

MUHASEBE ÇALIŞANLARI AÇISINDAN VERGİ AHLAKINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: KARS, ARDAHAN, İĞDIR ÖRNEĞİ*

Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK^a
Öğr. Gör. Kübra HÜRYURT^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2020; 13 (1): 51-71

ÖZ

Diğer bütün meslek dallarında olduğu gibi etik; muhasebe mesleği açısından da ayrı bir önem arz etmektedir. Muhasebe meslek mensupları kendi çıkarlarından daha ziyade toplumun ve mükelleflerin çıkarlarını koruyucu hareket etmekte; karşılaştığı muhtemel etik sorunlarını bu bakış açısıyla çözümlenmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin baskısı ile yaşadıkları etik ikilemler en fazla vergi konusu ile alakalı olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi konusu sebebiyle muhasebe meslek mensubunu baskılayan mükellefler; çoğu zaman muhasebecileri etiğe aykırı davranışlara dahi zorlamaktadırlar. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı; muhasebe çalışanlarının tavır ve tutumlarının vergi ahlakına yansımaları tespit etmektir. Bu temel amacın yanında; muhasebe meslek mensuplarının bağlılık düzeyleri, kanun ve uygulama bilgileri bakımından etiğe aykırı davranışlarının vergi ahlakına etkisini tespit etmek de amaçlanmaktadır. Yapılan anket çalışması ile; elde edilen sonuçlara göre özetle vergi ahlakı faktörünün; cinsiyet, çalışma süresi ve çalışan şehre göre anlamlı değişiklikler içinde olduğu yönündedir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Etiği, Vergi Ahlakı, Etik, Muhasebe.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Öztürk, S., Hüryurt, K. (2020). Muhasebe Çalışanları Açısından Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Kars, Ardahan, Iğdır Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (1), 51-71.

* Makalenin gönderim tarihi: 06.02.2019; Kabul tarihi: 10.09.2019, iThenticate benzerlik oranı %28

^a Kafkas Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seyhan87ozturk@gmail.com,
ORCID: [0000-0003-1458-840X](https://orcid.org/0000-0003-1458-840X).

^b Kafkas Üniversitesi, Sarıkamış Meslek Yüksek Okulu, kubrahuryurt@gmail.com,
ORCID: [0000-0002-3289-2328](https://orcid.org/0000-0002-3289-2328).

FACTORS AFFECTING TAX ETHICS ACCORDING TO THE ACCOUNTING PROFESSIONALS: KARS, ARDAHAN, IĞDIR EXAMPLE

ABSTRACT

As in all other professions, the ethical accounting profession requires. Professional accountants act to protect the interests of society and its taxpayers rather than their own interests; angled analysis approach. The ethical dilemmas experienced by the professional accountants with the pressure of the taxpayers Taxpayers who suppress the professional accountant in the tax room; In the air time accountants are also forced to act ethically. The main objective of this study is; the ethics of the ethics of the professional accountants of the accounting profession; the level of commitment of accounting professionals, laws and enforcement information in the rooms of the tax of the tax of the behavior of a structured survey; according to the results of the tax morality factor; gender, working time and the city where it is within the meaningful level.

Keywords: Accounting Ethics, Tax Ethics, Ethics, Accounting.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Etik günlük hayatta olduğu kadar iş hayatında, özellikle muhasebe mesleğinde önemli yer tutan bir olgu olarak ortaya çıkmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının kamu çıkarlarını gözeterek faaliyetlerini sürdürmeye çalışmaları hem kendi hem de toplum etik değerlerini göz önünde tutarak yasalara da uygun şekilde hareket etmeleri gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarını bu süreçte bazen zorlayan, çelişkiye düşüren, ikilem yaşatan durumlar da söz konusu olabilmektedir. Muhasebeciler ile mükellefler arasında yaşanan sorunların kaynağında genelde vergi ödeme konusundaki hassasiyet yatmaktadır. Mükellefler daha az vergi ödeme talepleri nedeniyle muhasebe meslek mensuplarını baskılamaya çalışabilmektedirler. Bu noktada meslek mensuplarının kişisel yargılarını kullanmaları, yasalara uygun hareket etmeleri kadar sahip oldukları etik bilinç ve hassasiyet de süreci yönlendirici etki yapmaktadır. Özellikle etik ikilemlerin aşılması konusunda bu bilinç belkide etiğe aykırı davranmaktan meslek mensubunu koruyucu etki yaratmaktadır.

Bu bağlamda yapılan bu çalışmada incelenmek istenen temel soru vergi ahlakını etkileyen unsurların muhasebe çalışanları açısından ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda, yapılan faktör analizi ile; bağlılık düzeyi, kanun ve uygulama bilgisi, etik dışı davranış faktörlerinin vergi ahlakı faktörüne etkisi ölçülmüştür.

2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Etik; en genel ifadeyle iyinin ve iyi davranışların doğasını, özünü ve kaynaklarını araştıran geleneksel bir felsefe dalı olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

İnsanların karakter yapısıyla doğrudan ilgili olan etik; toplumun etik anlayışı ile paralel bir yapıya sahip olmaktadır (Bezirci ve Bayraktar, 2017: 17-18).

Genel olarak ahlak ile eş anlamlı kullanılan etik kavramı töre bilimi ya da bir meslek grubunun uymak zorunda olduğu davranışlar bütünü olarak da tanımlanmaktadır. Ahlaklı yaşamın özünü araştıran etik; genel geçer evrensel kurallara sahip olmakta, coğrafyaya ya da toplumlara göre şekillenmemektedir (Kolçak, 2012: 3-4). Ahlak ise aksine ulusal nitelikte olup; toplumdan topluma değişiklik göstermekte, etiğin araştırma konusunu oluşturmaktadır.

Etiğin bir bölümü olan meslek etiği; ilgili mesleğe mensup kişilerin uyması gereken kuralları belirlemekte ve düzenlemektedir. Etik ile meslek etiği arasında güçlü ve sağlam bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü; evrensel kabul görmüş bazı ilkelerdeki ve toplumun genel etik değerlerindeki gelişmeler meslek etiğini doğrudan etkilemektedir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2014: 60).

Meslek etiğinin en önemli özelliği dünyanın her neresinde olursa olsun aynı meslekten olan kişilerin aynı davranış kurallarına tabi olarak çalışmalarını yani iş anlamında bir standart disiplin sağlamaktır. Bunun yanında küreselleşme ile yaşanan gelişmeler ortak meslek etiği oluşturulmasını ayrıca gerekli kılmaktadır (Ekici, 2013: 46).

Muhasebe mensuplarının yapmış oldukları işler meslek olarak kabul edilmekle birlikte ülkemizde 1989 yılında 3568 sayılı kanun ile muhasebe mesleği yasal dayanağına kavuşmuştur (Kısakürek ve Alpan, 2010: 216). Bu bağlamda etiğin ve meslek etiğinin önemli yer tuttuğu mesleklerin belkide en başında muhasebe gelmektedir. Muhasebe mensuplarının kamu hizmeti verdikleri dikkate alındığında bu hizmete özgü tüm nitelikleri taşıdığı kaçınılmaz bir gerçekliktir. Teknolojide dolayısıyla ekonomide hızla ortaya çıkan değişme ve gelişmelere ayak uydurabilmek muhasebe mesleğinde sürekli bir ilerleme ve değişimini zorunlu hale getirmektedir. Yine muhasebe meslek mensuplarının kavramsal bir takım terim ve bilgileri uygulamaya aktarmaları sırasında da bazı problemler çıkmaktadır. Bu tür problemleri bertaraf edebilmek için meslek yasaları ve yönetmelikler çoğu zaman yetersiz kalmaktadır. Bu noktada muhasebe meslek etiğinin önemi ortaya çıkmaktadır (Çukacı, 2006: 98).

