavram olarak değil, toplumun ortak olarak benimsediği erdemli davranışların sergilenmesi şeklinde kullanıldığı unutulmamalıdır. Vergi ahlakı konusundaki diğer bir tanım tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre vergi ahlakı, “Gelir kazananların vergilerini yasalara uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargılarıdır.” Vergi ahlakı vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme derecesi olarak da tanımlanabilir. Yasal olarak ödenmesi gereken vergi borcunun eksiksiz olarak ödenmesi yüksek vergi ahlakı olarak nitelendirilmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarıyla vergi ahlakı arasında anlamlı bir ilişki olduğu yapılan araştırmalarla ortaya konulmuştur. Aynı şekilde Wenzel’in 2004’te 1306 Avusturya vatandaşı ile yapmış olduğu anket çalışmasında sosyal ve ahlaki normların vergi ödemeyi ve vergiye uyumu olumlu yönde etkilediği gözlenmektedir¹³³.

Mükelleflerin bu yükümlülüklerini bir zorunluluktan ziyade gönüllü olarak yerine getirmeleri gelir toplama amacının ve diğer amaçların gerçekleştirilmesi yani sistemin daha sağlıklı işleyişi bakımından büyük önem taşımaktadır.

Vergi ahlakı konusuyla ilgili olarak, suçluluk hissi (guilt) ve utanma duygusu (shame) vergi uyumu konusunda geniş bir şekilde tartışılan psikolojik teorilerin basında gelmektedir. Bunlar arasında yer alan çalışmalarında Erard ve Feinstein, suçluluk hissi ve utanma duygusunu vergi uyumu konusuna uyarlamaya çalışmıştır. Onlara göre: “vergi beyannamesini dolduran mükellef; gelirini düşük beyan etmeyi ve denetimden kaçınmayı tasarladığı zaman suçluluk hissederken, gelirini düşük beyan etmeyi tasarlayıp sonradan yakalandığı zaman utanma duygusu hissederek. Sandmo ve

¹³² Karatoy, **a.g.t.**, s.58.

¹³³ Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.23.

Allingham'ın 1972 yılında geliştirmiş olduğu rasyonel tercihler modeli, vergiden kaçınmayı sadece ceza ve denetim olasılığı ile açıklamaya çalıştığından zayıf kalmış, yerini psikolojik ve sosyo-ekonomik faktörlerin etkin olduğu analizlere bırakmıştır. Vergi ahlakı, vergiden kaçınmanın tersine bir davranışı değil, mükelleflerin vergi ödemenin bir ahlaki yükümlülük olduğunu düşündükleri bir tutumu temsil etmektedir. 1960'lardaki vergi ahlakı 24 Gelir İdaresi Başkanlığı araştırmalarında Schmolders ve Strümpel ekonomi ve sosyal psikoloji arasındaki bağı kurarak, vergi literatürüne önemli bir katkıda bulunmuşlardır. Vergi ahlakı, vergiye gönüllü uyum ile olan pozitif ilişkisinin yanı sıra, yapılan araştırmalara göre kayıt dışı ekonomi ile de negatif bir ilişki göstermektedir. Dolayısıyla, literatürde uzunca bir dönem hakim olan ülkeler arası vergiye gönüllü uyum karşılaştırmalarında kullanılan vergi sistemindeki farklılıklar yada vatandaşların devlete olan tutumunun yerini vergi ahlakı kavramı almıştır. Dolayısıyla vergi ahlakı araştırmalarında ülkeler arası değerlendirmelerden çok, ülke içi değerlendirmeler daha faydalı olacaktır¹³⁴.

Vergi ahlakı, ödenen ile ödenmesi gereken vergi ilişkisine dayanmaktadır. Bu ilişki oransal bir ilişkidir ve teoride “vergi dürüstlüğü standardı” olarak ifade edilmektedir. Ayrıca vergi ahlakı toplumdan topluma farklılık arz etmektedir. Yani bir toplumda bu standart yüksek iken başka bir toplumda nispeten daha düşük olabilmektedir¹³⁵.

Mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanmaması, psikolojik olarak mükellefin vergiden kaçırmasına neden olmaktadır. Çünkü böyle bir mükellef, vergi kanunlarının diğerlerine göre kendisine daha adaletsiz uygulandığına ya da vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edildiğine inanmaktadır. Ekonomik ve psikolojik tahliller de bunu göstermektedir. Ayrıca vergi mükelleflerinin devletten memnuniyetsizlik derecesi de mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Yani hükümet politikaları uyum üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu nedenle mükellefler ödedikleri verginin karşılığında bir takım kamu hizmetlerinden yararlanırsa gönüllü uyum derecesi ve bunun sonucunda da beyan ettikleri gelirleri de

¹³⁴ Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.24.

¹³⁵ Nuri Ömürbilek, Hüseyin Güçlüçiçek, Serdar Çiçek, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, **Maliye Dergisi**, 2007, S.153, s.103-104.

yükselmektedir¹³⁶ . Bir ülkede vergi idaresine, vergi yargısına ve vergi elemanına güven yoksa o ülke de vergi kaybı çok fazladır.

Vergi mükellefleri ile oluşturulacak işbirliği ve güvene dayalı ortam, mükelleflerin vergi ahlakının güçlenmesine sebep olur. 1969'da Strümpel tarafından İngiltere ve Almanya'da yapılan bir araştırmada, iki ülke mükellefleri arasındaki vergi ahlakının anlamlı derecede farklılık gösterdiği gözlemlenmiştir. Bu durumun nedenleri araştırıldığında ise, Almanya'daki vergi sisteminin daha katı ve yaptırımcı olduğu, İngiltere'deki vergi sisteminin ise daha katılımcı bir politika izlediği ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, vergi ahlakının, bireylerin politik karar alma sürecine yaygın ve etkin bir şekilde katılması ile doğru orantılı olduğu söylenebilir. Bu durumda mükellefler devletin kendilerine adaletli davrandığını hissederler ve ödedikleri vergiler ile kamu yatırımları arasında doğru orantı kurarlar. Bu aktif katılım aynı zamanda, mükelleflerin yasalar ve politikacılar üzerindeki kontrol kabiliyetlerini yükselteceğinden, memnuniyet derecelerini de artırır. Bu durumun vergiye gönüllü uyum üzerinde pozitif bir etki yaratacağı söylenebilir¹³⁷.

Mükelleflerin devletin politikalarına karşı sahip oldukları düşünceler onların vergiye gönüllü uyum derecelerini etkilemektedir. Bu anlayışa göre, vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak algılayan mükellef vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek konusunda daha istekli olacaktır. Çünkü, vergisel yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren mükellef devlete olan bağlılığını göstermiş olur. Devletin politikalarını desteklemeyen ve ona güvenmeyen bir bireyin vergisini tam olarak ve istekli bir şekilde ödemesi beklenemez¹³⁸.

6. Kültürel Faktörler

Mükellefin eğitim düzeyi, aile yapısı, sosyal statüsü hepsi vergi uyumunu belirlenmesinde önemli etmenler olmakla beraber, kültür kavramı bunlarla hem ilintili hem de bunların üstünde bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bireyin ailesi, eğitimi ve sosyal statüsü hangi konumda olursa olsun önemli olan bu bireyin kendini yetiştirip yetiştirmediğidir. Belli kavramların iyi ve kötü, doğru ve yanlış olarak kişilik

¹³⁶ Alm, Jakson and Mckee , **a.g.m.**

¹³⁷ Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.24.

¹³⁸ Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.25.

içinde yerini bulması, her alanda doğru bilgi sahibi olmak için farklı düşünce ve hareket kalıplarını araştırıp, gözlemleyip analiz etmek gerekir. “Türkiye'nin sorununun yüksek kültürlü insan yetiştirememek” olduğunu ifade eden Prof. Dr. Ülkü Köymen, vergi öderken oluşan kuyruklara girmenin aşağılanma olarak algılanmasının bunun bir göstergesi olduğunu belirtmektedir¹³⁹.

7. Sosyal Çevre

Bireylerin vergiye karşı tutum ve hareketlerini yalnızca psikolojileri değil içinde yer aldıkları toplumsal çevre de etkiler. Mükellefin yaşadığı ortam vergiye karşı tepkili ve isteksiz ise bu olumsuz davranış eğilimi, vergiye karşı nötr olan mükellefi zamanla etkisi altına alacaktır. Vatandaşlık görevinin bilincinde mükellef ise bir müddet bu karşıt düşüncelerle mücadele etse de bir müddet sonra vazgeçecek ve devlete olan güveni sarsılamaya başlayacaktır. Çünkü vergi ödeyenlerin vergi uyumsuzluğu yüksek olanlar tarafından nükteli olarak eleştirilmesi, kendisi gibi vergiye uyumu yüksek mükellefi haksız yere küçük düşürücü duruma sokmaktadır

8. Vergi Bilinci

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede hukuki ve idari tedbirler almak yeterli değildir. Vergi bilincinin toplumda oluşturulması gereklidir. Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için, vatandaşların elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini, fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır¹⁴⁰

Vergi bilinci ve vergi ahlakının arttırılması amacıyla gerekli basın ve yayın araçları ile yeterli düzeyde eğitim programı takip edilerek vergi kaçırmanın her vatandaş tarafından denetlenmesi gereken bir konu olduğu hakkında tüm bireyler bilgilendirilmelidir¹⁴¹. Toplumda “vergi bilinci” yerleştirilmesi için gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Vergi bilincini geliştirmek için ilkokuldan itibaren başlayan periyodik bir eğitim süreci ve bunun yanında halk eğitim merkezleri aracılığı ve ulusa sesleniş

¹³⁹ Ülkü Köymen, **Yüksek Kültürlü İnsan Yetiştiremiyoruz**, www.cu.edu.tr, Erişim: 30.01.2005.

¹⁴⁰ Mehmet Emin Narta, **Vergi Bilinci**, www.maliye.gov.tr, Erişim: 30.03.2006.

¹⁴¹ Bedriye Tunçsiper, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, www.yaklasim.com.tr, Erişim: 30.04.2005.

eklinde çeşitli araçlar kullanılarak yapılmalıdır.

Vergi bilinci, vergi sisteminin adaleti ile ilgili algılayışları, diğer mükelleflerin vergi kaçırma durumu ile ilgili algılayışları, toplumdaki bireylerin kişisel mi, yoksa toplumsal çıkarı mı ön planda tuttıkları, vergi kaçakçılarında toplumun uyguladığı baskı, devlet harcamaları ile algılayış, eğitim ve gelir seviyesi, nüfusun yaş, cinsiyet, medeni hal bakımından durumu, etnik köken gibi sosyal yapıya dayalı faktörlerde vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında içsel dinamiklerinden sosyolojik olanlardır. Bu sebeple ulusal dinamikler kısaca; vergisel dinamikler, diğer ekonomik dinamikler ve sosyal dinamikler olarak değerlendirilmelidir. Çünkü, vergi bilincinin düşüklüğü vergi uyumunu azaltmaktadır, vergiye uyum azaldığı ölçüde de beyan dışı ekonomik faaliyetler genişlemektedir.

9. Diğer Mükelleflerin Davranış Şekilleri

Gönüllü vergi uyumunun sağlanmasında asıl önemli olan bireysel bilinç ve toplum bilincidir. Toplumsal bilinç, bireylerin şahsi görüşlerinden daha fazla önem taşımaktadır. Vergi kaçırın bireylerin toplumda nasıl tanımlandığı vergi bilincinin belirlenmesinde önemli rol oynar.¹⁴²

Bireyler vergiye uyuma ilişkin olarak yalnızca kendi tüketimleri ile ilgilenmezler. Bunun yanı sıra başka vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına, vergi ahlakı anlayışına uyum gösterip göstermedikleri ile de ilgilenirler. Mükellefler genellikle vergilemede eşitlik ve adalet ile ilgili olarak başkalarının davranışlarını gösterge almaktadırlar. Kendi kişisel fayda düzeyleri, içsel ve dışsal motivasyon kaynakları kolaylaştırırsa dahi, diğer mükelleflerin vergiye uyumsuzluğu söz konusu ise, adaletsizlik algılaması nedeniyle mükellefin vergiye uyumu zorlaşacaktır¹⁴³.

Vergiye karşı gösterilen davranışlar, yükümlünün diğer yükümlülerin vergisel durumlarını bilmelerine göre farklılıklar gösterebilmektedir. Yükümlü, gerek kendi ödeme gücünün seviyesine bakarak, gerekse diğer vergi yükümlülerinin yükleriyle orantılı/orantısız ödedikleri vergilerin seviyesine göre kişisel bir kanaat edinmiş

¹⁴² Birberoğlu, **a.g.m.**, s.59.

¹⁴³ Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, “Kamu Maliyesinde Güven ve Ekonomik Anayasa”, s.3.2008. <http://www.ceis.org.tr/dergidocs/makale128pdf>, Erişim Tarihi: 03.02.2008

olmaktadır. Vergileri beyan esasına göre ödeyen yükümlüler, vergileri kaynakta kesilen yükümlülere oranla yasalara karşı daha esnek davranabilme olanağına sahiptirler. Vergileri, kaynakta kesilen yükümlülerin ödemesi gereken vergilerle ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark olmazken, diğer yükümlülerin ödedikleri vergiler ödemeleri gerekenden daha az olabilmektedir. İşte, mali yükümlüklerini tam olarak yerine getiren yükümlüler, yasalara uygun davranıp eksik vergi ödeyen ve takibata da maruz kalmayan yükümlüleri gördükçe haksızlığa uğramış hissine kapılırlar ve ödedikleri vergileri daha ağır hissetmeye başlamaktadırlar. Yeterli sağlam temellere dayanmasa bile, bazı kimselerin yeterli vergi ödemedikleri halde toplum içerisindeki yaşam standartlarının yüksek olması, en azından dürüst yükümlülerin bu şekilde bir yaygın kaniya sahip olması, hissettikleri verginin artmasına bağlı olarak tepkilerin sertleşmesine neden olmaktadır¹⁴⁴.

Toplumun üyesi olan yükümlüler toplumdaki diğer kişilerin davranışlarından etkilenmekte ve buna göre hareket etmektedir. Toplumsal bir adet ve kural haline gelmiş bir vergi sisteminde, vergi ödemeye sadakat gösteren bir toplumda, vergi ödemeyi bir vatan borcu sayan bir millet içinde yaşayan bir mükellef, gerek isteyerek gerekse manevi cebir altında aynı duygulara uyarak, bu kadar kişinin inandığı bir dava yalan, yanlış olmaz diyerek ve çocukluktan o yaşına kadar bu duyguyla hep karşılanmış, aynı duyguyu kendisine aşılarmaya uğraşmış bir toplumda uyma davranışı içine girecektir. Aksi halde vergi kaçırmayı hüner sayan bir toplumda yaşayan mükellefte aynı davranışı hüner sayarak vergi kaçırmayı tevessül edeceği muhakkaktır¹⁴⁵.

Çeşitli Avrupa ülkelerinde yapılan çalışmalar sonucunda, vergi yükümlülerinin tanıdığı vergi kaçakçılarının sayısı arttıkça, kendisinin de vergi kaçırma olasılığının artacağı belirtilmiştir. Vergi kaçıran tanıdıkları bulunan kişilerin, bu suça karşı daha az ürkek görünmeleri bir tür vergi kaçakçılığı alt kültürünün varlığını düşündürmektedir. Yakın tanıdıkları vergi kaçıran ve bundan zarar görmeyen bireylerin bu davranışı kendileri için de doğal saymaları söz konusu olabilmektedir¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.40.

¹⁴⁵ Çiçek, **a.g.m.**, s.63.

¹⁴⁶ Sevil Yöndem, **a.g.t.**, s.50.

10. Devlet Yönetimine Olan Güven

Vergi uyumunu engelleyen en önemli faktör devlete olan güvenin yetersiz olmasıdır. Vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçırmanın en önemli nedenlerinden birisi de vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda isteksiz davranmalarıdır¹⁴⁷. Bir ülkedeki ekonominin kayda alınamamasında vergi uyumsuzluğunun payı büyüktür. Türkiye’de GSMH’nın yüzde 40 ile yüzde 100 arasında kayıt dışılık olduğu tahminleri yapılmaktadır¹⁴⁸. Bu büyüklükteki bir kayıt dışılık ülkemizdeki vergi kayıplarını ne ölçüde fazla olduğunu ve denetimdeki eksikliklerin durumunu açıkça gözler önüne sermektedir.

Yükümlülerin devlet hakkında sahip oldukları düşünceler, onların davranışları üzerinde etkili olur. Genelde, vatandaşlar, devleti soyut bir kavram olarak tanımlamakla beraber, değerlendirmesini somut olaylara göre yaparlar¹⁴⁹.

Vergi toplamak için devletin vatandaşa güven vermesi gerekir. Güvenilmeyen, vatandaşı haksız ve yanlış uygulamaları ile kıran, küstüren devlet, vatandaşlarından vatandaşlıklarını yerine getirmelerini bekleyemez. Vatandaşın devlete güvenmesinin en önemli koşullarından biri de, devletin, vatandaşlarının haklarına sahip çıkması, saygı göstermesi, geleceğe güvenmelerini sağlamalarıdır. Gelecekte insanca bir yaşam sürebileceğine inandıran, hastalandığında tedavi edilmeyeceğine, parası olmazsa çocuğunun okula gidemeyeceğine inanan vatandaş, kendince çözümü, devlete vergi vermeme kolaylığında bulur. Oysa doğrusu, ödenen vergilerin nereye harcandığının sorgulanmasıdır. Vatandaşlık bilincinin başlama noktası da burası olmalıdır¹⁵⁰.

Kısaca, vatandaşların meşru otoritesini ve varlığını kabul etmeleri ile devletin sunmuş olduğu hizmetlerden yararlanmaları arasında doğru orantılı bir bağ vardır. Devlete olan bağlılık arttıkça vergiye olan tahammül artacak, azaldıkça ise tepkiler artacaktır. Bunu belirlemede de kamu harcamalarının etkinliği ve vergilemedeki adalet önemli rol oynamaktadır. Vergi ödeme bakımından devlete olan bağlılık bağlamındaki

¹⁴⁷ Tunçer, **a.g.m.**

¹⁴⁸ Ali Çelikkaya, **a.g.m.**

¹⁴⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.37.

¹⁵⁰ Biberöglü, **a.g.t.**, s.65-66.

olumsuz sonucun sadece vatandaşlarda değil, aydınlarda da söz konusu olabileceği göz ardı edilmemelidir¹⁵¹.

Bir diğer önemli faktör de ulusal onur (national pride) dur. Tyler'in 2000 yılında öne sürdüğü gibi, ulusal onur, kişinin kendini grubun bir parçası olarak tanımlaması ve aidiyet duygusu yaşaması açısından önemlidir. Bu durum kişinin grup içerisindeki gönüllü davranışlarında belirleyici olacak ve vergiye gönüllü uyumunu da pozitif yönde etkileyecektir¹⁵².

Mükelleflerin devletten beklentilerinin karşılanma oranı gönüllü uyum üzerinde etkilidir. Mükellefler ödedikleri vergini karşılığında bir takım kamu hizmetlerinden yararlanırlarsa, gönüllü uyum derecesi daha yüksek olacaktır. Devlete ve siyasi iktidara güven duyulmayan bir ülkede vergi kaybının önüne geçilmesi zordur.

Mükellefin, hükümetin icraatı ile ilgili duyduğu tatmin, vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Vergileme yetkisine ve kullanma hakkına sahip olan iktidar parti veya partilerin mükellef tarafından nasıl algılandığı vergi uyumu açısından belirleyici bir etkiye sahiptir. Gelirler ve harcamalar, diğer bir ifade ile kamu harcamalarının maliyeti vergi ve verginin karşılığı olan kamu hizmetleri arasındaki ilişki mali bağlantı olarak tanımlanmıştır. Birindeki azalışın diğerini de aynı oranda olmasa da aynı yönde etkilemesi yönüyle önemlidir.

Siyasal iktidarın aldıkları kararlardan bir kısmı vergilere ilişkindir¹⁵³. Vergilere ilişkin düzenlemeler yapılırken, bazı yükümlüler bu düzenlemeleri olumlu, bazıları ise olumsuz karşılama eğilimindedirler. Bu eğilimi belirleyen önemli faktörlerden biri de, yükümlünün siyasi iktidarı desteklemiş olup olmamasıdır. Siyasal iktidarı destekleyen yükümlüler, alınan kararları savunma çabası içine girerlerken, desteklemeyen yükümlüler muhalefetteki partilerinde yönlendirmesi ile yerme çabasına girerler. O halde, yükümlülerin vergilere ilişkin kararları benimseme durumunda partiyle özdeşleşmiş olmaları, psikolojik açıdan büyük bir rahatlık sağlamaktadır¹⁵⁴.

¹⁵¹ Halit Çiçek, **a.g.m.**, s.60-61.

¹⁵² Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.25.

¹⁵³ Demir, **a.g.t.**, s.14.

¹⁵⁴ Çoban, **a.g.m.**, s.55.

Sonuçta, siyasal iktidarı destekleyenlerin vergilere davranışları en azından belirli bir noktaya kadar olumlu olacağını, desteklemeyenlerin vergilere karşı çeşitli davranış içine giren yükümlüler genellikle siyasal iktidarın kendisini temsil etmediği düşüncesinden hareket eder. Yükümlülerin bu düşüncüyü benimseme ölçüsü, davranışın şiddetini belirlemesi açısından önemli olmaktadır¹⁵⁵.

C.VERGİ YÖNETİMİ VE VERGİ SİSTEMİ İLE İLGİLİ FAKTÖRLER

Vergi Yönetimi davranışları uygulamaları, vergi sistemi ve vergi mevzuatı uygulamaları bireyin vergi uyumuna etki eden faktörlerdendir. Toplum tarafından kabul gören ve adaletli olduğuna inanılan vergi yönetimi ve uygulamaları bireyin vergi uyumunu artırıcı etki yaratabilmektedir.

1. Vergi Oranları

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumlarının en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır. Bu nedenle vergi oranlarının Mükellefin psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olduğu söylenebilir. Vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışları olumsuz yönde değişmektedir. çünkü vergi oranlarının artması ile mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı ve dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır. Vergi yükü artması, öncelikle kullanılabilir gelir seviyesini azaltmakta ve mükellef açısından tüketim ve tasarrufu azaltma anlamına gelmektedir. Mükellefin tüketim ve tasarrufu yükünden olan azalmayı telafi edebilmesi için daha fazla çalışması gerekmekte ve bu durum psikolojik artan hoşnutsuzluğa neden olmaktadır¹⁵⁶.

Vergiler bireylerin çalışma arzularını azaltma veya artırma yönünde etki yaratabilmektedir. Vergiler bireyleri çalışma ya da boş durma arasında tercih yapmaya zorlamaktadır. Emek arzı üzerine konulan vergiler, insanların emek arz ederek sağladıkları faydayı düşürdüğünden çalışma isteklerini olumsuz etkiler Vergi nedeniyle geliri azalan birey eski refah düzeyine ulaşabilmek için daha çok çalışabileceği gelir etkisi gibi, daha az çalışarak ikame etkisi ödemek zorunda olduğu vergiyi azaltma

¹⁵⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.40.

¹⁵⁶ Elif Biberoglu, **a.g.t.**, , 2006, s.67.

yolunu da seçebilmektedir. Vergi indirimleri mükelleflerin çalışma gayretini arttırarak, bireylerin vergi sömürüsü (taxplotation) altında ezilmelerine engel olur¹⁵⁷.

Vergiye gönüllü uyum ile ilgili çalışmalar incelendiğinde vergi oranları ile vergiye gönüllü uyum arasında yakın bir ilişki olduğu göze çarpmaktadır. Bu çalışmalar içerisinde, Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışma oldukça önemlidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya baslar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında, ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye kayış söz konusu olur¹⁵⁸.

Vergilemenin sınırı asıldıktan sonra, mükelleflerin vergi sistemine karşı tepkileri artmaktadır. Yüksek oranlı vergiler, mükelleflerde sömürüldükleri hissine kapılmaya neden olmakta ve onları vergiye karşı direnmeye yöneltmektedirler¹⁵⁹.

Marjinal vergi oranlarının yüksekliğinin, kaçırılan verginin faydasını arttırdığı için, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomik faaliyetleri artıracığı genel kabul görmüş bir yaklaşım olmakla beraber, vergi kaçakçılığı ya da kayıt dışı ekonomiyi doğurmak bakımından tek başına yeterli olmadığı bir gerçektir. Zira marjinal vergi oranlarının yüksekliği mükellefleri vergi kaçırmak veya kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunmak yönün de teşvik etse de, vergi kaçakçılığının bir davranış olarak ortaya çıkması önemli ölçüde vergi kaçırma olanaklarının varlığına bağlıdır. Vergi kaçırma olanakları; denetim oranınca belirlenen yakalanma olasılığı ile vergi ceza oranlarınca belirlenmektedir. Vergi kaçırma olanakları elverişli değilse marjinal vergi oranlarının yüksek olması vergi kaçakçılığı için yeterli olmaz, ancak vergi kaçırma

¹⁵⁷ Esra Siverekli, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2003, S.21, s.97-116.

¹⁵⁸ Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.31.

¹⁵⁹ Karatoy, **a.g.t.**, s.58.

olanaklarının elverişli olması durumunda marjinal vergi oranı ne kadar düşük olursa olsun vergi kaçakçılığı ortaya çıkar¹⁶⁰.

Gelişmekte olan ülkelerde ve Türkiye de kayıt dışı ekonomi önemli bir sorun haline gelmiştir. Vergi oranlarına bağlı olarak vergi yükünü artması katyıt dışı ekonomiyi genişletmektedir. Yapılacak vergi oranlarının indirimi ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yoluyla milli gelirin artışına da yol açacaktır. Bununla birlikte uzun dönemde vergi indirimleri ekonomide canlılık yaratmak suretiyle, potansiyel vergi alanları meydana getirmekte ve vergi artışına neden olmaktadır¹⁶¹.

2. Vergi Denetimi Olasılığı ve Cezalar

Vergi denetimin temel amacı yükümlülerin yasalara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Yükümlülerin her an denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini artırmaktadır. Çünkü vergi denetimi, yasalara aykırı davranarak vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için risk oluşturmaktadır¹⁶². Risk faktörünün büyüklüğü doğru beyan vermesini teşvik etmektedir.

Araştırmalar, yüksek cezalar ve denetim olasılığının vergi kaçakçılığını engelleyeceğini göstermektedir. Dolayısıyla, denetim olasılığı ile vergi uyumu arasında güçlü bir pozitif ilişki mevcuttur. Alm, Jackson ve Mckee'nin yaptığı araştırmada, vergiye uyumun denetim oranı ile arttığını fakat ceza oranındaki değişimin vergiye uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmaya göre, ceza oranlarındaki bir artışa verilen tepki pozitif fakat küçük ve çokta önemli değildir. Üstelik cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmamaktadır¹⁶³.

Gelir idaresinin üstlendiği görevler tek tek ele alındığında, bu idarenin denetime büyük önem vermesi gerektiği kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de devletin gelir bütçesini hazırlamak ve bu bütçenin hedefine ulaşmasını sağlayacak gelirleri toplamak, ancak denetimin varlığının hissettirilmesiyle mümkündür. çünkü verginin doğasında zorlama yatmaktadır. Kişilere ne kadar yüce

¹⁶⁰ Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, ISMMMO Yayınları, 2006, s.61.

¹⁶¹ Necdet Gökmen, H.Abdullah Güleç, "Gelir İdaresinde Ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2001, S.238.

¹⁶² Ali Çelikkaya, **a.g.m.**

¹⁶³ Tuay, Güvenç, **a.g.e.**, s.30.

duygularla hitap edilirse edilsin, bilinçli veya bilinçsiz, vergi ile ilgili yükümlülüklerini tam ve doğru olarak yapmayı genellikle ihmal ederler. Bu da kişilerin doğası gereğidir. Olaya bu şekilde bakıldığında, Gelir idaresinin niçin denetime ihtiyaç duyduğu, daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır¹⁶⁴.

Vergi denetiminin mükellefleri etkilemesi bakımından daha öncelikli bir yere sahip olan vergi incelemesi boyutudur. Vergi incelemesinden amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. (Vergi Usul Kanunu Md. 134) Bu hüküm uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamaktır. Bu bağlamda, inceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergide saptanabilir¹⁶⁵.

Yapılan araştırmalar yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı yüksekliği ile gönüllü uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir deneysel çalışmada, gönüllü uyumun denetim oranı ile arttığını ancak ceza oranındaki değişimin gönüllü uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmaya göre, ceza oranlarındaki bir artışa verilen tepki pozitif ancak küçük ve çokta önemli değildir. Cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmaz¹⁶⁶. Aynı şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme şansını arttıracığı varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin müteakip yıllarda da gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılabilir.

Devlet, düşük vergi beyanında bulunan veya hiç vergi ödemeyen yükümlülerin vergileme açısından gerçek ödeme güçlerine ulaşabilmek için vergi denetimlerinde bulunmaktadır. Vergi denetiminde esas olan etkinliktir. Etkin bir vergi denetimi, yükümlülerin hem yakalanma olasılıklarının artması, hem de yükümlülerin vergilemede adalet algılamasını olumlu yönde etkilemesi nedeniyle yükümlü psikolojisi ve buna bağlı oluşan davranışları yerinde çok önemli etkiye sahiptir. Vergi denetimi, yükümlüler

¹⁶⁴ Hasan Hüseyin Savaş, “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, **Mevzuat Dergisi**, 2000, S.36, <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm> , Erişim: 12.03.2009.

¹⁶⁵ Nevzat Erdağ, **Vergi İdaresimiz ve Denetim Müessesesi**, Arıkan Basım, 2006.

¹⁶⁶ Çelikkaya, **a.g.m.**

üzerinde bir korku ve baskı oluşturmakta ve onları gerçek beyanlarda bulunmaya zorlamaktadır¹⁶⁷.

Vergi ceza oranının marjinal vergi oranından yüksek olması kaçakçılığı azaltıcı etki yaratır. Bu sebeple, vergi ceza oranlarında meydana gelecek artış, vergi kaçırmanın maliyetini artıracığından daima beyan edilecek gerçek geliri artırır. Vergi cezaları yükseldikçe riskten hoşlanmayanların vergi kaçakçılığı daima azalır ve vergi ceza oranları ne kadar yüksek olursa vergi kaçakçılığından caydırma bakımından daha etkili olur. Cezaların, belli “götürü miktarlar” şeklinde uygulanmasındansa, beyan dışı bırakılan gelir miktarı arttıkça ceza olarak belirlenecek tutarı artırıcı özellik gösterecek, “kaçırılan gelirin belli bir oranı” şeklindeki veya “kaçırılan verginin oranı” olarak uygulanması halinde ikame etkisi ortadan kalkacak ve böylece vergi oranlarındaki artış sonucu beyan edilen gelirden artış olacaktır. Uygulamada daha çok, karşılaşılan vergi tutarının belli bir oranı şeklindeki cezalar mevcuttur¹⁶⁸.

Vergi denetiminin bugünkü yüzde 1 - yüzde 2’lik oranlarla başarılı olmasını beklemek mümkün değildir. Kalan yüzde 99 - yüzde 98 mükellef oranı incelenmemektedir. Bu oranın en azından yüzde 25 seviyelerine çıkarılması gerekir¹⁶⁹. Bu sayede denetim, caydırıcılığı artarak amacına uygun hale gelir. Büyük firmaların sıkı denetimi ile bunlara bağlı çalışan küçük firmaların da kendilerine düzen vermeleri zaman içinde sağlanacaktır.

3. Vergi İdaresi ve Mükellef İlişkisi

İdare-mükellef ilişkilerinin karşılıklı güven ortamında şekillenmesi, mükelleflerin kendilerine adil ve objektif olarak yaklaşıldığı anlayışını meydana getirebilir. Bu şekilde mükellefin vergiye gönüllü uyumu artırılabilir. Aynı koşullara sahip kişi ve kurumlara farklı uygulamalar yapıldığında veya bu duruma ilişkin bir tartışmalı durum oluşturulduğunda vergi mükellefleri, vergiye karşı bir direnç gösterecek ve fırsat bulduğu ölçüde vergiden kaçınma yolları arayarak kayıt dışı

¹⁶⁷ Coşkun Can Aktan, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık , s.146, Ankara 2006..

