

**TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İLE MÜKELLEFLER
ARASINDA GERÇEKLEŞEN ETKİLEŞİMLERİN VERGİ UYUMU
BAĞLAMINDA İNCELENMESİ**

Aytül BİŞGİN

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

(İkinci Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER)

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ağustos, 2018

Bu Tez Çalışması BAP Komisyonunca kabul edilen 1603E095 no.lu proje kapsamında desteklenmiştir.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Aytül BİŞGİN'in "Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi" başlıklı tezi 10 Ağustos 2018 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca Maliye Anabilim Dalında, **Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.M.Erkan ÜYÜMEZ
Üye : Prof.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Prof.Dr.Mehmet BAŞAR
Üye : Prof.Dr.Emrah FERHATOĞLU
Üye : Doç.Dr.Neslihan KARADAĞ

Prof.Dr.Metin ÇOŞKUN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET
TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İLE MÜKELLEFLER
ARASINDA GERÇEKLEŞEN ETKİLEŞİMLERİN VERGİ UYUMU
BAĞLAMINDA İNCELENMESİ

Aytül BIŞGİN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos, 2018

Danışman: Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

(İkinci Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER)

Bu araştırmada, Türkiye’de bulunan muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi amaçlanmıştır. Bu temel amaç doğrultusunda derinlemesine bir betimlemenin yapılabilmesi için araştırma nitel araştırma yöntemiyle gerçekleştirilmiş ve durum çalışması (case study) olarak desenlenmiştir.

Araştırmada öncelikle vergi uyumuna ilişkin temel açıklamalar yapıldıktan sonra muhasebe meslek mensuplarına ilişkin yasal düzenlemelerden bahsedilmiştir. Ardından araştırmada kullanılan yönteme ilişkin bilgiler verilmiş ve elde edilen verilerin analizi ve yorumlanması aşamasına geçilmiştir. Araştırma verilerinin analizi, tümevarım analizi yoluyla bilgisayar destekli nitel veri analizi programı NVivo 11 Pro ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın son aşamasında ise elde edilen verilerinden ulaşılan bulgular araştırma soruları çerçevesinde yorumlanmıştır. Bu sayede mükelleflerin vergi uyumu üzerinde muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir fonksiyonunun olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

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

ABSTRACT
**AN ANALYSIS OF THE INTERACTION BETWEEN THE ACCOUNTING
PROFESSIONALS AND TAXPAYERS IN THE CONTEXT OF TAX
COMPLIANCE IN TURKEY**

Aytül BİŞGİN

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, August, 2018

Supervisor: Professor Doctor Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

(Co-Supervisor: Assistant Professor Sema ÜNLÜER)

This study aims to analyze the interactions between the Turkish accounting professionals and taxpayers in terms of tax compliance. To be able to obtain an in-depth description of the current practices, the study employed a qualitative method designed as a case study.

This study first focuses on the basic issues involved in tax compliance and then discusses the legislative regulations regarding members of the accounting profession. Afterwards, the research method used in the study is elaborated on and the analysis and interpretation of the collected data are presented. The analysis of the research data was carried out by using the NVivo 11 Pro computer-assisted qualitative data analysis program through inductive analysis. In the final section of the study, the findings based on the dataset are interpreted in light of the research questions. In this way, this study aimed to find out the potential effect of accounting professionals' actions on the tax compliance of taxpayers.

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

TEŐEKKÖR

Bu uzun ve meŐakkatli yolda hićbir zaman desteğini esirgemeyen, varlığıyla her zaman yol gÖsterici olan tez danıŐmanım Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ'e, değerli katkılarından dolayı ikinci tez danıŐmanım olan Dr. Öęr. Üyesi Sema ÜNLÜER'e ve her daim yanımda olan sevgili aileme teŐekkürlerimi sunuyorum.

05/09/2018

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Aytül BİŞGİN

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar DİZİNİ	xiv
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xv
KISALTMALAR DİZİNİ	xvii
1. GİRİŞ	1
1.1. Vergi Uyumunu	3
1.1.1. Kavram ve kapsam	3
1.1.2. Vergi uyumuna ilişkin görüşler	5
1.2. Vergi Uyumunu Konusunda Yapılan Temel Çalışmalar	7
1.3. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler	9
1.3.1. Demografik faktörler	12
1.3.1.1. Yaş.....	12
1.3.1.2. Cinsiyet ve medeni durum	13
1.3.1.3. Eğitim düzeyi ve meslek	14
1.3.1.4. Dini inanış.....	15
1.3.2. Ekonomik ve idari faktörler	17
1.3.2.1. Gelir düzeyi ve vergi oranı.....	17
1.3.2.2. Denetim olasılığı ve cezalar.....	18
1.3.2.3. Vergi afları	19

1.3.2.4.	Vergi idaresi ve vergi sistemi	21
1.3.3.	Sosyo-psikolojik faktörler	22
1.3.3.1.	Vergi bilinci	22
1.3.3.2.	Vergi ahlâkı	23
1.3.3.3.	Sosyal faktörler	24
1.3.3.4.	Politik faktörler	26
1.3.4.	Bir faktör olarak muhasebe meslek mensupları.....	27
1.4.	Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Bilgiler ve Yasal Düzenlemeler	36
1.4.1.	Muhasebe mesleği ve gelişimi	36
1.4.2.	Muhasebe meslek etiği	40
1.4.2.1.	Muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar	41
1.4.2.2.	Muhasebe meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemeler	42
1.4.3.	Mesleği icra edenler	46
1.4.3.1.	Serbest muhasebeci mali müşavirler	47
1.4.3.2.	Yeminli mali müşavirler	48
1.4.4.	Muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler ve özellikler	49
1.4.5.	Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu kuruluşlar ve faaliyetleri.....	51
1.4.5.1.	Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği (TÜRMOB)	51
1.4.5.2.	Odalar	53
1.4.6.	Muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları.....	54
1.4.6.1.	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yer alan görev ve sorumluluklar	54
1.4.6.2.	Vergi Usul Kanunu'nda yer alan görev ve sorumluluklar	56
1.4.6.3.	İkincil kaynaklarda yer alan sorumluluklar.....	57