Muhasebe mesleğinde etik anlayışın benimsenmesinde ve gelişmesinde muhasebe bilgilerinin özellikleri de önemli rol oynamaktadır. Bu çerçevede, işletme ile ilgilenen taraflara sağlanacak muhasebe bilgilerinin; anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık gibi niteliklere sahip olması gerekmektedir (Gül ve Ergün, 2004: 57).

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek mensuplarının değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama

gibi çeşitli sorunlarla yüzleştiği görülmektedir. Dolayısıyla muhasebeciler mesleki görevlerini yerine getirirken etik kurallarla çelişkiye düşebilmektedirler. Örneğin, mükellefle yaşanan görüş farkı, mükellef yada muhasebe firması tarafından, muhasebecinin kamu güvenine sadakatini test eden baskılara neden olabilmektedir. Bu nedenledir ki; muhasebecilerin mesleki yargıları, kurallar ve düzenlemelerin teknik olarak uygulanmasından çok daha fazlasını gerektirmektedir (Thorne, 2000:140). Mevcut kuralların eksikliği, tutarsızlığı veya belirsizliği, muhasebecilerin doğru bir teknik çözümü olmayan kararlarda mesleki yargıda bulunmasını gerektirmektedir. Bu yüzden muhasebecilerin mesleki yargıları, sık olarak etik problemlerin çözümünü de içermektedir (Kutlu, 2008: 153).

Tüm bunların yanında muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışlarının mükelleflerin vergi ahlakı oluşumunda önemli bir payı bulunmaktadır. Bunun en temel sebebi de mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun daha az vergi ödemeyi talep etmeleri ancak bunu sağlayacak yeterli muhasebe bilgisine sahip olmamaları ve dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının yardımına gereksinim duymaları olmaktadır. Bu durumda muhasebe meslek mensupları etiğe aykırı davranışlarda bulunarak mükelleflerin talepleri doğrultusunda hareket ettikleri takdirde başta mükellef baskısıyla başlayan sonrasında muhasebe meslek mensubunun nerdeyse vergiden kaçınma konusunda yol gösterici konuma geldiği ve her defasında tarafların birbirini etkilediği bir süreç içerisine girmektedir. Başta bu süreç diğer mükellef ve muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını da etkileyerek geniş çapa yayılmak suretiyle toplum bazında vergi ahlakını da olumsuz etkilemektedir (Yücel, 2017: 230). Bu anlamda muhasebe mesleğinde etik vergi ahlakının temelini sağlamlaştırmaya da katkı sağlamaktadır.

3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİĞE AYKIRI DAVRANIŞLAR

Yakın geçmişte küresel çaplı şirketlerin yaşadıkları muhasebe skandalları; sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu yada yeni geliştiği piyasalarda denetim faaliyetlerinin tek başına yeterli olmadığını ispatlamış ve muhasebe mesleğinde de etik kavramını gündeme yerleştirmiştir (Kayacan, 2005: 11). Muhasebe mesleğinde etik, kanunlara uygun işlem yapmanın yanında, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasını doğru, tarafsız ve güvenilir raporlama yapmayı kapsamaktadır (Aymankuy ve Sarioğlu, 2005: 29). Bu sebeptendir ki; etik muhasebe mesleği açısından ayrıca bir önem arz etmektedir.

Etik davranış belli bir ahlaki kod kapsamında iyi yada doğru olarak nitelendirilebilen kişisel davranışlardan; etiğe aykırı davranışlar ise kötü yada yanlış olarak nitelendirilen davranışlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla bu tür iki soyut kavramın ortaya çıkması muhasebe meslek mensuplarının

işini iyice zora sokmaktadır. Çünkü muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan kesimlerin tamamı açısından herhangi bir olayın iyi olması ya da kötü olması mümkün olmayacaktır. Bununla birlikte bu olayın gerçekleşmesi ilgi grupları için iyi yada kötü olması beklenen eylemin yasalara uygun olup olmaması da etik davranış yönü ve boyutunu çoğunlukla etkilemeyecektir (Çukacı, 2006: 96)

Muhasebe meslek mensuplarının topluma, müşterilerine, mükelleflerine ve meslektaşlarına karşı güvenilirlik kazanabilmeleri adına bir takım ahlaki ve kişisel değerlere uymaları gerekmektedir. Meslek mensuplarının bu tür yetilere sahip olması gerekliliği ise mesleki etik kavramını, bu kavrama farkındalığın kazandırılmasında da mesleki faaliyetler kapsamında etik davranışın önemi ortaya çıkmaktadır (Akın ve Özdaşlı, 2014: 62).

Muhasebe mesleğinde kişileri etiğe aykırı davranmaya zorlayan temel sebep; sürekli yaşadıkları etik ikilemler olmaktadır. Etik ikilem, herhangi bir olayın çözümünde, kişilerin mesleki inisiyatifleri kullanırken içine düştükleri kararsızlıkları ifade etmektedir. Muhasebede etik ikilem, muhasebecinin mesleğinin gerektirdiği görev ve sorumluluklarının diğer bazı gruplara olan görev ve sorumluluklarıyla ya da kendi çıkarlarıyla uyuşmaması halinde ortaya çıkmaktadır (Yücel, 2017: 236).

Muhasebe mesleğini yürütenlerin topluma karşı olan sorumlulukları diğer mesleklerle kıyaslandığında çok daha fazladır. Dolayısıyla, muhasebe mesleği açısından toplumun güvenliğini sağlamak en önemli amaçlardan birini oluşturmaktadır. Muhasebe mesleği faaliyetleri sürdürülürken ele alınan konular, muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahip olduğundan meslek mensuplarının karar vermede zorlanmalarına ve çelişkide kalmalarına neden olabilmektedir. Bunların nasıl çözümleneceği konusu; meslek mensuplarının yaşadıkları sorunlardan birini oluşturmakta; bu sebeple oluşturulan etik kurallar ile ahlak dışı davranışlara bir sınır getirilmeye çalışılmakta ve böylelikle belirsiz durumlara yol göstermesi amaçlanmaktadır. Etik olmayan muhasebe uygulamaları genellikle dönem karını azaltıcı veya artırıcı nitelikteki fiktif kar yaratılması, gelirlerin ayarlanması, vergiden kaçınma, borcu saklama gibi etik olmayan muhasebe uygulamaları ile yapılmaktadır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 71).