¹⁶⁸ Gülay Akgün Yılmaz, **a.g.e.** , s.70-71..

¹⁶⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı ,**Sivil Toplum Örgütlerinin Vergi İdaresine Bakışı ve İdareden Beklentileri**, www.maliye.gov.tr , Erişim: 20.02.2005.

kalmayı tercih edebilecektir¹⁷⁰.

Vergi idaresinin sağlıklı bir şekilde vergi toplayabilmesi bir taraftan yükümlülere modern idari hizmet sunması diğer taraftan yükümlü beyanlarının doğruluğunu denetlemesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yönelik tedbirleri almak ve mükellef hizmetlerini gerçekleştirmek, mükellef haklarının korunması ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak, mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmek vergi dairesi başkanlıklarının görev tanımında yer almaktadır. Bu da gösteriyor ki vergi yönetimi vergi idaresi ve tüm birimleriyle mükellefin vergiye gönüllü uyumunu dikkate alacak şekilde yapılanmaya başlamıştır¹⁷¹.

4. Vergi Tekniği ve Vergi Sisteminin Karmaşık Yapısı

Yükümlü psikolojisini etkileyen unsurların vergi tekniği ile iç içe olmaları nedeniyle önce vergi tekniği açıklanmalıdır. Bir vergi fikrini gerçekleştirme sanatı olan vergi tekniği, vergilendirme ile izlenen amaçların gerçekleştirilmesi için alınan hukuki, idari ve organizasyona ait tedbirlerin bütünüdür. Vergi tekniğinin ilk görevi, verginin isimlendirilmesi ile başlar. Çünkü yeni konulacak bir verginin ismi, yükümlülerin düşüncelerini vergileme amacı bakımından olumlu ya da olumsuz belli bir yöne sevk eder. Bu bakımdan kanun koyucu vergiye karşı doğabilecek tepkileri azaltacak ve yükümlü zihninde yeni verginin sempatik algılanacağı bir isim seçmelidir. Bu düşünceyi somutlaştıracak bir örnek olarak peşin vergi adı altındaki düzenlemenin değiştirdiğimiz olumsuzlukları ihtiva ettiği ve bu hususun kanun koyucu tarafından tespit edilmesin nedeniyle yerini özü itibariyle tamamen aynı normları içeren geçici vergiye terk etmiştir. Ayrıca vergi yasa tasarılarının hazırlanması ve sunulması, vergiyi doğuran olay ile vergi oranlarının belirlenmesi, vergilendirme zamanının saptanması, tarh,

¹⁷⁰ Fevzi DEVRİM; Timur TURGAY, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşilenlerinin Rolü”, **E-Yaklaşım**, Haziran, 2004, S:11, www.yaklasim.com.tr , Erişim: 01.06.2004.

¹⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Yerel Vergi Yönetiminde Yeni Dönem**, www.gib.gov.tr , Erişim: 30.01.2006.

tahakkuk, tahsil ve denetimi, vergi tekniğinin ilgi alanına girmektedir¹⁷². Bu nedenle vergileme tekniği, vergilemenin amacına zarar vermeyecek şekilde düzenlenmelidir. Gerek yükümlü gerekse vergi idaresinin vergileme dolayısıyla katlanacağı masraflar asgari düzeyde olmalıdır. Çünkü vergilemeye ilişkin gereksiz masraflar tıpkı adil olmayan vergi gibi yükümlü psikolojisini olumsuz etkiler.

Vergi sistemimizde en sık karşılaşılan olaylardan biri de vergi kanunlarının sık sık değişmesidir. Vergi kanunlarının karmaşık olması, vergiden kaçınma ve vergi kanunlarının ihlali için daha çok imkan ortaya çıkarmaktadır. Vergi sisteminin sadelikten uzak olmasının en önemli sonuçları, vergi yönetim maliyetlerinin (tax administration cost) yüksek, mükellef uyumunun (compliance) düşük olmasıdır. Vergi mevzuatının sık sık değişikliğe uğraması ve karmaşık yapısı, mükellefin uyum gösterme çabasını da engelleyici etkide bulunmaktadır. Beyanname doldurulurken yaşanan maddi ve manevi güçlüklerin yanı sıra, hak edilen indirim ve muafiyetlerin takip edilmesi belgelendirilmesi uyum maliyetini artırmaktadır. Aynı vergi için idare tarafından yapılan masraflar da göz önüne alındığında kümülatif vergi işlem maliyetinin yüksek rakamlara ulaşması gibi olumsuz sonuçlar doğurmaktadır

5. Mali Aflar

Mali af, vergi kanunlarına aykırı hareket eden mükelleflere uygulanması gereken hukuki ve idari yaptırımların kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Ülkemizde mali af çıkarma yetkisi Anayasa'nın 87. maddesi gereğince TBMM'ne aittir. Anayasa'nın 87. maddesine göre yasa koymak, değiştirmek, kaldırmak, genel ve özel af ilanına karar vermek hususunda yetkili makam TBMM'dir¹⁷³.

Afların en önemli özelliği, af ile devletin cezalandırma yetkisinden vazgeçmiş olmasıdır. Vergi affı ilan edildiğinde, kişiler geçmiş dönemlerdeki vergi kaçakçılıklarına rağmen, herhangi bir ceza uygulamasına maruz kalmadan geçmiş

¹⁷² Gunter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.80.

¹⁷³ Zeynep Arıkan, Hatice Yurtsever, "Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları 1", **Yaklaşım Dergisi**, 2004, S.136, s.59-60.

dönem vergilerini ödeyebilmektedirler¹⁷⁴. Bir başka önemli özelliği ise, afların geçmişe yürümesi ve geçmiş olaylar üzerinde etkili olmasıdır.

Hangi gerekçelere dayandırılırsa dayandırılınsın, vergi affı kanunları çıkarılmasının temel amacı, kamuya ilave kaynak yaratmak, bütçe gelirlerinin artırılmasını sağlamaktır. Bu temel fiskal amaç yanında, idari, teknik, ekonomik, sosyal, psikolojik ve siyasi gerekçelerden söz edilebilir¹⁷⁵.

Vergi incelemelerinin sınırlı olması ve vergi denetimlerinin etkin olmaması, ekonomik faaliyetlerin gelişim hızına ayak uyduramayan vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yükünün azaltılması¹⁷⁶, (yargı organlarında biriken vergi uyuşmazlıklarının sayısının azaltılması, ihtilafli dosyaların temizlenmesi); kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması¹⁷⁷, vergi cezalarının mükelleflerin faaliyetlerini sona erdirmelerine neden olması gibi nedenlerle vergi aflarına gidilebilmektedir.

Afların olumsuz sonuçları, temelde mükelleflerin vergiye uyumunda ortaya çıkan azalma noktasında birleşmektedir¹⁷⁸. Vergi aflarından sonra vergi cezalarının ve denetimlerinin artırılmasının vergiye uyumu artırmakta olduğu savunulabilir¹⁷⁹. Ancak vergi afları uzun vadede vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir. Çünkü;¹⁸⁰

- Dürüst mükellefler vergi aflarının, vergi sahtekarları için özel bir imkan (bir imtiyaz) olduğunu düşünebilirler. Vergi kaçırıcılara ayrıcalık tanındığını düşünen dürüst mükelleflerin, haksızlık olarak algıladıkları bu durum nedeniyle vergiye uyumu azalmaktadır. Dürüst mükelleflerin af konusunda hissettikleri sonucunda takınacakları tavır vergiye uyum konusunda etkili olmaktadır. Dürüst bir mükellefin vergi aflarını vergi dolandırıcılığı için ödül olarak görmesi; kendisinin düzenli olarak

¹⁷⁴ Harvey S. ROSEN: **Public Finance**, Printed in the USA, 1995, s. 354.

¹⁷⁵ Duran Bülbül, “Vergi Aflarının Ekonomik Ve Sosyal Etkileri – I”, **Yaklaşım Dergisi**, S. 131, Kasım 2003, s. 206-208.

¹⁷⁶ İsmet CANTÜRK: “Vergi Cezalarının Affı Ve Getirdikleri”, **Danıştay Dergisi**, S. 3, Ankara, 1971, s. 109.

¹⁷⁷ Lionel WAXMAN: **Amnesty: Just One Tool in the Box**, Inside Tuson Business, 30 June 2003.

¹⁷⁸ Mehmet TUNÇER: “Vergi Ahlakı – Vergi Uyumu İlişkisi Ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 181, Ekim, 2003, s. 93.

¹⁷⁹ James ALM - William BECK: **Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis**, National Tax Journal, Vol. 46, March 1993.

¹⁸⁰ ROSEN: a.g.e., s.355.

ödediği vergiler nedeniyle istismar edildiğini düşünmesine yol açarak, ileride onun vergiye uyumunu düşürecek¹⁸¹.

- Bireyler vergi aflarının bir defalık bir fırsat olmadığına inanırlar ve gelecekte başka vergi aflarının olabileceğini beklerlerse, bu durumda da vergiye uyumları gerileyecektir.

Affin yeni bir af beklentisine yol açması, farklı bir ifadeyle mükelleflerin affın bir defalık olmadığı düşüncesine kapılması da gelecekte yeni bir fırsatın oluşabileceği beklentisi yaratacağından mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmaktadır¹⁸².

6. İstisna ve Muafiyetlerin Fazlalığı

Devlet çeşitli ekonomik, siyasi ve sosyal amaçları doğrultusunda mükelleflere bir takım indirim, istisna ve muafiyet hakları tanımıştır. Ancak vergiye tabi gelirlerinin indirim, istisna ve muafiyetler olmadan vergilendirmesi en adilane yaklaşımdır. Çünkü bu vergisel teşvikler yüksek gelir gruplarının gelirleri ile orantılı olarak daha fazla vergiyi ödemekten kurtulmalarına neden olmaktadır¹⁸³. Ayrıca istisna, muafiyet ve indirimler nedeniyle vergi gelirlerindeki azalma, diğer vergi çeşitleri üzerindeki vergi oranlarının olması gerekenden daha yüksek ayarlanması ile telafi edilmeye çalışılmaktadır. Bu da vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinden kapsam dışı kalarak faydalanamayan mükellef üzerindeki vergi oranlarının artmasına, vergide eşitlik ve adalet ilkesinden daha fazla uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

İstisna ve muafiyet kapsamındaki mükellef, vergilemede kullandığı avantajlı durumun bitmesi halinde, vergi yönetimine karşı tepki verecek, uyum zorluğu çekecektir. Oysaki ödemesi gereken vergiyi, devletin çeşitli ekonomik, siyasi ve sosyal amaçları doğrultusunda desteklenen sektörlerde faaliyet göstermesi nedeniyle bu süreç zarfında ödememiştir. İstisna ve muafiyet kapsamı dışına çıkan mükellef kendisine verilen bu imtiyazın devamlı olması gerektiği gibi haksız bir düşünceye sahiptir. Bu süre dolduğunda mükellef normal şartlar altında ödemesi gereken vergi miktarına tepki

¹⁸¹ Alm - Mckee – Beck, **a.g.e.**, s. 24.

¹⁸² Alm - Mckee – Beck, **a.g.e.**, s. 25.

¹⁸³ Douglas Dunn, Flat Tax Fiasco, <http://www.wordwiz72.com/econ.html>, Erişim: 10.03.2006.

gösterir¹⁸⁴.

Serbest piyasa koşullarındaki rekabet savaşı, firmaların ölçeklerine oranla istisna, muafiyet ve indirimlerden daha fazla faydalanmasına, küçük işletmelerin büyük işletmeler, holdingler ve grup şirketleri karşısında rekabet gücünün iyice zayıflaması ve zorunlu olarak piyasadan çekilmelerine neden olmaktadır.

Devlet vergiden uyumsuzluğu yüksek olan mükelleflere legal olarak yasal boşluklar, sığınaklar ve istisna ve muafiyetler gibi bir takım alanlar yaratmaktadır. Bu nedenle, istisna ve muafiyetler vergi tabanını genişletecek ve istismarı önleyecek şekilde gözden geçirilmelidir¹⁸⁵.

7. Mali Müşavirlik Müessesesi

Vergi sistemin anlaşılabilirliğinin zor olması ve uygulamadaki karşılaşılan belirsizlikler, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmesinde yardım alma ihtiyaçlarının yaratmaktadır. Bu süreçte mükellefler yardım hizmetini, serbest muhasebeciler, mali müşavirler vb. almaktadırlar.

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebeci ve mali müşavirler vergi kaybının önlenmesinde rolleri büyüktür. Vergi mükellefleri sahte fatura temin ederek, mal ve hizmet bedelleri yüksek gösterilerek maliyet ve giderleri artırarak vergi kaçırma yoluna gitmektedirler. Muhasebeci ve müşavirlik hizmeti yapanlar, bu konularda dikkatli ve görev bilinci ile davranmalıdırlar. Görevi kötüye kullananlar hakkında işlenen suç derecesinde ağır müeyyideler uygulanmalıdır. Burada en önemli konu mesleği icra edenlerin nitelikleridir. Vergi ve muhasebe ile çok fazla ilgisi olmayan çeşitli meslek mensuplarının, mesleğin çekiciliği nedeniyle bir uzmanlık niteliği gerektiren Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine kolayca geçebilmelerine olanak tanınmış olması, bu mesleğin teknik açıdan hatalara olanak tanınmasına neden olmuştur. Ancak her meslekte olduğu gibi asıl önemli olan meslek mensubunun şahsiyetinin düzgün ve ahlakının yüksek olması kriteridir¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Biberoglu, **a.g.t.**, s.81.

¹⁸⁵ Biberoglu, **a.g.t.**, s.81.

¹⁸⁶ Biberoglu, **a.g.t.**, s.82

8. Kamu Hizmetlerinin Yükümlü Tercihleriyle Örtüşmesi

Devlet, kamusal mal ve hizmetlerin en başlıca sağlayıcısıdır. Bunun yanı sıra devlet, kamusal mal ve hizmetlerin karşılanmasına ilişkin olarak zorla vergi toplama yetkisine sahiptir. Devletin sahip olduğu bu iki nitelik, vatandaş ile aralarındaki ilişkilerinde temel belirleyicisi konumundadır. Devlet zorla vergi toplama yetkisine sahip iken, vatandaşın devlete kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı olarak ödediği vergiler ile devletten sağladığı mal ve hizmet arasında bir ilişki kurarak doğrudan devlete hesap sorma görevi yoktur. Esasen bu bağlantısızlık, kamusal mal ve hizmet alımı ile arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Firmalar tarafından sunulan içsel mallar ile tüketicinin tercihleri, malın kalitesi ve miktarı arasında temel bir ilişki var iken, kamusal mal ve hizmetler için ödenen vergi ile devlet tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin kalitesi ve miktarı arasında bir ilişki yoktur. Vatandaşlar ile devlet arasındaki ilişkinin en belirgin özelliği “bedavacılık” sorunudur. Bu problemin temel kaynağı mükellefin ödediği vergi ile elde ettiği mal ve hizmet arasında bir ilişki kurulamıyor olmasıdır ve bu nedenle hiçbir kimse ceza korkusu olmadan, gönüllü olarak kamu mallarının karşılanması için vergi ödemeye yanaşmaz¹⁸⁷.

Kamu sektörü ve özel sektör arasındaki temel farklılıklardan biri, hangi malın, ne kadar, ne zaman ve kim için üretileceğinin belirlenmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Özel sektör açısından sorun arz ve talebin dengeye geldiği noktada oluşan fiyattır ve bu fiyat piyasa da alıcılar tarafından zımnen ve açık olarak sunulur. Kamu hizmetlerinin belirlenmesi ise siyasal iktidarın belirlenmesi süreci ile gerçekleşir. Siyasal iktidarı elinde bulunduran hizmet, kamusal mal ve hizmetleri ve bu mal ve hizmetlerin karşılığı olarak alınacak olan vergiyi, belli bir dönem için belirlediği bütçe ile belirlemektedir. Bütçe süreci içerisinde hükümet, kendi siyasal gücü doğrultusunda önceliklerini belirleyecek ve kamu hizmetlerinin dağılımını ve bunların karşılığı olarak alınan vergilerin mükellefler arasındaki paylaşımı konusunda karar almakta ve bunu uygulamaktadır¹⁸⁸.

¹⁸⁷ Coşkun Can Aktan, Hilmi Çoban, **a.g.m.**

¹⁸⁸ Çoban, **a.g.e.**,s.56.

Bütçe ile uygulamaya konulan harcama planının yetkililerce onaylanma durumu, vergilere karşı gösterilecek tepkiler üzerinde etkili olacaktır. Yetkililerin kamu hizmetlerini onaylaması, niteliksel ve niceliksel olarak olmak üzere iki açıdan ele alınabilir. Niteliksel onay, harcamaların hangi kalemler arasında dağıtılacağı sorunu ile ilgilenirken, niceliksel onay ise, bu kalemlere yeterli ödeneğin ayrılıp ayrılmaması ile ilgilenir¹⁸⁹.

Yükümlülerin istediği hizmetlerin yeterli miktarda üretilmesi durumunda, kamu hizmetlerinin yükümlülerin tercihlerine uyumluluğundan söz edilebilmektedir. Kamu hizmetlerinin yükümlülüklerin tercihlerine uygunluğu ne kadar artarsa, vergiye karşı olumlu davranışların da aynı yönde artacağı beklenebilir. Buna mukabil, devletin yükümlülerin desteklemediği veya tercih etmediği hizmetleri üretmesi durumunda, yükümlüler ödedikleri vergileri boşa giden, çarçur edilen fonlar olarak göreceği için vergiye karşı olumsuz davranışlarda da artış olabilecektir¹⁹⁰.

Genel olarak vergi kanunlarında ödeme gücü ilkesi kabul edilmiş olsa da, mükellef ödemiş olduğu vergi ile yararlandığı kamu hizmeti arasında bir ilişki kurmaktadır. Mükellefin vergiye uyumu, kamu hizmetlerinden elde ettiği fayda ile onun için ödediği fiyatın (verginin) karşılaştırmasından etkilenmektedir. Mükellefin kamu hizmetlerinden elde ettiği tatmin düzeyi onların vergiye uyum konusundaki kararlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Kamu hizmetlerinden yeterince yararlanmadığını düşünen mükellef, vergi ödeme konusundaki içsel motivasyon kaynaklarını kaybedecektir. Devletin bu motivasyon kaynaklarının kaybı nedeniyle dışsal motivasyon kaynaklarına ağırlık vermesi (vergi cezalarının artırılması vb.) mükellefin vergi ahlakını olumsuz etkileyecek ve vergiye gönüllü uyum sağlanamayacaktır¹⁹¹.

9. İktidar ve Mükellefin Siyasi Düşüncelerinin Uyum Sorunu

Kamu ekonomisinde tercihlerin belirlenmesi siyasal, gerçekleştirilmesi ise ekonomik bir karaktere sahiptir. Devlet tarafından belirli bir hizmetin üretilmesi eşdeğer kamu harcamasını ve yaklaşık olarak kamu gelirinin kullanımını gerektirmektedir. Yani vergi olarak alınan fonlar, sonuçta kamu hizmeti olarak tekrar topluma yansır. Ancak,

¹⁸⁹ Şenyüz, **a.g.e.** s.41.

¹⁹⁰ Çiçek, **a.g.m.** , s.64.

¹⁹¹ Coşkun Can Aktan, **a.g.m.**, s.4.

böyle olsa bile, vatandaş ödediği verginin bilerek ve hesaplı kullanıldığını görmek ihtiyacını duyar. Bu ihtiyacın karşılanması ile harcamalarda gerçekleştirilecek etkinlik arasında yakın bir ilişki vardır. Etkinlik, genellikle belirli bir harcama ile en yüksek faydanın elde edilmesi ve belirli bir faydaya ulaşabilmek için, en az kamusal fon kullanımı olarak ifade edilir. Bu ilkeye uyulduğu sürece, bir yandan vergiler en verimli bir biçimde kullanılırken, diğer yandan da daha fazla hizmet üretiminin gerçekleştirilmesi mümkün olur. Bu yüzden, devletin gelir ihtiyacı azalabileceğinden yükümlülerin daraltılması dahi düşünülebilir¹⁹².

Kamu gelirlerinin etkin kullanımı, ekonomik nedenlerle olduğu kadar, idari nedenlerle de gerekli görülen bir konudur. Çünkü, devlet bürokrasisinde sık sık karşılaşılan suiistimler, fonların etkin kullanımı hakkındaki inançları büyük ölçüde etkilemektedir. Mükellefler, ödedikleri vergilerin savurganca kullanıldığına inanırlarsa, vergi nedeni ile duydukları subjektif yük daha da artar. Çok önemli olan bu psikolojik faktör, birçok yükümlüyle devlete vergi ödemek yerine, şahsen verimli gördüğü sahaya harcamanın daha uygun olacağı fikrini doğurmaktadır. Bu nedenle düşünmeden ve mükelleflerin tepkilerini hesaplamadan yapılacak kamu harcamalarından kaçınılmalıdır. Kamu hizmetleri, fayda-maliyet analizleri yapıp, dışsallık faktörleri de dikkate alınarak yapılmalıdır. Devletin, harcamalarını yönlendirirken bu tür tekniklerden yararlanması, mükelleflerin finansmanına katılımındaki olumsuz davranışları azaltacaktır¹⁹³.

III. VERGİ UYUMUNUN ÖNEMİ

Mükelleflerin vergi uyumu günümüzde devletler için çok önemli hale gelen bir kavramdır. Mükelleflerin vergiye göstereceği uyum, devletlerin ana gelirini oluşturan vergi gelirleri direkt etkileyen en önemli faktörlerdendir. Mükellefin vergiye göstereceği gönüllü uyum, devletleri vergi gelirlerini arttırarak, toplumsal ve sosyal refahı olumlu etkileyecektir.

¹⁹² Şenyüz, a.g.e., s.42.

¹⁹³ Demir, a.g.t., s.15-16.

A. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM SAĞLANMASININ FAYDALARI

Mükelleflerinin vergi karşındaki algılarının pozitif olması, vergi sisteminin sağlıklı işlemesi için en önemli unsurdur. Vergiye gönüllü uyum mükellefin bilinçli ve olumlu tutumudur. Bu tutum üzerinde bir çok belirleyici faktör vardır. Bu faktörler verginin nasıl algılanacağına ve algıya paralel tutumun nasıl şekilleneceğine dair mükellefi yönlendirir. Vergiye gönüllü uyumda vergi bilinci ve vergi ahlakı düşük seviyede olan mükellef için en önemli faktör vergi aflarıdır. Çünkü ilk bakışta vergi oranları gibi gözükse de vergi oranları vergi cezalarının yaptırımını olmadan, vergi cezaları da vergi denetim olasılığı düşük olması durumunda mükellef için önem arz etmemektedir. Vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılması vergi uyumu yüksek mükellefleri bile af amacına tamamen ters olarak uyumsuzluğa sevk ettiği bir gerçektir. Çünkü denetim sonucu tespit edilen vergi suçları, yine aflarla önemini yitirmektedir. Bu durumda mali afların vergiye gönüllü uyumda en önemli faktör olduğunu söyleyebiliriz.

Vergiye gönüllü uyumu pozitif yönlü olan mükellefin yanında kararsız ve olumsuz bakış açısıyla vergilendirmeye çalışan mükellefler de mevcuttur. Bunların vergiye gönüllü uyum sağlamalarının hem vergi sistemine hem de ekonomiye katkısı büyük olacaktır. Vergiye gönüllü uyumun sağlandığı bir ülkede ekonomik kararlar daha sağlıklı alınabilecek, öngörüler sağlam zemin üzerine oturtularak yapılacaktır. Vergiye gönüllü uyumun vergi sistemindeki olumlu etkileri şöyle sıralanabilir;

- Vergi gelirlerinde artış,
- Denetim maliyetlerinde azalma,
- İdare ve mükellef arasında hoşgörü ve güven ortamı,
- Haksız rekabet ortamının engellenmesi,
- Vergi konularının ve oranlarının gelir grupları ve sektörlerle göre adil dağılımının sağlanması

B. VERGİ UYUMSUZLUĞUNUN SONUÇLARI

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel koşulu vergi bilincinin yerleştirilmesi olup, bu bilincin yerleşmesi ise mükellefin ödediği verginin nasıl

harcandığını bilmesi ve vatandaşın verginin haklılığına inanmasından geçmektedir. Ayrıca verginin adil alındığına olan inanç arttıkça vergiye karşı direnç de o ölçüde azalacaktır. Bunun içinde vergiyi toplayan idarenin uygulamaların bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde olması, uygulamaların kamuya iyi anlatılması gerekmektedir¹⁹⁴.

Önce kişisel ekonomik denge bakımından mükellef, vergi alınmasıyla azalan ödeme gücünü kısmen olsun telafi etmek ve gelirini artırmak amacıyla, verimli faaliyetlerini geliştirmeye çaba gösterecektir. Kısmi de olsa bu telafi olanağı, işbölümü ve kişiler arası değişim esasına dayanan bir ekonomide genellikle gerçekleşmemektedir. Böylece bir üretim tüketim dengesi kuramayan mükellef, bu kez tüketim programında zorunlu bir değişiklik yapacak ve geliri artık eski seviyesinde kalmadığı için tüketimini azaltacaktır. Marjinal Fayda Eşitliği teoremi ve Wieser Kanununa göre de önce lüks maddelerin tüketiminde bir azalma görülecektir¹⁹⁵.

1. Vergiye Karşı Pasif Tepki

Vergiye karşı davranışın olumlu yönü vergilemede vergiyi kabul ederek ödeme anlamına gelmektedir. Ancak yükümlü vergi ödemeyi kabul ederse bu durumda ise vergi ile ilgili bir mücadele içine girecek ve vergisiz alana kayma, ikame mallara yönelme vb. kurtulma yollarını deneyecektir¹⁹⁶.

Vergilerin, mükellef davranışlarında iki farklı yönde etkisi vardır. Birincisi, mükellefin gelirindeki eksilmeyi telafi etmek amacıyla, daha fazla çalışarak daha çok kazanma amacıyla hareket etmesidir. Bu durum literatürde gelir etkisi olarak adlandırılır. Mükellef vergilemenin gelirinde yarattığı eksilmeyi daha çok çalışarak gidermeye çalışır. Ancak aynı mükellef, daha çok çalışmasının sonucu elde ettiği kazancın ağır vergiler altında eridiği düşüncesiyle bir müddet sonra çalışma arzusunu kaybederek çalışmamayı, aylıklığı tercih edebilir. Bu durum verginin ikame etkisidir. Mükellef vergi ile azalan gelirini gelir etkisi ile telafi etme çabası yerine doğrudan da

¹⁹⁴ Necdet Gökmen, Abdullah Güleç, **a.g.m.**, .

¹⁹⁵ Nezihe Sönmez, **Vergileme Olayında Kişisel Ekonomik Denge Yönünden Mükelleflerin Davranışları**, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş. İzmir, 1971, s.14.

¹⁹⁶ Fevzi Devrim, **Vergi Bilinci ve Vergiye Karşı Direniş Sorunu**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1974, s.220.

çalışmamayı, boş durmayı tercih edebilir¹⁹⁷.

Mükellef vergilerin gelirinde yarattığı azalma dolayısı ile, çalışmama, tüketimini kısma, üretimini azaltma ve yatırımdan vazgeçme, vergisini yansıtma ve vergiden kaçınma arayışına girme gibi tepkiler verebilmektedir. Bunlar mükellefin dolaylı ve pasif tepkilerdir.

a. Boşta Gezinmeyi Tercih Etme

Mükellefin vergilemenin gelirinde yarattığı eksilmeye karşı vereceği ilk pasif tepki çalışmama, boşta gezme tercihidir. Literatürde ikame etkisi olarak adlandırılan bu tepki, çok çalışarak çok vergi ödemektense çalışmamanın tercih edilmesidir. Çünkü, çalışmamanın maliyeti düşüktür. Vergi oranlarındaki artışlar kullanılabilir. geliri azaltmakta ve çalışmaya kıyasla boşta kalmanın maliyetini düşürmektedir ve çalışmama lehine fırsat maliyeti yaratmaktadır.

b. Tüketim ve Tasarruf Kısma

Gelir, tüketim ve tasarruf olmak üzere iki şekilde kullanılmaktadır. Vergi oranlarındaki artışlar kişilerin kullanılabilir gelir seviyesini azalttığından, gelirin azalmasına bağlı olarak önce tasarruf miktarı, daha sonra ise tüketim miktarlarında azalma meydana gelmektedir. Mükelleflerin vergileme nedeniyle duyduğu baskı hissi, önce tasarruf hacminde bir düşmeye daha sonra lüks maddelerin tüketiminden vazgeçme, ileri safhalarda ise (ki toplumsal açıdan tehlike arz eden bir durumdur) temel zorunlu ihtiyaç maddelerine doğru dereceli bir azalmaya neden olmaktadır. Mükellef tüketim ve tasarruflarını düşürerek gelirini geçinebilmek için ayarlamaya çalışır. Bu durum yükümlü üzerindeki transformasyon etkisi olarak da adlandırılır

c. Üretimi Azaltma

Vergi oranlarının yükselmesi, üretim faaliyetleri üzerinde de olumsuz etki yapmaktadır. Bu olumsuz etki doğrudan üretimin maliyetine giren girdiler üzerindeki vergilerin baskısı olmasa da, vergi oranlarının artması ile kullanılabilir geliri azalan bireyin tüketim kısıtlamasına gitmesi, zaman içinde üretimin de azalmasına neden

¹⁹⁷ F. Nilgün Baklaya Akça, “ Vergi Maliyeti Üzerine”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 1999, S.1, s.67-73.

olmaktadır. Piyasa talebinin daralması arz seviyesini de daraltmakta ve üretim seviyesini düşürmektedir. Bununla birlikte, üretim faaliyetleri üzerine konulan vergiler de maliyet unsuru oluşturduğunda, üretimin karlılığını azaltmakta ve doğrudan üretim kapasitesinin azalmasına neden olabilmektedir¹⁹⁸.

d. Olası Yatırımdan Vazgeçme

Mükellefin pasif tepki aşamasında diğer bir yaklaşımı da yatırım kararlarından vazgeçmedir. Artan vergiler, yatırım sonrası kazançların büyük bir kısmının devlete aktarılmasına ve yatırımın karlılığını azaltması nedeniyle yatırımcıyı olumsuz etkileyerek olası yatırım kararlarında vazgeçirebilmektedir. Yeni yatırımlar zaten başlı başına bir risk unsurudur. Tahmin edilemeyen piyasada tutunabilme durumu yanında bir de bilinen maliyet, ağır vergiler söz konusudur. İlave yatırımlar için de aynı durum söz konusudur. Firma dengesi, eş ürün eğrisi ile firmanın toplam harcama ve yatırım imkanını gösteren eş maliyet doğrusunun kesiştiği noktada oluşmaktadır. Firma açısından vergi oranlarının yükselmesi, bir maliyet unsuru olduğundan eş maliyet doğrusunu olumsuz etkilemekte ve harcama yapma imkanı daralan firmanın yatırım yapma gücü azalmaktadır.

e. Verginin Yansıtılması

Verginin yansıtılması, ortaya çıkardığı sonuçlar itibariyle diğer tepki türlerine göre farklılık göstermektedir. Bu farklılık, vergi yansımalarının vergi yükünün başkasına aktarılmasını hedef alması noktasında ortaya çıkmaktadır. Verginin yansıtılması, esasen vergiyi üstlenen bir mükellefin bu vergi nedeniyle oluşan yükü, çeşitli araçlar kullanarak diğer kişilere aktarmasıdır.