1.4.7. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sınırlılıklar	59
1.5. Araştırmanın Amacı ve Soruları	61
1.6. Araştırmanın Önemi ve Gereksinimi	62
2. YÖNTEM	64
2.1. Araştırma Modeli	64
2.2. Araştırmanın Çalışma Grubu	71
2.2.1. Araştırmanın katılımcıları.....	72
2.2.1.1. Muhasebe meslek mensupları	72
2.2.1.2. Vergi mükellefleri	74
2.2.2. Geçerlik komitesi	76
2.2.3. Araştırmacı.....	78
2.3. Araştırma Süreci.....	78
2.3.1. Hazırlık süreci.....	79
2.3.2. Uygulama süreci	80
2.4. Veri Toplama Teknikleri	80
2.4.1. Yarı yapılandırılmış görüşmeler	81
2.4.2. Araştırmacı günlüğü	89
2.4.3. Geçerlik komitesi tutanakları.....	89
2.5. Verilerin Analizi	89
2.6. Verilerin Geçerliği ve Güvenirliği.....	91
2.7. Araştırma Etiği	92
3. BULGULAR VE YORUMLAR	93
3.1. Muhasebe Meslek Mensupları ile Vergi Mükelleflerinin Motivasyonlarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkilerine İlişkin Bulgular	97
3.1.1. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonlarının vergi uyumuna etkisi.....	97

3.1.1.1.	Olumlu faktörler	97
3.1.1.2.	Olumsuz faktörler	100
3.1.2.	Vergi mükelleflerinin iş yaşamlarındaki motivasyonlarının vergi uyumuna etkisi	103
3.1.2.1.	Olumlu faktörler	103
3.1.2.2.	Olumsuz faktörler	104
3.2.	Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Beklentilerinin Vergi Uyumuna Etkilerine İlişkin Bulgular	105
3.2.1.	Muhasebe meslek mensuplarının beklentileri	106
3.2.1.1.	Mükelleflerden beklentiler	107
3.2.1.1.1.	Yasal yükümlülükler açısından beklentiler.....	107
3.2.1.1.2.	Maddi açıdan beklentiler	109
3.2.1.2.	Mesleki kuruluşlardan beklentiler	110
3.2.1.3.	Yasa koyucudan 3568 sayılı Kanun bağlamında beklentiler	113
3.2.2.	Vergi mükelleflerinin beklentileri ve aldıkları hizmetler	116
3.2.2.1.	Muhasebe meslek mensuplarından beklentiler ve alınan hizmetler	117
3.2.2.2.	Mükelleflerin gözüyle muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden beklentileri	119
3.2.2.3.	Mesleki kuruluşlardan beklentiler ve alınan hizmetler	120
3.2.2.4.	Devletten ve vergi idaresinden beklentiler ile alınan hizmetler	121
3.3.	Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Sahip Olduğu Özellikler ve Yeterliklerin Vergi Uyumuna İlişkin Bulgular	123
3.3.1.	Muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu özellikler ve yeterlikler	123
3.3.1.1.	Sahip olunması gereken özellikler ve yeterlikler	124
3.3.1.2.	Öz değerlendirme	126

3.3.1.3.	Yeterlik bağlamında mesleki kuruluşların katkısı	127
3.3.2.	Vergi mükelleflerinin sahip olduğu özellikler ve yeterlikler	128
3.3.2.1.	Sahip olunması gereken özellikler ve yeterlikler	129
3.3.2.2.	Öz değerlendirme	130
3.4.	Verginin Tarafları Arasında Kurulan İlişkilerin Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular	131
3.4.1.	Muhasebe meslek mensupları açısından verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar	131
3.4.1.1.	Muhasebe meslek mensubu ile mükellef ilişkisi	132
3.4.1.2.	Vergi idaresiyle olan ilişkiler	134
3.4.1.3.	Vergi müfettişi ile olan ilişkiler	136
3.4.2.	Vergi mükellefleri açısından verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar	138
3.4.2.1.	Mükellef ile muhasebe meslek mensubu ilişkisi	139
3.4.2.1.1.	İlişkinin niteliği	140
3.4.2.1.2.	Muhasebe meslek mensubu seçimi	141
3.4.2.1.3.	İletişim yolları	142
3.4.2.1.4.	Vergi sorunu çıktığında	143
3.4.2.1.5.	Değiştirmek istemelerinin nedenleri	144
3.4.2.2.	Vergi idaresiyle olan ilişkiler	146
3.5.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev Tanımı ve Niteliğinin Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular	146
3.6.	Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellefler ile Olan İletişim Yollarının Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular	151
3.6.1.	Mükellefler ile olan iletişim yolları	152
3.6.2.	Potansiyel müşteriler ile olan iletişim yolları	153

3.7. Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Karşılaştıkları Sorunların ve Çözüm Önerilerinin Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular	155
3.7.1. Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve çözüm önerileri	155
3.7.1.1. Vergisel sorunlar	156
3.7.1.1.1. Çözüm önerileri	157
3.7.1.1.2. Cezalar ve cezaların fonksiyonu	159
3.7.1.1.3. Edinilen tecrübeler	161
3.7.1.2. Etik ve ahlakî sorunlar	163
3.7.2. Vergi mükelleflerinin karşılaştıkları sorunlar ve çözüm önerileri ...	164
3.7.2.1. Muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonu	165
3.7.2.2. Başvurulan yollar	166
3.7.2.3. Vergi cezaları	166
3.8. Muhasebe meslek mensupları ile vergi mükelleflerinin görüşleri ve önerilerinin vergi uyumu açısından değerlendirilmesi	168
3.8.1. Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ve önerileri	168
3.8.1.1. Vergi ödevleri hakkında.....	169
3.8.1.2. Denetim hakkında	172
3.8.1.3. Vergi sistemi hakkında.....	174
3.8.2. Vergi mükelleflerinin görüşleri ve önerileri.....	176
3.8.2.1. Vergi ödevleri hakkında.....	176
3.8.2.2. Denetim hakkında	178
3.8.2.3. Vergi sistemi hakkında.....	179
4. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	181
4.1. Değerlendirme.....	181
4.2. Öneriler.....	193

	<u>Sayfa</u>
5. SONUÇ	197
KAYNAKÇA	201
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