Muhasebe mesleğinde etik dışı davranışların en önemli örneği hilelerdir. Etik ikilem oluşumuna zemin hazırlayan sebeplerde hile üçgeni olarak ifade edilen; baskı, fırsat ve bahane unsurları ile açıklanmaktadır. Mükellefler ile muhasebe meslek mensupları arasında yaşanan çelişkiler, görüş farklılıkları ve taleplerin karşılanamaması durumları muhasebe anlamında etik ikileme neden olmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları açısından hile üçgenindeki fırsat unsuru; sürekli değişen ve boşlukları olan yasalardır. Ancak fırsatlar tek başına

yeterli bir güdüleme aracı olmamakla birlikte baskı unsuru ile de karşılaşılması etik dışı davranmayı kolaylaştırmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının üzerindeki en önemli baskı unsuru da hiç kuşkusuz mükellefler olmaktadır. Mükellefler muhasebecilerini daha çok vergiyi ayarlayan kişiler olarak görmekte ve bu konuda sürekli baskı yapmaktadırlar. Bir diğer baskı unsuru ise meslektaşların sergiledikleri etik dışı tutumlar olmaktadır. Etik ikilemi etiğe aykırı davranışa dönüştüren son unsur ise yaratılan bahanelerdir. Muhasebe meslek mensuplarının en çok kullandığı bahaneler ise herkes yapıyor, ben de çok kazanmayı hak ediyorum, kimseyi mağdur etmedim devletin parası bitmez zaten vb. (Yücel, 2017: 236-237)

4. VERGİ AHLAKI

Vergi ahlakı; vergi ödemeye karşı duyulan içsel bir motivasyon olarak tanımlanabilmektedir. Burada içsel motivasyon tabiri; dışsal bir baskı yada zorlama olmaksızın gönüllü olarak vergi ödemesini gerçekleştirme anlamı taşımaktadır (Aktan, 2012: 15).

Vergi ahlâkı, vergiye ilişkin yükümlülüklerin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Schmölders, 1976: 111). Diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı ve vergi cezalarına takılmadan bu tür sorumlulukları yerine getirme konusunda gösterilen davranış ve tutumları ifade etmekte; vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak da tanımlanmaktadır. Vergi ahlâkı bir bakıma toplumun genel kültür seviyesinin bir fonksiyonu olarak görülmektedir. Kültür seviyesi iktisadi seviyeye paralel bir seyir izlemiş olduğundan; iktisadi olarak gelişmiş ülkelerdeki vergi ahlâkı, gelişmemiş ülkelere göre daha ileri düzeyde olmaktadır (Tosuner ve Demir, 2007:9).

Vergi itaatsizlikleri tüm toplumlarda yaşanan etiğe aykırı vakalardandır. Uluslar arası kayıt dışı ekonomi bunun en büyük göstergesini oluşturmaktadır. Kayıt dışılığın en önemli sebeplerinden biri de kişilerin dürüst olmamalarıdır. Öte yandan denetimlerin azlığı, cezai yaptırımların yetersizliği de bu davranışı tetikleyen diğer etkenler olarak sayılmaktadır. Buna ragmen yinede bazı kişilerin doğasından gelen, yaratılıştan kaynaklanan içsel motivasyon varlığı vergi ahlakını açıklamaktadır. Ahlak, sosyal ilişkilerde ya da kişiler arasındaki ilişkilerde rehberlik etmek adına için geliştirilen kurallardan oluşan bir sistemi ifade etmektedir. Bu bağlamda vergi mükelleflerinin vergileme karşısındaki davranışları halkın vergi zihniyeti ve vergi ahlakı tarafından belirlenmektedir. Zaman ve mekana göre farklılıklar gösteren vergi zihniyeti vatandaşların bizzat vergileme karşısında takındıkları tavır olarak tanımlanmaktadır. Vergi mantığını genel bir çerçeve içinde ele alan vergi ahlakı ise "mükelleflerin

vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tutum" olarak açıklanmaktadır (Gökbunar, Selim ve Yanıkkaya, 2007: 71).

Vergi ahlakını etkileyen faktörlerin yapısal özelliklerine bağlı olarak, mükelleflerin vergi açısından ahlâki yapıları da değişebilmektedir. Örneğin, yüksek bir vergi oranı karşısında, vergi ahlâksızlığı olarak kabul edilen davranış eğilimleri artabileceği gibi, düşük bir vergi oranı karşısında bu davranış eğilimleri azalabilmektedir. Böylelikle vergi gönüllüsü olarak ifade edilen bir grup mükellefin bu faktörlerden çok etkilenmediğini söylemek de mümkün olabilmektedir. Vergi ahlâkının ilk akla gelen tarafı, ekonomik bir unsur olmasıdır. Ancak, ahlâk gibi değerler psikolojisi içinde sayılan bir olguyu, yalnızca ekonomik unsurlarla değerlendirmek yanlış olabilmektedir. Ekonomik faktörlerin yanında sosyal, kültürel ve demografik faktörlerden de bahsetmek yerinde olmaktadır (Demir, 2008: 61).

Sonuçta meslek etiği anlamında etiğin önemle dikkate alınması gereken meslekler başında muhasebe gelmekte, muhasebe meslek mensupları kişisel yargıları kadar meslek etiği kurallarını dikkate alarak etik sorunların üstesinden gelmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının en önemli baskı grubu olan mükellefler az vergi ödeme talepleri nedeniyle meslek mensupları zora sokmakta ve bazen etik dışı davranış sergilemelerine sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda mesleği sürdürenlerin sahip oldukları etik hassasiyet ve bilinç kişileri yönlendirici; etik ikilemleri her iki tarafın faydasına olacak şekilde çözümleyici rol oynamaktadır.

5. MUHASEBE ÇALIŞANLARI AÇISINDAN VERGİ AHLAKINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: KARS, ARDAHAN, İĞDIR ÖRNEĞİ

Bu kısımda yapılan araştırmanın yöntemi, örnekleme, evreni, bulgular ve değerlendirmeleri yer almaktadır.

5.1. Araştırmanın Modeli

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik gerçekleştirilen bu araştırma ilişkisel bir modele göre tasarlanmıştır. Buna göre modelde; iki ve daha fazla değişken arasında gerçekleşen değişimin varlığı ve derecesi tespit edilmeye çalışılmaktadır. Genelde korelasyon, regresyon ve karşılaştırmaya olanak sağlayan analizlerden yararlanılmaktadır (Karasar, 2011: 87). Ayrıca, araştırmanın merkezinde yer alan olgunun mevcut durumu ortaya koymaya çalışması, araştırmaya tanımlayıcı bir nitelik kazandırmıştır (Altunışık ve diğ., 2010: 69).

5.2. Araştırma Verilerinin Toplanması

Araştırmada veriler; ilgili yazından yararlanılarak düzenlenmiş bir anket formu ile toplanmıştır. Ankette; demografik soruların yanı sıra, katılımcıların vergi konusunda tutum, davranış ve bilgilerini ifade eden

ifadelerin yer aldığı bir ölçek bulunmaktadır. Bu kapsamda kullanılan 27 maddelik ölçek, Yücel (2017) tarafından oluşturulan ve Bursa ilinde uygulanan çalışmadan elde edilmiştir.

Ölçeğin maddeleri için yanıt kategorileri oluşturulurken 5'li Likert derecelemesinden yararlanılmıştır. Taslak haline getirilen anket; öncelikle, anlaşılabilirlik ve uygunluk açısından bu alanda uzmanlığı bulunan 10 kişiye sunulmuştur. Uzmanların incelemesi sonucunda öneri ve eleştiriler dikkate alınarak anket son halini almıştır.