Vergi yansımaları diğer tepki türleri ile karşılaştırıldığında, devlet açısından vergi kaybına oluşmadığı bir tepki türüdür. Ancak bu yöntem devletin vergi yükünün toplumda dengeli dağılımını sağlama görevi açısından olumsuz etkiler meydana getirmesi nedeniyle ayrı bir önem taşımaktadır.

f. Oy kayması

İktidardaki partilerin vergi yasalarını onaylaması durumunda yapılması

¹⁹⁸ Balkaya Akça, **a.g.m.** s.67-73.

gerekenlerin yapılmadığına kanaat getiren yükümlüler seçim zamanlarında iktidarda bulunup çeşitli gerekçeler ile vergi kanunu getiren partilere karşı tepkilerini kendi oyları ile gösterebilmektedirler. Ancak burada genelde mükelleflerin büyük kısmı kendi cebinden her ne gerekçe dahilinde olursa olsun para çıkmasını sevmediklerinden vergi oranlarında olabilecek en ufak bir artışa karşı bile tepkilerini olumsuz yönde gösterebilmektedirler

g. Baskı Gruplarının Yardımını İsteme ve Beraber Hareket Etme

Yükümlüler yasaların kendi lehlerine çıkarılmasını sağlamak amacı ile baskı gruplarının aracılığına başvurabilirler. Baskı kuruluşları çeşitlilik gösterebilmektedirler. Örneğin İşveren sendikaları, işçi sendikaları, kuruluşlar, dernekler, esnaf odaları, çiftçi odaları vb. baskı grupları kendi dahilindeki yükümlüler lehine hükümete etkide bulunmaya çalışmaktadırlar.

h. Vergiden Kaçınma

Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini azaltmasının, yasalara uygun biçimde yerine getirilmesi durumunda vergiden kaçınma söz konusu olmaktadır. Bu nedenle “vergiden kaçınma”, bir kimsenin vergi yükümlülüğünü yasalara uygun olarak azaltması şeklinde tanımlanmaktadır. Vergiden kaçınma, kural olarak suç teşkil etmemektedir. Çünkü, bu tepki türünde kanunlar karşısında suç teşkil edecek herhangi bir itaatsizlik söz konusu değildir. Bu nedendir ki, vergi kanunlarında vergiden kaçınma faaliyetlerini cezalandırmayı hedef alan hükümler bulunmamaktadır¹⁹⁹.

Vergiden kaçınma olayı, ülkelerin gelişmişlik düzeyine, içinde bulunulan konjonktüre, vergi ahlakı ve vergi bilinci gibi sosyal değerlerine ve kanun koyucunun vergiye yüklediği amaç ve fonksiyonlara bağlı olarak çok değişik şekillerde meydana gelebilmektedir. Ayrıca vergilemenin ekonomik kalkınma, istikrar ve gelir dağılımı amaçları için kullanılması bazen kanun koyucunun vergilere bilinçli olarak bazı kaçınma hükümleri getirmesine sebep olabilmektedir²⁰⁰.

¹⁹⁹ Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, “Vergilere Karşı Gösterilen Aktif ve Pasif Tepkiler”, www.canaktan.org.tr, Erişim: 02.05.2005.

²⁰⁰ Fevzi Devrim, Kamu Maliyesine Giriş, **Dokuz Eylül Üniversitesi**, 2002, s.256.

1. Geç Ödeme

Vergiye karşı gösterilen diğer bir tepki de vergi borcunun geç ödenmesidir. Verginin yasalara aykırı bir hüküm bulunmadığında, geç bir şekilde ödenmesi kaçakçılıktan ayrı bir durumdur. Devlet verginin tahsilatına bakmaktadır. Vergi borcunun geç ödenmesi kredi faiz oranı ile gecikme faizi oranının arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Bunlar arasındaki uyumsuzluk sonucu mükellefin nasıl olup da vergisini geciktireceğini bir örnek ile açıklamak gerekirse, mükellefin 1,000-TL borcu olduğunu farz edersek ve aynı vergi tahsil aşamasında kredi faiz oranının yüzde 15 ve gecikme faizinin yüzde 5 olduğu bir ortamda mükellef 1 aylık bir sürede parasını faize koyarsa karşılığında 150-TL karı olacak ve bu kişi devlete vermesi gereken vergiyi vermediği içinde devlete 50-TL gecikme faizi ödemek durumunda kalacaktır ancak sonuca baktığımızda gecikme faizinin kredi faizinden düşük olması durumuyla devlete ödemesi gereken vergiyi ödemeyen mükellef ödüllendirilmiş oldu. Bu da büyük bir kaos ortamının oluşmasına sebebiyet vermektedir. Bu bakımdan kanun koyucunun bu oranları dikkatli bir şekilde belirlemesi gerekmektedir²⁰¹.

i. Vergi Grevi

Kaçakçılık ve kaçınma, bilindiği üzere bireysel bir davranıştır. Vergi grevi ise, bireysel değil kolektif bir davranıştır. Bir grup hareketi olduğu söylenebilir. Vergi grevi belli bir kişi yerine belli bir grubun vergi karşısındaki tepkilerini gösteren ortak bir davranış sergilemesinden kaynaklanmaktadır. Tabi ki bu ortak davranışların başarıya ulaşması o kurumların ya da o grupların örgütlenişlerine ve yapılarına bağlı olarak değişmektedir.

J. Göç

Verginin ağır bulunması durumunda yükümlüler eski vergi sisteminden mükellef ihtiyaçlarına daha çok cevap veren bir vergi sistemine geçeceklerdir. Bu büyük entegrasyonlar için geçerli bir durumdur. Ekonomide işgücü, emek ve sermayenin serbest dolaşımı söz konusudur. Farklı vergisel düzenlemelerin olduğunu varsayımı

²⁰¹ Biberoglu, a.g.t., s.99.

altında Avrupa Birliği içinde geçerlidir²⁰².

2. Vergiye Karşı Aktif Tepki

Bireyin ödeme gücünün üstündeki verginin bireyde yaratacağı tepki verginin ağırlığını hissettiği oranda şiddetlenecektir. Bireyin vergiden uzaklaşmak için çeşitli arayışlar içinde gireceği ve bu yolda gerekirse illegal davranışlara sapacağı ortadadır. vergi yönetiminin bireyi bu yollara itmemesi ve bireyin vergi ahlakını zedelememesi gerekir²⁰³.

a. Vergi Kaçakçılığı

Vergilere gösterilen aktif uyumsuzlukta, ne yazık ki, en yaygın ve mükellefler tarafından en çok kullanılan vergi kaçakçılığıdır. Genel kabul gören görüşe göre vergi kaçakçılığı, vergi ile ilgili yükümlülüklerin, vergi kanunlarına aykırı olarak, kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi durumudur. Mükellefin vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, vergi zamanında tahakkuk ettirilememekte veya eksik tahakkuk ettirilmektedir²⁰⁴.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının mali sonuçları aynı olmakla birlikte hukuki sonuçları birbirlerinden farklıdır. Vergiden kaçınma kavramı için yasal bir müeyyide düzenlenmemekle birlikte, vergi kaçakçılığı sonucunda ilgili kanunlarda ağır yaptırımlar söz konusudur²⁰⁵.

Bu hareket mahiyeti itibariyle ekonomik, sosyal, mali ve ahlaki düzeni ve normları bozan, devletin vergilendirme yetkisini boşa çıkararak temel vergilendirme prensiplerinden olan kamu mükellefiyeti anlamındaki “vergi önünde eşitlik” ilkesinin uygulanmasına önemli engel teşkil eden bir harekettir²⁰⁶.

Genel olarak ele alındığında insan davranışları, yaşanan olaylardan sağlanan algı ve bu algı ile oluşan tutuma göre oluşmaktadır. Dolayısıyla vergi ödemekle yükümlü olan bireylerin vergiye neden tepki gösterdikleri, tepki türlerinin

²⁰² Şenyüz, **a.g.y.**, s.74.

²⁰³ İsmail Hakkı Güneş, “Vergi Kültürü ve Verginin Kutsallığı”, <http://www.turmob.org.tr> , Erişim: 12.11.2005.

²⁰⁴ Şenyüz, **a.g.e.** , s.93.

²⁰⁵ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, “Kamu Maliyesi”, **Ekin Kitapevi**, 2003, s.145.

²⁰⁶ Devrim, **a.g.t.**, s.257.

incelenmesinden önce incelenmelidir. Çünkü vergiye karşı gösterilen tepkiler bir sonuç özelliği taşımaktadır. Oysa bu sonucu yaratan psikolojik nedenlerin öncelikle incelenmesi gereklidir.

Vergi bir yükür. Çünkü ödeyenin iktisadi gücünde bir azalmaya sebep olmaktadır. Buna sübjektif vergi yükü adı da verilmektedir. Gerçek vergi yükü ise ki buna objektif vergi yükü adı da verilmektedir. Bir takım hesaplamalar sonucu bulunan bir orandır. Sübjektif vergi yükünün (vergi tazyikinin) sayı olarak hesaplanması mümkün değildir. Bu yükün mükellef tarafından nasıl ve ne ölçüde hissedildiği, vergiyi ödeyenin psikolojik yapısına bağlıdır²⁰⁷.

b. Vergi Kaçakçılığı Şekilleri

Vergi kaçakçılığında izlenen yol ve yöntemler insan zekasına bağlı olarak değişiklik gösterir. Vergi kaçakçılığının bu değişikliklere paralel sınırsız yolları ve yöntemleri bulunmaktadır. Ancak kaçakçılık, fiillerin işlendiği alanlara göre üç grupta incelenebilir.

Yükümlülük Kurulmasında; Yanlış yükümlülük tesis ettirmek, mali idareye işe başladığını bildirmemek, yalan beyanda bulunmak ve sahte yükümlülük kurmak.

Belgeler üzerinde; Kullanılan yöntemler, hiç belge düzenlememek, gerçeğe aykırı düşük ya da yüksek bedellerle fatura düzenlemek, vergiye tabi değerli belgeleri kaydetmemek ya da eksik şekilde damgalatmak, bulunmayan ad ve adreslere fatura kesmek ya da almak şeklindedir. Ayrıca; giderleri ve maliyetleri artırmak için sahte faturalar düzenlemek, mal miktarı fazla bedeli düşük ya da aksi nitelikte fatura alıp vermek gibi işlemlere başvurmaktadır.

Defter kayıtları üzerinde; Defter kayıtları üzerinde yapılan vergi kaçakçılığı muhasebe hileleri yolu ile gerçekleştirilmektedir²⁰⁸. Ancak bu konudaki bir eksiklik VUK'nda muhasebe hileleri ile ilgili hükmünde bu hilelerin tek tek sayılmaması hangi fiillerin muhasebe hileleri kapsamına girip girmediği konusunda tereddütlere neden

²⁰⁷ Sezgin, Çoban, a.g.m.

²⁰⁸ Nihat Edizdoğan, **Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi**, Ekin Kitapevi, 2000, s.124-125.

olmaktadır.²⁰⁹

c. Vergi kaçakçılığının Sonuçları

Vergi kaçakçılığı mali, iktisadi, sosyal ve politik açıdan önemli etkiler yaratır. Bu etkiler aynı zamanda vergi kaçakçılığının sonuçlarını teşkil eder.

Mali Sonuçlar; Vergi kaçakçılığının en önemli sonucu, bütçe gelirlerinin azalmasıdır. Devlet vergi kayıpları nedeniyle beklenen geliri sağlayamaz. Bunun sonucunda bütçe dengesizliği ortaya çıkar²¹⁰. Bütçe dengesizliği ve tahmin edilen gelirin sağlanamaması devletleri vergi gelirlerini artırmak amacıyla vergi oran ve tabanını genişletmeye zorlar. Vergi tabanının genişletilememesi vergi oran ve çeşitliliğinin artması sonucunu doğurur. Bu da kayıt altında olan mükellef üzerindeki vergi yüklerini artırmaktan ve sadece devletin tahsil edemediği gelirlerini tahsil edebileceği mükelleflere transfer etmesinden öteye geçemez. Bu uygulama kayıt dışında kalan mükelleflerin lehine, sorumluluk ve yüksek ahlaklı mükelleflerin aleyhine bir durumdur. Böyle bir durumu hisseden dürüst mükellefin de vergiye karşı uyumu ve vergi ahlakı zedelenmektedir.

İktisadi sonuçlar, Yetersiz kalan devlet gelirleri emisyon yolu veya borçlanma ile telafi edilmeye çalışılır. Emisyon talep yaratmak olup arz ile karşılanamadığında enflasyona neden olur. Enflasyon ise nakdi değerleri vergilendiren gizli bir vergileme olup, birçok yönden sakıncaları vardır. Bütçe açığının borçlanma ile karşılanması gelecekte elde edilecek vergilerin şimdiden kullanılması, gelecek nesillerin vergilendirilmesidir²¹¹.

Vergi kaçakçılığı yarattığı iktisadi etkiler nedeniyle üretim faktörlerinin optimum dağılımını bozucu yönde etki eder. Devlet tarafından teşvik edilmek istenmeyen ya da gelişmeleri ulusal ekonomi yönünden faydalı görülmeyen alanlardaki faaliyetlerden meydana gelecek vergi kaçakçılığı ile bu alanlara üretim faktörlerinin yönelimi yoğunluk kazanmakta ve böylece milli ekonomi ve ekonomik kalkınma

²⁰⁹ Biberoglu, **a.g.t.**, s.103.

²¹⁰ Nihat Edizdoğan, **a.g.e.**, s.126.

²¹¹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, **a.g.e.**, s.146.

bakımından olumsuz bir etki yaratmaktadır²¹².

Sosyal ve politik sonuçlar; vergi kaçakçılığı toplum düzenini olumsuz etkiler. Vergi afları ile ortaya çıkan vergi kaybının büyüklüğü, vergi ahlakını ve beraberinde toplum ahlakını bozucu etkide bulunur.

Vergi kaçakçılığı, hem vergi kaçırانların kaçakçılık faaliyetini cezalandırılmadan sürdürmeleri hem de dürüst mükelleflerin kaçakçılık yapanların devlet tarafından tespit edilemeyip yasadışı fiillerinin cezalandırılmaması nedeniyle kamu otoritesini zayıf görme şeklinde politik sonuçlar doğurmaktadır¹⁴⁶.

IV. VERGİ UYUMUNU ARTIRMAK İÇİN ALINABİLECEK

ÖNLEMLER

Toplumun ve ekonominin ihtiyaçlarına göre şekillendirilmiş, adalet ilkesine dayalı bir vergi sisteminin, vergiye uyumu artıracığı açıktır²¹³. Vergi uyumunun sağlanabilmesi için öncelikle vergi sisteminin adil ve çağdaş bir yapıya sahip olması sağlanmalıdır. Ancak, şu da unutulmamalıdır ki, Vergiye gönüllü uyumun artırılması, öncelikle uyumsuzluğa sebep olan unsurların ortadan kaldırılması ile mümkündür²¹⁴.

1. Vergi Oranlarının Düşürülmesi

Günümüzde çok yüksek olan vergi oranları yaşanabilir bir düzeye indirilmeli, parafiskal yükler de kademeli olarak azaltılmalıdır. Ayrıca ağır vergi ve sosyal güvenlik yükleri de kayıt dışına teşvik edici olmaktadır. Anayasamızda, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını, genel olarak maliye politikasının, özel olarak da vergi politikasının temel amacı olarak kabul etmektedir²¹⁵. Ülkemizde gelişmişlik derecesiyle vergi oranları arasında ciddi bir tutarsızlık bulunmaktadır ki bu da gelişmişlik düzeyimize göre çok yüksektir. Ülkemizdeki vergi yükünün ağırlığı ve vergi oranlarının yüksekliği,

²¹² Devrim, a.g.t. , 1974.

²¹³ TBMM Genel Kurul Tutanağı, 20 Dönem, 3.Yasama Yılı, 28. Birleşim, 16.11.1997.

²¹⁴ Gülay Akgül Yılmaz, a.g.e. , s. 214.

²¹⁵ Mehmet Timur, **Kayıt dışı Ekonomiyle Mücadele ve Toplumsal Katkı**, Konulu Panel, Eylül 2003, Ankara, <http://www.turmob.org.tr> Erişim Tarihi 17.09.2009.

yurtiçi tasarruf ve yatırımları engellemekle kalmamakta, sürdürülebilir büyüme için gerekli olan yabancı sermayeyi zorlaştırmaktadır²¹⁶.

Vergi oranlarının düşürülmesiyle hem kayıt dışı ekonominin boyutlarının küçüleceği hem de arz yönlü etkilerle büyümenin hızlanacağı beklenmektedir²¹⁷. Kısaca vergi gelirlerini artırmak, kayıt dışı ekonomiyi küçültmek için vergi oranları indirilmeli ve vergi yükü azaltılarak vergiye uyum sağlanmalıdır.

2. İstisnalar ve Muafiyetlerin Azaltılması

Kanunlar bazı kişi (muafiyet) ve konulara (istisna) imtiyaz hakkı tanımıştır. Kanunun amacı, vergi yükümlülerin gerçek ödeme gücüne ulaşabilmesini ve ekonomide gelişmesi gereken bazı sektörlere destek olmaktır. Fakat bu durum kanunların genellik ilkesi ile uyuşmamaktadır. Genellik ilkesi, toplumda yaşayan ve vergi mükellefi olma konusunda şartları taşıyan herkesin mükellef olarak vergiyi ödeme zorunluluğunu ifade etmektedir.

Türk vergi sisteminde uygulanan muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi tabanının genişlemesini engellemekte ve kayıt dışı ekonomiyi artırmaktadır. Dolayısıyla genellik ilkesine uygun olmayan vergi imtiyazlarının kaldırılması gerekmektedir. Yani ülkemizde uygulanan muafiyet ve istisnalar çok fazla olması vergi tabanını daraltmakta bu da kayıt dışı ekonomiyi genişletmektedir. Özellikle vergi mükelleflerinin, istisna sınırlarını geçmemek için sağladığı gelirleri gizleyerek beyan etmemektedir ve bu nedenle kayıt dışı ekonomi daha da büyümektedir. Bu da dürüst mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırmaktadır.

Genellik ilkesi uyarınca, vergi hak ve ödevlerinin “herkese” aittir. Verginin herkesten, eşit olarak alınması hukuksal adaletin korunması için önemlidir²¹⁸.

Genellik ilkesi:

- Yalnız belirli kişi veya grubu kapsayacak şekilde vergi konamaz,

²¹⁶ TİSK, **Türkiye’de Vergi Yükü Hızla Artarken Rakiplerimizde Azalıyor**, Kasım 2004, <http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1087&id=61>, (Erişim Tarihi 17.09.2009).

²¹⁷ Yusuf Kıldış, “ Kayıt Dışı Ekonomi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf>, s.22., (Erişim Tarihi 13.01.2010).

²¹⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuk**”, 1989, s.31.

- Vergi yükü, toplumun belirli kesimleri üzerinde yoğunlaştırılmaz,
- Vergi istisna ve muafiyetlerinin, verginin yapısına ve Anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanması gerekir,
- Vergileme oranlarının mükelleflerin bir bölümünün vergi yükü dışında kalacak şekilde belirlenmemesi gerekir²¹⁹.

3. Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi

Vergi sisteminin vergi mükellefleri tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Fakat hazırlanan vergi ile ilgili değişiklikler mükellefler tarafından kolayca anlaşılacağı için kanunlar sürekli açıklama gereksinimi nedeniyle değişiklikler yapmaktadır. Mevzuattaki yapılan bu değişiklikler, ne vergi mükellefleri ne de vergi daireleri tarafından yeterince takip edilemez hale gelmiştir. Bu nedenle vergi kanunları gözden geçirilerek metinler kısa ve kesin hükümlerle sadeleştirilmeli, herkesin anlayabileceği bir dil kullanılmalıdır ki mükellefin gönüllü uyumu artsın.

Kısaca söylemek gerekirse, vergi sisteminin sadeleştirilmesi, herkesi kapsayacak basit ve uygulanması kolay bir sistemin kurulması yönündeki çalışmalara başlanması bile kamuoyunda olumlu bir gelişme sağlayabilecektir.²²⁰

Vergi imtiyazları nedeniyle devlet için oluşan “vergi kaybı” vergi dışı piyasa ekonomisinin bir yönünü oluşturmaktadır. Vergi dışı piyasa ekonomisinin ortadan kaldırılması için genellik ve yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olmayan vergi imtiyazlarının tamamen kaldırılması gereklidir²²¹.

4. Vergi Denetimlerinin ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Artırılması

Vergi denetimleri daha sıklıkla yapılmalı ve daha çok mükellefi kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir. Fakat denetim elemanın yetersiz olması hem denetimin yetersiz olmasını sağlamakta hem de vergi cezalarının caydırıcılığını da düşürmektedir.

²¹⁹ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara, 1999, s.179.

²²⁰ Can, **a.g.m.**, s.95.

²²¹ Can Aktan, “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ölçülmesi ve Ölçme Yöntemleri”, <http://www.canaktan.org>, Erişim: 07.11.2005.

Vergi denetimlerinin daha etkin hale getirilmesiyle mükellefin beyanları sürekli denetim altında olacak, böylece kayıt dışı işlemleri ile vergiye karşı dirençleri zamanla azalacaktır. Denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları arttırılarak caydırıcılığı yükseltilmeli ve hapis cezaları, para cezalarına çevrilemez, ertelenemez hale getirilmelidir ki mükellefin vergiye uyumu sağlansın.

Yapılan araştırmalarda, cezanın fazla şiddetli olmadığına ve yakalanma olasılığının küçük olduğuna inananlar arasında vergi kaçakçılığı daha yüksek boyutta olduğu görülmüştür²²². Yani vergi cezalarının caydırıcılığı büyüklüğü ile değil gerçek oranı ile doğru orantılı olması gerekmektedir.

5. Vergi Afları Sık Aralıklarla Çıkarılmaması

Ülkemizde 1960 yılından günümüze değin birçok kere vergi affı yasası çıkarılmıştır. Vergi affı bir defaya mahsus olarak çıkarılır ve afftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmasıyla donatılırsa vergi afları mükelleflerin gelecekteki vergilenme istençlerinde artışa yol açacaktır. Fakat vergi affına karşı olanlar ise, vergi aflarının mükelleflerin gelecekteki vergilenme isteklerini olumsuz etkileyeceğini ve devletin vergi gelirlerinin azalacağını öne sürmektedirler. Çünkü dürüst vergi mükellefleri vergi aflarını devleti aldatanlara getirilen bir imtiyaz olarak görmektedirler²²³. Ayrıca, sık aralıklarla çıkarılan bu vergi afları, yükümlüyü her zaman af beklentisi içine sokmakta ve vergi kaçırma teşvik eder bir hale büründürmektedir. Aslında vergi aflarının ancak kanunla çıkması ve bu kanun çıkması içinde belirli bir zaman gerekmesini beklemek yerine, vergi borçlarının tecili ve taksitlendirilme imkânı olmalıdır.

Vergi affının bireylerin vergiye uyumuna ilişkin kendisinden beklenen olumlu gelişmeleri sağlayabilmesi için yalnızca bir defa ve önceden tahmin edilmeden uygulanması gerekir. Eğer vergi aflarına sık başvurulursa ve önceden tahmin edilmesi de mükelleflerin uyum davranışını olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle vergi afları sık sık aralıklarla çıkarılmamalıdır.

²²²İnci User, “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı”, <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../14-YrdDocDrİnciUser68.doc>, (Erişim Tarihi 01.03.2010).

²²³ İbrahim Yumuşak, “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi** CD’si, Sayı:188, Nisan 1997.

6. İlköğretim ve Liselerde Vergi Bilincinin Oluşturulması

Bireylerin vergi kültürü başka bir deyişle vergi ödeme bilinci ile vergiye gönüllü uyumu arasında doğru bir orantı bulunmaktadır. Vergi bilinci arttıkça vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak vergi gelirleri artacaktır.

Vergi mükelleflerine, vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olduğu anlatılmalı ve vergi ödemenin hukuksal ve toplumsal bir ödev olduğuna inandırılması gerekmektedir ve vergi kaçırmanın bir meziyet olduğunu kabul eden bir anlayışın vatandaşlık bilinciyle bağdaşmadığı iyi anlatılmalıdır. Çünkü verginin olmadığı yerde devletin de varlığını sürdürmeyeceği açıktır bu bakımından bireylerin yaşam ve özgürlük hakların korunabilmesi için devletin varlığı ne kadar önemli ise vergilerinde o kadar önemli olduğu aşılmalıdır²²⁴.

Vergi bilincinin yerleşmesi için, gelecekte vergi mükellefi olacak çocuk ve gençlere verginin bir ödev, toplumsal yaşamın gerekliliği için harcamaların bedeli, bu harcamalara katılma payı olduğu ders konularak ve seminerler düzenleyerek anlatılmadır. Çünkü vergi bilinci çocuk yaşlarda şekillenmeye başlamaktadır. Örneğin okullarda öğrencilere, bilinçli vatandaşlık anlamına gelen tüketici hakları gibi haklar anlatılarak vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmalıdır.

Mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini bir zorunluluktan ziyade gönüllü ve bilinçli olarak yerine getirmesi, sistemin daha sağlıklı işleyişi bakımından büyük önem taşır²²⁵.

Bakanlık bu konudaki çalışmalarını hızlandırarak, öğrencilere bir kaç saat vergiyle ilgili ders verilmesi konusunda Milli Eğitim'le görüşmüştür. Halka ulaşmanın en etkili aracı olan radyo ve televizyon vergi bilincinin yerleştirilmesinde kullanılmalıdır. Bakanlık tarafından eskiden Ayşegül ve Ali Atik'in yaptığına benzer bir çalışma ile televizyon kampanyası başlatılacaktır. Gelir İdaresi Başkanı konu ile ilgili

²²⁴ Harun Yeniçeri, “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.1010-1011.

²²⁵ Hasan Basri Aktan, “Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:5, Sayı: 52, Nisan 1997, s.11.

olarak radyo ve televizyon aracılığı ile yapılacak projelere başlandığını belirtmiřtir²²⁶.

²²⁶ Mehmet Akif Ulusoy, “ İnternette Vergi İhbarında Patlama Yaşanıyor”, www.ekocerceve.com , Erişim: 22.07.2006.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MANİSA İLİ MESLEK MENSUPLARI İLE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI IŞIĞINDA MESLEK MENSUPLARININ MÜKELLEFLERİN VERGİYE UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

I. MESLEK MENSUPLARININ VERGİ UYUMUNA ETKİSİ

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve uygulamanın belirsizliği mükellefleri mali müşavirlerin ve vergi danışmanlarının yardımına zorlamaktadır. Vergi yasalarının sık aralıklarla değişikliğe uğramasından dolayı takibinin zor olması ve vergi kanunlarının sadelikten uzak olması nedeniyle doğru anlaşılma riskini taşıması nedenleri ile mükellefler genellikle bir profesyonel yardıma ihtiyaç duyarlar. Bu yardım hizmetini, mali müşavir ve vergi danışmanları vermektedir.

Mali müşavirlerin ve vergi danışmanlarının mükellefin gönüllü uyumuna etkisi konusunda iki görüş vardır. Birincisi mali müşavirlerin hata oranını azaltarak gönüllü uyumu artırdığı yönündedir. Diğeri ise denetimin ahlaki ve fiziksel maliyetini düşürmesi nedeni ile doğru beyanda bulunmama eğilimini (noncompliance) artırması yönündedir²²⁷.

A. VERGİNİN MÜKELLEFE MALİYETİ

Temel olarak vergi kanunlarının gereklerini yerine getirmenin mükellefler ve vergi idaresi üzerinde oluşan üç tür maliyeti söz konusudur. Vergilemenin temel maliyeti vergi kanunları ile belirlenen ve mükelleflerin gelir, servet yada harcamaları üzerinden hesaplanan verginin aslından kaynaklanmaktadır. İkinci maliyet unsuru girişimciliği özendirmek yada tüketim kalıplarını değiştirmek gibi ekonomik davranışları değiştirerek üretim faktörleri ve ürün fiyatlarında vergilemedeki değişimden meydana gelen bozulma maliyetleridir. Üçüncüsü ise vergi sisteminin işletilmesinden doğan maliyetlerdir .

²²⁷ DPT, 2597, ÖİK, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001.

Vergi sisteminin işletilmesi ile ilgili vergi idaresinin yapmış olduğu harcamalar dışında bırakıldığında vergi mükellefleri üzerinde doğan maliyetler “uyuma maliyetleri” olarak adlandırılmaktadır. Üst kavram olarak mükellef açısından “vergiye uyma”, vergiye tabi olan gelirin tam olarak bildirilmesi, vergi ile ilgili indirimlerin, düşülebilir kalemlerin ve istisnaların doğru olarak uygulanması, vergi beyannamelerinin zamanında verilmesi ve verginin doğru hesaplanması ile vergi kanunları ile vergi mükelleflerini yüklenen diğer ödevlerin yerine getirilmesini ifade etmektedir . Genel olarak ise vergi kanunlarının gereklerini yerine getirme olarak tanımlanabilir²²⁸.

Uyuma maliyetleri de kendi içerisinde üç sınıf içerisinde değerlendirilmektedir. Bunlar doğrudan parasal maliyetler, zaman maliyetleri, fiziksel ve ruhsal maliyetlerdir .

Doğrudan parasal maliyetler mükellefin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirirken vergi aslı dışında muhasebecisi yada mali müşavirine ödediği tutarlar ile vergi idaresine ulaşımı için ödediği tutarlar gibi harcamaları ifade etmektedir. Doğrudan parasal maliyetler bireysel vergi mükellefleri ve işletmeler karşılaştırıldığında farklılık göstermektedir. Bireysel vergi mükellefleri arasında kendi vergi işlerini takip edebilme, kendi beyannamesini hazırlayabilme oranı işletmelere göre daha yüksektir. Oysa işletmeler vergi ile ilgili işler için personel çalıştırmak yada ayrı bir birim oluşturmak zorunda kalabilmekte, ayrıca mali müşavirler gibi daha yüksek parasal maliyetler gerektiren uzmanlarla çalışmak durumunda kalabilmektedirler. Parasal maliyetler diğer uyum maliyetleri içerisinde en kolay ölçülebilen ve hesaplanabilen maliyetlerdir²²⁹.

İkinci uyum maliyeti mükellefin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirmek için harcamış olduğu zamanı esas alan “zaman maliyetleridir”. Zaman maliyetleri mükellefin kendi vergi işlerini yapabildiği durumlarda normal işlerinden fedakarlık yaparak ayırmış olduğu zaman olabileceği gibi iş saatleri dışında alternatif biçimlerde harcayacağı zaman dilimlerini vergi işlerine ayırması biçiminde de olabilmektedir.

Üçüncü ve son uyum maliyeti ruhsal maliyetler ise mükellefin vergilemeden dolayı yaşamış olduğu stres ve kaygıyı içermektedir. Mükellefin yaşayacağı stres ve

²²⁸Doğan Gökbel,“Verginin Mükelleflere Maliyeti”, 2002, <http://www.esoes.net/kurumsal/yazi.asp?81>

²²⁹ Gökbel,**a.g.m.**

kaygı vergi kaçırma eyleminden kaynaklanan değil, iyi niyetli bir vergi mükellefi olarak maruz kaldığı sıkıntılardır. Öncelikli olarak karmaşık vergi mevzuatını anlamak konusunda çekilen sıkıntılar söz konusu olmaktadır. Bu durum gerek işlem yaparken gerekse diğer zamanlarda belirsiz bir ortamın var olduğunun mükellef tarafından düşünülmesi ve güvensizlik hissedilmesi durumlarını yaratması nedeniyle oluşabilir. Diğer yanda vergi idaresinin vergi, denetimi ve vergi incelemesi yapması durumlarında mükellefin yaşamış olduğu ruhsal sıkıntılar daha belirginleşebilmektedir. Aile reisinin ailenin tüm gelirini beyan etmesinin gerekli olduğu vergi sistemlerinde beyan yükümlülüğü olan eş ruhsal maliyetle karşı karşıyadır²³⁰.