TABLULAR DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ve Sayıları	47
Tablo 2.1. Durum Çalışması Deseninin Türleri	67
Tablo 2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ve Sayıları	73
Tablo 2.3. Görüşme Yapılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ve Mesleki Deneyimleri	74
Tablo 2.4. Görüşme Yapılan Vergi Mükelleflerinin Çalıştıkları Sektörler ve İş Deneyimleri	76
Tablo 2.5. Veri Toplama Süreci.....	84

ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1. Vergi Uyumsuzluğunu Etkileyen Faktörler	5
Şekil 1.2. Vergi Uyumu Modeli	10
Şekil 1.3. Vergi Uyumunun Aktörleri	11
Şekil 1.4. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler	12
Şekil 1.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Altın Köprü İlişkisi	29
Şekil 1.5. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Karar Almayı Etkileyen Yaklaşımlar ...	41
Şekil 2.1. Araştırmada İzlenen Aşamalar	71
Şekil 3.1. Muhasebe Meslek Mensupları ile Yapılan Yarı Yapılandırılmış Görüşmelerden Elde Edilen Verilerden Ulaşılan Temalar	95
Şekil 3.2. Vergi Mükellefleri ile Yapılan Yarı Yapılandırılmış Görüşmelerden Elde Edilen Verilerden Ulaşılan Temalar	96
Şekil 3.3. “Mesleki Motivasyonlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	97
Şekil 3.4. “İş Yaşamlarındaki Motivasyonlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	103
Şekil 3.5. “Beklentiler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	106
Şekil 3.6. “Beklentiler ve Alınan Hizmetler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	117
Şekil 3.7. Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin “Özellikler ve Yeterlikler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	124
Şekil 3.8. Vergi Mükelleflerine İlişkin “Özellikler ve Yeterlikler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	129
Şekil 3.9. Muhasebe Meslek Mensupları Açısından “Verginin Tarafları Arasındaki İlişkiler ve İlişkileri Etkileyen Unsurlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	132
Şekil 3.10. Vergi Mükellefleri Açısından “Verginin Tarafları Arasındaki İlişkiler ve İlişkileri Etkileyen Unsurlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	139
Şekil 3.11. “Görev Tanımı ve Niteliği” Adlı Ana Tema	147
Şekil 3.12. “İletişim Yolları” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	151
Şekil 3.13. Muhasebe Meslek Mensupları Açısından “Sorunlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	156
Şekil 3.14. Vergi Mükellefleri Açısından “Sorunlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	164

Şekil 3.15. Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin “Görüşler ve Öneriler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	169
Şekil 3.16. Vergi Mükelleflerine İlişkin “Görüşler ve Öneriler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar	176

KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
Akt.	: Aktaran
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bkz.	: Bakınız
FEE	: The Fédération des Experts Comptables Européens (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
IAAER	: International Association for Accounting Education & Research (Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği)
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IASB	: The International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IESBA	: International Ethics Standards Board of Accountants (Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IRS	: Internal Revenue Service (Milli Gelirler İdaresi)
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
Md.	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
s.	: Sayfa
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TCMP	: Taxpayer Compliance Measurement Program (Mükellef Uyumu Ölçüm Programı)
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

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

Vergi uyumu; vergilendirme döneminde uygulanan yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde vergi yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmesi ve beyannamenin zamanında verilmesidir. Dolayısıyla devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin mükellefler tarafından zamanında ve ilgili yasalara uygun olarak ödenebilmesi, diğer yükümlülüklerin yerine getirilmesi mükelleflerin vergiye uyum göstermelerine bağlıdır. Yasaların sık aralıklarla değişikliğe uğramasından dolayı takibinin zor olması, vergi kanunlarının sadelikten uzak olması nedeniyle doğru anlaşılma riskini taşıması, vergi avantajlarından yararlanma isteği, vergi ile ilgili teknik konularda bilgi eksikliği ve kanun boşluklarından yararlanarak daha az vergi ödeme isteği gibi nedenlerden dolayı mükellefler genellikle bir desteğe ihtiyaç duyarlar. Bu destek hizmetini ise serbest muhasebeci mali müşavirler ile gerek serbest çalışan gerek bağımsız denetim kuruluşlarına bağlı olarak çalışan yeminli mali müşavirler vermektedir.

Bu araştırmanın temel amacı: muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen her tür etkileşimin vergi uyumuna olumlu veya olumsuz etki ettiği tezinden hareket ederek, vergi uyumuna etki eden unsurların tespit edilmesi, olumlu etkenlerin güçlendirilmesi ve artırılması, olumsuz etkenlerin ise ortadan kaldırılmasını sağlamaya yönelik ipuçlarını elde etmektir. Bu temel amaç doğrultusunda araştırma beş kısım halinde ele alınmıştır.

Birinci kısımda çalışmamız doğrultusunda vergi uyumunun tam olarak anlaşılabilmesi için kavramsal açıdan tanımlaması yapılmış ardından vergi uyumu ile ilgili yapılmış hem ulusal hem de uluslararası çalışmalardan bahsedilmiştir. Ardından vergi uyumunu etkileyen faktörler klasik bir sınıflandırma ile demografik faktörler, ekonomik ve idari faktörler ve sosyo-psikolojik faktörler olarak başlıklandırılmıştır. Bu sınıflandırmalar içerisinde yer almayan muhasebe meslek mensupları ise vergi uyumuna doğrudan ve dolaylı etkileri ve tezimizin odak noktası olması nedeniyle ayrı başlık altında ele alınmıştır. Bu faktörlere ilişkin açıklamalara ve yapılan çalışmalara kısaca yer verilmiştir. Sonrasında ise muhasebe meslek mensuplarına ilişkin genel bilgiler ve yasal düzenlemelere ilişkin olmak üzere; muhasebe mesleği ve gelişimi, muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar ve muhasebe meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemeler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ilişkin mevzuatta yer alan tanımlar, muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler ve özellikler ve ayrıca muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu kuruluşlar ve faaliyetleri ile görev ve sorumluluklarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Yine bu kısmın devamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sınırlılıklar ele alınmıştır. Devamında ise araştırmanın amacı, soruları, önemi ve gereksinimine değinilmiştir.

Araştırmanın ikinci kısmında araştırmada kullanılan yöntem yer almaktadır. Bu kısımda öncelikle araştırma modeline ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Ardından araştırmanın çalışma grubunda yer alan araştırmanın katılımcıları, geçerlik komitesi ve araştırmacıdan bahsedilmiştir. Sonrasında ise araştırma sürecinin hazırlık ve uygulama sürecine değinilmiş ve veri toplama teknikleri, verilerin analizi, verilerin geçerliği ve güvenilirliği ile araştırma etiğine ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır.