5.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Türkiye'deki vergi dairesi çalışanları araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Evrenin tamamına zaman ve mekan kısıtları nedeniyle ulaşamayacağı düşüncesiyle ulaşılabilir evren olarak Kars, Ardahan ve Iğdır Bölgesi'nde çalışanlar belirlenmiştir.

Örneklem sayısı hesaplanırken birçok yöntem uygulanabilmektedir. Bunlardan biri de ölçek maddelerinin belli bir katsayı ile çarpımıyla hesaplanmasıdır. Kaynaklar yoğunluklu olarak ölçek madde sayısının 10 katı bir örnekleme ulaşılmasının yeterli olabileceğini söylemektedir (Sekeran, 1992: 254; Şencan, 2005: 363; Altunışık ve diğ., 2010: 135). Ön test aşamasında veya araştırma evreninin daha küçük olduğu durumlarda bu katsayı değeri 5'e kadar çekilebilmektedir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 206). Bu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilen güvenirlik ve faktör analizler esnasında toplam 8 madde çıkarılmış ve ölçekte kalan 19 madde üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. 19 maddeyi asgari katsayı olan 5 ile çarptığımızda 95 örneklem sayısına ulaşılmaktadır. Her ne kadar madde çıkarımından önceki örneklem sayısı daha fazla olsa da ($27 \times 5 = 135$), 95 örneklem sayısının yeterli olacağı yönünde karar kılınmıştır. Olasılığa dayalı olmayan örnekleme yöntemlerinden amaçlı örnekleme yöntemi tercih edilmiştir. Yargısal örnekleme yöntemi olarak da bilinen bu yöntemde, örnekleme kimlerin seçileceğine araştırmacı daha önceki bilgi, deneyim ve gözlemlerinden yararlanarak araştırmanın amacına uygun bir şekilde kendisinin karar vermesidir (Balcı, 2005: 90; Ural ve Kılıç, 2011:45).

Anket uygulaması 01.12.2018-08.01.2019 tarihleri arasında Kars, Ardahan ve Iğdır'da vergi dairesi çalışanlarına araştırmacılar tarafından yüz yüze uygulanmış ve 89 anket değerlemeye uygun bulunmuştur.

5.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Anket formunda bulunan 27 maddeli ölçek için kayıp veri analizi yapılmış olup herhangi bir kayıp veriye rastlanmamıştır. Veri analizinde çok değişkenli istatistik tekniklerin kullanılacak olması nedeniyle, ölçeğe çoklu sapan analizi uygulanmıştır. Çok değişkenli normallik varsayımının karşılanmasını zorlaştıran uç değerlerin Mahalanobis uzaklık değeri

kullanılarak incelenebilmektedir (Çokluk ve diğ., 2012: 15). Bu bağlamda, çalışmada kullanılan ölçek için Mahalanobis uzaklık değerleri hesaplanmış ve çoklu sapan olan gözlemlerin belirlenmesinde t-testi yaklaşımı kullanılmıştır. Herhangi bir Mahalanobis değerinin sapan olarak kabul edilmesi için, değer parametre sayısını esas alan yüzde 1'deki t-değerinden büyük olması gerekmektedir (Kalaycı, 2010: 212). 27 maddelik ölçeğe göre ($t_{27;0,001}=3,421$) çoklu sapan değer yoktur. Bu çerçevede veri setinden herhangi bir veri çıkarım yapılmamıştır.

Çoklu sapan analizinden sonra, ölçeğe yönelik çoklu normal dağılım analizi gerçekleştirilmiştir (Kalaycı, 2010: 215-216). 27 ölçek için hesaplanan korelasyon değeri (0,973) Kalaycı (2010: 231)'da yer alan 27 serbesti derecesinde ve yüzde 5'teki tablo değerinden (0,932) büyük olduğu tespit edilmiştir. Böylelikle, ölçeğin çok değişkenli normal dağılım gösterdiği kanaatine ulaşılmıştır. Bununla birlikte analizlerde tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra; güvenilirlik faktör analizi, korelasyon analizi, regresyon analizi, t-testi, ANOVA'dan yararlanılmıştır.

5.5. Araştırmanın Güvenirlikliği

Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik analizi sonuçları doğrultusunda; 27 maddeden oluşan kısmın madde-bütün korelasyon değerlerinin dört madde hariç ("*6. Meslektaşlarının vergi ahlakına aykırı tutumları muhasebe meslek mensuplarını muhasebe etiğine aykırı davranışlara zorlamaktadır.*"-0,170, "*11. Muhasebe meslek mensupları mükelleflerini her koşulda korumaktadır.*"-0,206, "*18. Muhasebe meslek mensupları vergiden kaçınma yollarını mükelleflere göstermektedir.*"-0,186, "*27. Muhasebe meslek mensupları arasındaki rekabet meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.*"-0,197) kalan 23 maddenin; 0,258-0,558 arasında değiştiği tespit edilmiştir. Çoklu açıklayıcılık (R^2) katsayılarının ise 0,409-0,803 aralığında olduğu bulunmuştur. Madde toplam korelasyonların +0,250'den büyük olması arzu edilen bir durumdur (Kalaycı, 2010: 412). Bir sorunun madde-toplam korelasyon katsayısı çok düşük ise o maddenin ölçme aracında gereksiz bir madde olduğu ve ölçekten çıkarılması gerektiği şeklinde yorumlanabilmektedir (Özdamar, 2011: 610; Alpar, 2012: 489). Öte taraftan belirtilen bu dört maddenin silindiği takdirde iç tutarlılık katsayısını küçük bir oranda yükselttiği de tespit edilmiştir. Buradan hareketle, sonraki aşamalarda gerçekleştirilecek analizlerin daha sağlıklı yapılabilmesi için belirtilen maddeler verisetinden çıkarılmıştır. Geriye kalan 23 maddenin Cronbach Alfa değeri 0,886 olarak bulunmuştur. Çoklu R^2 değerlerinin 0-1 arasında değişmekle birlikte 1'e yaklaşması istenirken 0,300'den küçük olmaması istenmektedir (Alpar, 2012: 391). Tüm bu değerlendirmeler sonucunda, elde kalan 23 maddeli ölçeğin 'Tüm ölçek için Alfa katsayı'larına bakıldığında yüksek derecede güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Kalaycı, 2010: 405; Mooi ve Sarstedt, 2011: 221; Özdamar, 2011: 605).