Zaman maliyeti parasal değerlere dönüştürülebilir. Mükellefin vergi işlerine harcadığı zamanı gelir elde etmek için harcaması durumunda elde edebileceği gelir miktarı mükellef açısından zaman maliyetinin parasal değeri olmaktadır. Ancak yine de bu tür bir değerlendirme tartışılabilir. Ruhsal maliyetlerin ise parasal değerlerle ifade edilmesi çok güçtür. Bununla birlikte var olmaları nedeniyle ruhsal maliyetleri yok saymamak gerekmektedir²³¹.

B. MESLEK MENSUPLARININ VERGİYE UYUMUN SAĞLANMASINDAKİ ETKİSİ

Meslek mensuplarının mükellefe yönelik sunduğu değişik hizmetler vardır. Bunları vergi beyannamesinin hazırlanması, belirsiz ya da karmaşık vergi konularına ilişkin vergi işlemleri hakkında mükellefin kararsızlığının giderilmesi, vergi ödemelerinin ya da yatırımların vergi sorumluluğunu en aza indirecek şekilde planlanması ve mükellefin vergi idaresine karşı temsil edilmesi şeklinde sıralanabilir²³².

Meslek Mensuplarının mükelleflerin vergi uyumları üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar değişik sonuçlar vermiştir. Çalışmaların bir kısmı vergi yardımcılarının bazı yönleri ile vergi uyumu üzerinde olumlu etkide bulunurken, bazı yönleriyle olumsuz etkide buldukları sonucunu bulmuşlardır.

²³⁰ Gökbel, **a.g.m.**

²³¹ Gökbel, **a.g.m.**

²³² Suzanne Scotchmer, **The Effects of Tax Advisors on Tax Compliance**, Taxpayer Compliance Vol 2: Social Science Perspectives, Philadelphia University of Pennsylvania Press, s. 182-199.

1.Uyum Artırıcı Etkisi

Meslek mensuplarının Mükellef ile olan ilişkisini etkileyen bir çok faktör olduğunu çalışmamızın önceki bölümlerinde bahsetmiştik. Bu ilişki dikkate alındığında meslek mensubunun mükellefin vergi uyumunu artırıcı etkilerini aşağıdaki şekilde sınıflayabiliriz.

a. Eğitici Etkisi

Meslek mensupları, kendilerine gerektiği düzeyde önem verilmesi durumunda vergi idaresi ve mükellef ilişkisinde vergi uyumunun artırılması yönünde önemli bir aracılık ve eğitici rolü üstlenebilirler. Meslek mensuplarına, vergi sisteminde yeni düzenlemelere gidildiği dönemlerde özellikle ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü gerek bilgi düzeylerinin yüksek ve sayılarının mükelleflere göre daha az olması ve gerekse vergi idaresi sürekli ilişki içinde olmaları onların vergi sisteminde yapılması istenen değişikliklerinin daha iyi ve hızlı anlamalarını sağlar. Öte yandan çok sayıda mükellef ile ilişkide oldukları ve mükellefin lehine davranacaklarına olan güven de onların değişikliklerin aktarılmasında vergi idaresi ile mükellef arasında bir köprü vazifesi görmesini sağlayabilir²³³.

Belirttiğimiz bu aracılık rolü ile ilgili olarak Klepper ve Nagin tarafından yapılan çalışma, Meslek mensuplarının yasal sorumlukları hakkında mükellefleri bilgilendirme, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumlarını artırma ve vergi idaresinin güncel uygulama önceliklerini vergi beyannamelerine aktarabilmedeki dikkatlilikleri konusunda olumlu sonuçlar vermektedir. Buna göre Pennyslnaia'daki vergi uygulama programının başarısındaki kritik rollerini belirtmek açısından vergi yardımcılarından destek gören mükelleflerin beyannamelerinin, uygulama programının önceliklerine uyma konusunda, diğerlerine göre daha sorumlu davrandıkları görülmüştür.

²³³ Mehmet Tunçer, "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2005, s.217.

Meslek mensuplarını köprü vazifesi görmeleri otomatikman mükellefler üzerinde eğitici bir etki yaratmaktadır. Bu etki mükellefin vergi uyumunu olumlu yönde etkilemektedir²³⁴.

b. Düzeltici Etki

Meslek mensupları, vergi mevzuatına uygun hareket etmeleri konusunda mükellefleri yönlendirmeleri gerekmektedir. Mükelleflerin vergi sistemine uygun olmayan davranışlarını ve bu davranışlar sonucu mükellef aleyhine doğabilecek cezai durumları meslek mensubu mükellef ile olan ilişkisi çerçevesinde zamanında müdahalelerle düzeltebilir. Meslek mensubunun, mükellefin vergi uyumunu sağlamaya yönelik düzeltici davranışları olumlu etkiler yaratabilir.

c. Önleyici Etki

Vergi yardımcıları müşterilerine yönelik risk tavsiyesinde bulunma hizmetini yerine getirirken vergi düzenlemelerine ilişkin bilgilerinden çok, vergi idaresinin uygulamalarına, denetim olasılıklarına ve yaptırım şekillerine ilişkin bilgilerini vurgularlar. Buna göre, Hangi beyannamelerin vergi denetimine daha fazla davetiye çıkardığı, denetimlerde hangi tür gelirlerin daha az tespit edildiği ve hangi miktarda gelirin vergi idaresi tarafından ihmal edildiği gibi bilgileri müşterilerine aktarırlar.

Meslek mensubu mükellefe riskleri net bir biçimde anlatarak, vergi uyumu konusunda mükellefin yapabileceği vergi sisteminde kural dışı hareketleri önleyici etki yaratabilir.

d. Zaman Kazandırıcı Etki

Mükellefler, vergi sisteminin kendilerine yükledikleri beyanname düzenleme, doğru beyanda bulunma, vergi ödemelerini takip etme gibi sorumluklar için zaman ayırmak zorundadırlar. Ticari faaliyetin içinde vergi mükellefleri için zaman maliyeti çok önemlidir. Mükelleflerin, tüm zamanlarında ana faaliyetleri ile ilgilenmeyi tercih etmeleri ve de vergi sisteminin karmaşıklığı konusunda bilgi eksiklerinin olması gibi nedenlerle, vergisel sorumluklarını kendilerine adına yerine getirmeleri için meslek

²³⁴ Tunçer, a.g.m.,2005

mensuplarından hizmet alırlar. Bu hizmet alımı ilişkisi, mükellefin vergi uyumuna olumlu etki yapmaktadır.

e. Denetim Maliyetini Azaltıcı Etki

Vergi Mükelleflerinin, yükümlülüklerini yerine getirmeleri için profesyonel meslek mensuplarından hizmet almaları hem mükellef, hem de vergi idaresi açısından olumlu etkiler yaratmaktadır. Mükellef vergisel yükümlülüğü konusunda uzman meslek mensubu ile çalışarak, kural dışı oluşabilecek hareketleri önüne geçerek, vergi incelemesi sonucunda karşılaşılabileceği riskleri minimize etmeyi amaçlamaktadır. Vergi idaresi yönünden ise, mükellefin sorumluklarını meslek mensubu tarafından yerine getirilmesi oluşabilecek kural dışı hareketlerin azalması sonucunu doğurmaktadır.

Vergi idaresinin, denetleme faaliyetlerini tüm mükellefler üzerinde gerçekleştirebilmesinin maliyeti çok yüksektir. Bu sorunun aşılabilmesi için Vergi idaresince, meslek mensuplarına bağlı buldukları 3568 sayılı yasa ile mükellef ile birlikte müteselsil sorumluk getirmiştir. Belli şartlar dahilinde mükelleflerin kural dışı hareketlerine göz yuman ortak olan meslek mensuplarına cezai verilmesi uygulaması getirilmiştir. Bu yöntemle vergi idaresi, denetim görevinin belli bir kısmını meslek mensuplarına devrederek, denetim alanını daraltmayı amaçlamış ve denetim maliyetini azaltmaya çalışmıştır.

2. Uyum Azaltıcı Etki

Meslek mensuplarının, mükellef ile kurdukları ilişki sonucunda belli yönlerle vergi uyumunu azaltıcı etki de yapabilmektedirler. Bu uyum azaltıcı etkileri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

a. Vergi Gelirlerini Azaltıcı Etki

Klepper ve Nagin vergi yardımcılarının vergi uyumu üzerindeki etkisini inceledikleri çalışmalarında; veri yardımcılarının, yasal olarak açık olan yani anlaşılabilir belirsiz olmayan düzenlemeleri daha iyi uygulayarak bir yandan vergi uyumunu artırırken, bir yandan da mükelleflerin yasal belirsizliklerin avantajından yararlanmalarını sağlayarak vergi uyumsuzluğunun artmasına neden oldukları sonucunu

bulmuşlardır. Bu anlamda vergi yardımcıları vergi yasalarının “istismarcıları” olarak adlandırmaktadırlar²³⁵.

Meslek mensuplarının vergi sistemi içerisinde boşlukları ve belirsizlikleri değerlendirerek mükelleflerinin lehine vergisel avantaj sağlamaları vergi idaresi yönünden gelir azaltıcı etki yaratmaktadır.

b. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçınmaya Yöneltili Etki

Vergi yardımcılarının, mükelleflerin vergi ödemelerini ya da yatırımlarını vergi sorumluluklarını ez aza indirecek şekilde planlamaları niteliğindeki hizmetleri mükellef düzeyinde parasal tasarruf sağlarken, sosyal kaynakların toplam etkinliği anlamında bir tasarruf sağlamayabilir. Buna göre, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltabilmek için mal satışında veya alışında bulunmaları ve belirli teşviklerden yararlanabilmek amacıyla, yatırımlarını yönlendirmeleri, gibi faaliyetleri ekonomi için gerçekte bir kaynak girişi anlamına gelmeyebilir. Ancak bütün bu faaliyetlerin tamamen bir sosyal israf olduğu da söylenemez. Çünkü, değişik adalet ve etkinlik amaçları doğrultusunda uygulanan teşvikler kendilerinden beklenen sonuçları verdikleri ölçüde sosyal fayda sağlayacaklardır²³⁶.

Meslek mensuplarının vergi uyumuna ilişkin bir diğer fonksiyonu da mükelleflere yönelik risk tavsiyeleridir. Vergi uyumunun standart modelinde vergi mükelleflerinin bütün olasılıkları bildikleri varsayılsa da gerçekte mükellefler olasılık dağılımlarının belirleyenleri konusunda yeterli bilgiye sahip değildirler. Bununla birlikte bu konularda meslek mensuplarından bilgi edinebilme şansına sahiptirler²³⁷.

c. Mükellef Üzerindeki Maddi Maliyet

Meslek mensuplarının, müşterilerine yani vergi mükelleflerine tavsiyelerde bulunurken vergi düzenlemelerine ilişkin bilgileri yasalara uygun olarak ve müşterilerinin çıkarları doğrultusunda yorumlamaları beklenir. Buna göre, bir vergi danışmanı veya meslek mensubu beyannameyi kendisi hazırlamışsa imzalar. O halde

²³⁵ Tunçer, **a.g.m.** , s.221.

²³⁶ Tunçer, **a.g.m.**, s.222.

²³⁷ Tunçer, **a.g.m.** , s.222.

vergi danışmanları vergi kanunlarına ilişkin sınırsız bilgilerini, takdir haklarını ve çalışkanlıklarını müşterilerinin yararına kullanacaklardır²³⁸.

Vergi beyannamelerinin hazırlanmasında, vergi yardımcılardan, gerekli bilgileri mükelleften toplanması ve bütün belgeleriyle birlikte beyannameyi tamamlamaları beklenir. Bu şekilde vergi beyannamesinin doldurulması ve karmaşık vergi konularına ilişkin mükellefin kararsızlığının giderilmesi niteliğindeki hizmetler ekonomik etkinlik anlamında sosyal fayda sağlamaktadır. Çünkü. Vergi hazırlayıcılarının (Muhasebeciler, Mali müşavirler ..vb) vergi kanunlarının öğrenmesi ve bu bilgilerini çok sayıdaki vergi beyannamesine uygulaması, bu işlemleri her mükellefin tek tek yapmasından çok daha ucuza mal olmaktadır. Buna göre, mükellefin bu hizmetleri elde edebilmek için profesyonel yardıma başvurması durumunda sosyal çıkar ve mükellefin özel çıkarı kesişmektedir, yani birbiriyle uyumludur. Ayrıca, riskten kaçınan mükelleflerin karmaşık vergi konularına ilişkin şüphelerinin giderilmesi ve böylece risklerin azaltılması da kendileri açısından fayda sağlayacaktır²³⁹.

Meslek mensubunun, vergi mükellefi ile arasındaki hizmet alışverişinden doğan maddi çıkar belli durumlarda ve şartlar altında vergi uyumu açısından azaltıcı etkide bulunabilmektedir. Meslek mensubunun toplam maddi geliri içinde, vergi mükellefinin sağladığı katkı, meslek mensubunun mükellefin kural dışı davranışlarına yaklaşımını hoşgörüsünü etkileyebilmektedir. Maddi yönden geliri içinde sağladığı payı yüksek olan müşterilerin kural dışı davranışlarına meslek mensupları katı bir tutum gösteremeyebilir. Bu etki mükellefin vergi uyumunu azaltıcı yönde olabilmektedir.

C. VERGİ UYUMUNU ÖLÇMEK İÇİN KULLANILAN TEKNİKLER

Vergi politikasının amaçlarına uygun olarak uygulanabilmesi için vergi uyum seviyesinin ölçülmesi ve incelenmesi önem arz eden bir konudur. Vergi uyumsuzluğunun sektörel, elde edilen kazancın türüne göre farklılık göstermesi durumu vergi sistemi ile ilgili yapısal sorunların olduğunun göstergesidir. Vergi sistemindeki bu sorunlar vergi politikalarının da etkin bir şekilde uygulanamaması sonucunu doğurur.

²³⁸ A. Jeffrey Roth, John T. Scholz, "Taxpayer Compliance Vol.1", **An Agenda for Research**, Philadelphia University of Pennsylvania Pres, 1989.

²³⁹ Tunçer, **a.g.m.** ,s.222, .

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum seviyeleri; vergi denetimleri ve anket sonuçları, mali aflar sonucu elde edilen veriler, GAP yaklaşımı ile ölçülmeye analiz edilmeye çalışılmaktadır.

1. Vergi Denetimleri

Vergi denetimleri caydırıcılık etkisinin yanı sıra, kayıt dışı sektör büyüklüğü ile ilgili bilgi vermesi nedeniyle vergi uyumsuzluğunun boyutunun tespitinde önemlidir. Vergi denetimleri sonucu vergi uyumsuzluğu hakkında edinilen veriler net bilgi değildir. Çünkü, vergi denetimleri tüm mükellefleri kapsamamaktadır. İncelenen mükelleflerin tüm uyumsuzluklarının denetimlerde yakalanması mümkün olmadığı gibi, bazı sektörler üzerinde denetimin yoğun olması diğer sektörlere göre daha fazla uyumsuz görünmesi diğer sektörlere nazaran daha çok denetlenmesinden ileri gelmektedir.

2. Anket Sonuçları

Anket çalışmaları ile mükellef gruplarının tüm özelliklerini yansıtabilecek ve güvenilir bilgiye ulaşılmasını sağlayacak sayıda örneklem bir grup seçilir. Bu çalışma alan incelemesidir. Alan incelemeleri bireyleri ilgili konuya dair çoktan seçmeli ya da derecelendirmeli veya kendi düşüncelerinin direkt olarak sorulduğu araştırmalardır. Alan incelemesi için örneklem seçimi çok önemlidir. Örneklemin doğru seçilmemesi anket çalışmasının baştan yanlış sonuçlara ulaşmasına neden olur. Örneklem konu ile ilgili her bireyden belirli oranlarda seçilmelidir. Örneklem grubu üzerinde yapılan anket sorularının sağlıklı sonuçlara ulaşması soruların kendi içinde sağlayıcılarının olması ile mümkündür. Ancak böyle bir anket uzun zaman alması nedeniyle bireyi sıkacak ve doğru yanıt alma isteği azalacaktır. Bir diğer durum ise mükellefler, her ne kadar anket yapılan bireylerin tüm yanıtlarının gizli tutulacağı hususunda bilgilendirilseler de vergi kaçırdıkları ya da kayıt dışı faaliyetlerde buldukları hususunda verdikleri yanıtlar çeldirici olabilmektedir.

3. Mali Aflar Sonucu Elde Edilen Veriler

Mali afların amaçlarından biri de kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almaktır. Vergi tabanını genişletmek, mükellefleri doğru beyana sevk ederek kayıt dışı

mükellefiyetleri tespit etmek ve kayıt altına almak mali aflardan beklenenlerdir.

Mali afların uygulandıkları dönemlerde vergi gelirlerinin sıçrama yapması mükelleflerin af kapsamına giren gelirlerini zamanında eksik gösterdiklerinden vergi uyumsuzluğunun önemli bir göstergesidir. Mali aflar, cezaların kaldırılması düşük vergi oranları mükellefin gönüllü uyumunu artırıp vergisini doğru beyan etmeye özendirme amacı taşımaktadır.

4. GSYİH- GSMH Yaklaşımı

Gayrı Safi Milli Hasıla (GSMH); bir ekonomideki üretici birimlerin belirli bir dönemde ürettikleri çıktılardan bunların içine giren girdilerin düşülmesiyle bulunan üretim miktarının parasal ifadesidir. Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) ise; GSMH'dan net dış faktör gelirlerinin (işçi dövizleri + yurtdışından elde edilen müteşebbis gelirleri + yurtdışından elde edilen kar transferleri + yurtdışı mali yatırımlardan elde edilen temettü gelirleri) düşülmesi yolu ile bulunur²⁴⁰.

GSMH hesaplamaları, üretim, gelir ve harcama yöntemleri olmak üzere üç farklı yöntem kullanılarak yapılmaktadır. Kayıt dışı ekonominin olmadığı varsayımı altında, her üç yöntemde göre hesaplanan GSMH değerlerinin aynı olması gerekmektedir. Ancak, kayıt dışı ekonominin varlığı varsayımı altında ise, harcamalar yöntemi ile hesaplanan GSMH'nın, diğer yöntemler yoluyla hesaplanan GSMH'dan daha büyük çıkması gerekmektedir. Bu sebeple, farklı yöntemlerle hesaplanan GSMH değerleri arasındaki farkların kayıt dışı ekonomi büyüklüğüne ilişkin veri teşkil ettiği düşünülmektedir. Diğer taraftan bulunan farklar, istatistikçiler tarafından istatistiksel hata olarak giderilmekte; bu sebeple GSMH yaklaşımı ile vergi uyumsuzluğu ve kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin sağlıklı bir rakama ulaşmak mümkün olmamaktadır. Buna yanında, tasarrufların döviz ve altına yönelmesinin yüksek oranda gerçekleştiği ülkelerde, GSMH yaklaşımı ile vergi uyum oranını ölçmede güvenilir bir yol değildir²⁴¹.

Ülkemizde, gelir ile ilgili veri ve istatistikleri temin etmekte yaşanan güçlükler nedeniyle, gelir yöntemi ihmal edilerek, karşılaştırmalarda harcama yöntemi

²⁴⁰ Mağfi Eğilmez, **Ekonomi Politikası Sözlüğü**, <http://www.mahfiegilmez.com.tr> , Erişim: 12.11.2005.

²⁴¹ Us, **a.g.m.**

ile hesaplanan GSMH rakamı ile üretim yöntemiyle hesaplanan GSMH rakamı kullanılmaktadır.

Vergiye gönüllü uyum oranının tespitinde kullanılacak diğer bir yöntem ise, farklı verileri baz alarak ve farklı yöntemler kullanarak hesaplanan GSYİH ile GSMH rakamlarının karşılaştırılmasıdır²⁴². Bulunan sonuçlar arasındaki fark vergi uyumsuzluğu olarak ifade edilebilir.

5. Parasalcı Yaklaşım

Parasalcı yaklaşım, vergi dışı ekonomiyi ve vergiye uyum oranını ölçmek için olarak kullanılan bir diğer yöntemdir. Parasalcı yaklaşımda, parasal istatistikler kullanılarak vergi dışı ekonominin boyutları belirlenmektedir.

a. Sabit Oran Yaklaşımı

Emisyon Hacmi Yaklaşımı olarak da ifade edilen sabit oran yaklaşımı, gizli ekonomik faaliyetlerin ödemelerinin de nakit olarak yapılacağı varsayımına dayanmaktadır. Dolaşımdaki para miktarı olan emisyon hacminin kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide kullanılan para miktarının toplamına eşit olacağı düşünülür. Paranın dolaşım hızı sabit kalmak suretiyle, emisyon hacminin toplam mevduatlara olan oranının artması vergi dışı ekonomik faaliyetlerin, vergi uyumsuzluğunun arttığının göstergesidir.

b. İşlem Hacmi Yaklaşımı

İşlem Hacmi Yaklaşımı'nda, Fisher'in Miktar Teorisi eşitliği kullanılmaktadır.

Para Arzı: M

Paranın Dolaşım Hızı: V

Genel Fiyat Seviyesi: P

İşlem Hacmi: T

Ülkede üretilen toplam mal ve hizmetlerin piyasa değeri, para arzının, paranın dolaşım hızıyla çarpımına eşittir. GSMH; $M*V$ 'dir.

$$PT = MV$$

²⁴² Aktan, a.g.m.

Bu yaklaşıma göre, işlem hacmi olan T ile GSMH arasındaki ilişki uzun vadede sabittir. Belirli bir dönemde MV'nin belirlediği GSMH ile istatistiklerle açıklanan GSMH arasındaki fark, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü vermektedir. İşlem Hacmi Yaklaşımı'nda paranın dolaşım hızının, kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı ve dolaşım hızının sabit olduğu kabul edilmektedir²⁴³.

c. Ekonometrik Yaklaşım

Ekonometrik yaklaşımda, diğer parasalcı yaklaşımlarda olduğu gibi, kayıt dışı ekonomilerde işlemlerin nakit para ile yürütüldüğü ve paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomilerde aynı olduğu varsayılmaktadır. Bu yöntemi ilk kullanan Amerikalı Vito Tanzi'dir, *Tanzi Yöntemi* olarak da bilinen bu yöntem daha sonra pek çok iktisatçı tarafından çeşitli ülkelerde ampirik araştırmalara konu olmuştur. “Bu yöntemde nakit paranın geniş anlamli paraya oranının bir takım faktörlere bağlı olduğu varsayılmakta ve nakit paranın geniş anlamli paraya oranı bir regresyon analizi ile elde edilmektedir. Bu yaklaşımın temel varsayımları; kayıt dışı ekonominin yüksek vergi oranlarına bağlı olarak ortaya çıkmakta olduğu ve kayıt dışı ekonomilerde işlemlerin nakit para aracılığı ile yürütüldüğüdür. Ayrıca paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomilerde aynı olduğu varsayılmaktadır²⁴⁴.

II. MANİSA İLİ'NDEKİ MESLEK MESSUPLARININ VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİ ÖLÇMEYE YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI

Vergi uyumu açıklanması çok güç olan bir olgudur. Vergi uyumu hakkındaki sorunlar verginin kendisi kadar eskidir ve verginin var oluşundan bu yana keşfedilmeye çalışılan geniş bir alandır. Vergi sisteminin etkilerini anlamak, uyum göstermeyenler kadar kimlerin vergi yasalarına uyum gösterdiğini anlamak açısından önemlidir. Hemen hemen tüm ülkeler için vergi kaçakçılığı büyük ve sürekli gelişen bir sorundur. Ne yazık ki, vergi uyum davranışı hakkında pek fazla bilgiye sahip değiliz. Bu nedenle, kayıt dışı ve yer altı ekonomisine neden olan vergi uyumsuzluğunun nedenleri araştırılmalıdır.

²⁴³ Eğilmez, a.g.e.

²⁴⁴ Aktan, a.g.e.

Muhasebe meslek mensubunun mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki yakın ilişki vardır. Gelir İdaresi açısından, muhasebe meslek mensubundan beklenen temel fonksiyon mükellefin vergiye uyumunun arttırılması ve böylece vergi kayıp ve kaçaklarının minimum düzeye indirilebilmesidir. Muhasebe meslek mensubunun mükellefin vergiye uyumun üzerindeki etkisini ortaya koymak için, meslek etiği çerçevesinde muhasebe meslek mensubunun mükellefle olan ilişkisi incelemek gerekmektedir. Muhasebe meslek mensubunun mükellef ile ilişkilerini belirleyen faktörlerin bilinmesi gerekir. Bu ilişki sosyo-demografik faktörler, gelir düzeyi, vergi ahlakı, diğer mükelleflerin tutumları, meslek grupları ve denetim elemanın davranışlarına bağlı olarak mükellefler üzerindeki etkisi değişebilecektir.

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Muhasebe meslek mensubu ve mükellef arasında sıkı bir ilişki olmak zorundadır. Meslek mensubu görevini, mükellef ve topluma karşı sorumlulukları gereğince doğru ve güvenilir bir biçimde yapmak zorundadır. Bu çerçevede mesleki sorumluluğunu yerine getirirken mükellef ile ilişkisini dengede tutmak zorundadır. Bu denge çıkar yönüyle hem meslek mensubunun, hem de mükellefin çıkarlarını meslek etiği ve kamu yararı çizgisinde birleştiren şekilde oluşmalıdır.

Muhasebe meslek etiği üzerinde durularak, meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi uyumuna olan olumlu veya olumsuz etkisi, Manisa İlinde yapılan anket çalışmasıyla ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu etki, anket çalışmasıyla elde edilen bulguların analiz sonuçları ışığında değerlendirilmektedir

Meslek mensubunun, mükellefe yaklaşımı ve devlet ile vergisel sorumluluklarında köprü niteliğinde olmalıdır. Hem devlet idaresinin, hem de mükellefin çıkarlarını korumalıdır.

B- ARAŞTIRMANIN MODELİ

Ankete katılan meslek mensuplarına; anket sorularına verecekleri cevapların sadece bilimsel amaçlı kullanılacağı, sonuçların açıklanmayacağı iletilmiştir. Soruların açık sade ve anlaşılır bir dille hazırlanmasına dikkat edilmiş ve cevap şıklarının herhangi bir yönlendirmeye meydan vermemesi için titizlik gösterilmiştir.

C- ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Bilimsel araştırmaların hem zaman hem de maliyet açısından külfetleri oldukça yüksek olduğu ve çalışmaların belirli bir zaman dilimi içerisinde tamamlanması gerektiği için, araştırmacılar konu edindikleri araştırma alanında (araştırmanın evreni) bulunan bütün denekleri araştırmaya dhil etme şansına sahip değildirler. Bu nedenle, araştırmacılar araştırdıkları alanı temsil ettiklerine inandıkları kk bir grubu (rnek kütleyi) değişik yöntemler kullanarak oluşturup çalışmalarını bu kütle üzerinde yürütmektedirler. Bu kütleye ilişkin bulgularını ise evrene genellemektedir. Kural olarak örnek kütlenin büyüklüğü evrene yaklařtıķa, örnek kütlenin temsil gücü artmaktadır. rnek kütle belirlenirken ise, olasılığa dayalı ve olasılığa dayalı olmayan örnekleme yöntemlerinden birisi kullanılmaktadır. Biz araştırmamızda, olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerinin en yaygın kullanılanı basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

Bu çalışmada ankete katılmak isteyen Manisa ilindeki tüm muhasebe meslek mensupları kabul edildiği için taraf tutulmamıştır, yani belirli bir grup herhangi bir nedenle tercih edilmemiştir. Çünkü rnekleme seçiminde taraf tutulmayarak rasgeleleştirme yapmak araştırmanın güvenirliği için gerekli görülmüştür. Anket çalışmasının alanı, Manisa Merkez ilçedeki faaliyet gösteren tüm Meslek mensuplarıdır.. Manisa ilinin sosyo-ekonomik yapısında; tarım, sanayi ve hizmetler sektörlerinin oldukça dengeli bir şekilde dağılması nedeniyle, bu çalışma için uygun bir alan olduğu düşünülmüştür. Alan seçiminde, hem çok sayıda deneğe ulaşılabilmesi hem de örnek kitlenin yoğunlaştığı yer olması nedeniyle merkez ile ile sınırlı tutulmuştur. Kitle ise, Manisa Merkez ilçede faaliyet gösteren SM, SMMM, YMM' lere , Manisa Merkez İlçede anketler 100 kişiye dağıtılmıştır.

Aşağıdaki ankete katılan 100 kişinin genel özellikleri hakkında çeşitli bilgiler verilmektedir. Meslek mensuplarının, kişisel bilgileri açısından ulaşılan istatistiksel verileri, Mükellefin vergi uyumuna karşı gösterilen davranışların kişisel niteliklere göre değişip değişmediği hakkında bilgi sağlayacaktır.

D- VERİ TOPLAMA ARACI VE VERİLERİN ÇÖZÜMLENMESİ

Değerlendirilebilir niteliklere sahip anket formlarının analizinde Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi (Statistical Package for Social Science- SPSS 16.0 for Windows) kullanılmıştır. İşletme, ekonomi, sosyoloji, psikoloji ve pazarlama gibi birçok alanda yaygın olarak kullanıldığından biz de SPSS programını tercih ettik. Ayrıca Excel programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve yorumlanmıştır. Ankete katılan Muhasebe meslek mensuplarına; anket sorularına verecekleri cevapların sadece bilimsel amaçlı kullanılacağı, verilen cevapların kesinlikle açıklanmayacağı yönünde bilgilendirilmiştir.

E- ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ VE HİPOTEZLERİ

Muhasebe meslek etiği ve meslek mensuplarının mükellefin vergi uyumundaki etkisini araştırmak amacıyla belirlenen hipotezler aşağıda sıralanmıştır.

H₁: Meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre meslek etiği değişken gruplarından “Bağımsızlık” değişkenini algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

H₂: Meslek mensuplarının meslek gruplarına göre meslek etiği değişken gruplarından “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

H₃: Meslek mensuplarının gelir düzeylerine göre meslek etiği değişken gruplarından “Haksız Rekabet” değişkeni algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.

H₄: Mükelleflerin vergiye uyum göstermelerinde meslek etiği değişkenlerinden “Bağımsızlık” ve “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” değişkenlerinin etkisi vardır.

H₅: Meslek mensupları tarafından meslek etiğine verilen önem, meslek etiği değişkenlerinden “Bağımsızlık” ve “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” değişkenleri tarafından etkilenmektedir.

F. ANKET ARAŞTIRMA BULGULARI

1. Sıklık Analizleri

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçmek için meslek mensuplarının görüşlerini belirlemek amacıyla uygulanan bu anketten elde edilen verilere öncelikle sıklık analizi yapılmıştır. Bu analiz dört kısımda ele alınmıştır. İlk olarak ankete katılanların demografik özelliklerine göre sıklıklar analiz edilmiştir ve tablolar halinde gösterilmiştir. İkinci olarak, meslek etiği ve vergi uyumu ölçeğinde yer alan sorulara meslek mensuplarının verdikleri cevapların sıklıkları yer almaktadır. Üçüncü olarak meslek etiği ile ilgili olarak “Evet-Hayır” sorularının sıklıkları incelenmiştir. Son olarak, genel olarak meslek mensuplarının meslek etiği ve vergi uyumuna yönelik belirlenen ek soruların sıklıkları ele alınmıştır.

a. Demografik Verilerin Sıklık Analizleri

Anket çalışmasının uygulandığı katılımcıların demografik bilgilerine ait veriler aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 1: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Sayı (n)	Yüzde %
• Kadın	14	20,3
• Erkek	55	79,7
Toplam	69	100,0

Tablo 1’de ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu göze çarpmaktadır. Ankete katılanların % 20,3’ü bayan, % 79,7’si erkeklerden oluşmaktadır.