Araştırmanın üçüncü kısmında bulgular ve yorumlar yer almaktadır. Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri ile yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler neticesinde elde edilen veriler öncelikle metin dosyası haline getirilmiş ve NVivo 11 Pro Nitel Veri Analizi Programı kullanılarak kodlama ve temalandırma işlemleri yapılmıştır. Bu kısımda yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen bulgular araştırma soruları çerçevesinde tümevarım analizi yoluyla çözümlenmiş ve yorumlanmıştır.

Araştırmanın dördüncü kısmında araştırma sürecinde elde edilen bulgulara ilişkin değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur. Son kısımda ise sonuç yer almaktadır.

1.1. Vergi Uyumu

Vergi uyumu, çalışmamız bakımından önemli bir kavram olması nedeniyle öncelikle vergi uyumunun tanımlanması, kapsamının genel bir çerçevesinin çizilmesi gerekmektedir.

1.1.1. Kavram ve kapsam

Vergi uyumu kavramı, vergiler kadar eski ve önemli bir konudur.¹ Vergi uyumu ile ilgili olarak yabancı literatürde *tax compliance* (vergi uyumu), *taxpayer compliance* (vergi mükelleflerinin uyumu) ya da *voluntary tax compliance* (gönüllü vergi uyumu) kavramlarının kullanıldığı görülmektedir. Türkçe literatürde ise genellikle *vergi uyumu* kavramı kullanılmış ve literatüre yerleşmiştir. Türk vergi terminolojisinde ise yabancı literatüre bağlı olarak önceleri *gönüllü vergi uyumu*², daha sonra *vergi uyumu* şeklinde bir süreç işlemiştir. Yapılan bu çalışmada ise vergi uyumu kavramı kullanılmıştır.

Vergi uyumu kavramı vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyum gösterme derecesi olarak tanımlanmıştır.³ Başka bir tanımda ise vergi uyumu mükellefin beyannamesini ülkede geçerli olan yasalara, vergi düzenlemelerine ve yargı kararlarına uygun olarak zamanında hazırlayarak ilgili yerlere vermesi olarak ifade edilmektedir.⁴

Vergi uyumu daha geniş açıdan ise, yasaların tam olarak uygulanması, örgütlenme sorunu, emek arzı ve etik gibi konuları da içine alan bir kavram olarak tanımlanmıştır.⁵

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) tarafından yapılan tanım ise şu şekildedir: Vergi uyumu, idari ve teknik olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İdari vergi uyumu, verginin ödenmesi ve ödeme süreleri ile ilgili idari kurallara uyumu ifade etmektedir. Teknik vergi uyumu ise, vergilerin kanunlarda belirtilen teknik şartlara göre hesaplanması ve kanunlarda belirtilen hükümlere göre ödenmesini ifade etmektedir.⁶

¹ J. Andreoni, B. Erard and J. Feinstein (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), s. 818-860.

² *Gönüllü vergi uyumu* kavramı Türk vergi terminolojisinde ilk olarak Batirel tarafından kullanılmıştır. Bkz. Ö. F. Batirel (1996). Vergi kaçakçılığı ve vergiye gönüllü uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*, 175, 52-55.

³ S. James and C. Alley (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), s. 27-42.

⁴ J. A. Roth, J. T. Scholz and A. D. Witte (1989). *Taxpayer compliance, an agenda for research*. (Vol. 1), Philadelphia: University of Pennsylvania Press.

⁵ Andreoni, Erard and Feinstein, **a.g.k.**, 1998, 818.

⁶ S. Benk ve T. Çetin (2010). Küresel ekonomik krizin vergi uyumu üzerindeki etkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 345, s. 103-116.

Tüm bu tanımlardan hareketle vergi uyumu, vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin yükümlülüklerini doğru, eksiksiz ve süresinde yerine getirmesi olarak ifade edilebilir.

Diğer taraftan vergi uyumu aynı zamanda vergi uyumsuzluğunu da kapsamaktadır. Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise, vergilerin hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) içerir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için birtakım becerilere (okuma, kayıt altına alabilme, muhakeme yeteneği vb.) sahip olması gerekmektedir. Bu yüzden vergi uyumsuzluğu zaman zaman kasıtlı davranışlardan kaynaklansa da bazen de dikkatsizlikten ve hatalardan da kaynaklanabilmektedir.⁷

Vergi uyumsuzluğu gerçek ve tüzel kişilerde farklılık gösterse de temelde dört ayrı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar ise, vergiye konu olan işlemlerin gizlenmesi, vergilerin yasal süreleri içerisinde beyan edilmemesi, vergi matrahının yasalara uygun olmayan biçimde düşük ya da yüksek gösterilmesi ve mükellefin tahakkuk etmiş olan vergi borcunu zamanında ödememesi şeklindedir.⁸ Vergi uyumsuzluğunun bu şekilleri yüksek bir gelir kaybına neden olmakla beraber topluma aynı zamanda ciddi bir maliyet yüklemektedir.⁹

Vergi mükellefi beyannameyi doldururken hile içermeyen bir hata ile ya da vergi kaçırma niyeti olmaksızın uyum göstermeyebilir. Hile içermeyen bir hata yapmak ya da kasıtlı olarak ihmalkârlık göstermek aynı sonuca neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı vergi yükümlülüğünü azaltma amacını güden kasıtlı bir vergi uyumsuzluğu davranışıdır. Buna karşın vergi uyumsuzluğu, beyanname gereklerine uymama, hata, bilgisizlik, yasal düzenlemeleri anlamamak, ihmalkârlık nedenleri ile de ortaya çıkabilir. Bu farklılıklar nedeniyle ve yasa da açık bir uyumsuzluk tanımı yapılmadığı için çoğu şüpheli durumda taraflar arasında anlaşmazlıklar çıkmaktadır. Uyumsuzluk, eğer kasıtlı olarak vergi yükümlülüğünün azaltılmasından kaynaklanıyorsa, vergi kaçakçılığı oluşmaktadır.¹⁰