5.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırmaya katılanların demografik özellikleri Tablo 1’de yer almaktadır. Buna göre, katılımcıların çoğunluğunun erkek, yoğunluklu olarak vergi memuru, yarıdan fazlasının 7 yılın üzerinde bir sürede mesleki deneyime sahip olduğu ve yarıya yakınının Kars şehrinde çalıştığı söylenebilmektedir.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde
Kadın	34	38,2	1-3 Yıl	8	9,0
Erkek	55	61,8	4-6 Yıl	16	18,0
Kurumdaki Görev			7-10 Yıl	29	32,6
Defterdar	2	2,2	11 Yıl ve Daha Fazla	36	40,4
Vergi Dairesi Müdürü	2	2,2	Şehir		
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	3	3,4	Kars	41	46,1
Servis Şefi	4	4,5	Iğdır	31	34,8
Gelir Uzmanı	25	28,1	Ardahan	17	19,1
Gelir Uzman Yardımcısı	9	10,1			
Vergi Memuru	44	49,4			

Araştırmada uygulanan faktör analizinde, herhangi bir maddenin bir faktöre boyutlanabilmesi için ilgili faktör ile en az 0,500 yüke sahip olması yoğunluklu olarak tercih edilen bir durumdur. Bununla birlikte; 0,500 civarındaki ağırlıkların oldukça iyi kabul edildiği, 0,700’ün üzerindeki ağırlıkların ise çok iyi tanımlanmış olduğu ifade edilmektedir (Hair ve diğ., 2010: 117). Ayrıca, bir faktörün en az 3 maddeden oluşmasına (Şencan, 2005: 362), binişik madde durumunda iki faktör arasındaki yük farkının en az 0,100 düzeyinde olmasına (Çokluk ve diğ., 2012: 233) ve Varimax dönüşümü uygulanmasına karar verilmiştir.

Araştırmaya faktör analizi uygulanmıştır. Bir maddenin bir faktöre boyutlanabilmesi için ilgili faktör ile asgari 0,500 ya da daha yüksek düzeyde korelasyona sahip olması seçim için iyi bir ölçüt olarak kabul edildiğinden yapılan faktör analizi sonunda 23 madde içerisinde 4 maddenin (“9. Mükellef ve muhasebe meslek mensupları genelde uzun yıllar birlikte çalıştıklarından aralarında kuvvetli bağlar bulunmaktadır.”, “10. Mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasındaki güven bağları muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığını olumlu etkilemektedir.”, “14. Muhasebe hilelerinden mükellef kadar muhasebe meslek mensubu da sorumludur.”,

“25. Muhasebe meslek mensupları vergi yasalarındaki boşlukları iyi bilmektedir.”) yük değerleri, belirtilen değerden daha düşük çıkmıştır. Dolayısıyla bu maddeler very setinden çıkarılmıştır (Büyüköztürk, 2009: 124). Sonuç olarak elde kalan 19 madde dört ayrı kategoriye ait factor altında birleşmiş ve toplam varyansın yaklaşık üçte ikisini açıklamıştır (Tablo 2).

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Ahlakı Konusundaki Davranışlarını Etkileyen Faktörler

	Yük	Öz değeri	Açık. Varyans	Ort.	Alfa
I. Bağlılık Düzeyi (7 Madde)				3,4029	
22. Muhasebe meslek mensupları çoğunlukla vergi ahlakına sahiptir.	,809			3,5281	
21. Muhasebe meslek mensupları vergi kanunları konusunda yeterli bilgiye sahiptir.	,780			3,2921	
23. Muhasebe meslek mensubunun meslek ahlakı ile mükellefinin vergi uyumu doğru orantılıdır.	,727			3,6517	
4. Mükellefler çalıştıkları muhasebe meslek mensubuna çok güvenmektedir.	,657	3,789	19,940	3,0449	0,835
20. Mükellefler yasalara aykırı vergi beyan ederek ceza almaktansa vergi ödemeyi tercih etmektedir.	,635			3,3258	
12. Vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi önemlidir.	,525			3,7528	
19. Mükellef ve muhasebe meslek mensubu ödenecek vergi matrahını birlikte karar vererek oluşturmaktadır.	,511			3,2247	
II. Kanun ve Uygulama Bilgisi (3 Madde)				2,6030	
1. Mükellefler muhasebe uygulamaları konusunda yeterli bilgi sahibidir.	,888			2,5843	
2. Mükellefler düzenlenen beyannamelerle ilgili yeterli bilgi sahibidir.	,845	3,048	16,041	2,6292	0,910
3. Mükellefler Vergi Kanunları ile ilgili yeterli bilgi sahibidir.	,840			2,5955	
III. Vergi Ahlakı (5 Madde)		2,622	13,801	3,4337	0,785

13. Muhasebe meslek mensupları vergi ahlakını olumlu yönde etkilemektedirler.	,758			3,5169	
16. Muhasebe meslek mensupları vergi kanunları konusunda mükellefleri bilinçlendirmektedir.	,620			3,3933	
7. Muhasebe meslek mensupları vergi uyumu için mükellefleri teşvik etmektedir.	,596			3,4045	
24. Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi idaresine destek olmaktadır.	,563			3,6517	
26. Muhasebe meslek mensupları mükellefin hatalarını gizlemek yerine bunları açıkça paylaşmakta ve düzeltmektedir.	,555			3,2022	
IV. Etik Dışı Davranış (4 Madde)				3,2978	
8. Mükellefler bilinçli bir şekilde vergiden kaçınmaktadır.	,831			3,3596	
15. Muhasebe meslek mensupları vergi kaçırma konusunda teşvik edici olabilmektedirler.	,753	2,590	13,632	3,0225	0,718
5. Mükellefler muhasebe meslek mensuplarını az vergi ödemek için zorlamaktadır.	,735			3,3708	
17. Vergi kayıp ve kaçaklarında muhasebe meslek mensupları mükellefleri suçlamaktadır.	,546			3,4382	
Varimax rotasyonlu temel bileşenler analizi. Açıklanan toplam varyans: % 63,413 KMO örneklem yeterliliği: % 79,1 ; Bartlett's küresellik testi: X^2 : 847,719, s.d.:171, $p<0,0001$	Genel ortalama: 3,2626; Ölçeğin tamamı için Alpha: 0,861 ; Yanıt kategorileri: 1:Kesinlikle katılmıyorum... 5:Kesinlikle katılıyorum				

Tablo 2'ye göre ilk faktör yedi maddeden oluşmakta ve toplam varyansın yaklaşık üçte birini açıklamaktadır. Bu faktör; mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının vergi konusundaki hassasiyetlerini, birbirleri arasındaki işbirliğini ve birbirlerine karşı oluşturdukları güveni ifade eden maddelerden bir araya gelmiştir. Bu nedenle faktöre, “*Bağlılık Düzeyi*” adı verilmiştir.

Üç maddeden oluşan ikinci faktör ise toplam varyansın yaklaşık dörtte birini açıklamaktadır. Bu faktörde vergi mükelleflerinin muhasebe uygulamaları, düzenlenen beyannameler ve vergi kanunları ile ilgili bilgi düzeylerini ölçmeye çalışan maddeler yer almaktadır. Buradan hareketle faktör, “*Kanun ve Uygulama Bilgisi*” biçiminde adlandırılmıştır.

Üçüncü faktör, beş ayrı maddeden oluşmakta ve toplam varyansın yüzde 13,8'ini açıklamaktadır. Bu faktörde, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına yönelik tutum ve davranışları ele alınmaktadır. Vergi ahlakının olumlu yönde etkilenmesi, vergi konusunda mükelleflerin bilinçlendirilmesi ve teşvik edilmesi, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesine yönelik faaliyetler, mükelleflerin hatalarının düzeltilmesi gibi konuların ele alındığı faktör “*Vergi Ahlakı*” şeklinde adlandırılmıştır.