Tablo 2: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Eğitim Durumu	Sayı (n)	Yüzde %
• Lise	22	31,9
• Üniversite ve üzeri	47	68,1
	69	100,0

Tablo 2’de ankete katılan meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun üniversite ve üzerinde eğitim durumuna sahip olduğu görülmektedir. Ankete katılanların %31,9’u lise, % 68,1’i üniversite veya üzeri eğitim durumuna sahiptir.

Tablo 3: Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş	Sayı (n)	Yüzde %
• 39 ve altı	40	58,0
• 40 ve üzeri	29	42,0
Toplam	69	100,0

Tablo 3’te ankete katılan meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun 39 yaş ve altında olduğu görülmektedir. Ankete katılanların % 58,0’i 39 yaş ve altında iken , % 42,0’si 40 yaş ve üzerindedir.

Tablo 4: Meslek Mensuplarının Meslekte Çalışma Yıllarına Göre Dağılımı

Meslekte Çalışma Yılı	Sayı (n)	Yüzde %
• 5 yıldan az	6	9,0
• 6-10 yıl	15	22,4
• 11-15 yıl	20	29,9
• 16-20 yıl	10	14,9
• 20 yıl ve üzeri	16	23,9
Toplam	67	100,0

Tablo 4'te ankete katılan meslek mensuplarının meslekte çalışma yıllarına göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının meslekte çalışma yıllarına göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların %9'u 5 yıl ve daha az, 22,4'ü 1-5 yıl arası, %29,9 u 6-10 yıl arası, %14,9'u 11-15 yıl arasında ve son olarak 23,9'u 20 yıl ve daha fazla süredir meslekte çalışmışlardır.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Meslek Gruplarına Göre Dağılımı

Meslek Grubu	Sayı (n)	Yüzde %
• Serbest Muhasebeci	16	23,2
• S.Muh.Mali Müş.- YMM	53	76,8
	69	100,0

Tablo 5'te ankete katılan meslek mensuplarının meslek gruplarına göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının meslek gruplarına göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun serbest muhasebeci mali müşavir olduğu görülmektedir. Ankete katılanların %23,2'si serbest muhasebeciyken, %76,8'i serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirdir.

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Gelir Düzeylerine Göre Dağılımı

Gelir Düzeyi	Sayı (n)	Yüzde %
• 2000 TL ve daha az	29	42,6
• 2001 TL – 3000 TL arası	22	32,4
• 3001 TL ve daha fazla	17	25,0
Toplam	68	100,0

Tablo 6’da ankete katılan meslek mensuplarının gelir düzeylerine göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının gelir düzeylerine göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun 2000 TL ve altında gelir düzeyi olduğu görülmektedir. Ankete katılanların % 42,6’sı 2000 TL ve daha az, % 32,4’ü 2001 TL ile 3000 TL arasında ve % 25’i 3000 TL ve daha fazla gelir düzeyine sahip olduklarını belirtmişlerdir.

b. İfadelere Verilen Cevapların Sıklık Analizleri

SORU 1: Meslek Mensupları, İşletme Kararları İçin Gerekli Bilgilerin Hazırlanmasında Yeterli Bilgiye Sahiplerdir.

Tablo 7: Soru 1’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,0
Katılmıyorum	7	10,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	11	16,4
Katılıyorum	34	50,7
Kesinlikle Katılıyorum	13	19,4
Toplam	67	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 7’de görüldüğü üzere meslek mensuplarının (%50,7 + %19,4) toplam %70,1’i oranındaki çoğunluğu işletme kararları için gerekli bilgilerin hazırlanmasında yeterli bilgiye sahip oldukları görüşüne katılmaktadırlar. Buradan da anlaşılacağı üzere

meslek mensupları, mesleki olarak yeterli bilgi birikimine, eğitime ve donanıma sahip olduklarını düşünmektedirler..

SORU 2: Mükellefler, Ayrıntılı Bilgiler Sağladıklarında, Kayıtlar Doğruyu Yansıtır.

Tablo 8: Soru 2'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,9
Katılmıyorum	2	2,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	2	2,9
Katılıyorum	22	31,9
Kesinlikle Katılıyorum	41	59,4
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Anketin 2. sorusuna Tablo 8'de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının (%31,9 + %59,4) toplam % 91,3'lük oranındaki büyük çoğunluğu, muhasebe kayıtlarının doğruyu yansıtmaları için vergi mükelleflerinin işletmeleri ile ilgili ayrıntılı bilgileri meslek mensuplarına sağlaması gerektiği görüşündedir.

SORU 3: Meslek Mensupları, Mevcut Mevzuat Hakkında Her Türlü Soru/Sorulara Cevap Verebilirler.

Tablo 9: Soru 3'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	4,4
Katılmıyorum	6	8,8
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	20	29,4
Katılıyorum	28	41,2
Kesinlikle Katılıyorum	11	16,2
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 9'da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının (% 41,2 + % 16,2) toplam %57,4 oranındaki çoğunluğu mevzuatla ilgili her türlü soruya cevap verebilecek bilgi ve

donanımına sahip olması gerektiğini vurgulamaktadır. Buna karşılık % 29,4'lük orandaki meslek mensubunun ifade ile ilgili “ne Katılıyorum, ne de katılmıyorum” seçeneğini seçerek görüş vermekten kaçınması dikkat çekicidir. Bu oran oldukça yüksektir.

SORU 4: Meslek Mensupları, İşletme Faaliyetlerinin Sonuçlarını Mükellefin Talepleri Göre Ayarlamaktadırlar.

Tablo 10: Soru 4'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	4,4
Katılmıyorum	31	45,6
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	14	20,6
Katılıyorum	17	25,0
Kesinlikle Katılıyorum	3	4,4
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 10'da görüldüğü üzere, Meslek mensuplarının % 45,6'lık çoğunluk oranı, işletme faaliyetlerinin sonuçlarında mükellefin taleplerini dikkate almadıklarını belirtmişlerdir. Buna karşılık (% 25,0 + % 4,4) toplam % 29,4'lük bir orandaki meslek mensubunun, mükellefin taleplerinin faaliyet sonuçlarını etkilediği yönünde görüş vermesi ve % 20,6 oranındaki meslek mensubunun konu ile ilgili görüş vermemesi dikkat çekmektedir. Bu sonuçlara göre , mükelleflerin faaliyet sonuçları konusunda meslek mensuplarından taleplerde bulunarak baskı unsuru oluşturduklarını ve azımsanmayacak orandaki meslek mensubunun baskıdan etkilendiğini görmekteyiz.

SORU 5: Meslek Mensupları, Ücret Dışında Müşterilerinden Değerli Hediyeler Kabul Etmektedirler.

Tablo 11: Soru 5'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	30	44,1
Katılmıyorum	26	38,2
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	3	4,4
Katılıyorum	6	8,8
Kesinlikle Katılıyorum	3	4,4
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Meslek mensuplarının % 82,3'lük çoğunluk oranı, tablo 11'de görüldüğü üzere, ücret dışında müşterilerden hediye almadıklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının, mükelleflerle hizmetleri karşılığında oluşan ücret alacakları dışında, herhangi bir maddi alışverişi tercih etmedikleri görülmektedir.

SORU 6: Meslek Mensuplarının, Müşterileri İle Ortaklık Ve Borç-Alacak İlişkisine Girmeleri Normaldir.

Tablo 12: Soru 6 'ya Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	39	56,5
Katılmıyorum	23	33,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	2	2,9
Katılıyorum	1	1,4
Kesinlikle Katılıyorum	4	5,8
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 12'de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının çoğu müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmelerinin normal olduğu görüşüne katılmamaktadırlar. Meslek mensuplarının yüksek bir oranının, meslek etiği yönüyle mükelleflerle bu tip bir ilişki kurulmasını doğru bulmadıklarını söyleyebiliriz.

SORU 7: Ülkemizdeki Meslek Örgütleri Tarafsız Çalışmaktadır.

Tablo 13: Soru 7'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	5	7,4
Katılmıyorum	16	23,5
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	19	27,9
Katılıyorum	19	27,9
Kesinlikle Katılıyorum	9	13,2
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 13’te görüleceği üzere, meslek mensuplarının (% 27,9 + %13,2) toplam % 41,1 oranı meslek örgütlerinin tarafsız çalışıklarına inandıklarını belirtmişlerdir. Buna karşılık (% 23,5+ %7,4) toplam % 30,9’luk bir oranın tarafsızlık görüşüne katılmaması ve %27,9’luk küçümsenemeyecek bir oranının “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap vermesi dikkat çekicidir. Bu sonuçlar, ülkemizdeki meslek örgütlerinin tarafsızlığı konusunda azımsanmayacak yüksek bir oranda şüpheler duyulduğunu göstermektedir.

SORU 8: Meslek Mensupları, İlgili Tarafllara Doğru Ve Yeterli Bilgi Vermektedirler.

Tablo 14: Soru 8’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,5
Katılmıyorum	3	4,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	11	16,2
Katılıyorum	43	63,2
Kesinlikle Katılıyorum	10	14,7
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 14’te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %77,9’luk oranındaki çoğunluğunun işletmelerle ilgili mükelleflere ve ilgili diğer taraflara doğru ve yeterli bilgi verildiğini belirtmektedir. %16,2’lik oranında meslek mensubunun konu ile ilgili “ne katılıyorum ne de katılmıyorum” şeklinde görüş vermesi dikkat çekicidir. Meslek mensuplarının yüksek bir oranı, işletme ile ilgili tüm taraflarla yeterli düzeyde iyi bir iletişim kurulduğu ve bilgi verildiğini kabul etmektedir.

SORU 9: Meslek Mensupları, Kamu Kurumları İle Mükellefler Arasındaki Anlaşmazlıklarda Objektif Davranırlar.

Tablo 15: Soru 9'a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,0
Katılmıyorum	4	6,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	14	20,9
Katılıyorum	32	47,8
Kesinlikle Katılıyorum	15	22,4
Toplam	67	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 15'te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %70,2'lik yüksek bir oranı, kamu kurumları ile mükellefler arasındaki anlaşmazlıklarda objektif davrandıkları görüşüne katılmaktadırlar. Bu yüksek oran, meslek mensuplarının meslek etiği kapsamında, kamu ve mükellef arasındaki anlaşmazlıklarda objektif kalarak gereğini yaptığını ortaya koymaktadır. % 9'luk oranda meslek mensubunun objektif davranılmadığı görüşünü ortaya koyması ve % 20,9'luk bir orandaki meslek mensubunun, “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde görüş vermesi, bu süreçte etik dışı davranışlarında olduğunu ve olabileceğini ortaya koymaktadır.

SORU 10: Meslek Mensupları, Mükelleflerine, Devlete Ve Meslektaşlarına Karşı Olan Sorumluluklarının Farkındadır.

Tablo 16: Soru 10'a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,4
Katılmıyorum	4	5,8
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	3	4,3
Katılıyorum	41	59,4
Kesinlikle Katılıyorum	20	29,0
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 16’da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının % 88,4’lük yüksek bir oranını mesleki etik ve sorumluk anlamında farkındalıklarını koymuşlardır. Sonuç olarak meslek mensupları, meslek etik kapsamında sorumluluklarını farkındadırlar.

SORU 11: Meslek Mensupları, Sorumlu Oldukları Taraflar Arasındaki İlişkileri Dengelemelidirler.

Tablo 17: Soru 11’re Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,5
Katılmıyorum	0	0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	3	4,4
Katılıyorum	41	60,3
Kesinlikle Katılıyorum	23	33,8
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 17’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %94,1’luk çoğunluk oranı, mesleki sorumlulukları dahilinde tüm taraflar arasındaki ilişkileri dengelemeleri gerektiğini bilicine sahiptirler.

SORU 12: Meslek Mensupları, Yasa İle Belirlenmiş Bütün Sorumluluklarını Yerine Getirirler.

Tablo 18: Soru 12’ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	2	2,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	9	13,0
Katılıyorum	40	58,0
Kesinlikle Katılıyorum	18	26,1
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 18’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının % 84,1’luk bir çoğunluğu yasa ile kendilerine yüklenen tüm sorumluluklarını yerine getirdiğini belirtmektedir. % 2,9

oranında “katılmıyorum” ve % 13 oranında “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap veren meslek mensupları dikkat çekmektedir. Ülkemizde 3568 Sayılı Yasa ile belirlenmiş sorumlukların, yüksek bir oran olmasa da meslek mensuplarının bir kısmı tarafından yerine getirilmediğini ortaya koymaktadır.

SORU 13: Meslek Mensupları, Sır Saklama Ve Gizlilik İlkelerine Uygun Davranmaktadırlar.

Tablo 19: Soru 13'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	0	0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	10	14,5
Katılıyorum	31	44,9
Kesinlikle Katılıyorum	28	40,6
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 19’da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %%85,6’lık yüksek bir çoğunluğu mükelleflerinin işletme ile ilgili özel ve gizli sırlarının korunmasına özen gösterdiklerini ortaya koymaktadır. Ankete katılan %14,5 orandaki meslek mensubunun ise bu ifadeye “ne katılıp, ne de katılmadıklarını” bildirmesi dikkat çekmektedir..

SORU 14: Mali Tablolarda Kuruma/İşletmeye Ait Her Türlü Bilgi Bulunmaktadır.

Tablo 20: Soru 14'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,4
Katılmıyorum	8	11,6
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	20	29,0
Katılıyorum	25	36,2
Kesinlikle Katılıyorum	15	21,7
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 20’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının % 57,9’luk çoğunluk oranı, İşletmelere ait mali tabloların tüm mali hareketlere ait bilgileri barındırdığını belirterek kayıt dışılığın söz konusu olmadığını bildirmişler. Buna karşın % 12,6’lık bir oran bu görüşe “katılmayarak” ve % 29’luk yüksek bir oran ise “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” görüşünü bildirerek, İşletmelere ait mali tabloların tüm bilgileri içermediğine vurgu yapmışlardır. Bu durumun sebebi mükelleflerin, meslek mensupları ile bilinçli veya bilinçsiz olarak işletmeye ait tüm ayrıntılı bilgileri paylaşmamasından oluşan kayıt dışılık şeklinde öngörülebilir.

SORU 15: Meslek Mensupları, Birbirlerinden Mükelleflerine Ait Bilgileri Kesinlikle Saklarlar.

Tablo 21: Soru 15’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,4
Katılmıyorum	5	7,2
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	10	14,5
Katılıyorum	32	46,4
Kesinlikle Katılıyorum	21	30,4
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 21’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının % 76,8’lik çoğunluğu meslek etiğine uyararak mükelleflerine ait gizli bilgileri paylaşmadığını ortaya koymuştur. Buna karşılık % 8,6’lık oranın görüşe “katılmaması” ve %14,5’lik orandaki meslek mensubunun görüşe ”ne katılıp, ne de katılmadığını” bildirmesi, meslek mensuplarının bu konuda etik dışı davranabildikleri veya davranabilecekleri konusunda fikir vermektedir.

SORU 16: Meslek Mensupları, Müşterilerinin Baskısı Nedeniyle, Ücret Tarifesinin Dışına Çıkmaktadırlar.

Tablo 22: Soru 16'ya Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,9
Katılmıyorum	7	10,1
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	24	34,8
Katılıyorum	26	37,7
Kesinlikle Katılıyorum	10	14,5
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 22’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının mükellef ile ilişkilerinde bağlı buldukları meslek örgütü tarafında belirlenen asgari ücret tarifelerine uygulama oranlarını ortaya koymaktadır. Meslek mensuplarının %52,2’si piyasa şartları ile oluşabilen mükellef baskısına rağmen, ücret tarifesini uygulayabildiğini belirtmiştir. Buna karşılık %13’lük oranın “katılmıyorum” ve %34,8’lik gibi yüksek bir oranın da “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde görüşte bulunması dikkat çekmektedir. Bu sonuçlara göre, meslek mensuplarının piyasa şartları ile oluşan mükellef baskısından dolayı, etik dışı kabul edilmesine rağmen meslek örgütünün belirlediği asgari tarife dışına çıkabileceğini göstermektedir.

SORU 17: Meslek Mensupları, Rekabet Edebilmek İçin Ücret Tarifesinin Dışına Çıkmaktadırlar.

Tablo 23: Soru 17'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	4,4
Katılmıyorum	5	7,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	16	23,5
Katılıyorum	36	52,9
Kesinlikle Katılıyorum	8	11,8
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 23’te görüldüğü üzere, Tablo 22’de ortaya konan görüşleri teyit eder nitelikte sonuçlar görülmektedir. Meslek mensuplarının %63,7’lik kısmı rekabet şartlarından dolayı belirlenen ücret tarifesi dışına çıkıldığını teyit etmiştir. %23,5’lik gibi küçümsenemeyecek oranda meslek mensubunun “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde konu ile ilgili görüş vermekten kaçınması veya net cevaplar vermemesi dikkat çekmektedir.

SORU 18: Meslek Mensupları, Kamu Ve Mükellef Baskısı Olmadan Karar Almaktadırlar.

Tablo 24: Soru 18’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,9
Katılmıyorum	12	17,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	19	27,5
Katılıyorum	21	30,4
Kesinlikle Katılıyorum	15	21,7
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 24’te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının % 52,1 oranında çoğunluğu, kamu ve mükellef ilişkisinde baskı görmeden kara alabildikleri görüşünü ortaya koymuşlardır. Meslek mensuplarının % 20,3’lük bir kısmının ilgili taraflarca yapılan baskının kararlarını etkilediğini ortaya koymaları düşünülmeye gereken bir görüştür. % 27,5’lük gibi yüksek orandaki meslek mensubunun “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde görüş vermesi dikkat çekicidir.

SORU 19: Ülkemizdeki Meslek Örgütleri Bağımsız Çalışmaktadır.

Tablo 25: Soru 19'a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	7	10,3
Katılmıyorum	10	14,7
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	14	20,6
Katılıyorum	28	41,2
Kesinlikle Katılıyorum	9	13,2
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 25'te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının % 54,4'lık oranı ülkemizdeki meslek örgütlerinin bağımsız çalıştığını düşünmektedir. Ancak Toplam % 24,7 oranında meslek mensubunu ifadeye katılmaması ve % 20,6'lık bir oranın ise “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap vermesi, ülkemizdeki meslek örgütlerinin çeşitli faktörlerden etkilenerek bağımsız çalışmadığı yönünde bakış açısı olduğu göstermektedir.

SORU 20: Meslek Mensupları, Yasal Yetkisi Dâhilinde İşlem Yaparlar.

Tablo 26: Soru 20'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,9
Katılmıyorum	2	2,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	6	8,7
Katılıyorum	36	52,2
Kesinlikle Katılıyorum	23	33,3
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 26'da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %85,5'lik bir yüksek oranda yasal yetkileri çerçevesinde işlem yaptığının ortaya koymaktadır. Düşük bir oran

olarak kabul edilse bile %5,8’lik bir oranın “katılmıyorum” ve %8,7’lik bir oranın “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap vermesi ise yasa dışı işlemlerinde yani kural dışı hareketlerinde meslek mensupları tarafından yapılabileceğini ortaya koymaktadır.

SORU 21: Meslek Mensupları, Yasal Ve Ahlaki Değerlere Çok Bağlıdır.

Tablo 27: Soru 21’ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,4
Katılmıyorum	3	4,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	15	21,7
Katılıyorum	37	53,6
Kesinlikle Katılıyorum	13	18,8
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 27’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının çoğu tarafından, meslek etiği ve ahlaki değerlerin, yasaların önemsendiği gerçeğini ortaya koymaktadır. Buna karşılık %21,7 gibi yüksek bir oranda meslek mensubunun “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde görüş bildirmesi dikkat çekicidir. Meslek mensupları arasında etik veya ahlak dışı hareketlerin olabileceğini ortaya koymaktadır.

c. Evet-Hayır Sorularına Verilen Cevapların Sıklık Analizleri

SORU 22: Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Aldınız Mı?

Tablo 28: Soru 22’ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	45	66,2
Hayır	23	33,8
Toplam	68	100,0

Tablo 28’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının çoğunluğu muhasebe meslek etiği ile ilgili eğitim aldıklarını belirtmişlerdir. Buna karşılık meslek etiği almamış olan meslek mensuplarının oranının da yüksek olduğu dikkat çekmektedir.

SORU 23: Sizce Meslek Mensupları İçin Meslek Etiği İle İlgili Bir Eğitim Gerekli Midir?

Tablo 29: Soru 23’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	64	92,8
Hayır	5	7,2
Toplam	69	100,0

Tablo 29’da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının yüksek bir oranının meslek etiği eğitimini önemseydiğini ortaya koymaktadır. Tablo 28’de ortaya konan %33,8’lik meslek mensubunun etik eğitimi almadığı dikkate alındığında, meslek örgütünün meslek etiği eğitimine önem vermesi ve bu yönde planlama yapması gerekliliği de açıkça görülmektedir.

SORU 24: Üyesi Bulduğunuz Meslek Örgütü Tarafından Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Çalışması Yapıldı mı?

Tablo 30: Soru 24’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	39	60,9
Hayır	25	39,1
Toplam	64	100,0

Tablo 30’da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının etik eğitimi konusunda meslek örgütünden aldıkları eğitim verileri ortaya konmaktadır. Meslek örgütünün meslek etiği konusuna önem vermesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

SORU 25: Üyesi Bulduğunuz Meslek Örgütü Tarafından Meslek Etiği İle İlgili Eğitim Çalışması Yapıldıysa Katıldınız Mı?

Tablo 31: Soru 25’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	38	64,4
Hayır	21	35,6
Toplam	59	100,0

Tablo 31’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının meslek etiğinin önemini bilmelerine ve vurgulamalarına rağmen, meslek örgütü tarafından düzenlenen eğitime çok yüksek bir oranda katılmadıkları ve gereken önemi uygulama konusunda isteksiz davrandıkları dikkat çekmektedir.

SORU 26: Eğer Böyle Bir Çalışma Yapılmadıysa Yapılmasını İster Misiniz?

Tablo 32: Soru 26’ya Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	54	88,5
Hayır	7	11,5
Toplam	61	100,0

Tablo 32’de meslek mensuplarının %88,5’i meslek etiği eğitimini önemseydiğini ve katılmak istediklerini belirtmişlerdir.

SORU 27: Mesleğinize İlişkin Düzenlenmiş Bir Meslek Etiği Kararı Var Mı?

Tablo 33: Soru 27’ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	46	75,4
Hayır	15	24,6
Toplam	61	100,0

Tablo 33’de meslek yasalarında etik ile ilgili düzenleme olmasına rağmen %24,6’sı gibi yüksek bir oranda meslek mensubunun konu hakkında bilgi sahibi olmadıkları görülmektedir.

SORU 28: Müşterilerinizden Size Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Yapıldığı Oluyor Mu?

Tablo 34: Soru 28’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	27	39,1
Hayır	42	60,9
Toplam	69	100,0

Tablo 34’te görüldüğü üzere, meslek mensupları yüksek oranda mükelleflerden faaliyet sonuçları ile ilgili olarak baskı görmediklerini belirtmelerine rağmen. %39,1 oranında küçümsemeyecek orandaki meslek mensubu ilgili baskıyı

hissettiklerini ortaya koymuştur. Mükelleflerin baskısı,meslek mensubunun etik dışı davranışlara yönelmesi, kural dışı hareketlere göz yumması sonucunu yaratmaktadır.

SORU 29: Bugüne Kadar Her Hangi Bir Müşterinizle İş Ortaklığımız Oldu Mu?

Tablo 35: Soru 29'a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	5	7,2
Hayır	64	92,8
Toplam	69	100,0

Tablo 35'te görüldüğü üzere meslek mensupları çoğu, mükellefler ile iş ortaklığı vb. ilişkileri girmeyi tercih etmemektedir. Mükellef ile iş ortaklığı gibi çıkar birliği yaratabilecek durumlar, meslek mensubunun ahlak ve etik kurallarını negatif yönde zorlayabilecek durumlara neden olabilmektedir.

SORU 30: Her Hangi Bir Müşterinizle Kefalet, Borç-Alacak İlişkisi Oldu Mu?

Tablo 36: Soru 30'a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	9	13,0
Hayır	60	87,0
Toplam	69	100,0

Tablo 36’da görüldüğü üzere meslek mensuplarının çoğu, müşterileriyle borç-alacak ilişkisi içerisinde olmayı tercih etmemektedir. Mükellef ile kurulan bu tip ilişkiler meslek mensubunun meslek etiği ve ahlaki yönden objektif davranmasını zorlaştırmaktadır.

SORU 31: Müşteri İşletmenizle Faaliyetiniz Nedeniyle Bugüne Kadar Hiç Mahkemelik Oldunuz Mu?

Tablo 37: Soru 31’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	5	7,2
Hayır	64	92,8
Toplam	69	100,0

Tablo 37’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının çoğu, mükellefler ile belli konularda anlaşmazlıklara düşse bile mahkeme safhasına gerek kalmadan sorunları çözebilmektedirler. Tarafların karşılıklı olarak sorumluluklarını bilerek davranmaları, sorunlar oluşsa bile çözümüne olumlu etki yapmaktadır.

SORU 32: Müşterilerinizden Önemli Sayılabilecek Bir Hediye Aldınız Mı?

Tablo 38: Soru 32’ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	5	7,2
Hayır	64	92,8
Toplam	69	100,0

Tablo 38’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının çoğu, mükellefler ile hediye vb. ilişki içerisinde olmayı tercih etmemektedirler. Bu durum meslek mensuplarının etiksel davranışlarını olumlu etkilemektedir.

SORU 33: Geliriniz % 15 Fazlasına Sağladığınız Bir Müşteri Oldu Mu?

Tablo 39: Soru 33’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	10	14,7
Hayır	58	85,3
Toplam	68	100,0

Tablo 39’da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının etiksel davranışlarını negatif yönlü etkileyebilecek bir durum sorgulanmıştır. Meslek mensubu şayet gelirinin %15’den fazlasını tek bir müşteriden sağlıyorsa, ilgili müşterinin kuraldışı davranışlarına göz yummak veya yummamak konusunda baskı hissedebilir. Müşterinin, geliri açısından çok önemli olması ve kaybedilmesi durumunda maddi sıkıntılar yaşanabileceği ihtimali, meslek mensubunun objektif davranmasını, etik ve ahlaki yaklaşımını olumsuz etkileyebilmektedir Anketimizden elde ettiğimiz %85,3’lük oranda böyle bir durumun olmaması, meslek mensuplarını etiksel ve ahlaksal yaklaşımını olumsuz yönde etkilenmediğini sonucunu ortaya koymaktadır.

SORU 34: Müşterinize Denetim Faaliyetleri Konusunda Hiç Aracılık Ettiğiniz Oldu Mu?

Tablo 40: Soru 34'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	24	34,8
Hayır	45	65,2
Toplam	69	100,0

Tablo 40'da görüldüğü meslek mensupları çoğu, sorumlulukları gereğince denetim faaliyetleri ile ilgili mükelleflerine aracılık etmişlerdir. Meslek mensubunun mükellefe göre konusunda tabi ki çok daha bilgili olması ve mükelleflerin vekili sıfatıyla denetim sürecinde yer alması gayet normaldir.

SORU 35: Meslek Yasasına Aykırı Davranıştan Dolayı Şimdiye Kadar Herhangi Bir Soruşturma Geçirdiğiniz Ya Da Ceza Aldığınız Oldu Mu?

Tablo 41: Soru 35'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evet	7	10,1
Hayır	62	89,9
Toplam	69	100,0

Tablo 41'de meslek mensuplarının çoğunun, meslek yasasına aykırı davranmama eğilimde oldukları görülmektedir. Yüksek oranda meslek etiği veya ahlakına aykırı davranışları tercih etmedikleri görülmektedir.

d. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Vergi Uyumu Konusundaki Düşünceleri ile İlgili Sıklık Analizleri

Bu bölümde araştırma kapsamında meslek mensuplarının meslek etiği ve vergi uyumu ile ilgili görüşlerini ortaya kayabilecek ifadelere yer verilmiştir. Bu ifadelere verilen yanıtların dağılımı ifadeler bazında ele alınacaktır.

SORU 36: Sektördeki İşletmelerin, İşlerini Yapabilmeleri İçin Bazı Kural Dışı Ödemeler Yapmaları Doğaldır.

Tablo 42: Soru 36'ya Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	18	26,1
Katılmıyorum	31	44,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	11	15,9
Katılıyorum	9	13,0
Kesinlikle Katılıyorum	0	0,0
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 42’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının çoğu sektördeki işletmelerin, işlerini yapabilmeleri için bazı kural dışı ödemeler yapmaları doğal olduğu görüşüne katılmamaktadırlar. Meslek mensuplarının, mükelleflerin kuraldışı davranışları doğal kabul etmeme eğilimi içersinde olmaları, mükelleflerin vergi uyumu üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Ancak ifadeye “katılıyorum” şeklinde görüş veren %13 oranındaki ve “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde görüş veren %15,9 oranındaki meslek mensubunun olması dikkat çekicidir.

SORU 37: Sektördeki İşletmeler, Genellikle Yapılacak Kural Dışı Ödemenin Ne Kadar Olduğunu Önceden Bilirler.

Tablo 43: Soru 37'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	15	23,1
Katılmıyorum	28	43,1
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	12	18,5
Katılıyorum	10	15,4
Kesinlikle Katılıyorum	0	0,0
Toplam	65	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 43'te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %66,2'lik orana sahip çoğu, mükelleflerin kuraldışı ödemeleriyle ilgili, önceden haberdar olarak herhangi bir işbirliği içinde olmayacaklarının eğilimini net bir biçimde ortaya koymuşlardır. Bu tip kuraldışı hareketlerin, meslek mensuplarından habersiz bir biçimde mükellef tarafından bilinçli veya bilinçsiz olarak yapıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak Meslek mensuplarınca %15,4 lük “katılıyorum” ve %18,5'lik “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevaplar verilmesi dikkat çekicidir.

SORU 38: Kural Dışı Bir İşlem Varsa Genellikle Bunu Mükellefe İletir Ve Düzeltmesini Sağlarım.

Tablo 44: Soru 38'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	4,3
Katılmıyorum	5	7,2
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	0	0,0
Katılıyorum	42	60,9
Kesinlikle Katılıyorum	19	27,5
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 44'te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının % 88,4'lük çoğunluğu, kural dışı bir işlem varsa genellikle bunu mükellefe iletilmesi ve düzeltilmesinin

sağlanması görüşüne katılmaktadırlar. Meslek mensuplarının bu davranış eğilimi, mükellefin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyecektir. %11,5'lük oranda meslek mensubunun “katılmıyorum” şeklinde görüş bildirmesi dikkat çekicidir. Bu yönde davranan meslek mensupları, mükellefin vergi uyumunu olumsuz etkileyeceklerini belirtmek gerekir.

SORU 39: Mükelleflere Sorumluluk Yükleyen Maliyetli Kural Ve Düzenlemelere Uymaktan Kurtarmak İçin Yasal Belirsizlikten Yararlanarak Stratejiler Oluşturmasına Yardımcı Olurum.

Tablo 45: Soru 39'a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	9	14,3
Katılmıyorum	12	19,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	19	30,2
Katılıyorum	18	28,6
Kesinlikle Katılıyorum	5	7,9
Toplam	63	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 45'te görüldüğü üzere, meslek mensupları ifadeye % 36,5 oranında “katılıyorum” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu yönde görüş bildiren meslek mensupları, yasal mevzuat içerisinde yer alan belirsizlikleri kullanarak mükelleflerin belli maliyetlerden kaçınmalarını sağlamaları devletin vergi kaybına yol açacaktır. İfadeye “katılıyorum” , “katılmıyorum” , “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap veren meslek mensuplarının eşit dağılımı dikkat çekmektedir. Meslek mensuplarının, tek bir yönde tercih bildirmemesi devletin uğrayacağı vergi geliri kaybını azaltacaktır.

SORU 40: Vergi düzenlemelerine ilişkin bilgileri yasalara uygun olarak yorumlarım.