Yapılan bir çalışmada ise vergi uyumsuzluğuna etki eden faktörler vergisel ve vergi dışı faktörler olmak üzere iki grubu ayrılmıştır. Vergi yapısı, ceza sistemi, denetim

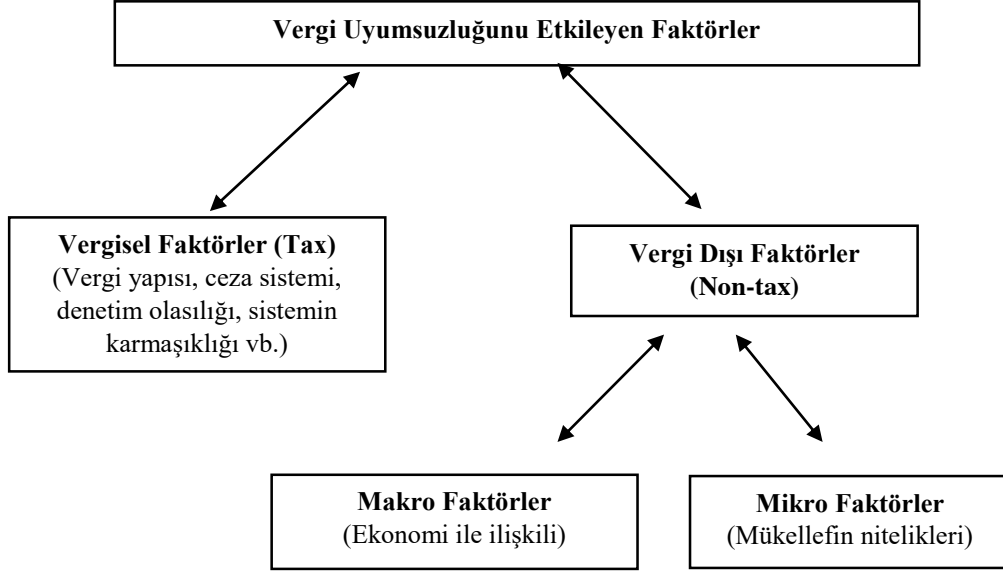
⁷ Roth, Scholz and Witte, **a.g.k.**, 1989, 21.

⁸ J. Brondolo (2009). *Collecting taxes during an economic crisis: challenges and policy options*, International Monetary Fund.

⁹ K. Devos (2013). *Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour*, Springer Science & Business Media.

¹⁰ M. E. Üyümez (2004). *Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, s. 25.

olasılığı, sistemin karmaşıklığı vb. faktörler vergisel faktörler olarak nitelendirilirken, makro ve mikro faktörler ise vergi dışı faktörler olarak nitelendirilmiştir. Bu durum aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır.¹¹ (Bkz. Şekil 1.1.)



Şekil 1.1. Vergi Uyumsuzluğunu Etkileyen Faktörler (Kasipillai and Abdul-Jabbar, 2006)

Vergilemeye ilişkin süreçlerin karmaşıklığı dikkate alındığında vergi uyumsuzluğu, yalnızca mükelleflerin karar ve davranışlarını etkileyen faktörler üzerinde durularak anlaşılacaktır. Bu açıdan vergi ile ilgili olan (veya olmayan) bütün kurallara yönelik uyumsuzlukları anlayabilmek için, bu ihlalleri yapan bireylerin sosyal şartlarının ve motivasyonlarının yanında, onları vergi düzenlemelerine aykırı davranmaya iten kurallar sisteminin ve uygulama sürecinin de incelenmesi gerekmektedir.¹²

1.1.2. Vergi uyumuna ilişkin görüşler

Vergi uyumu konusunda yapılan araştırmaların temelini ekonomik, psikolojik ve sosyolojik görüşler oluşturmaktadır. Bu görüşleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

¹¹ J. Kasipillai and H. Abdul-Jabbar (2006). Gender and ethnicity differences in tax compliance. *Asian Academy of Management Journal*, 11(2), s. 73-88.

¹² M. Tunçer (2002). Hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumuna etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), s. 107-128.

- *Ekonomik görüşler:* Ekonomistler, insanlar vergi yasalarına neden uyum sağlamıyorlar sorusuna, insanların ekonomi karşısındaki davranışlarını temel alarak, bir başka deyişle bireylerin, genellikle fayda maliyet değerlendirmesi yaparak rasyonel davrandıkları varsayımıyla ile yaklaşmakta ve cevap aramaktadırlar. Bu şekilde, vergi kaçırıp kaçırılmama kararı ile karşı karşıya kalan bireylerin tercihleri modellenmektedir. Temel model, insanların, kaçakçılık fiillerinden beklenen faydanın, beklenen zararını aşması halinde kaçakçılık yapabileceğini varsaymaktadır. Bu nedenle mükellefler, bu rasyonel hesaplamayı etkileyecek bütün sıra dışı bağımsız değişkenleri dikkate almaktadırlar.¹³
- *Psikolojik görüşler:* Ekonomik modellerin günlük yaşantıda geçerli olmadığı görüşünü savunan psikologlar insan davranışlarını çeşitli yönlerden ele alarak açıklama eğilimindedirler. Ekonomistlerden farklı olarak, vergi mükelleflerini tamamen ahlak dışı, risk almayan, fayda maksimizasyonunu düşünen kişiler olarak modelleştirme yerine vergi kaçırma kararında, vergi kaçırma hakkında bireylerin ahlaki inanışları, tavırları gibi faktörlerle ilgilenmektedirler. Yine ekonomistlerden farklı olarak, bireylerin kendi değerleri ve fikirleri ile ahlakı oluşturduklarını ve birey kararlarını, bu oluşturulan ahlakın yönettiğini ve bireylerin kendi tepkilerinin bu ahlaki çerçeveden etkilendiğini varsayma eğilimindedirler.¹⁴
- *Sosyolojik görüşler:* Sosyologlar ise insan davranışlarındaki değişikliklerin nedeni olarak sosyal sistemi görme eğilimindedirler. Dolayısıyla insan davranışlarını sosyal sistem içinde bulunan pozisyonlar üzerinde etkili olan güçlerin incelenmesi ile açıklamaktadırlar. Bunun anlamı, hukukun sadece cezalandırma ya da ödüllendirmenin kaynağı olmadığı yaklaşımı ile ekonomik modelin genişletildiğidir. Vergi mükellefleri toplumda yaşamakta ve çalışmaktadırlar. Ceza ve ödüllendirmeye kaynaklık eden kişinin ailesi, arkadaşları, iş arkadaşları vardır. Bu sosyal güçler, en az devlet tarafından oluşturulan ceza ve ödül sistemi kadar etkili biçimde davranışları şekillendirebilmektedir. Sosyologlar, insan davranışları

¹³ Üyümez, a.g.k., 2004, 26.