Son faktör 4 maddeden oluşmakta ve toplam varyansın yüzde 13,6'sını açıklamaktadır. Bu faktör; mükelleflerin bilinçli bir şekilde vergiden kaçınmaları, vergi kaçırma konusunda muhasebe meslek mensuplarının teşvik edici davranması, mükelleflerin daha az vergi ödemek istemeleri ve bunda diretmeleri, vergi kaçırılarda muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri suçlamaları konularından oluşmaktadır. Bu maddelerin etik olmayan davranışları nitelendirdiği düşünülerek faktöre “*Etik Dışı Davranış*” adı verilmiştir.

Araştırma kapsamında incelenmek istenen temel soru vergi ahlakını etkileyen unsurların ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda, yapılan faktör analizi sonucunda elde edilen; bağıllık düzeyi, kanun ve uygulama bilgisi ve etik dışı davranış faktörlerinin yine aynı analizde elde edilen vergi ahlakı faktörünü ne düzeyde etkilediği ortaya konulmak istenmiştir. Bu etki düzeyi ise regresyon modeli ile analiz edilmektedir. Çoklu regresyon analizi bağımlı bir değişkene anlamlı etki eden bağımsız değişkenlerin ortaya konulmasını amaçlamaktadır (Kalaycı, 2010: 259). Bu analizin ön koşulu ise değişkenler arasında anlamlı ilişkilerin olmasıdır. Dolayısıyla, öncelikle korelasyon analizi, sonrasında regresyon analizi gerçekleştirilmiştir (Tablo 3).

Tablo 3: Bağıllık Düzeyi, Kanun ve Uygulama Bilgisi ve Etik Dışı Davranış ile Vergi Ahlakı Arasındaki Korelasyon Analizi

İfadeler	Ort.	Std. Sapma	Vergi Ahlakı
Bağıllık Düzeyi	3,4029	,78085	,564**
Kanun ve Uygulama Bilgisi	2,6030	1,1246	,485**
Etik Dışı Davranış	3,2978	,84769	,173*
Vergi Ahlakı	3,4337	,79786	1,000

*p<0,05 **p<0,01

Tabloya göre, vergi ahlakı faktörü ile bağıllık düzeyi, kanun ve uygulama bilgisi, etik dışı davranış faktörleri arasında anlamlı ilişkiler bulunmaktadır. Buradan hareketle, üç faktörün vergi ahlakı faktörü üzerindeki etkilerinin incelendiği regresyon analizine geçilmesinde herhangi bir sorun görülmemektedir.

Tablo 4, yapılan regresyon analizi sonucunu göstermektedir. Modelin bir bütün olarak geçerli olduğu sonucundan hareketle ($p<0,01$), modele bağlı olarak bağımlı değişkenin tahmin edilebileceği anlaşılmaktadır. Ayrıca, otokorelasyonun olmadığı (D-W:2,037) ve çoklu bağlantı sorunlarının bulunmadığı (en düşük tolerans değeri:0,756, en büyük VIF:1,322, en büyük CI:1,322) tespit edilmiştir. D-W istatistiğinin 1,5-2,5 aralığında olması (Kalaycı, 2010: 264), tolerans değerinin 0,200'den daha büyük olması (Büyüköztürk, 2009: 100), VIF (*Variance Inflation Factors*) değerlerinin 10'dan (Alpar, 2012: 390) ve CI (*Condition Index*) değerlerinin de 30'dan küçük olması (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 36) otokorelasyon ve çoklu bağlantı olmaması açısından talep edilen değer aralıklarıdır. Model ayrıca, katılımcıların vergi ahlakını yüzde 37,5 oranında açıklamaktadır.

Tablo 4: Bağlılık Düzeyi, Kanun ve Uygulama Bilgisi, Etik Dışı Davranışın Vergi Ahlakına Etkisi

	Standardize edilmemiş katsayılar		Standardize edilmiş katsayılar	t-değeri	Anlam düzeyi	Çoklu bağlantı istatistikleri		
	β	Std. Hata	Beta			Tolerans	VIF	CI
(Sabit)	1,014	,388		2,616	,011			
Bağlılık Düzeyi	,427	,099	,418	4,311	,000*	,756	1,322	5,664
Kanun ve Uygulama Bilgisi	,198	,069	,279	2,886	,005*	,759	1,318	9,663
Etik Dışı Davranış	,137	,080	,145	1,720	,089	,996	1,004	14,106
Bağımlı değişken: Vergi Ahlakı; R: 0,629; R ² :0,396; Düzeltilmiş R²: 0,375 ; D-W: 2,037; Model için F ₃ : 18,594; *p<0,01								

Regresyon analizi sonucunda modelin bir bütün halinde vergi ahlakı üzerinde etkili olduğunu söylemek mümkündür. Tablo 4'te yer alan anlam düzeyleri incelendiğinde bağlılık düzeyi ($,000<,050$) ve kanun ve uygulama bilgisi ($,005<,050$) faktörleri vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Bu iki faktörün beta katsayıları incelendiğinde (0,418 ve 0,279) etkinin olumlu yönde olduğu görülmektedir. Modele bakarak, etik dışı davranış faktörünün ise vergi ahlakı üzerinde etkisinin olmadığı görülmektedir. Buna göre, bağlılık düzeyinde yaşanacak bir birimlik artış, vergi ahlakında 0,418 birimlik bir artış sağlayacaktır. Öte taraftan, kanun ve uygulama bilgisinde yaşanacak bir birimlik artış, vergi ahlakı üzerinde

0,279'luk bir artış sağlayabilecektir. Vergi ahlakına bağlılık düzeyinin etkisi detaylı bir şekilde incelenecek olursa; mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının vergi konusundaki hassasiyetleri, birbirleri arasındaki işbirliği ve oluşacak güven ortamı vergi ahlakına yönelik olumlu kazanımlar sağlayacaktır. Yine benzer şekilde, insanların vergi konusundaki kanun ve uygulamalara yönelik bilgilerinin artışı vergi ahlakına olumlu etki ederek güçlenmesini sağlayacaktır. Özetle araştırmaya katılanlar için vergi ahlakının inşasında ve güçlenmesinde bu iki faktör aktif rol oynamaktadır.

Etik dışı davranışın ise normalde vergi ahlakını olumsuz etkilemesi beklenir. Ancak burada kurulan modelde olumlu ya da olumsuz anlamlı bir etkisinin olmadığı ($0,089 > 0,050$) görülmektedir. İlgili faktör incelendiğinde (Tablo2), maddelerin vergiden kaçma, vergi kaçırma, daha az vergi ödeme ve mükelleflerin suçlanması gibi olumsuz ve biraz da itham edici bir anlamda olduğu görülmektedir. Bu durum, katılımcıların maddeleri değerlendirirken kaçındıkları veya emin olamadıkları şeklinde yorumlanabilir. Aslında kişilerin dolaylı olarak da olsa kendine de pay çıkarması ya da sorumlu hissetmesi bu faktörü anlamsız hale getirmiş olabilir. Bu ölçek ile daha büyük katılımı yapılacak bir araştırmada belki de sonuç değişecektir.

Araştırma kapsamında elde edilen faktörlerin örneklemin demografik özelliklerine (cinsiyet, mesleki deneyim süresi, çalışılan şehir) göre bir değişiklik içerisine girip girmediği de sorulmuştur. Demografik özellikler seçilirken grup sayılarının farklılık testi yapmaya uygun olmasına özen gösterilmiştir. Bu nedenle, dört gruptan oluşan mesleki deneyim süresi iki gruba düşürülmüş, 10 yıl ve daha kısa süre deneyimi olanlar, 11 yıl ve üzeri sürede deneyimi olanlar şeklinde adlandırılmıştır. İlk önce faktörler ile cinsiyet arasında anlamlı bir fark olup olmadığı bağımsız örneklem t-testi ile analiz edilmiştir (Tablo 5).