Tablo 46: Soru 40'a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	1	1,5
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	1	1,5
Katılıyorum	39	57,4
Kesinlikle Katılıyorum	27	39,7
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 46'da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %97,1 oranındaki yüksek çoğunluğu, vergi düzenlemelerine ilişkin bilgileri yasalara uygun olarak yorumlarım tercihini belirmesini mükelleflerin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyecektir.

SORU 41: Mükellefin Vergi Ödeme Ve Yaptırımlarını, Vergi Sorumluluklarını En Aza İndirecek Şekilde Planlarım.

Tablo 47: Soru 41'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	5	7,6
Katılmıyorum	16	24,2
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	15	22,7
Katılıyorum	25	37,9
Kesinlikle Katılıyorum	5	7,6
Toplam	66	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 47'de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %45,5'lik kısmı mükellefin vergi ödeme ve yaptırımlarını, vergi sorumluluklarını en aza indirecek şekilde planladıkları görüşüne katılmaktadırlar. Meslek mensuplarının bu yönde hareket etmesi mükelleflerin vergi uyumunu azaltıcı etkilemektedir. Fakat % 31,8'lik meslek mensubunun "katılmıyorum" ve % 22,7'lik kısmın ise "ne katılıyorum, ne de katılmıyorum" şeklinde cevap vermesi dikkat çekicidir. Meslek mensupları arasında,

konu ile ilgili tek bir görüşün egemen olmadığı görmekteyiz. Sonuç olarak meslek mensupları ifadeye verdikleri cevaplar yönünde davranışta bulunmaları halinde, büyük bir kısmı mükelleflerin vergi uyumunu azaltıcı etkide bulunurken, bir kısmı ise bu yönde etki yaratmayacaklardır.

SORU 42: Vergi İdaresinin Uygulamalarını, Denetim Olasılıklarını Ve Yatırım Şekillerini Dikkate Alarak Mükelleflere Risk Tavsiyelerinde Bulunurum.

Tablo 48: Soru 42'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,9
Katılmıyorum	4	5,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	2	2,9
Katılıyorum	47	69,1
Kesinlikle Katılıyorum	13	19,1
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 48'de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının yüksek oranda çoğunluğu, Vergi idaresi uygulamalarını ve denetim olasılıklarını dikkate alarak, mükelleflere risk tavsiyelerinde buldukları görüşüne katılmaktadırlar. Bu davranışları ile meslek mensupları vergiden kaçınma, yatırımdan kaçınma, vergi yansımaları vs. gibi sonuçlar yaratarak vergi gelirini azaltıcı ve mükellefin vergi uyumunu azaltıcı etkide bulunmaktadır.

SORU 43: Vergi İdaresi İle İlişkilerim İyidir.

Tablo 49: Soru 43'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0,0
Katılmıyorum	10	14,5
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	38	55,1
Katılıyorum	21	30,4
Kesinlikle Katılıyorum	0	0,0
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 49’da görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %30,4’lük kısmı, vergi idaresi ile ilişkilerinin iyi olduğunu düşünmektedir. Ancak, %55,1 oranında meslek mensubu ise bu soru ile ilgili olarak “ne katılıyorum, ne katılmıyorum” cevabını vermeleri dikkat çekicidir.

SORU 44: Hizmet Sunduğum Bölgede Denetim Olasılığı, Yöntem Ve Sonuçlar Hakkında Bilgi Sahibiyim.

Tablo 50: Soru 44’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,4
Katılmıyorum	3	4,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	11	15,9
Katılıyorum	39	56,5
Kesinlikle Katılıyorum	15	21,7
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 50’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının çoğu hizmet bölgelerinde denetim olasılıkları ve yöntemler ile ilgili bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının sahip oldukları bu bilgiler sayesinde mükelleflerine risk tavsiyelerinde bulunabilirler. Bu yolla mükelleflerin vergi uyumunu azaltıcı etki yaratacaklardır. %15,9’luk meslek mensubunun “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap vermesi dikkate alınmalıdır.

SORU 45: Mükelleflerin Vergi Sorunlarını İnfomal Şekilde Vergi İdaresiyle Çözebilirim.

Tablo 51: Soru 45’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	7	10,4
Katılmıyorum	11	16,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	20	29,9
Katılıyorum	24	35,8
Kesinlikle Katılıyorum	5	7,5
Toplam	67	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 51’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %43,3’lük oranı, mükelleflerin vergi sorunlarını, Vergi İdaresi ile kurduğu gayri resmi ilişkileri ile çözebileceği görüşünü beyan etmiştir. Meslek mensuplarının %26,8’lik kısmı ifadeye “katılmıyorum” ve %29,9’lık kısmı ise ”ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Meslek mensuplarının Vergi İdaresi ile kurdukları informel ilişkiler sayesinde mükelleflerin sorunlarını çözmeye yönelik inançları ve davranışları, mükellefin vergiye uyumunu azaltıcı etki yaratacaktır.

SORU 46: Meslek Mensuplarına, Vergi Kaçırmaya Yardım Ettiği Hallerde Para, Hapis Gerektiğinde Meslekten Men Cezası Verilmelidir.

Tablo 52: Soru 46’ya Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,9
Katılmıyorum	4	5,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	16	23,5
Katılıyorum	21	30,9
Kesinlikle Katılıyorum	25	36,8
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 52’de görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %67,7’lik kısmı mükellefin vergi kaçırmasına yardım etmesi halinde para, hapis, gerektiğinde meslekten men cezasının verilmesi yönünde görüşleri beyan etmişlerdir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının mükellef ile birlikte hareket ederek, vergi kaçırma fiiline yardım edilmesine karşı olduklarını anlamaktayız. Meslek mensupları, böyle bir davranışta bulunan meslek mensubuna, meslek örgütü tarafından en ağır yaptırımlar uygulanması gerektiğini yönündeki düşüncelerini ortaya koymuşlardır. İfadeye, %23,5 oranındaki meslek mensubunun “ne katılıyorum, ne de katılmıyorum” şeklinde cevap vermesi dikkatle değerlendirilmelidir. Bu oranın küçümsenmeyecek oranda yüksek olması meslek mensuplarının belli şartlarda mükelleflerin vergi uyumunu azaltıcı etkideki davranışlarda bulunabileceğini ortaya koymaktadır.

SORU 47: Meslek Mensuplarının, Mesleki Kurallara Ve Kanunlara Uymalarıyla İlgili Cezaların Artırılması Halinde Vergi Kaçınmaya Yardım Teşebbüslerinin Azalacağı İncındayım.

Tablo 53: Soru 47'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,4
Katılmıyorum	12	17,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	9	13,0
Katılıyorum	27	39,1
Kesinlikle Katılıyorum	20	29,0
Toplam	69	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 53'te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının %68,1'lik çoğunluğunun ifadeye "katılıyorum" şeklinde cevap vermiştir. Bu sonuçlara göre, etik ve ahlak dışı hareketlerin önlenmesi için mesleki örgüt tarafından uygulanacak cezaların ağırlığı, kuraldışı hareketlerin yapılmasını engelleyebilecek nitelikte önemlidir. Eğer uygulanacak cezalar ağır olursa meslek mensuplarının kuraldışı davranışları azalacaktır.

SORU 48: Daha Fazla Gelir Elde Etmek İçin Yasalara Aykırı Davranışta Bulunabilirim.

Tablo 54: Soru 48'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	50	73,5
Katılmıyorum	13	19,1
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	1	1,5
Katılıyorum	0	0,0
Kesinlikle Katılıyorum	4	5,9
Toplam	68	100,0
Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.		

Tablo 54'te görüldüğü üzere, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, gelirlerini arttırmak için kuraldışı davranışları tercih etmeyeceklerini gayet net bir biçimde beyan etmişlerdir. Meslek mensuplarının bu yönde davranışları mükelleflerin vergi uyumunu artırıcı etki yaratacaktır.

2. Çapraz Tablolar Analizi

Bu analiz, meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla oluşturulan ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine, eğitim durumlarına, yaş gruplarına, meslekte çalışma yıllarına, meslek gruplarına ve aylık gelir düzeyine göre sorulara verdikleri yanıtların sıklıklarını, yüzdelerini ve bu grupları arasında verilen yanıtlar arasında anlamlı farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılmaktadır. Bu analiz sonucunda demografik özelliklere göre ankette yer alan ifadelerle ilgili düşünceleri tespit edilecektir.

a. Cinsiyet İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda cinsiyet ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 6. ve 19. ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur. Tablo 55'te bu fark incelenmektedir.

Tablo 55: Cinsiyet Göre “Meslek Mensuplarının, Müşterileri İle Ortaklık Ve Borç-Alacak İlişisine Girmeleri Normaldir.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Bayan	Erkek	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	10	29	39
	Yüzde (%)	25,6	74,4	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	0	23	23
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	2	0	2
	Yüzde (%)	100,0	0,0	100,0
Katılıyorum	Sıklık	1	0	1
	Yüzde (%)	100,0	0,0	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	1	3	4
	Yüzde (%)	25,0	75,0	100,0
Toplam	Sıklık	14	55	69
	Yüzde (%)	20,3	79,7	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 18,386 (p=0,001).

Tablo 55’te, cinsiyet ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile cinsiyet arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 18,386$ ve $p = 0,001$).

Genel olarak bayan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Erkeklerin de bu soru ile ilgili düşünceleri “Kesinlikle

Katılmıyorum” ve “Katılmıyorum” şeklindedir. Bu sonuçlara göre bayan meslek mensuplarının, mükellefler ile ortaklık vb. durumların getireceği çıkar birliği ilişkisinin sıkıntılarını tercih etmediği görülmektedir.

Tablo 56: Cinsiyet Göre “Ülkemizdeki Meslek Örgütleri Bağımsız Çalışmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Bayan	Erkek	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	7	7
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	0	10	10
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	6	8	14
	Yüzde (%)	42,9	57,1	100,0
Katılıyorum	Sıklık	4	24	28
	Yüzde (%)	14,3	85,7	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	3	6	9
	Yüzde (%)	33,3	66,7	100,0
Toplam	Sıklık	13	55	68
	Yüzde (%)	19,1	80,9	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 10,720 (p=0,030).

Tablo 56’da, cinsiyet ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile cinsiyet arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 10,720$ ve $p = 0,030$).

Genel olarak bayan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönüdeyken erkeklerin de bu soru ile ilgili düşünceleri “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” şeklinde olmasına rağmen “Katılmıyorum” şeklinde de yanıtlandığı görülmektedir. Bu sonuçlara göre bayan meslek mensuplarının erkek meslektaşlarına göre, meslek örgütlerinin tarafsız çalıştığına inancının daha fazla olduğu görülmektedir.

b. Eğitim Durumu İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda eğitim durumu ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 18., 24. ve 28. ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 57: Eğitim Durumu Göre “Meslek Mensupları, Kamu Ve Mükellef Baskısı Olmadan Karar Almaktadırlar.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Lise	Üni. ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	2	2
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	0	12	12
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	7	12	19
	Yüzde (%)	36,8	63,2	100,0
Katılıyorum	Sıklık	7	14	21
	Yüzde (%)	33,3	66,7	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	8	7	15
	Yüzde (%)	53,3	46,7	100,0
Toplam	Sıklık	22	47	69
	Yüzde (%)	31,9	68,1	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 9,966 (p=0,041).

Tablo 57’de, eğitim durumu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=9,966$ ve $p=0,041$).

Genel olarak lise mezunu katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönüdeyken üniversite ve eğitim durumuna sahip olanlar da bu soru ile ilgili düşünceleri “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” şeklinde olmasına rağmen “Katılmıyorum” şeklinde de yanıtladığı görülmektedir. Bu sonuçlara göre, eğitim düzeyi arttıkça meslek mensuplarınca kamu ve mükellef baskısının varlığı kabul edilmekte ve kararlarını etkilediği düşünülmektedir.

Tablo 58: Eğitime Durumuna Göre “Üyesi Buldunuz Meslek Örgütü Tarafından Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Çalışması Yapıldı Mı?” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Lise	Üni. ve üzeri	Toplam
Evet	Sıklık	16	23	39
	Yüzde (%)	41,0	59,0	100,0
Hayır	Sıklık	4	21	25
	Yüzde (%)	16,0	84,0	100,0
Toplam	Sıklık	20	44	64
	Yüzde (%)	31,2	68,8	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 4,441 (p=0,031).

Tablo 58’de, eğitim durumu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($\chi^2 = 4,441$ ve $p = 0,031$).

Genel olarak lise mezunu katılımcıların çoğu bu soruya “evet” cevabını vermişken, üniversite mezunu katılımcıların verdikleri yanıtların birbirine yakın olduğu görülmektedir.

Tablo 59: Eğitim Durumuna Göre “Müşterilerinizden Size Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Yapıldığı Oluyor Mu?” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Lise	Üni. ve üzeri	Toplam
Evet	Sıklık	4	23	27
	Yüzde (%)	14,8	85,2	100,0
Hayır	Sıklık	18	24	42
	Yüzde (%)	42,9	57,1	100,0
Toplam	Sıklık	22	47	69
	Yüzde (%)	31,9	68,1	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 5,951 (p=0,013).

Tablo 59’da, eğitim durumu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 5,951$ ve $p = 0,013$).

Genel olarak lise mezunu katılımcıların çoğu bu soruya “hayır” cevabını vermişken, üniversite mezunu katılımcıların “evet” ve “hayır” cevaplarının sıklıklarının birbirine yakın olduğu görülmektedir. Sonuçlar incelendiğinde eğitim düzeyi arttıkça faaliyet sonuçları ile ilgili müşterilerden gelen baskının daha fazla hissedildiği görülmektedir.

c. Yaş Grubu İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda yaş grubu ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 7. ve 10. ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 60: Yaş Gruplarına Göre “Ülkemizdeki Meslek Örgütleri Tarafsız Çalışmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		39 yaş ve altı	40 yaş ve üzeri	<i>Toplam</i>
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	3	2	5
	Yüzde (%)	60,0	40,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	9	7	16
	Yüzde (%)	56,2	43,8	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	8	11	19
	Yüzde (%)	42,1	57,9	100,0
Katılıyorum	Sıklık	17	2	19
	Yüzde (%)	89,5	10,5	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	3	6	9
	Yüzde (%)	33,3	66,7	100,0
Toplam	Sıklık	40	28	68
	Yüzde (%)	58,8	41,2	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 12,023 (p=0,017).

Tablo 60’ta, eğitim durumu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=12,023$ ve $p=0,017$).

Genel olarak 39 yaş ve altındaki katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündeyken 40 yaş ve üzerinde olan katılımcıların da bu soruyu “Ne katılıyorum, ne katılmıyorum” şeklinde yanıtladıkları görülmektedir. Meslek mensuplarının yaşı ilerledikçe meslek örgütlerinin tarafsız çalışıklarına olan güvenlerinin arttığı görülmektedir.

Tablo 61: Yaş Gruplarına Göre “Meslek Mensupları, Mükelleflerine, Devlete Ve Meslektaşlarına Karşı Olan Sorumluluklarının Farkındadır.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		39 yaş ve altı	40 yaş ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	1	1
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	2	2	4
	Yüzde (%)	50,0	50,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	0	3	3
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Katılıyorum	Sıklık	30	11	41
	Yüzde (%)	73,2	26,8	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	8	12	20
	Yüzde (%)	40,0	60,0	100,0
Toplam	Sıklık	40	29	69
	Yüzde (%)	58,0	42,0	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 12,160 (p=0,016).

Tablo 61’de, eğitim durumu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 12,160$ ve $p = 0,016$).

Genel olarak 39 yaş ve altındaki katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” yönündedir. 40 yaş ve üzerinde olan katılımcıların da bu soruya hem “Katılıyorum” hem de “Kesinlikle Katılıyorum” cevaplarını vermişlerdir.

d. Meslekteki Çalışma Yılı İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda yaş grubu ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 10., 15. ve 16. ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 62: Meslekteki Çalışma Yılına Göre “Meslek Mensupları, Mükelleflerine, Devlete Ve Meslektaşlarına Karşı Olan Sorumluluklarının Farkındadır.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		5’den az	6-10	11-15	16-20	21 ve üz.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	0	1	0	0	1
	Yüzde (%)	0,0	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	0	3	0	0	0	3
	Yüzde (%)	0,0	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	0	0	0	0	3	3
	Yüzde (%)	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0	100,0
Katılıyorum	Sıklık	3	9	15	6	7	40
	Yüzde (%)	7,5	22,5	37,5	15,0	17,5	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	3	3	4	4	6	20
	Yüzde (%)	15,0	15,0	20,0	20,0	30,0	100,0
Toplam	Sıklık	6	15	20	10	16	67
	Yüzde (%)	9,0	22,4	29,9	14,9	23,9	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 26,486 (p=0,048).

Tablo 62’de, meslekte çalışma yılı ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile meslekte çalışma yılı arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 26,486$ ve $p = 0,048$).

Genel olarak katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. 11-15 yıldır meslek mensubu olan katılımcıların bu soruya yönelik düşünceleri genellikle “Katılıyorum” yönündedir. Sonuçlar

incelendiğinde meslek mensupların meslekteki çalışma yılları arttıkça mükelleflere, devlete, diğer meslektaşlarına karşı sorumluluklarını daha iyi algıladıkları, farkında oldukları görülmektedir.

Tablo 63: Meslekteki Çalışma Yılına Göre “Meslek Mensupları, Birbirlerinden Mükelleflerine Ait Bilgileri Kesinlikle Saklarlar.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		5'den az	6-10	11-15	16-20	21 ve üz.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	0	1	0	0	1
	Yüzde (%)	0,0	0,0	100,0	0,0	0,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	0	4	0	0	0	4
	Yüzde (%)	0,0	100,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	0	0	3	3	4	10
	Yüzde (%)	0,0	0,0	30,0	30,0	40,0	100,0
Katılıyorum	Sıklık	4	8	9	6	4	31
	Yüzde (%)	12,9	25,8	29,0	19,4	12,9	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	2	3	7	1	8	21
	Yüzde (%)	9,5	14,3	33,3	4,8	38,1	100,0
Toplam	Sıklık	6	15	20	10	16	67
	Yüzde (%)	9,0	22,4	29,9	14,9	23,9	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 28,581 (p=0,027).

Tablo 63'te, meslekte çalışma yılı ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile meslekte çalışma yılı arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 28,581$ ve $p = 0,027$).

Genel olarak katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. 6-10 yıldır meslek mensubu olan katılımcıların “Katılmıyorum” yönünde de görüş bildirmişlerdir. Meslek mensuplarının meslekteki

çalışma yılları arttıkça sorumluluklarını daha iyi algıladığını, mükellef ile ilişkilerinde gizliliğe önem verdiğini söyleyebiliriz.

Tablo 64: Meslekteki Çalışma Yılına Göre “Meslek Mensupları, Müşterilerinin Baskısı Nedeniyle, Ücret Tarifesinin Dışına Çıkmaktadırlar.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		5'den az	6-10	11-15	16-20	21 ve üz.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	2	0	0	0	0	2
	Yüzde (%)	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	0	2	2	1	2	7
	Yüzde (%)	0,0	28,6	28,6	14,3	28,6	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	1	5	6	3	9	24
	Yüzde (%)	4,2	20,8	25,0	12,5	37,5	100,0
Katılıyorum	Sıklık	1	6	11	4	3	25
	Yüzde (%)	4,0	24,0	44,0	16,0	12,0	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	2	2	1	2	2	9
	Yüzde (%)	22,2	22,2	11,1	22,2	22,2	100,0
Toplam	Sıklık	6	15	20	10	16	67
	Yüzde (%)	9,0	22,4	29,9	14,9	23,9	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 30,986 (p=0,014).

Tablo 64'te, meslekte çalışma yılı ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile meslekte çalışma yılı arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 30,986$ ve $p = 0,014$).

Genel olarak katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak bu soru için “Ne katılıyorum, ne katılmıyorum” yanıtını verenler oldukça fazladır.

E. Meslek Grubu İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda meslek grubu ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 15., 28., 39. ve 42. ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 65: Meslek Gruplarına Göre “Meslek Mensupları, Birbirlerinden Mükelleflerine Ait Bilgileri Kesinlikle Saklarlar.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Serbest Muhasebeci	S.M.M.M Y.M.M	–	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	1		1
	Yüzde (%)	0,0	100,0		100,0
Katılmıyorum	Sıklık	0	5		5
	Yüzde (%)	0,0	100,0		100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	6	4		10
	Yüzde (%)	60,0	40,0		100,0
Katılıyorum	Sıklık	4	28		32
	Yüzde (%)	12,5	87,5		100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	6	15		21
	Yüzde (%)	28,6	71,4		100,0
Toplam	Sıklık	16	53		69
	Yüzde (%)	23,2	76,8		100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 11,813 (p=0,019).

Tablo 65’te, meslek grubu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=11,813$ ve $p=0,019$).

Genel olarak serbest muhasebeci katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündeyken serbest muhasebesi mali müşavir ve yeminli mali müşavir olan katılımcılar da bu soruya katılmaktadırlar; ancak katılmayanlar da görülmektedir.

Tablo 66: Meslek Gruplarına Göre “Müşterilerinizden Size Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Yapıldığı Oluyor Mu?” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Serbest Muhasebeci	S.M.M.M – Y.M.M	Toplam
Evet	Sıklık	2	25	27
	Yüzde (%)	7,4	92,6	100,0
Hayır	Sıklık	14	28	42
	Yüzde (%)	33,3	66,7	100,0
Toplam	Sıklık	16	53	69
	Yüzde (%)	23,2	76,8	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 6,202 (p=0,011).

Tablo 66’da, meslek grubu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 6,202$ ve $p = 0,011$).

Genel olarak serbest muhasebeci katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “hayır” yönündeyken serbest muhasebesi mali müşavir ve yeminli mali müşavir olan katılımcılar hem “evet” hem de “hayır” yönünde görüş bildirmişlerdir. Sonuçlara bakıldığında faaliyet sonuçları ile ilgili mükellef baskının Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce hissedildiği görülmektedir.

Tablo 67: Meslek Gruplarına Göre “Mükelleflere Sorumluluk Yükleyen Maliyetli Kural Ve Düzenlemelere Uymaktan Kurtarmak İçin Yasal Belirsizlikten Yararlanarak Stratejiler Oluşturmasına Yardımcı Olurum.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Serbest Muhasebeci	S.M.M.M – Y.M.M	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	1	8	9
	Yüzde (%)	11,1	88,9	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	3	9	12
	Yüzde (%)	25,0	75,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	1	18	19
	Yüzde (%)	5,3	94,7	100,0
Katılıyorum	Sıklık	9	9	18
	Yüzde (%)	50,0	50,0	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	0	5	5
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Toplam	Sıklık	14	49	63
	Yüzde (%)	22,2	77,8	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 13,322 (p=0,010).

Tablo 67’de, meslek grubu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 13,322$ ve $p = 0,010$).

Genel olarak serbest muhasebeci katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” yönündeyken serbest muhasebesi mali müşavir ve yeminli mali müşavir olan katılımcıların verdikleri yanıtların sıklıkları birbirine benzemektedir; ancak 18 kişi bu soruya “ne katılıyorum, ne katılmıyorum” yönünde görüş bildirmişlerdir. Sonuçlara bakıldığında eğitim düzeyi serbest muhasebesi mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerde arttığı için mükellefe sorulan ifade yönünde danışmanlık yapmalarını

doğal bulmaktadırlar. Bu davranış mükelleflerin vergi uyumunu ve vergi gelirini azaltıcı bir etki yaratmaktadır.

Tablo 68: Meslek Gruplarına Göre “Vergi İdaresinin Uygulamalarını, Denetim Olasılıklarını Ve Yaptırım Şekillerini Dikkate Alarak Mükelleflere Risk Tavsiyelerinde Bulunurum.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Serbest Muhasebeci	S.M.M.M – Y.M.M	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	2	2
	Yüzde (%)	0,0	100,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	3	1	4
	Yüzde (%)	75,0	25,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	2	0	2
	Yüzde (%)	100,0	0,0	100,0
Katılıyorum	Sıklık	10	37	47
	Yüzde (%)	21,3	78,7	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	1	12	13
	Yüzde (%)	7,7	92,3	100,0
Toplam	Sıklık	16	52	68
	Yüzde (%)	23,5	76,5	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 14,950 (p=0,005).

Tablo 68’de, meslek grubu ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 14,950$ ve $p = 0,005$).

Genel olarak serbest muhasebeci katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönüyle serbest muhasebesi mali müşavir ve yeminli mali müşavir olan katılımcıların verdikleri yanıtların sıklıkları birbirine benzemektedir; ancak 24 kişi bu soruya “ne katılıyorum, ne katılmıyorum” yönünde görüş bildirmişlerdir.

f. Gelir Düzeyi İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda gelir düzeyi ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 8., 12. ve 14. ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 69: Gelir Düzeyine Göre “Meslek Mensupları, İlgili Taraflara Doğru Ve Yeterli Bilgi Vermektedirler.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		2000 TL ve ↓	2001-3000 TL	3001 TL ve ↑	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	1	0	1
	Yüzde (%)	0,0	100,0	0,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	2	1	0	3
	Yüzde (%)	66,7	33,3	0,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	1	3	7	11
	Yüzde (%)	9,1	27,3	63,6	100,0
Katılıyorum	Sıklık	20	14	9	43
	Yüzde (%)	46,5	32,6	20,9	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	6	3	0	9
	Yüzde (%)	66,7	33,3	0,0	100,0
Toplam	Sıklık	29	22	16	67
	Yüzde (%)	43,3	32,8	23,9	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 17,044 (p=0,030).

“Meslek mensupları, ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermektedirler.” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 69’da, gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 17,044$ ve $p = 0,030$).

Genel olarak tüm gelir düzeylerinde katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” yönündedir. “ne katılıyorum, ne katılmıyorum” yönünde görüş bildirmişlerdir. Sonuçlara bakıldığında meslek mensuplarının gelirleri alt

düzeyleyken, mükellefleri işletme ile ilgili bilgilendirmek ve hizmet kalitesini yüksek tutmayı önemsemektedirler., bu yöntemle meslek mensupları müşteri sayılarını artırmayı ve buna bağlı olarak gelirlerini artırmayı hedeflemektedirler.

Tablo 70: Gelir Düzeyine Göre “Meslek Mensupları, Yasa İle Belirlenmiş Bütün Sorumluluklarını Yerine Getirirler.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		2000 TL ve ↓	2001-3000 TL	3001 TL ve ↑	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	0	0	0
	Yüzde (%)	0,0	0,0	0,0	0,0
Katılmıyorum	Sıklık	1	1	0	2
	Yüzde (%)	50,0	50,0	0,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	2	2	5	9
	Yüzde (%)	22,2	22,2	55,6	100,0
Katılıyorum	Sıklık	20	9	11	40
	Yüzde (%)	50,0	22,5	27,5	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	6	10	1	17
	Yüzde (%)	35,3	58,8	5,9	100,0
Toplam	Sıklık	29	22	17	68
	Yüzde (%)	42,6	32,4	25,0	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 13,435 (p=0,037).

Tablo 70’te, gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 13,435$ ve $p = 0,037$).

Genel olarak tüm gelir düzeylerinde katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Katılımcıların önemli bir kısmı da “ne katılıyorum, ne katılmıyorum” yönünde görüş bildirmişlerdir.

Tablo 71: Gelir Düzeyine Göre “Mali Tablolarda Kuruma/İşletmeye Ait Her Türlü Bilgi Bulunmaktadır.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		2000 TL ve ↓	2001-3000 TL	3001 TL ve ↑	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	0	1	0	1
	Yüzde (%)	0,0	100,0	0,0	100,0
Katılmıyorum	Sıklık	1	1	6	8
	Yüzde (%)	12,5	12,5	75,0	100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	8	8	4	20
	Yüzde (%)	40,0	40,0	20,0	100,0
Katılıyorum	Sıklık	14	5	6	25
	Yüzde (%)	56,0	20,0	24,0	100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	6	7	1	14
	Yüzde (%)	42,9	50,0	7,1	100,0
Toplam	Sıklık	29	22	17	68
	Yüzde (%)	42,6	32,4	25,0	100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 18,733 (p=0,016).

Tablo 71’de, gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren meslek mensuplarının düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=18,733$ ve $p=0,016$).

Genel olarak tüm gelir düzeylerinde katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yönündedir. Ancak, 3001 TL ve daha fazla gelir düzeyine sahip olan katılımcıların verdikleri yanıtlar normal dağılım göstermiştir.

3. Geçerlilik Analizi

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini incelemek amacıyla kullanılan ölçek İşgüden ve Çubuk () tarafından kullanılmış ve geçerliliği kanıtlanmıştır.

4. Güvenilirlik Analizi

Anket verilerinin tümüne öncelikle güvenilirlik analizi yapılmış. Güvenilirlik testi sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla geliştirilen ölçeğinin genel Cronbach Alfa değeri 0,91 ($p < 0,001$) bulunmuştur. Bu nedenle ölçek oldukça güvenilir bir ölçektir.

5. T-Testi

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla mükelleflere uygulanan anket sonucu elde edilen veri setine t-testi yapılmıştır. Bu analiz, boyutların demografik verilere göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılmıştır. T-testi, iki seçenekli bir sınıflama ölçeği ile eşit aralıklı ölçek arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla yapılmaktadır. Çalışmada meslek mensuplarının cinsiyetlerine, eğitim durumlarına, yaş gruplarına ve meslek gruplarına göre araştırma değişkenlerini algılama düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı yapılan T-testi ile sınınanmıştır.

Çalışmada dört adet T-testi yapılmıştır:

İlk olarak meslek mensuplarının düşüncelerinde cinsiyetlerine göre herhangi bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek amacıyla t-testi yapılmıştır. Araştırma değişkenlerine cinsiyete göre meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

İkinci t-testi meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre araştırma değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla yapılmıştır.

Tablo 72: Değişkenlerin Eğitim Durumuna Göre T-Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

	Eğitim Durumu	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
BAĞIMSIZLIK	Lise	22	4,0227	,63109	,13455
	Üni. ve üzeri	47	3,5390	,82694	,12062

Araştırma değişkenlerinden “Bağımsızlık” ile anketi cevaplayanların eğitim durumuna ilişkin elde edilen sonuçlarda, anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, anketi cevaplayanların eğitim durumuna göre “Bağımsızlık” bağımsız değişkenini algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir (F=0,909 ve p= 0,018). Tablo 72’de de görüldüğü gibi bu farklılığı incelemek amacıyla tanımlayıcı istatistikler yapıldığında lise mezunu katılımcıların “Bağımsızlık” değişkeni ortalaması 4,02 iken üniversite ve üzerinde eğitim durumuna sahip olan katılımcıların ortalaması 3,54’tür. Elde edilen bulgulara göre H₁ kabul edilmektedir.

Üçüncü t-testi meslek mensuplarının yaşlarına göre araştırma değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla yapılmıştır. Ancak, meslek mensuplarının yaşlarına göre araştırma değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Dördüncü t-testi meslek mensuplarının meslek grubuna göre araştırma değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla yapılmıştır.

Tablo 73: Değişkenlerin Meslek Grubuna T-Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

	Meslek Grubu	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
MESLEKİ UNVAN VE YETERLİLİK	Serbest Muhasebeci	16	4,4062	,41708	,10427
	S.M.M.M-Y.M.M	53	3,9811	,87685	,12044

Araştırma değişkenlerinden “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” ile anketi cevaplayanların meslek grubuna ilişkin elde edilen sonuçlarda, anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, anketi cevaplayanların meslek grubuna göre “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” bağımsız değişkenini algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($F=4,846$ ve $p= 0,010$). Tablo 73’de de görüldüğü gibi bu farklılığı incelemek amacıyla tanımlayıcı istatistikler yapıldığında serbest muhasebeci olan katılımcıların “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni ortalaması 4,41 iken üniversite ve serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşaviri olan katılımcıların ortalaması 3,98’dir. Elde edilen bulgulara göre H_2 kabul edilmektedir.