¹⁴ Üyümez, a.g.k., 2004, 26-28.

bakımından yukarıda belirtilen temel yaklaşımlar yanında, mükellef davranışlarına, vergi idaresi yönünden de bakılmaktadır. Vergi yasalarının yaptırım gücü ve vergi sisteminin adilliği hakkındaki görüşleri ile vergi idaresi ve demografik özellikler arasında bağlantı kurılmaktadır.¹⁵

1.2. Vergi Uyumu Konusunda Yapılan Temel Çalışmalar

Vergi uyumu ile ilgili literatüre bakıldığında, yapılan çalışmaların yarım yüzyıl öncesinden başladığı görülmektedir. Gerek teorik gerek ampirik olarak yapılmış bu çalışmalar literatürde yerini almıştır. Bu başlık altında vergi uyumu konusunda yapılmış olan hem uluslararası hem de ulusal temel çalışmaların bir kısmından bahsedilecektir.

Vergi uyumu ile ilgili yapılmış ABD de yapılmış birçok araştırmada ABD Milli Gelirler İdaresi tarafından sağlanan ve Mükellef Uyumu Ölçüm Programı (Taxpayer Compliance Measurement Program, TCMP) olarak adlandırılan veri seti kullanılmıştır. Bu programa göre, rastgele örnekleme ile seçilen vergi beyannameleri, tecrübeli vergi denetim elemanları tarafından inceleme altına alınmıştır. Program ile 1963 yılından 1988 yılına kadar yaklaşık her üç yılda bir 45.000 ile 50.000 arasında mükelleflerin beyannameleri denetlenmiştir. Vergi idaresinin bu çalışmayı gerçekleştirmesindeki asıl amaç ise bir formül oluşturarak, vergi beyannamelerini beklenen vergi uyumsuzluklarına göre sınıflandırıp buna göre denetimleri gerçekleştirmek olarak belirtilmiştir.¹⁶

Allingham ve Sandmo (1972) tarafından yapılan bir çalışmada 1968 yılında Becker tarafından yapılan çalışmada yer alan suç teorisine dayanarak bir model kurulmuş ve vergi kaçakçılığı ile ilgili analiz yapılmıştır. Beklenen fayda modeli (expected utility model) veya caydırma modeli (deterrence model) olarak ifade edilen bu modelde, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığına yönelme eğilimine neden olan dört faktör olduğu, bu faktörlerin ise vergi denetimi geçirme ihtimali, vergi cezası, yüksek vergi oranları ve risk alma eğilimleri olduğu belirtilmiştir. Yine çalışmada bu faktörlerin aynı zamanda vergi uyumu üzerinde de etkili olduğu belirtilmiştir.¹⁷ Ancak bu çalışma psikolojik ve

¹⁵ Üyümez, a.g.k., 2004, 28-29.

¹⁶ N. T. Saruç (2015). *Vergi uyumu teori ve uygulama*. (1. Bası), Ankara: Seçkin Kitabevi.

¹⁷ M. G. Allingham and A. Sandmo (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), s. 323-338.

sosyolojik faktörlerin dâhil edilmediği gerekçesiyle birçok ampirik ve teorik çalışmada eleştirilmiştir.¹⁸

Literatürde “tutumusal model” (attitudinal model) veya “ahlâki duygular teorisi” (the theory of moral sentiments) olarak da bilinen bir diğer yaklaşıma göre ise bireylerin vergi ödeme ya da ödememe konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen; ahlâki, dinsel, hukuki, kültürel, kuramsal, siyasi, idari ve psikolojik faktörler de bulunmaktadır.¹⁹

Alm, Jackson ve Mckee (1992) yaptıkları araştırmada Allingham ve Sandmo tarafından yapılan araştırmada kullanılan değişkenlere ek olarak kamu harcamalarını da eklemişlerdir. Çünkü devletin bireylerden topladığı vergilerin bir kısmını yine bireylere kamu hizmeti şeklinde vermesi bireylerin vergi uyumunu pozitif yönde etkilemektedir. Bu deneysel çalışma üniversite öğrencileri ile yapılmıştır. Öğrencilere bir miktar para verilip farklı durumlar karşısında nasıl davrandıklarını tespit etmeye çalışmışlardır. Araştırmanın sonucunda ise öğrencilerin tutumları şu şekilde yorumlanmıştır: Ortalama vergi uyumu oranı, para cezasının ya da inceleme ihtimalinin artmasıyla artmakta, vergi oranının artırılması ile azalmaktadır.²⁰

Alm ve Martinez-Vasques yapmış oldukları çalışmalarında vergileme karşısında kişinin davranışlarını içsel ve dışsal birtakım normların etkilediğini belirtmişlerdir. İçsel normların; kişinin neyin doğru, kabul edilebilir ve ahlâki bir davranış olacağına dair kendi algılamaları ışığında sergilediği, kendi uyum davranışı hakkındaki yargısı olduğu şeklinde ifade edilmiştir. Dışsal normların ise, kişilerin, vergilerin ödenmesi, kamu hizmetlerinin getirisi, devlet kararlarının sorumluluk düzeyi gibi alanlarda, kendi devleti tarafından nasıl bir muamele gördüğüne dair algılamaları olduğu belirtilmiştir.²¹

Muter, Sakinç ve Çelebi (1993) Manisa’da anket yöntemiyle mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını 505 mükellefin katılımıyla gerçekleşen bir anketle araştırmışlardır. Çalışmanın sonuçları şu şekilde özetlenebilir: Ankete katılan mükelleflerin %52’si vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi cezalarının yeterince caydırıcı olmadığına dikkat çekmiştir. Ayrıca vergi kaçakçılığının önlenmesi için neler

¹⁸ A. Mas’ud, A. Alhaji Aliyu and E. Jibreel Gambo (2014). Tax rate and tax compliance in Africa, *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(3), s. 22-30.