Tablo 5: Katılımcıların Cinsiyetine Göre Faktörlerin Dağılımı

	Cinsiyet	n	Ort.	Std.Sapma	t-değeri	p-değeri
Bağlılık Düzeyi	Kadın	34	3,5882	,53656	1,991	0,048*
	Erkek	55	3,2883	,88469		
Kanun ve Uygulama Bilgisi	Kadın	34	2,7745	1,21084	1,133	0,260
	Erkek	55	2,4970	1,06549		
Etik Dışı Davranış	Kadın	34	3,1544	,79060	1,258	0,212
	Erkek	55	3,3864	,87641		
Vergi Ahlakı	Kadın	34	3,6471	,59301	2,208	0,030*
	Erkek	55	3,3018	,88097		

	Cinsiyet	n	Ort.	Std.Sapma	t-değeri	p-değeri
Bağlılık Düzeyi	Kadın	34	3,5882	,53656	1,991	0,048*
	Erkek	55	3,2883	,88469		
Kanun ve Uygulama Bilgisi	Kadın	34	2,7745	1,21084	1,133	0,260
	Erkek	55	2,4970	1,06549		
Etik Dışı Davranış	Kadın	34	3,1544	,79060	1,258	0,212
	Erkek	55	3,3864	,87641		
Vergi Ahlakı	Kadın	34	3,6471	,59301	2,208	0,030*
*p<0,05						

Analiz sonucuna göre kadın ve erkeklerin bağlılık düzeyi ve vergi ahlakı konularında farklı düşündüğü söylenebilir. Grup ortamları ve p-değerlerine bakarak kadınlar ile erkekler arasında bağlılık düzeyi arasında farklılığın olduğu söylenebilir. Kadınların erkeklere nazaran bağlılık düzeylerinin daha yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, kadınların vergi konusundaki hassasiyet ve güvenlerinin erkeklerden daha yüksek olduğu söylenebilir. Benzer durum vergi ahlakı konusunda da yaşanmaktadır. Kadın ve erkeklerin vergi ahlakına yönelik ortalamaları da anlamlı bir farklılık içerisindedir. Yine vergi ahlakına yönelik ortalamalar incelendiğinde kadınların daha yüksek bir ortalama sahip olduğu görülmektedir.

Katılımcıların belirlenen dört faktörü değerlendirmelerinde çalışma sürelerinin bir değişime neden olup olmadığı incelenmek üzere yine bağımsız örneklem t-testinden yararlanılmıştır (Tablo 6).

Tablo 6: Katılımcıların Çalışma Süresine Göre Faktörlerin Dağılımı

	Çalışma Süresi	n	Ort.	Std.Sapma	t-değeri	p-değeri
Bağlılık Düzeyi	10 Yıl ve daha kısa süre	53	3,5094	,76701	1,575	0,119
	11 Yıl ve daha uzun süre	36	3,2460	,78515		
Kanun ve Uygulama Bilgisi	10 Yıl ve daha kısa süre	53	2,6226	1,22829	0,199	0,843
	11 Yıl ve daha uzun süre	36	2,5741	,96810		

Etik Dışı Davranış	10 Yıl ve daha kısa süre	53	3,2594	,83344	0,515	0,608
	11 Yıl ve daha uzun süre	36	3,3542	,87704		
Vergi Ahlakı	10 Yıl ve daha kısa süre	53	3,6000	,72324	2,453	0,016*
	11 Yıl ve daha uzun süre	36	3,3018	,88097		
*p<0,05						

Tablo incelendiğinde çalışma süresine göre ortalamalar arasında anlamlı farklılığın sadece vergi ahlakı faktöründe yaşandığı görülmektedir. Bu noktada, grup ortalamalarının da yardımıyla 10 yıl ve daha kısa süreden beri muhasebe meslek mensubu olarak çalışanların vergi ahlakı ortalamaları 11 yıl ve üzerinde bir süredir çalışanların ortalamalarından daha yüksektir. Araştırmaya katılanların değerlendirmelerine dayanarak çalışma süresinin 10 yılı aştığı durumlarda vergi ahlakına yönelik hassasiyetin düşebileceği söylenebilir. 10 yıl çalıştıktan sonra vergi ahlakı ortalamasına yönelik gözlenen düşüş ayrıca incelenmelidir.

Tablo 7: Katılımcıların Çalıştıkları Şehre Göre Faktörlerin Dağılımı

		n	Ort.	Çalışılan Şehir	Ort.	F-değeri	Gruplar arası p-değeri	Toplam p-değeri
Bağlılık Düzeyi	Kars	41	3,6934	İğdır	3,0276	7,346	0,001*	0,001*
				Ardahan	3,3866		0,317	
	İğdır	31	3,0276	Kars	3,0244		0,001*	
				Ardahan	3,3866		0,239	
	Ardahan	17	3,3866	Kars	3,0244		0,317	
				İğdır	3,0276		0,239	
Kanun ve Uygulama Bilgisi	Kars	41	3,0244	İğdır	2,3871	6,861	0,035*	0,002*
				Ardahan	1,9804		0,003*	
	İğdır	31	2,3871	Kars	3,0244		0,035*	
				Ardahan	1,9804		0,413	
	Ardahan	17	1,9804	Kars	3,0244		0,003*	

				Iğdır	2,3871		0,413	
Etik Dışı Davranış	Kars	41	3,2134	Iğdır	3,4758	1,062	0,513	0,350
				Ardahan	3,1765		0,997	
	Iğdır	31	3,4758	Kars	3,2134		0,513	
				Ardahan	3,1765		0,459	
	Ardahan	17	3,1765	Kars	3,2134		0,997	
				Iğdır	3,4758		0,459	
Vergi Ahlakı	Kars	41	3,7268	Iğdır	3,1419	5,823	0,005*	0,004*
				Ardahan	3,2588		0,087	
	Iğdır	31	3,1419	Kars	3,7268		0,005*	
				Ardahan	3,2588		0,866	
	Ardahan	17	3,2588	Kars	3,7268		0,087	
				Iğdır	3,1419		0,866	
*p<0,050								

Farklılık testlerinde son olarak, muhasebe meslek mensubunun çalıştığı şehre göre faktörlerin nasıl değerlendirildiğinin tespit edilmeye çalışılmış ve tek yönlü ANOVA gerçekleştirilmiştir. Tablo 7’de, farklılık testinde elde edilen hem şehir grupları arasındaki anlamlılık seviyelerini, hem de toplam anlamlılık düzeylerini göstermektedir. Bu durumda, çalışılan şehre göre bağlılık düzeyi, kanun ve uygulama bilgisi, vergi ahlakı faktörlerinin ortalamaları arasında anlamlı farklılıklar bulunmaktadır. Sadece etik dışı davranışta anlamsızlık söz konusudur. Anlamlı farklılıklar yaşanan faktörlerin şehir ortalamaları incelendiğinde üç faktörde de Kars’ta çalışan muhasebe meslek mensupları en yüksek ortalamalara sahiptir. Katılımcıların bilgilerine dayanarak Kars’ta çalışan muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri ile daha yüksek işbirliği içinde olduğu, bilgilenme konusunda daha istekli olduğu, vergilendirme konusunda daha fazla hassasiyet içinde oldukları şeklinde yorum yapılabilir.