6. ANOVA Testi

ANOVA, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır. ANOVA bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirlemektedir. İki den fazla seçeneği olan bir sınıflama ölçeği ile eşit aralıklı ölçekle sorulmuş bir bağımsız değişkenin karşılaştırılmasında ANOVA testi uygulanmaktadır. Araştırma kapsamında meslekte çalışma yılı ve gelir düzeyine ilişkin ANOVA Testi yapılmıştır.

Çalışmada iki adet ANOVA Testi yapılmıştır:

İlk olarak meslek mensuplarının düşüncelerinde meslekteki çalışma yıllarına göre herhangi bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek amacıyla ANOVA Testi

yapılmıştır. Araştırma değişkenlerine, meslekteki çalışma yıllarına göre meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Tablo 74: Değişkenlerin Meslek Mensuplarının Gelir Düzeylerine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler	Gelir Düzeyi	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata
HAKSIZ REKABET	2000 TL ve ↓	29	2,3621	,82263	,15276
	2001 – 3000 TL	22	2,8636	,90214	,19234
	3001 TL ve ↑	17	2,1471	,65586	,15907
	Toplam	68	2,4706	,85030	,10311

İkinci olarak yapılan ANOVA testinde meslek mensuplarının verdikleri cevapların gelir düzeylerine göre farklı olup olmadığı incelenmek istenmiştir. “Haksız Rekabet” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Gelir düzeyine göre “Haksız Rekabet” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=4,179$ ve $p= 0,020$). Tablo 74’ten görüleceği gibi “Haksız Rekabet” bağımsız değişkenine 2000 TL ve daha az gelir düzeyine sahip olan katılımcılar ortalaması 2,36, 2001-3000 TL arasında gelir düzeyine sahip olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 2,86 ve 3001 TL ve daha fazla gelir düzeyine sahip olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 2,15’tir. Elde edilen bulgulara göre H_3 kabul edilmektedir.

Tablo 75: Gelir Düzeyine İlişkin Tukey HSD Testi

HAKSIZ REKABET				
Tukey HSD				
(I) GD	(J) GD	Ortalama Farkları (I-J)	Std. Hata	p
2000 TL ve ↓	2001 – 3000 TL	,50157	,22975	,082
	3001 TL ve ↑	-,21501	,24822	,663
2001 – 3000 TL	2000 TL ve ↓	-,50157	,22975	,082
	3001 TL ve ↑	-,71658	,26241	,022
3001 TL ve ↑	2000 TL ve ↓	,21501	,24822	,663
	2001 – 3000 TL	,71658	,26241	,022

Hangi gruplar arasında farklılığın olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan Post Hoc Testlerinden HSD Tukey analizine göre 2001-3000 TL arasında gelir düzeyine sahip olanlarla, 3001 ve daha fazla eğitim düzeyine sahip olanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir (p=0,022).

7. Korelasyon Analizi

Değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü ve gücünü belirlemek amacıyla meslek mensuplarının meslek eğiti ve vergi uyumu değişkeninin alt boyutlarına korelasyon analizi yapılmıştır.

Tablo 76: Bağımsız Değişkenlerin Korelasyon Analizi

		Meslekteki Unvan ve Yeterlilik	Mesleki Eğitim ve Bilgi	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	Sorumluluk	Sır Saklama	Haksız Rekabet	Bağımsızlık
Meslekteki Unvan ve Yeterlilik	Pearson Correlation	1						
	Sig. (2-tailed)							
	N	69						
Mesleki Eğitim ve Bilgi	Pearson Correlation	,554	1					
	Sig. (2-tailed)	,000						
	N	68	68					
Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	Pearson Correlation	,394	,501	1				
	Sig. (2-tailed)	,001	,000					
	N	69	68	69				
Sorumluluk	Pearson Correlation	,453	,633	,449	1			
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000				
	N	69	68	69	69			
Sır Saklama	Pearson Correlation	,402	,508	,493	,675	1		
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,000	,000			
	N	69	68	69	69	69		
Haksız Rekabet	Pearson Correlation	,174	,220	,308	,329	,164	1	
	Sig. (2-tailed)	,153	,072	,010	,006	,179		
	N	69	68	69	69	69	69	
Bağımsızlık	Pearson Correlation	,491	,475	,515	,671	,616	,408	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,001	
	N	69	68	69	69	69	69	69

“Meslekteki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni ile “Mesleki Eğitim ve Bilgi” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,554$) olduğu görölmektedir. “Meslekteki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni ile “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” değişkeni arasında orta kuvvette bir ilişki olduğu görölmektedir ($p = 0,001$ ve $r = ,394$). “Meslekteki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni ile “Sorumluluk” değişkeni arasında orta kuvvette bir ilişki olduğu görölmektedir ($p < 0,001$ ve $r = ,453$). “Meslekteki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni ile “Sır Saklama” değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,402$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır. “Meslekteki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni ile “Haksız Rekabet” değişkeni arasında herhangi bir ilişki yoktur ($p = 0,153$). “Meslekteki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni ile “Bağımsızlık” değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,491$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

“Mesleki Eğitim ve Bilgi” değişkeni ile “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” değişkeni arasında kuvvetli bir ilişki olduğu görölmektedir ($p = 0,001$ ve $r = ,501$). “Mesleki Eğitim ve Bilgi” değişkeni ile “Sorumluluk” değişkeni arasında kuvvetli bir ilişki olduğu görölmektedir ($p < 0,001$ ve $r = ,633$). “Mesleki Eğitim ve Bilgi” değişkeni ile “Sır Saklama” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,508$) vardır. “Mesleki Eğitim ve Bilgi” değişkeni ile “Haksız Rekabet” değişkeni arasında herhangi bir ilişki yoktur ($p = 0,072$). “Mesleki Eğitim ve Bilgi” değişkeni ile “Bağımsızlık” değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,475$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

“Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” değişkeni ile “Sorumluluk” değişkeni arasında orta kuvvetli bir ilişki vardır ($p < 0,001$ ve $r = ,449$). “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” değişkeni ile “Sır Saklama” değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,493$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır. “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” değişkeni ile “Haksız Rekabet” değişkeni arasında orta kuvvetli bir ilişki olduğu görölmektedir ($p = 0,010$ ve $r = ,308$). “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” değişkeni ile “Bağımsızlık” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,515$) olduğu görölmektedir.

“Sorumluk” değişkeni ile “Sır Saklama” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,675$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır. “Sorumluk” değişkeni ile “Haksız Rekabet” değişkeni arasında orta kuvvetli bir ilişki olduğu görülmektedir ($p = 0,006$ ve $r = ,329$). “Sorumluk” değişkeni ile “Bağımsızlık” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,671$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

“Sır Saklama” değişkeni ile “Haksız Rekabet” değişkeni arasında herhangi bir ilişki yoktur ($p = 0,179$). “Sır Saklama” değişkeni ile “Bağımsızlık” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,616$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır. “Haksız Rekabet” değişkeni ile “Bağımsızlık” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p = 0,001$ ve $r = ,408$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

8. Regresyon Analizi

Araştırma kapsamında bağımlı değişkenlere yönelik regresyon analizi yapılmıştır. Öncelikle “Genel olarak Türkiye’de mükellefler vergiye uyum gösteririler” ifadesine meslek etiği ve vergi uyumu bağımsız değişkenleri ele alınarak regresyon analizi yapılmıştır. Daha sonra “Genel olarak Türkiye’de meslek mensupları tarafından meslek etiğine önem verilir.” İfadesi ile ilgili olarak meslek etiği ve vergi uyumu bağımsız değişkenleri ele alınarak bu analiz tekrarlanmıştır.

“Genel olarak Türkiye’de mükellefler vergiye uyum gösteririler.” ifadesi ile ilgili meslek mensuplarının düşüncelerini etkileyen meslek etiği ve vergi uyumu bağımsız değişkenlerinin önem sıralarını belirlemek amacıyla regresyon analizi yapılmıştır.

Tablo 77: “Genel Olarak Türkiye’de Mükellefler Vergiye Uyum Gösteririler.” İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşüncelerine Yönelik Meslek Etiği Ve Vergi Uyumu Değişkenlerinin Regresyon Analizi

DEğİŞKENLER	β	t	Sig T
Bağımsızlık	,705	6,196	,000
Mesleki Unvan ve Yeterlilik	-,331	-2,904	,005
SABİT	1,517	2,956	,004

Not: Multiple R: ,615; R Square: ,379; Adjusted R Square: ,359; F: 19,208; Signif F: ,001

Tablo 77 incelendiğinde F değerinin 19,208 ve Signif F değerinin 0,001 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Buna bağlı olarak Multiple R= ,615 ve R Square= ,379 olarak gerçekleşmiştir.

Regresyon analizinde elde edilen sonuçlara göre, “Genel olarak Türkiye’de mükellefler vergiye uyum gösterirler.” ile ilgili meslek mensuplarının görüşlerini etkileyen meslek etiği ve vergi uyumu değişkenleri ilk olarak, “bağımsızlık” ($p < 0,001$ ve $\beta = ,705$) ve “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” ($p = 0,005$ ve $\beta = -,331$), olarak belirlenmiştir. Bu değişken “Genel olarak Türkiye’de mükellefler vergiye uyum gösterirler.” ifadesi ile ilgili çalışanların görüşlerini %38 oranında açıklamaktadır ($R^2 = ,379$). Elde edilen bulgulara göre H_4 kabul edilmektedir.

Diğer bir regresyon analizi de “Genel olarak Türkiye’de meslek mensupları tarafından meslek etiğine önem verilir.” ifadesi ile ilgili meslek mensuplarının düşüncelerini etkileyen meslek etiği ve vergi uyumu bağımsız değişkenlerinin önem sıralarını belirlemek amacıyla regresyon analizi yapılmıştır.

Tablo 78: “Genel Olarak Türkiye’de Meslek Mensupları Tarafından Meslek Etiğine Önem Verilir.” İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşüncelerine Yönelik Meslek Etiği Ve Vergi Uyumu Değişkenlerinin Regresyon Analizi

DEĞİŞKENLER	β	t	Sig T
Bağımsızlık	,461	4,030	,000
Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	,246	2,150	,035
SABİT	-,119	-,189	,850
Not: Multiple R: ,623; R Square: ,388; Adjusted R Square: ,369; F: 33,439; Signif F: ,001			

Tablo 78 incelendiğinde F değerinin 33,439 ve Signif F değerinin 0,001 düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Buna bağlı olarak Multiple R= ,623 ve R Square= ,388 olarak gerçekleşmiştir.

Regresyon analizinde elde edilen sonuçlara göre, “Genel olarak Türkiye’de meslek mensupları tarafından meslek etiğine önem verilir.” İfadesi ile ilgili meslek mensuplarının görüşlerini etkileyen meslek etiği ve vergi uyumu değişkenleri ilk olarak, “Bağımsızlık” ($p < 0,001$ ve $\beta = ,461$) ve “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” ($p = 0,035$ ve $\beta = ,246$), olarak belirlenmiştir. Bu değişken “Genel olarak Türkiye’de meslek mensupları tarafından meslek etiğine önem verilir.” ifadesi ile ilgili çalışanların görüşlerini % 39 oranında açıklamaktadır ($R^2 = ,388$). Elde edilen bulgulara göre H_5 kabul edilmektedir.

SONUÇ

Günümüzün modern devlet anlayışı, sosyal devlet anlayışına doğru hızla gelişmektedir. Bu gelişim devletlerin hizmetlerini iyi bir biçimde yerine getirebilmesi için gerekli olan finansman ihtiyacını arttırmıştır. Devletlerin en büyük gelir kaynakları vergi gelirleridir. Devletin vergi gelirlerini sağlayan unsur tabii ki bireylerdir. Bu vergileme sürecinde devlet – birey – toplum çıkarlarından oluşan ilişkiler yumağı karmaşık bir yapıdadır.

Vergi gelirlerini etkileyen iki ana faktör vardır. Bu faktörlerden birincisi, vergi gelirin ana kaynağı olan vergi mükellefleridir, ikinci faktör ise sistem içerisinde vergi mükellefleri ve devlet arasındaki ilişkiyi sağlayan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerdir. Vergi mükelleflerinin, vergi mevzuatına gösterdikleri gönüllü uyum ve devletle ilişkilerini sağlayan muhasebecilik mesleğini yapan kişilerin meslek etiği yaklaşımları vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir.

Bu süreçte devlet-vergi mükellefi- Meslek mensupları (SM, SMMM, YM) ilişkilerini etkileyen etik, meslek etiği ve vergi uyumu gibi kavramlar karşımıza çıkmaktadır.

Etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış yada iyi-kötü gibi ahlaki açıdan araştıran bir felsefe disiplini. Meslek etiği ise etik disiplinin bir alt dalıdır. İnsan yaşamının büyük bir parçasını oluşturan meslek yaşamının da kendine göre kuralları ve bir etik anlayışı vardır. Bu anlayış çerçevesinde, meslek etiği meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren, neyin yapılacağı ve neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır şeklinde ifade edilebilir.

Vergiye uyum; mükelleflerin yükümlüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, vergi idaresi tarafından mükelleflerin tutum ve davranışlarını dikkate almadan, getirilecek düzenlemeler veya uygulanacak politikalar, başarı oranı düşük sonuçlar verebilir. Vergiye karşı davranış konusu, sadece yükümlünün vergiyi reddetmesi olarak değil, onun vergi karşısında bilinçlenerek uyum göstermesi olarak da değerlendirilmelidir.

Çalışmamızda meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu konusuna etkilerini teorik olarak ortaya koymaya çalıştık. Muhasebe meslek mensuplarının mükellefin vergiye uyumu üzerindeki etkisini Manisa İlinde Meslek mensupları ile yaptığımız anket uygulaması ile tamamladık

Meslek mensuplarını içinde bulunduğu şartlar dahilinde etik ve ahlaki açıdan etkileyen pek çok faktörün, meslek mensubu ile mükelleflerin vergi uyumu ilişkisini etkilediğini görülmektedir. Bu çerçevede, Manisa İlindeki meslek mensuplarına uyguladığımız anket çalışması sonucunda elde ettiğimiz bulgular aşağıda açıklanmaktadır.

Ülkemizdeki kayıt dışılık ciddi bir vergi geliri kaybına neden olmaktadır. Kayıt dışılığa sebep olan faktörlerden biri de meslek mensubu ile mükellef arasındaki bilinçli veya bilinçsiz olarak oluşan eksik iletişimdir. Taraflar arasındaki eksik iletişim mükellefin vergiye uyumunu azaltıcı etki yapmaktadır. Çalışmamızda bu etkiyi ortaya koymak için sorduğumuz “Mükellefler, ayrıntılı bilgiler sağladıklarında, kayıtlar doğruyu yansıtır” ve “Mali tablolarında, kuruma / işletmeye ait her türlü bilgi bulunmaktadır.” ifadelerine meslek mensuplarının verdikleri cevaplar mükellef ve meslek mensubu arasındaki iletişim, bilgi alışverişinin önemini teyit etmektedir. Eksik iletişim kayıt dışılığı körüklemekte ve mükellefin vergi uyumuna azaltıcı etki yapmaktadır.

Meslek mensuplarının çeşitli nedenlerle faaliyet sonuçları ile ilgili mükelleflerin talepleri ile karşılaşmaktadırlar. Mükellefler vergi maliyetlerini azaltmak için meslek mensuplarında taleplerde bulunabilmektedirler. Anketimizde sorduğumuz “Meslek mensupları, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını mükellefin taleplerine göre ayarlamaktadırlar” ve “Müşterilerinizden size faaliyet sonuçları konusunda baskı yapıldığı oluyor mu?” ifadelerine verilen cevaplar, meslek mensuplarının bir kısmının içinde buldukları ekonomik ve sosyal şartlar dolayısıyla müşterilerden gelen baskılara boyun eğmek zorunda kaldıklarını ortaya koymaktadır. Bu durum mükellefin vergi uyumunu, vergi gelirlerini azaltıcı yönde etkili olmaktadır. .

Ülkemizde meslek örgütleri mesleklerinin gelişmesi ve ekonomik, sosyal hayatta etkin bir baskı unsuru olabilmek için faaliyet göstermektedirler. Meslek

mensuplarının ve örgütlerinin görevlerini etkin bir biçimde yapabilmeleri için bağımsız olmaları gereklidir. Bu yüzden meslek mensuplarının örgütlerine bakış açılarını tespit edebilmek için anketimizde “Ülkemizdeki meslek örgütleri tarafsız çalışmaktadırlar” ve “Ülkemizdeki meslek örgütleri bağımsız çalışmaktadırlar” ifadelerine verilen cevaplar meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koymaktadır. Meslek örgütlerinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı gibi önemli konuda meslek mensuplarının bakış açısının olumsuz veya kararsız olması, örgütsel birlikteliği, amaç birlikteliğini, örgüt otoritesini bozucu etkilemektedir. Bu da meslek etiği ve ahlakına aykırı hareketlere sebep olabilecektir. Meslek mensubunun bu tip davranışları da, mükellefin vergi uyumunu azaltacaktır.

Meslek mensupları mükellef ile devlet arasında köprü vazifesi görürler. Meslek mensupları, mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesine yardımcı olurlar, hatta bazen vekili olarak onun adına hareket ederler. Bu süreçte meslek mensuplarının objektif olması, bağımsız davranabilmesi tarafların tümünün çıkarlarını gözetebilmesi sosyal sorumluk ilkesi gereğidir. Meslek mensubun bu yöndeki davranışları, mükellefin vergi uyumunu artırıcı etki yaratacaktır. Anketimizde “Meslek mensupları, kamu kurumları ile mükellefler arasındaki anlaşmazlıklarda objektif davranırlar” ifadesine verilen cevaplar mükellef ve meslek mensubu ilişkisi içersinde, ücret karşılığı hizmet sunma, piyasa ve haksız rekabet şartları vb. şekilde oluşan şartlar objektif davranmayı olumsuz yönde etkileyen faktörler olarak düşünülebilir.

Meslek mensupları piyasa ve rekabet şartlarından dolayı etik ve ahlaki kurallar dışında davranabilmektedirler. “Meslek mensupları, müşterilerinin baskısı nedeniyle, ücret tarifesinin dışına çıkmaktadırlar.” ve “Meslek mensupları, rekabet edebilmek için, ücret tarifesinin dışına çıkmaktadırlar” ifadelerine verilen cevaplar meslek mensuplarının müşteri baskısı ve piyasa rekabet şartları vb. şartlardan dolayı, meslek odalarınca belirlenen ücret tarifesinin dışına çıktığı teyit etmektedir. Bu baskı altında olan meslek mensubu davranışlarıyla mükellefin vergi uyumunu azaltıcı etki yaratmaktadır.

Meslek mensupları ilişkili olduğu tüm taraflarca baskı görmektedirler. Bu baskı altında bağımsız ve objektif davranabilmeleri, sağlıklı karar alabilmelerini engellemektedir. Bu şartlar içinde bulunan meslek mensubu davranışları, mükellefin vergi uyumunu azaltıcı etki yaratmaktadır. Anketimizde “Meslek mensupları, kamu ve mükellef baskısı olmadan karar almaktadırlar” ifadesine verilen cevaplar mükellef yanında, kamu baskının da ciddi bir unsur olduğunu ortaya koymaktadır.

“Meslek mensupları, yasal ve ahlaki değerlere çok bağlıdır” ifadesine verilen cevaplar, meslek mensuplarının meslek etiği ve ahlaki değerler açısından kesin yargıları olmadığını ve içinde bulunduğu ekonomik vb. şartlarda davranış ve kararlarında değişiklik yaşayabileceğini ortaya koymaktadır. Bu davranışsal zayıflık, mükellefin vergi uyumunu azaltıcı yönde etkileyecektir.

Piyasa rekabet şartları vb. nedenlerle meslek örgütünün belirlediği ücret tarifesi dışına çıkılarak etik ve ahlak dışı davranışların olduğu durumların da varlığı dikkate alındığında, meslek yasasına göre soruşturma geçiren ve ceza alan meslek mensubu oranının bu derece düşük olması düşünülmesi ve değerlendirilmesi gereken bir durumdur. Meslek odasının meslek yasasına aykırı davranışları tespitindeki etkinliği ve bu davranışlar sonucu meslek mensuplarına ağır cezai yaptırımlarda bulunması meslek etik ve ahlaki davranışları etkilemektedir.

Meslek mensupları kural dışı işlemler ile karşılaştıklarında, mükelleflere verdikleri tepkiler mükellefin vergi uyumu açısından etkili olmaktadır. “Kural dışı bir işlem varsa genellikle bunu mükellefe iletir ve düzeltilmesini sağlarım” ifadesine verilen cevaplar konu ile ilgili bilgi sunmaktadır. Meslek mensuplarının kural dışı işlemleri tespit etmeleri ve mükelleflerinden bu işlemleri düzeltmelerini istemeleri vergi gelirini ve vergi uyumunu arttırıcı etki yapmaktadır.

Meslek mensuplarının yasal belirsizlikten faydalanarak mükellefin vergi maliyetini azaltmaları vergi uyumunu azaltıcı etki yaratmaktadır. Meslek mensuplarının vergi idarelerinin uygulamalarını ve denetim olasılıklarını dikkate alarak mükelleflerine danışmanlık yapmaları, risk tavsiyelerinde bulunmaları vergi uyumunu azaltıcı yönde etkileyen bir faktör olarak görülmektedir. Anketimizde bu yönde sorulan “Vergi İdaresinin uygulamalarını, denetim olasılıklarını ve yaptırım şekillerini dikkate alarak

mükelleflere risk tavsiyelerinde bulunurum” ifadesine meslek mensuplarının verdikleri cevaplar ortaya koyduğumuz savımızı doğrular niteliktedir.

Meslek mensuplarının vergi idaresi ile olan formal veya informal ilişkileri, mükellefi ile oluşan ilişkisine de yansımaktadır. Meslek mensubunun Vergi İdaresinde çalışan personel ile kurduğu informal ilişkilerin gücü sayesinde, mükellefin kural dışı işlemlerine, sorunlarını çözüme kavuşturabilmektedir ve de dolayısıyla kurduğu bu ilişkilerin gücü sayesinde, mükellefin kural dışı işlemlerine daha fazla hoşgörü ile yaklaşabilmektedir. Bu hoşgörü mükellefin vergi uyumunu azaltıcı yönde etki yapmaktadır. “Mükelleflerin vergi sorunlarını informal şekilde vergi idaresi ile çözebilirim” ifadesine verilen cevaplar vergi idaresi ile kurulan informal ilişkilerin mükellefin vergi uyumunu azaltıcı yönde etkiler görüşümüzü desteklemektedir.

Mesleki kurallara ve yasalara aykırı davranan ve mükellefin vergi kaçırmasına yardım eden meslek mensuplarına, meslek odalarınca uygulanan cezai yaptırımlar, meslek mensubu ile mükellefin vergi uyumunu etkileyen bir faktör olduğu düşünülmektedir. Meslek mensubunun yasa ve kurallar ile bağdaşmayacak aykırı davranışlarda bulunması durumunda meslek örgütünün ağır yaptırımlarına maruz kalması, mükellef ile meslek mensubu ilişkisini de etkilemektedir. Kuraldışı davranışlarda buluna meslek mensubunun meslek örgütü tarafından ağır şekilde cezalandırılacağını bilmesi durumunda, mükellefi de vergi uyumuna özen göstermek zorunda kalacaktır. Mükellefin vergisel yönden uyumsuzluğu sonucu elde edeceği menfaat karşılığında hiçbir meslek mensubu meslek odasının ağır yaptırımları karşılaşma riskini göze alamayacaktır. Anketimizde sorduğumuz “Meslek mensuplarının, mesleki kurallara ve kanunlara uymalarıyla ilgili cezaların artırılması halinde vergi kaçınmaya yardım teşebbüslerinin azalacağı inancındayım” ifadesine verilen cevaplar, meslek odalarınca yasalara uymayan meslek mensuplarına uygulanacak ağır yaptırımları caydırıcı bir etkisi olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Kural dışına çıktığında ağır yaptırımlara maruz kalacağını bilen meslek mensubu, mükellefin de kural dışı işlemlerini engelleyecek ve de vergiye uyumunu arttırıcı yönde baskı unsuru olacaktır.

Meslek mensuplarının eğitim durumları dikkate alındığında belli ifadeler verilen görüşlerde anlamlı farklar bulunmuştur. “Meslek mensupları, kamu ve mükellef baskısı olmadan karar almaktadır” ve “Müşterilerinizden size faaliyet sonuçları konusunda baskı yapıldığı oluyor mu?” ifadelerine eğitim düzeyleri üniversite ve üzeri olan meslek mensupları ile lise düzeyindeki meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Üniversite ve üzeri eğitim düzeyine sahip meslek mensuplarının müşteri baskısını, lise eğitimi düzeyindeki meslek mensuplarına daha fazla hissettikleri “evet” cevapları ile ortaya koymuşlardır.

Meslek mensuplarının yaş grupları dikkate alındığında belli ifadeler verilen görüşlerde anlamlı farklar bulunmuştur. “Ülkemizdeki meslek örgütleri tarafsız çalışmaktadır” ifadesine verilen cevaplar dikkate alındığında, 39 yaş ve altı grubundaki meslek mensupları ile 40 yaş ve üzeri meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Çapraz tablolar analizine göre, verilen cevaplar dikkate alındığında, meslek mensuplarının yaşı ilerledikçe meslek örgütlerine duydukları güvenin azaltmakta olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Meslek gruplarına göre belli ifadeler verilen görüşlerde anlamlı farklar bulunmuştur. “Müşterilerinizden size faaliyet sonuçları konusunda baskı yapıldığı oluyor mu?” ifadesine verilen cevaplar çapraz tablolar analizine göre değerlendirildiğinde meslek mensuplarının düşünceleri ile meslek grupları arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmiştir. Serbest muhasebeciler mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mükelleflerden gelen baskıları, diğer meslek grubuna göre daha fazla hissettikleri ortaya koymaktadırlar. Bu grubun, serbest muhasebeci grubuna göre eğitim seviyesinin yüksek olması, mükelleflerden gelen baskıyı daha yoğun hissetmesine sebep olmaktadır. Katılımcıların eğitim seviyesi yükseldikçe, ekonomik ve sosyal algılarında hassasiyetin arttığını söyleyebiliriz.

“Mükelleflere sorumluluk yükleyen maliyetli kural ve düzenlemelere uymaktan kurtarmak için yasal belirsizlikten yararlanarak stratejiler oluşturmasına yardımcı olurum” ifadesine verilen cevaplar çapraz tablolar analizine göre değerlendirildiğinde meslek mensuplarının düşünceleri ile meslek grupları arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmiştir Meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun

piyasada mesleklerini icra ederlerken, danışmanlıktan ziyade “defter tutan ve beyannameleri hazırlayan muhasebeci” gibi bir rolde yerine getirmelerinden kaynaklanmaktadır. Meslek mensuplarının, kendilerini danışmanlık yapacak düzeyde donanımlı görmemeleri sebebiyle görüşleri bu yönde oluşturmuş olmaları da ihtimal dahilindedir. Aynı şekilde “Vergi idaresinin uygulamalarını, denetim olasılıklarını ve yaptırım şekillerini dikkate alarak mükelleflere risk tavsiyelerinde bulunurum” ifadesine de meslek mensuplarının cevapları bir önceki ifadeye benzer şekilde gerçekleşmiştir. Meslek mensuplarını risk tavsiyelerinde bulunmaları mükelleflerin vergi uyumunu azaltıcı yönde etki yaratmaktadır. Devletin vergi gelirlerini de azaltmaktadır.

Çapraz tablolar analizinde bazı ifadeler verilen cevaplarda, gelir düzeylerine göre meslek mensuplarının düşünceleri arasında anlamlı farklar bulunmuştur. “Meslek mensupları, ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermektedirler” ifadesine verilen cevaplar dikkate alındığında meslek mensuplarının düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı farklar olduğu gözlenmiştir. Gelir düzeyi arttıkça meslek mensuplarının müşterileri işletmeleri ile ilgili bilgilendirmeleri ve iletişim kurma hassasiyetin azaldığını söyleyebiliriz.

“Mali tablolarda kuruma / işletmeye ait her türlü bilgi bulunmaktadır” ifadesine verilen cevaplar dikkate alındığında meslek mensuplarının düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı farklar olduğu gözlenmiştir. Meslek mensuplarının gelir düzeyleri, tecrübeleri ve mesleki bilgilerinin artması ile müşterilerle iletişimleri arttıkça piyasayı daha fazla gerçekçi algılayabildiklerini söyleyebiliriz. Rekabet şartları, kayıt dışılık vb.. konularda kazanılan tecrübeler meslek mensuplarını mesleki davranışlarına yansımaktadır. Mesleki etiğe önem veren meslek mensupları mükellefin vergi uyumuna arttırıcı etkide bulunacaktır.

Anket uygulaması ile elde edilen bulgulara T- Testi uygulanmıştır. Araştırma değişkenlerinden “Bağımsızlık” ile anketi cevaplayanların eğitim durumu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmiştir.(P=0,018) Lise eğitim seviyesine sahip meslek mensupları bağımsızlık değişkeni ortalaması 4,02 iken, üniversite ve üzeri eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların ortalaması ise 3,54’tür. Yani Lise eğitim seviyesine sahip meslek mensupları kendilerini mesleki açıdan, diğer eğitim düzeyine göre daha

bağımsız olduklarını düşünmekte ve algılamaktadırlar. Meslek mensuplarının eğitim seviyesi arttıkça kendilerini mesleki açıdan daha az bağımsız hissetmekte ve mükellef, kamu vb. baskılar ile yoğun bir biçimde karşılaşmaktadırlar. Bu baskılara karşı koyamayan meslek mensupları mükellefin vergi uyumunu azaltıcı etkide bulunmaktadırlar.

Elde Edile bulgulara göre **H₁**: “Meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre meslek etiği değişken gruplarından “Bağımsızlık” değişkenini algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark ” olduğu ortaya çıkmaktadır.

Araştırma değişkenlerinden “Mesleki unvan ve yeterlilik” ile anketi cevaplayanların meslek grupları arasında anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmiştir (P=0,010). Serbest muhasebeci unvanına sahip meslek mensupları mesleki unvan ve yeterlilik değişkeni ortalaması 4,40 iken, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanına sahip olan katılımcıların ortalaması ise 3,98’dir. Yani serbest muhasebeci unvanına sahip meslek mensupları kendilerini mesleki açıdan, diğer meslek grubuna göre “Mesleki unvan ve yeterlilik” açısından daha donanımlı ve bilgili olduklarını düşünmekte ve algılamaktadırlar. Meslek mensuplarının eğitim seviyeleri ve buna bağlı olarak mesleki unvanları arttıkça kendilerini mesleki yeterliliklerini sorgulamakta ve güvensizlik hissetmektedir. Bu güvensizliği mesleğine ve mükellefe yansıtan meslek mensupları mükellefin vergi uyumunu azaltıcı etkide bulunmaktadırlar.

Elde edilen bulgulara göre **H₂**: “Meslek mensuplarının meslek gruplarına göre meslek etiği değişken gruplarından “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” değişkeni algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark olduğu” kabul edilmektedir.

Anket uygulaması ile elde edilen bulgulara Anova Testi uygulanmıştır. Araştırma değişkenlerinden “Haksız rekabet” ile anketi cevaplayanların gelir düzeyleri arasında anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmiştir (P=0,020). 2000 TL ve daha az gelir seviyesine sahip meslek mensuplarının haksız rekabet değişkeni ortalaması 2,36 iken, 2001 TL ve 3000 TL arasında gelir seviyesine sahip meslek mensupları 2,86 ve 3001 TL ve üzeri gelir seviyesine sahip meslek mensupları 2,15’dir. Yani 3001 TL ve daha üzeri gelire sahip olan meslek mensupları haksız rekabeti en az hisseden ve algılayan meslek grubudur. Haksız rekabetin şartlarından olumsuz etkilenmeyen bu grup,

tarafların baskısını diğer gruplara göre daha az hissedecektir. Objektif ve bağımsız davranarak mükellefin üzerinde vergi uyumu konusunda arttırıcı etki yaratmaktadır.