¹⁹ B. Erard and J. S. Feinstein (1994). Honesty and evasion in the tax compliance game. *The RAND Journal of Economics*, 25(1), s. 1-19.

²⁰ J. Alm, B. R. Jackson and M. Mckee (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National tax journal*, 45(1), s. 107-114.

²¹ B. Torgler (2004). Cross-culture comparison of tax morale and tax compliance: evidence from Costa Rica and Switzerland. *International Journal of Comparative Sociology*, 45(1-2), s. 17-43.

yapılmalı sorusuna ise büyük çoğunluğu denetimlerin sık olması gerektiğine ve eğitimin önemine, yine az da olsa ankete katılanların bir kısmı ise vergi cezalarının yükseltilmesi ve vergi sisteminin adil olması gerektiği ile ilgili görüş beyan etmişlerdir.²²

Gerçek ve Yüce (1998) Bursa Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 235 mükellef ile anket çalışması yapmıştır. Çalışmada mükelleflere vergi yükü algısı, kamu harcamalarına bakış, vergilerin ödenme durumu, vergi denetimine ve vergi kaçakçılığına yaklaşım, vergi bilinci, vergi adaletsizliğinin nedenleri gibi konular ışığında sorular yöneltilmiştir. Mükellefler vergi kaçakçılığının temel nedenlerini kamu harcamalarındaki savurganlık, belge sisteminin oturmamış olması, vergi idaresinin ve denetimlerin yetersizliği, vergi bilincinin yerleşmemiş olması ve benzeri nedenlerin varlığı olarak belirtmişlerdir. Ayrıca ankete katılan mükelleflerin neredeyse yarısı vergi kaçakçılığına sempati ile bakmaktadır.²³

İpek ve Kaynar (2009) tarafından "Vergiye gönüllü uyum" konusunda Çanakkale iline yönelik yapılan ampirik çalışmada 415 ticari kazanç elde eden yükümlü ile görüşülmüştür. Bu çalışmanın sonucuna göre mükellefler, vergiye ilişkin sorumlulukların yerine getirilmesinin gerekliliğine, vergi ödemenin devlete bağlılığın bir göstergesi olduğuna, kendi birtakım çıkar ve geleceğe yönelik endişelerinin vergi kaçırmak için geçerli bir neden olmadığına, gelir getiren faaliyetleri kayıt dışı tutmamak gerektiğine inanmaktadırlar. Araştırmada yer alan bir başka sonuç ise yükümlülerin vergiye bakışının olumsuz olduğu yönündedir.²⁴

1.3. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

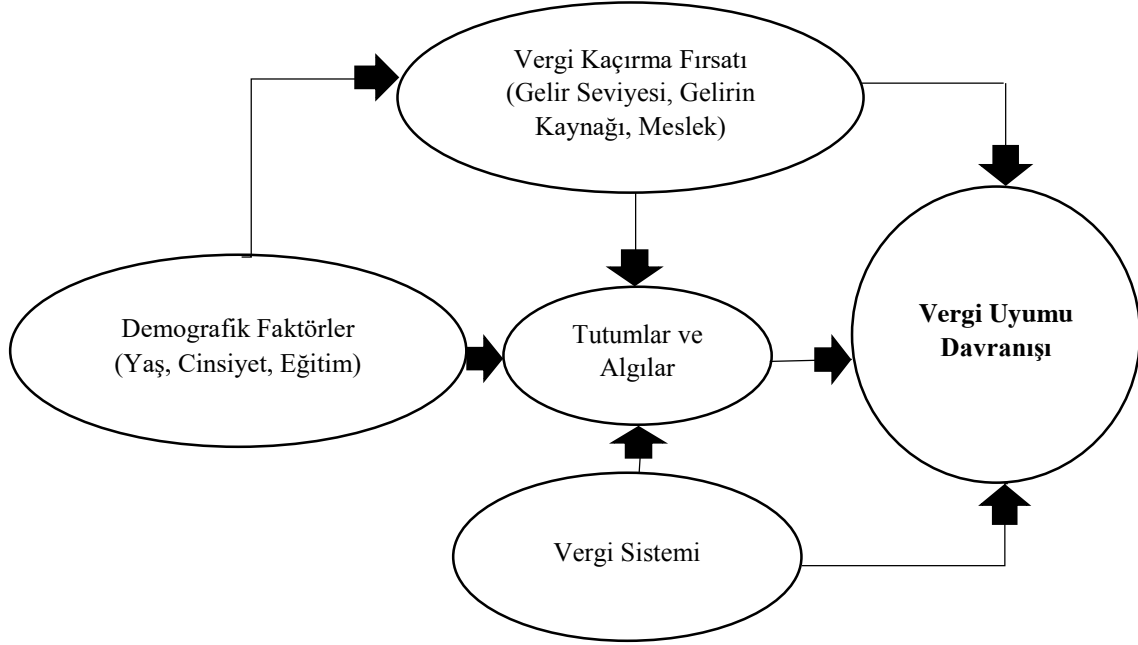
Literatürde vergi uyumunu etkileyen faktörler çeşitli şekillerde sınıflandırılmıştır. Fischer, Wartick ve Mark (1992) tarafından yapılan çalışmada vergi uyumunu etkileyen faktörler dört gruba ayrılmıştır. Bu faktörler, demografik faktörler, vergi kaçırma fırsatı,

²² N. B. Mutur, S. Sakınç ve K. Çelebi (1993). Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları araştırması. *Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa*.

²³ A. Gerçek ve M. Yüce (1998). Mükelleflerin vergiye yaklaşımı açısından türk vergi sisteminin değerlendirilmesi. *Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa*.

²⁴ İ. Selçuk ve İ. Kaynar (2009). " Vergiye gönüllü uyum" konusunda Çanakkale iline yönelik ampirik bir çalışma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), s. 173-190.

tutum ve algılar ile vergi sistemi olarak sınıflandırılmıştır. Söz konusu faktörler şekil yardımıyla ilgili çalışmada şu şekilde gösterilmiştir.²⁵ (Bkz. Şekil 1.2.)