Yapılan üç farklılık testlerinden hareketle özellikle şu bulgunun da vurgulanmasında fayda olacaktır. Vergi ahlakı faktörünün; cinsiyet, çalışma süresi ve çalışılan şehre göre anlamlı değişiklikler içinde olduğu görülmüştür. Vergi ahlakına yönelik yapılacak çalışmalarda bu üç özelliğin etkisinin göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

6. SONUÇ

Muhasebe mesleğinde etiğin, meslek etiğinin ve etik davranışın önemi aşikar bir şekilde ortadadır. Ayrıca muhasebe mesleğinde etiğe verilen önemin kişilerin vergi ahlakı oluşumunda da önemli rol oynadığı görülmektedir.

Yapılan bu çalışma kapsamında temel amaç; muhasebe çalışanlarının bakış açısından vergi ahlakını etkileyen faktörleri tespit etmektir. Bu temel amacın yanında; vergi ahlakının etik dışı davranış, kanun ve yasalara uygun hareket etme, bağlılık gibi faktörlerle ilişkisini ortaya koymak hedeflenmiştir. Bu kapsamda, öncelikle dört faktör oluşturulmuştur. İlk faktör; mükelleflerin ve muhasebe meslek mensuplarının vergi konusundaki hassasiyetlerini, birbirleri ile olan işbirliğini ve birbirlerine karşı duydukları güveni ifade eden “*Bağlılık Düzeyi*” faktörüdür. İkinci faktör; vergi mükelleflerinin muhasebe uygulamaları, düzenlenen beyannameler ve vergi kanunları ile ilgili bilgi düzeylerini açıklayan “*Kanun ve Uygulama Bilgisi*” olarak adlandırılmış faktördür. Üçüncü faktör; muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakına yönelik tutum ve davranışları ele alan ve vergi ahlakının olumlu yönde etkilenmesi, vergi konusunda mükelleflerin bilinçlendirilmesi ve teşvik edilmesi, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesine yönelik faaliyetleri içeren “*Vergi Ahlakı*” şeklinde adlandırılmış faktördür. Dördüncü ve son faktör; mükelleflerin bilinçli bir şekilde vergiden kaçınmaları, vergi kaçırma konusunda muhasebe meslek mensuplarının teşvik edici davranması, mükelleflerin daha az vergi ödemek istemeleri ve bunda direktmeleri gibi davranışları içeren “*Etik Dışı Davranış*” olarak adlandırılmış faktördür. Elde edilen sonuçlara göre; bağlılık düzeyi ile kanun ve uygulama bilgisi faktörleri vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptir. Bu etki olumlu yöndedir. Etik dışı davranış faktörünün ise vergi ahlakı üzerinde etkisinin olmadığı görülmektedir. İlgili faktör incelendiğinde, maddelerin vergiden kaçma, vergi kaçırma, daha az vergi ödeme ve mükelleflerin suçlanması gibi olumsuz ve biraz da itham edici bir anlamda olduğu görülmektedir. Bu durum, katılımcıların maddeleri değerlendirirken kaçındıkları veya emin olamadıkları durumların varlığını da gösterebilmektedir.

Bu noktada mesleki etiğin muhasebe çalışanları için ne anlam ifade ettiği düzenli olarak yapılacak seminer ve eğitimlerle beslenmeli, vergi ahlakını etkileyen faktörler göz önüne alınarak oluşabilecek etiğe aykırı davranış ve tutumların önlenmesi adına konunun arz ettiği önemin etrafıca anlatılması sunulacak öneriler arasında yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- Akın, O., & K. Özdaşlı (2014). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (63), 59-74.
- Aktan, C. C. (2012). “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”. Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası, Ocak.
- Alpar, R. (2012), Spor, Sağlık Ve Eğitim Bilimlerinden Örneklerle Uygulamalı İstatistik Ve Geçerlik Güvenirlik. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Altunışık, R., R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu & E. Yıldırım (2010). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Aymankuy, Y. & M. Sarıoğlu (2005), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8 (14) Aralık, ss.23-45
- Balcı, A. (2005). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik Ve İlkeler.,Pegem Yayıncılık, Ankara.
- Başpınar, N. Ö. & Çakıroğlu, D. (2014), Meslek Etiği, Nobel Basım Yayım, 3. Basım, Ocak.
- Bezirci, M. & M. K. Bayraktar (2017), Etik İlkeler Ve Etik Eğitimi, Çizgi Kitabevi, Kasım.
- Bilen, A., & Y. Yılmaz (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(6), 57-72.
- Büyüköztürk, Ş. (2009). Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, Ankara: Pegem Akademi.
- Çokluk, Ö., G. Şekercioğlu & Ş. Büyüköztürk (2012). Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik Spss Ve Lisrel Uygulamaları, Ankara: Pegem Akademi.
- Çukacı, Y. C. (2006). “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı:1, cilt:8.
- Demir, İ. C. (2008). Vergi Ahlakı Ve Belirleyenleri, Ege Bölgesi Örneği, Doktora Tezi, DEÜ.Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Ekici, K. M. (2013), Meslek Etiği, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Gül, K. & H. Ergün (2004). “Muhasebe Mesleğinde Etik”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, Sayı:11, Yıl:4

- Gökbunar, A. R., S. Selim & H. Yanikkaya (2007). “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”. *Ekonomik Yaklaşım*, 18(63), 69-94.
- Hair, J. F. Jr., W. C., Black, B. J. Babin, & R. E. Anderson, (2010). *Multivariate Data Analysis (7th Ed.)*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Kalaycı, Ş. (2010), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Karasar, N. (2011). *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kayacan, M. (2005), “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler,” VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 20-24 Nisan, Antalya
- Kısakürek, M. M., & N. Alpan (2010). Muhasebe Meslek Etiği Ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228.
- Kolçak, M. (2012), *Meslek Etiği*, Murathan Yayınevi, Temmuz.
- Kutlu, H. A. (2008) “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2):143-170.
- Mooi, E. & M. Sarstedt (2011). *A Concise Guide To Market Research The Process, Data, And Methods Using IBM SPSS Statistics*, Berlin: Springer.
- Özdamar, K. (2011). *Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi*, Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Sekaran, U. (1992). *Research Methods For Business: A Skill-Building Approach*. John Wiley & Sons. Schmolders, G. (1976), *Genel Vergi Teorisi*, (Çev.) Salih Turhan, İ.Ü. Yay. No: 2149, İstanbul.
- Şencan, H. (2005). *Sosyal Ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik Ve Geçerlilik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Thorne, L. (2000) “The Development of Two Measures to Assess Accountants Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning”, *Behavioral Research in Accounting*, 12:139-169.
- Tosuner, M., & İ.C. Demir (2007). “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı”, *Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Ural, A. & İ. Kılıç (2011). *Bilimsel Araştırma Süreci Ve SPSS İle Veri Analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yücel, E. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi”. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (73), 229-248.