Elde Edile bulgulara göre **H₃**: “Meslek mensuplarının gelir düzeylerine göre meslek etiği değişken gruplarından “Haksız Rekabet” değişkeni algılamaları ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir fark vardır.” kabul edilmektedir.

Ayrıca 2001-3000 TL arasında gelir düzeyine sahip meslek mensupları ile 3001 TL ve daha fazla gelir sağlayan meslek mensuplarının verdikleri yanıtlar arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir (P=0,022).

Anket uygulaması sonucu elde edilen bulgulara korelasyon analizi yapılarak ulaşılan değerlendirmeler teorik savları teyit etmektedir. Meslek mensuplarının mesleki eğitim ve bilgileri arttıkça mesleki unvanları gelişme gösterecek, meslek yeterlilikleri artacaktır. Mesleki yeterliliği artan, kendine güvenen meslek mensubu, etik değerlere önem vererek dürüst, güvenilir ve tarafsız davranacaktır. Mesleki sorumluluklarının farkında olacaktır. Mükelleflerini sırları saklayacaktır. Meslek mensubunun eğitimi ve bilgisi , tecrübesi arttıkça tüm taraflarla olan ilişkilerine olumlu yansımalar olacaktır.

Meslek mensuplarının, meslek etiğine ve vergi uyumuna bakış açıları mükellefin vergi uyumu üzerindeki etkilerinde belirleyici olmaktadır. Araştırma kapsamında uygulanan Regrasyon analizinde Meslek mensupların meslek etiği ve vergi uyumu konularına bakışını etkileyen 2 ana değişken belirlenmiştir. Bu ana değişkenlerin önem sıraları belirlenmiştir.

“Genel olarak Türkiye’de mükellefler vergiye uyum gösterirler” ifadesi ile meslek mensuplarının görüşlerini etkileyen değişkenler, “bağımsızlık” (p<0,001 ve $\beta = -0,331$) ve “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” (p=0,005 ve $\beta = -0,331$) olarak belirlenmiştir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının meslek etiği ve vergi uyumu konusuna bakış açılarının etkileyen en önemli değişken “bağımsızlık” olarak görülmektedir. Meslek mensupları, içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal şartlar dahilinde, ne kadar rahat, bağımsız ve tarafsız bir çalışma ortamında olurlarsa mükelleflerin vergi uyumuna o derece fazla arttırıcı etki yaratacaklardır. Meslek mensubunun hissettiği “Bağımsızlık” değişkeni ile mükellefin vergi uyumu arasındaki ilişki doğrusal bir ilişki olarak tanımlanabilir. “Mesleki unvan ve yeterlilik” değişkeni ise ikinci önemli değişken

olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani meslek mensuplarının eğitim ve mesleki bilgi düzeyleri azaldıkça, mesleki unvan ve yeterlilikleri azalmaktadır. Buna bağlı olarak meslek mensubunun yetersizliği, bilgisizliği mükellefin vergi uyumunu azaltıcı yönde ortaya çıkmaktadır.

Bu değişken “Genel olarak Türkiye’de mükellefler vergiye uyum gösteririler.” ifadesi ile ilgili çalışanların görüşlerini %38 oranında açıklamaktadır ($R^2=,379$). Elde edilen bulgulara göre **H₄**: “Mükelleflerin vergiye uyum göstermelerinde meslek etiği değişkenlerinden “Bağımsızlık” ve “Mesleki Unvan ve Yeterlilik” değişkenlerinin etkisi vardır.” kabul edilmektedir.

Diğer bir regresyon analizi de “Genel olarak Türkiye’deki meslek mensupları tarafından meslek etiğine önem verilir” ifadesi ile ilgili yapılmıştır. Meslek mensuplarının düşüncelerini etkileyen meslek etiği ve vergi uyumu bağımsız değişkenlerinin önem sıralarını belirlemek amacıyla regresyon analizi yapılmıştır. Regresyon analizinde elde edilen sonuçlara göre, ifade ile ilgili meslek mensuplarının görüşlerini etkileyen meslek etiği ve vergi uyumu değişkenleri ilk olarak, “Bağımsızlık” ($p<0,001$ ve $\beta= ,461$) ve “Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık” ($p=0,035$ ve $\beta= ,246$), olarak belirlenmiştir. Meslek mensuplarının meslek etiğine bakışını da etkileyen en önemli faktörün “Bağımsızlık” değişkeni olduğu ortaya çıkmaktadır. Mesleki açıdan bağımsız davranabilme şartlarına sahip olabilen meslek mensubu, dürüst, güvenilir ve tarafsız bir biçimde mesleği icra ederek etik dışı hareketlerden uzak bir yol izleyebilmektedir.

Bu değişken “Genel olarak Türkiye’de meslek mensupları tarafından meslek etiğine önem verilir.” ifadesi ile ilgili çalışanların görüşlerini % 39 oranında açıklamaktadır ($R^2=,388$). Elde edilen bulgulara göre **H₅** kabul edilmektedir.

Çalışmamızda meslek mensuplarının, belli yönlerden mükellefin vergi uyumunu azaltıcı, belli yönlerden de arttırıcı etkisi olabildiğini görülmektedir. Meslek mensubunun içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal şartlar, mesleki davranışlarını ve buna bağlı olarak meslek etiğini ve ahlakını da etkilemektedir. Ülkemizde meslek örgütlerinin tarafsız ve bağımsız çalışabilmesi, buna bağlı olarak etkin bir denetim faaliyeti ile kural dışı davranışlarda bulunan üyelerine tespit etmesi, ağır yaptırımlar

uygulaması meslek etiği açısından büyük önem taşımaktadır. Etkili görev yapan meslek rgt şemsiyesi altında korunan meslek mensuplarının, rekabetçi piyasa şartları altında ezilmemesi etik dışı davranışları minimize olmasını sağlayacaktır. Ekonomik ve sosyal açıdan rahat olan meslek mensubu bağımsız bir ortamda, objektif kararlar alabilecektir. Mesleki sorumluluklarının yerine getirebilecektir. Bütün bu davranışların devamında mükellefin vergi uyumu azaltıcı etkileri minimize olup, arttırıcı etkileri maksimize olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Habib; **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımı**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No:783, 2003.
- AKTAN, Coşkun Can; DİLEYİCİ, Dilek; İSTİKLAL, Y. Vural; **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin yayıncılık, Ankara 2006.
- ARENS, A. Alvin; LOEBBECK, James K.; **Auditing : An İntegrated Approach, New Jersey : Practice Hall Englewood Cliffs**, 1991.
- AYMANKUY, Yusuf; SAKARYA, Şakir; **İnternational Business and Professional Ethics Gogress Notes- Finansal Piyasalar ve Meslek Etiği**, Hacettepe Üniversitesi, 17-19 Mayıs 2003.
- BALDEMİR, Ercan; GÖKALP, M. Faysal; AVCI, Mehmet; **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin MİMİC Model İle Tahminlenmesi**, <http://www.ekonometridernegi.org/bildiriler/o23s1.pdf>
Erişim Tarihi:10.05.2008
- CİVELEK, A.Mehmet; DURUKAN, M.Banu; **Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı**, Türkiye 3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayınları, Yayın No:20, 1998.
- CİVELEK, A.Mehmet; DURUKAN, M. Banu; **Muhasebe Mesleğinin ve Muhasebecinin Türkiye’nin Kalkınmasındaki Rolü**, Türkiye 4.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2001.
- ÇAKIR, Hafize Meder; SARITAŞ, Hakan; AYGÖREN, Hakan; **Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Mesleği: Denizli’de Bir Alan Çalışması**, Beta Yayınları,2003.
- DEVİRİM, Fevzi; **Kamu Maliyesine Giriş**, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2002.

- DPT, 2597,ÖİK, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001.
- DRAFT, L., R.; **Management**, The Dryden Pres, Third Edition, USA, 1998.
- DUNN, Douglas; **Fiat Tax Fiasco**, <http://www.wordwiz72.com/econ.html>
Erişim:10.03.2006.
- EDİZDOĞAN, Nihat; **Kamu Gelirleri ve Veri Teorisi**, Ekin Kitap evi, 2000.
- EĞİLMEZ, Mağfi; **Ekonomi Politikası Sözlüğü**, <http://www.mahfiegilmez.com.tr/> ,
Erişim: 12.11.2005
- ERDAĞ, Nevzat; **Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi**, Arıkan Basım Evi, 2006
- ERDEM, Metin; ŞENYÜZ, Doğan; TATLIOĞLU, İsmail; **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitap Evi, 2003.
- ERTAŞ, Fatih Coşkun; **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği**, Seçkin Yayınları, 2002.
- ERTEKİN, Yusuf; **Halkla İlişkiler ve Meslekleşme Olgusu**, Halkla İlişkiler Sempozyumu, TODAİE Yayınları, Ankara 1987.
- GİRAY, Filiz; **Maliye Tarihi**, Ezgi yayınları, Bursa 2001.
- GİRAY, Filiz; **Vergi Teşvik Sistemi**, Ezgi Kitap evi, 2008.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI; **Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010**, Yayın No:87, 2009.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI; **Sivil Toplum Örgütlerinin Vergi İdaresine Bakışı ve İdareden Beklentileri**, www.maliye.gov.tr , Erişim:20.02.2005.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI; **Yerel Vergi Yönetiminde Yeni Dönem**, www.gib.gov.tr , Erişim: 30.01.2006
- GÜREDİN, Ersin; **Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler**, 3.Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, ISMMMO Yayınları, Yayın No:20, 1997

- JAMES, Alm; JACKSON, Betty; MCKEE, Michael; **Deterrence and Beyond: Toward Kinder, Gentler IRS, Slemrod Joel, Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement**, Ann Arbor: university of Michigan Pres, 1992.
- JAMES, Alm; JAKSON, Beterry; MCKEE, Michael, **Estimating The Determinant Of Taxpayer Compliance With Experimental Data**, National Tax Journal, (Vol.XLV,No,1March1992).
[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D36F3114A8525686C00686D51/\\$FILE/v45n1107.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D36F3114A8525686C00686D51/$FILE/v45n1107.pdf) Erişim Tarihi: 13.09.2009.
- JAMES, Andreoni; ERARD, Brian; FERNSTERN, Jonathan; **Tax Compliance**, Journal of Economic Literatüre, Vol. XXXVI. No:2 (June 1998), pp.818-860.
<http://www.jstor.org/stable/25651237seq=3> , Erişim Tarihi: 12.01.2010
- JAMES, Alm; BECK, William; **Tax Amnesties and Compliance İn The Long Run: A Time Series Analysis**, National Tax Journal, Vol:46, March 1993.
- KANATİ, Selim; **Vergi Hukuku**, 1989.
- KARDEŞ, Seval Selimoğlu; **Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı**, Türkiye 3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayınları, Yayın No:20, 1998.
- KIREL, Çiğdem; **Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1211, İİBF Yayınları No:168, 2000.
- KÖYMEN, Ülkü; **Yüksek Kültürlü İnsan Yetiştiremiyoruz**, www.cu.edu.tr , Erişim:30.01.2005
- NARTA, Mehmet Emin; **Vergi Bilinci**, www.maliye.gov.tr , Erişim:30.03.2006.
- ÖZAL, O.; YILDIRIM, O.; TEK, N.; **Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamalı**, 11.Baskı, 2001.
- OECD, **Genel İdari İlkeler-GAP004 Uyum Ölçümü**, Vergi Politikası ve İdare Merkezi, <http://www.maliye.gov.tr/ab/Turkce/tax/5.pdf> , Erişim:07.11.2005.

- PEHLİVAN, İnayet; **Örgütsel ve Yönetmel Etik**, Pagem Yayınları, Ankara 1998.
- PEKDEMİR, Recep; **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, ISMMMO.Yayınları, Yayın No:27, 1999.
- ROSEN, Harvey S.; **Public Finance**, Printed in the USA, 1995.
- ROTH, A. Jeffrey; SCHOLZ, John T.; **Taxpayer Compliance Vol:1**, An Agenda For Research, Philadelphia University Of Pennsylvania Pres, 1989.
- SCHMOLDERS, Gunter; **Genel Vergi Teorisi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976.
- SCOTCHMER, Suzanne; **The Effects Of Tax Advisors On Tax Compliance**, Taxpayer Compliance Vol.2: Social Scaince Perspectives, Philadelphia University Of Pennslvania Pres.
- SÖNMEZ, Nezihe; **Vergileme Olayında Kişisel Ekonomik Denge Yönünden Mükelleflerin Davranışları**, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş. İzmir, 1971.
- SÖZBİLİR, Naciye; **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2000.
- ŞENYÜZ, Doğan; **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Bursa 1995.
- TBMM, **Genel Kurul Tutanağı; 20.Dönem, 3.Yasama Yılı, 28. Birleşim**, 16.11.1997.
- TİSK, **Türkiye’de Vergi Yükü Hızla Artarken Rakiplerimizde Azalıyor**, İşveren, Kasım 2004. http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1087&id=61 , Erişim: 17.09.2009.
- TİMUR, Mehmet; **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele ve Toplumsal Katkı**, Konulu Panel, Ankara Eylül 2003. <http://www.turmob.org.tr> , Erişim:17.09.2009.
- TUAY, Elif; GÜVENÇ, İnci; **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:51, 2007.
- ULUATAM, Özhan; **Kamu Maliyesi**, Ankara 1999.
- US, Vuslat; **Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği**, Türkiye Ekonomi Kurumu, Haziran 2004.

- WAXMAN, Lional; **Amnesty: Just One Tool In The Box**, Inside Tuson Business, 30 June 2003
- YASA, 3568 SAYILI, **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**
- YAZICI, Mehmet; **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul 1986.
- YILMAZ, Gülay Akgül; **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, ISMMMO Yayınları, 2006.
- YÜKSEL, Ahmet; **Muhasebe ve Etik**, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe eğitiminde Yeni Ufuklar, 2001.
- YURTSEVEN, H. Rıdvan; **İşletme Yönetimi Etik, Toplum ve İşletmeler Açısından Çanakkale Kentinde Karşılaştırmalı Bir Araştırma**, Erciyes Üniversitesi, 8. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler, Nevşehir, 25-27 Mayıs 2000.

MAKALELER

- AKAY, Hüseyin; “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergisi Öneri**, C:5, 2002
- AKBULUT, Yıldız; “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:1, S:1, Nisan 1999.
- AKDOĞAN, Habib; “Muhasebe Mesleğinde toplam Kalite Yönetimi İçersinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, C:5, S:14, 2005.
- AKTAN, Coşkun Can; ÇOBAN, Hilmi; “Kamu Maliyesinde Güven ve Ekonomik Anayasa”, <http://www.ceis.org.tr/dergidocs/Makale128pdf> , Erişim Tarihi: 03.02.2008.
- AKTAN, Coşkun Can; DİLEYİCİ, Dilek; SARAÇ, Özgür; “Vergilere Karşı Gösterilen Aktif ve Pasif Tepkiler”, www.canaktan.org.tr , Erişim:02.05.2005.
- AKTAN, Coşkun Can; “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Ölçülmesi ve Ölçme Yöntemleri”, <http://www.canaktan.org.tr> Erişim:07.11.2005.
- AKTAN, Hasan Basri; “Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Y:5, S:52, Nisan 1997.
- ARIKAN, Zeynep; YURTSEVER, Hatice; “Türkiye’de mali Affin Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, S:136, 2004.
- ASLAN, Abdullah; “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2003.
- AYSAN, A. Mustafa; “Muhasebe Mesleği ve Geleceği”, **Radikal Gazetesi**, 2002, <http://www.radikal.com.tr/haber.php.haber.no=54104> . Erişim: 23.10.2002.
- AYSAN, A. Mustafa; “Türkiye’de Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, MUFAD, S:5, Temmuz 1998.

- BALKAYA, F. Nilgün Balkaya; “Vergi maliyeti Üzerine”, **Gazi üniversitesi İİBF Dergisi**, S:1, 1999.
- BAŞOĞLU, Ufuk; “Gelişmekte olan Ülkelerde Finansal istikrarı Sağlamaya Yönelik Politikalar”, www.ufukbasoglu.net/makaleler/gelismekteolanulkelerde.doc
Erişim: 11.12.2008
- BULUT, Fazlı; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1996.
- BÜLBÜL, Dursun; “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, S:131, Kasım 2003.
- CANTÜRK İsmet; “Vergi Cezalarının Affı ve Getirdikleri”, **Danıştay Dergisi**, S:3, Ankara 1971.
- CANBAY, Tülin; “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi**, C:8, S:2, 2001.
- ÇATOLUK, Cuma; “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, **Selçuk Üniversitesi, SBEDergisi**, C:3, 2009.
<http://sosyalbil.selcuk.edu.tr/Dergi%20sayC4%B1%2020/say%C4%B1%2020/%C3%87ATALOL> , Erişim: 23.05.2009
- ÇELİKKAYA, Ali; “Mükelleflerin Vergiye Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **e-akademi Hukuk, ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S:5, 2002,
<http://e-akademi.org> , Erişim: 22.11.2005.
- ÇİÇEK, Halit; “Optimal Vergileme, Laffer ve Türkiye’de Gelir Vergisi”, **Vergi Dünyası**, S:230, Ekim 2000.
- ÇİFTÇİ, Yavuz; ÇİFTÇİ, Birgül; “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, C:10, 2003.
- ÇUKACI, Yusuf C.; “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi**, C:8, S:1, 2006

- DEVRİM, Fevzi; TURGAY, Timur; “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare mükellef Etkileşimi ve bağlı etkileşenlerinin Rolü”, **E-Yaklaşım**, S:11, Haziran 2004. www.yaklasim.com.tr , Erişim:01.06.2004.
- DÖNMEZ, Adnan; BERBEROĞLU, Başak; ERSOY, Aytan; “Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları – AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslar arası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, C:9, 2005.
- ERGÜN, Halil; GÜL, Kudret; “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S:25, 2005.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza; GÖKBUNAR, Rıza; “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası**, S:311, Temmuz 2007.
- GÖKMEN, Necdet; GÜLEÇ, H. Abdullah; “Gelir İdaresinde ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl sağlanır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:238, 2001.
- GÖKBEL, Doğan; “Verginin Mükelleflere Maliyeti”, 2002, <http://www.esoes.net/kurumsal/yazi.asp?81>
- GÜL, Kudret; ERGÜN, Halil; “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2004
- GÜL, Kudret; ERGÜN, Halil; “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S:25, 2005.
- GÜNEŞ, İsmail Hakkı; “Vergi Kültürü ve Verginin Kutsallığı”, <http://Turmob.org.tr> , Erişim:12.11.2005.
- İŞGÜDEN, Burcu; ÇABUK, Adem; “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, **Balıkesir Üniversitesi Bandırma S.B.E. Dergisi**, 2003.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Veri Kayıp ve Kaçakları”, **Yaklaşım Dergisi**, S:11, 2004. www.yaklasim.com.tr , Erişim:04.06.2005

- KILDİŞ, Yusuf; “Kayıt Dışı Ekonomi”,
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf Erişim:13.01.2010.
- KUTLU, Hüseyin Ali; “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C:63, S:2, 2002.
- NİŞACI, Enser; “Küreselleşme, Ulus Devlet ve Etik”, **Osman Gazi Üniversitesi SBF Dergisi**, C:4, S:1, 2003.
- ORHAN, Kamil; “İş Ahlakı”, <http://www.insanbilim.com.tr/insanca3.htm>, Erişim: 04.09.2006.
- ÖMÜRBİLEK, Nuri; ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü; ÇİÇEK, Serdar; “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencilerine Üzerinde Yapılan Ankara Bulguları”, **Maliye Dergisi**, S:153, 2007.
- PEHLİVAN, Aydın; “Muhasebe ve Etik”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C:3, 2002.
- PEKDEMİR, Işıl; “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 2000.
- PEKDEMİR, Recep; “Türkiye’de muhasebe Meslek ve Meslek Ahlakı”, **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, C:4, 1999.
- SARAÇOĞLU, Fatih; “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, **Finans-politika&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, S:483, Haziran 2004.
- SAVAŞ, Hasan Hüseyin; “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”, **Mevzuat Dergisi**, S:36, 2000.
<http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm> , Erişim:12.03.2009.
- SEVİĞ, Veysi; “Muhasebecilik Mesleğinde Görev, Sorumluluk ve Yetki”, **Mali Çözüm Dergisi**, S:6, 1991, <http://ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp>
Erişim:11.10.2005.
- SEVİĞ, Veysi; <http://www.malihaber.com.tr> , Erişim:11.10.2005.

- SEVİĞ, Veysi; “Meslek Etiği,” **Mali Çözüm Dergisi**, S.57, 2002, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../05-%2057VeysiSevig.doc
Erişim:11.10.2005.
- SEZGİN, Selami; ÇOBAN, Hilmi; “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”, **Yaklaşım Dergisi**, S:11, Haziran 2004.
- SİVEREKLİ, Esra; “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, S:21, 2003.
- SÖZBİLİR Naciye; YENİGÜN Tekin; “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”, **Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S:13, 2002.
- ŞABAN, Metin; ATALAY Banu; “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Olmayan Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S:52, 2005.
- TAKIŞ, Taşkın; “Etik”, **Doğu- Batı Düşünce Dergisi**, Yıl:1, S:4, 1998
- TORAMAN, Cengiz; AKÇAN, Ahmet; “Muhasebe Denetimde Etik Teori”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, s:60, 2003.
- TUNÇER, Mehmet; “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi”, <http://İdari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiiaffi.doc> , Erişim:22.11.2005.
- TUNÇER, Mehmet; “Enflasyon-Vergi Uyumunu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, S:247, 2002.
- TUNÇER, Mehmet; “Vergi Ahlakı-Vergi Uyumunu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:181, Ekim 2003.
- TUNÇER, Mehmet; “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, S:249, 2002.
- TUNÇER, Mehmet; “Vergi Uyumunun Arttırılması ve Türkiye”, **Vergi Dünyası**, 2005.
- TUNÇER, Mehmet; “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2005.

- TUNÇSİPER, Bedriye; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, www.yaklasim.com.tr , Erişim:30.04.2005.
- USER, İnci; “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı”, <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../14-yrddocdrinciuser68.doc> Erişim: 01.03.2010
- ULUSOY, Mehmet Akif; “İnternette Vergi İhbarında Patlama Yaşanıyor”, www.ekocerceve.com , Erişim:22.07.2006.
- ÜNSAL, Ahmet; “Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Alma Süreci”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C:22, 2009.
- ÜNSAL, Ahmet; “Muhasebe Etik Eğitimi”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl: 10, S:14, 2008.
- ÜNSAL, Ahmet; “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Alma Süreci”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C:22, 2009.
- YAZICI, Kuddusi; “Ekonomik İstikrarın Devamı ve İstikrarsızlığın Tekrar Yaşanmaması İçin Yapılması Gerekenler”, **Vergi Dünyası**, S:312, Ağustos 2007.
- YENİÇERİ, Harun; “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- YILDIZ, Hüseyin; “İş Ahlakı ve Yönetim”, **Akşam Gazetesi**, 2005
- YILMAZ, Gülay Akgül; “Kayıt Dışı Ekonomi; ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, **Yaklaşım Dergisi**, S:11, 2004
- YUMUŞAK, İbrahim; “Vergi aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S:188, Nisan 1997.

TEZLER

BAYRAKTAR, Ahmet; “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Haziran 2007.

BİBEROĞLU, Elif; “Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2006

DEMİR, İhsan Cemil; “Mükelleflerin Vergi Karşısında Davranışları (Afyon İli Anket Çalışması)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 1999

DEVİRİM, Fevzi; “Veri Bilinci ve Vergiye karşı Direniş Sorunu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Doktora Tezi**, 1974.

İŞGÜDEN, Burcu; “Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri”, **Balıkesir Üniversitesi S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2007.

KARATOY, Bahadır; “Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları”, **Marmara üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2009.

SİNANOĞLU, Cengiz; “Verginin Psikolojik Yönü ve Kişisel Tepkilerin Mali Sonuçları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi** 1994.

YÖNDEM, Sevil; “kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Adaleti Arasındaki İlişki”, **Marmara Üniversitesi SBE Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, , 2005.

EK- 1,

Bu araştırma, Manisa'daki muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçmek üzere düzenlenmiş olup, tamamen akademik amaçlı olduğu için, kimlik bilgileriniz istenmemektedir. Bu anket çalışmasındaki bilgiler gizli tutulacağından yanıtları içtenlikle verebilirsiniz. Lütfen sorularda yer alan her seçeneği dikkatlice okuyup, sizin için en uygun seçeneği işaretleyiniz. Çalışmanın oluşmasında yapacağınız katkılarınızdan dolayı teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

SMMM Vehbi KOÇ

Lütfen aşağıdaki soruları katılma düzeyinize göre işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Meslek mensupları, işletme kararları için gerekli bilgilerin hazırlanmasında yeterli bilgiye sahiplerdir.	⑤	④	③	②	①
Mükellefler, ayrıntılı bilgiler sağladıklarında, kayıtlar doğruyu yansıtır.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, mevcut mevzuat hakkında her türlü soru/sorulara cevap verebilirler.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını mükellefin talepleri göre ayarlamaktadırlar.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, ücret dışında müşterilerinden değerli hediyeler kabul etmektedirler.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensuplarının, müşterileri ile ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normaldir.	⑤	④	③	②	①
Ülkemizdeki meslek örgütleri tarafsız çalışmaktadır.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermektedirler.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, kamu kurumları ile mükellefler arasındaki anlaşmazlıklarda objektif davranırlar.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, mükelleflerine, devlete ve meslektaşlarına karşı olan sorumluluklarının farkındadır.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, sorumlu oldukları taraflar arasındaki ilişkileri dengelemelidirler.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, yasa ile belirlenmiş bütün sorumluluklarını yerine getirirler.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, sır saklama ve gizlilik ilkelerine uygun davranmaktadırlar.	⑤	④	③	②	①
Mali tablolarda kuruma/işletmeye ait her türlü bilgi bulunmaktadır.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, birbirlerinden mükelleflerine ait bilgileri kesinlikle saklarlar.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, müşterilerinin baskısı nedeniyle, ücret tarifesinin dışına çıkmaktadırlar.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, rekabet edebilmek için ücret tarifesinin dışına çıkmaktadırlar.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, kamu ve mükellef baskısı olmadan karar almaktadırlar.	⑤	④	③	②	①
Ülkemizdeki meslek örgütleri bağımsız çalışmaktadır.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, yasal yetkisi dâhilinde işlem yaparlar.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensupları, yasal ve ahlaki değerlere çok bağlıdır.	⑤	④	③	②	①

Lütfen Aşağıdaki Soruları “Evet” veya “Hayır” Olarak Cevaplandırınız.

	Evet	Hayır
Muhasebe meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim aldınız mı?		
Sizce meslek mensupları için meslek etiği ile ilgili bir eğitim gereklidir?		
Üyesi bulduğunuz meslek örgütü tarafından meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim çalışması yapıldı mı?		
Üyesi bulduğunuz meslek örgütü tarafından meslek etiği ile ilgili eğitim çalışması yapıldıysa katıldınız mı?		
Eğer böyle bir çalışma yapılmadıysa yapılmasını ister misiniz?		
Mesleğinize ilişkin düzenlenmiş bir meslek etiği kararı var mı?		
Müşterilerinizden size faaliyet sonuçları konusunda baskı yapıldığı oluyor mu?		
Bugüne kadar her hangi bir müşterinizle iş ortaklığınız oldu mu?		
Her hangi bir müşterinizle kefalet, borç-alacak ilişkisi oldu mu?		
Müşteri işletmenizle faaliyetiniz nedeniyle bugüne kadar hiç mahkemelik oldunuz mu?		
Müşterilerinizden önemli sayıla bilecek bir hediye aldınız mı?		
Geliriniz % 15 fazlasına sağladığınız bir müşteri oldu mu?		

Müşterinize denetim faaliyetleri konusunda hiç aracılık ettiğiniz oldu mu?	Evet	Hayır
Meslek yasasına aykırı davranıştan dolayı şimdiye kadar herhangi bir soruşturma geçirdiğiniz ya da ceza aldığınız oldu mu?	Evet	Hayır

Lütfen aşağıdaki soruları katılma düzeyinize göre işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Sektördeki işletmelerin, işlerini yapabilmeleri için bazı kural dışı ödemeler yapmaları doğaldır.	⑤	④	③	②	①
Sektördeki işletmeler, genellikle yapılacak kural dışı ödemenin ne kadar olduğunu önceden bilirler.	⑤	④	③	②	①
Kural dışı bir işlem varsa genellikle bunu mükellefe iletir ve düzeltilmesini sağlarım.	⑤	④	③	②	①
Mükelleflere sorumluluk yükleyen maliyetli kural ve düzenlemelere uymaktan kurtarmak için yasal belirsizlikten yararlanarak stratejiler oluşturmasına yardımcı olurum.	⑤	④	③	②	①
Vergi düzenlemelerine ilişkin bilgileri yasalara uygun olarak yorumlarım.	⑤	④	③	②	①
Mükellefin vergi ödeme ve yaptırımlarını, vergi sorumluluklarını en aza indirecek şekilde planlarım.	⑤	④	③	②	①
Vergi idaresinin uygulamalarını, denetim olasılıklarını ve yaptırım şekillerini dikkate alarak mükelleflere risk tavsiyelerinde bulunurum.	⑤	④	③	②	①
Vergi idaresi ile ilişkilerim iyidir.	⑤	④	③	②	①
Hizmet sunduğum bölgede denetim olasılığı, yöntem ve sonuçlar hakkında bilgi sahibiyim.	⑤	④	③	②	①
Mükelleflerin vergi sorunlarını informal şekilde vergi idaresiyle çözebilirim.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensuplarına, vergi kaçırma yardımı ettiği hallerde para, hapis gerektiğinde meslekten men cezası verilmelidir.	⑤	④	③	②	①
Meslek mensuplarının, mesleki kurallara ve kanunlara uymalarıyla ilgili cezaların artırılması halinde vergi kaçınmaya yardım teşebbüslerinin azalacağı inancındayım.	⑤	④	③	②	①
Daha fazla gelir elde etmek için yasalara aykırı davranışta bulunabilirim.	⑤	④	③	②	①

Genel olarak Türkiye’de mükellefler vergiye uyum gösterirler.

Kesinlikle Katılıyorum ⑤	Katılıyorum ④	Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum ③	Katılmıyorum ②	Kesinlikle Katılmıyorum ①
-----------------------------	------------------	--------------------------------------	-------------------	------------------------------

Genel olarak Türkiye’de meslek mensupları tarafından meslek etiğine önem verilir.

Kesinlikle Katılıyorum ⑤	Katılıyorum ④	Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum ③	Katılmıyorum ②	Kesinlikle Katılmıyorum ①
-----------------------------	------------------	--------------------------------------	-------------------	------------------------------

DEMOGRAFİK SORULAR

1. Cinsiyetiniz:

- a) Kadın b) Erkek

2. Eğitim Durumunuz:

- a) Lise b) Üniversite c) Yüksek Lisans e) Doktora

3. Yaşınız:

- a) 20-29 b) 30-39 c) 40-49 d) 50 yaş ve üzeri

4. Meslekte çalışma yılınız:

- a) 1 den az b) 1-5 Yıl c) 6-10 yıl d) 11-15 yıl e) 16-20 yıl f) 20 ve üzeri

5. Hangi meslek grubuna dâhilsiniz:

- a) Serbest Muhasebeci b) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir c) Yeminli Mali Müşavir

6. Gelir Düzeyiniz:

- a) 1000 TL ve daha az b) 1001-2000TL c) 2001-3000TL d) 3001-4000 TL e) 4001 ve daha fazla