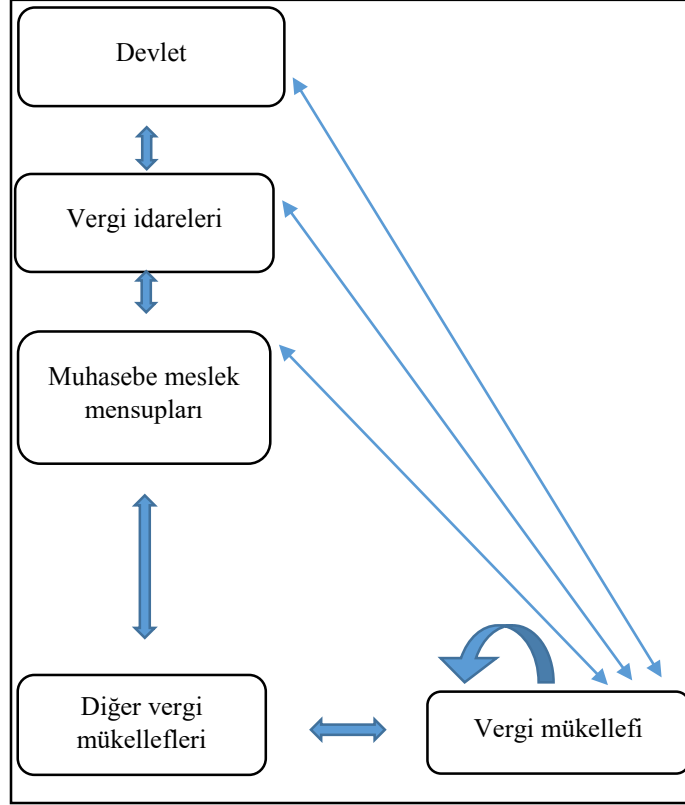


Şekil 1.2. Vergi Uyumu Modeli (Fischer vd., 1992)

Alm, Kirchler ve Muehlbacher (2012) yapmış oldukları çalışmada vergi uyumu konusunda çok farklı aktörlerin olduğunu ve bu aktörlerin birbirleriyle olan etkileşimlerinden vergi ikliminin oluştuğunu belirtmişlerdir. Vergi ikliminin belirleyicileri, yönetim ve düzenleme, vergi mükellefleri, vergi mevzuatı, vergi oranları, devlet, muhasebe meslek mensupları, denetim ve cezalar, vergi idaresi, vergi ahlakı, kişisel, toplumsal ve sosyal normlar ile mükelleflerin vergi hukuku bilgisi olarak belirtilmiştir. İlgili çalışmada vergi uyumunun aktörlerini ise, şekil yardımıyla şu şekilde açıklamışlardır.²⁶ (Bkz. Şekil 1.3.)

²⁵ C. M. Fischer, M. Wartick and M. M. Mark (1992). Detection probability and taxpayer compliance: a review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11(1), s. 1-46.

²⁶ J. Alm, E. Kirchler and S. Muehlbacher (2012). Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), s. 133-151.



Şekil 1.3. Vergi Uyumunun Aktörleri (Alm vd., 2012)

Vergi uyumunu etkileyen faktörler ve vergi uyumunun aktörleri konusunda literatürde yer alan önemli çalışmalara yer verildikten sonra bu tez çalışması kapsamında ise vergi uyumunu etkileyen faktörler bir şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 1.4.) Bu faktörler temelde “Demografik faktörler”, “Ekonomik ve idari faktörler”, “Sosyo-psikolojik faktörler” ve “Muhasebe meslek mensupları” olmak üzere dörde ayrılmıştır. Demografik faktörler; yaş, cinsiyet ve medeni durum, eğitim düzeyi ve meslek ile dini inanıştır. Ekonomik ve idari faktörler; gelir düzeyi ve vergi oranı, denetim olasılığı ve cezalar, vergi afları ile vergi idaresi ve vergi sistemidir. Sosyo-psikolojik faktörler; vergi bilinci, vergi ahlakı, sosyal faktörler ve politik faktörlerdir. Muhasebe meslek mensupları ise bu tez çalışmasının temelini oluşturan ve vergi uyumunu etkileyen bir diğer önemli faktördür.

Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler	Demografik faktörler	
		Yaş
	Cinsiyet ve medeni durum	
	Eğitim düzeyi ve meslek	
	Dini inanış	
Ekonomik ve idari faktörler	Gelir düzeyi ve vergi oranı	
	Denetim olasılığı ve cezalar	
	Vergi afları	
	Vergi idaresi ve vergi sistemi	
Sosyo-psikolojik faktörler	Vergi bilinci	
	Vergi ahlâkı	
	Sosyal faktörler	
	Politik faktörler	
Muhasebe meslek mensupları		

Şekil 1.4. Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler

Yukarıda bir şekil yardımıyla gösterilen vergi uyumunu etkileyen faktörlere ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

1.3.1. Demografik faktörler

Vergi uyumunu etkileyen demografik faktörler bu tez çalışması kapsamında: yaş, cinsiyet ve medeni durum, eğitim düzeyi ve meslek ile dini inanış olarak ele alınmıştır. Söz konusu faktörler sırasıyla ele alınacaktır.

1.3.1.1. Yaş

Kirchler (2007) tarafından yapılan çalışmada yaşlı kişilerin sosyal güvenlik ve sağlık hizmeti gibi birçok kamu hizmetlerine ihtiyaç duymaları, onların daha uyumlu olmalarına neden olabileceği belirtilmiştir. Ayrıca yaşlı kişilerin gençlere göre finansal durumları daha iyi olabileceğinden ve dolayısıyla daha fazla birikim yapabileceklerinden

vergi uyumunu sağlamanın gençlere göre daha kolay olabileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan artan yaşla birlikte vergi mükellefleri vergi mevzuatı ile daha çok bilgi edinebileceklerinden bu durumun vergi uyumunu olumlu etkileyebileceği vurgulanmıştır.²⁷

Marsha ve Slemrod (1992) tarafından Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan bir ampirik çalışmada ise 65 yaş üzerindeki kişilerde doğru beyanda bulunmama eğiliminin (non-compliance) pek görülmediği, buna karşılık gençlerin ise genelde risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda daha istekli oldukları görülmüştür.²⁸

Dolayısıyla literatürdeki çalışmalar genel olarak yaş değişkeninin vergi uyumu üzerinde etkili olabileceğini göstermektedir.

1.3.1.2. Cinsiyet ve medeni durum

Chung ve Trivedi (2003) tarafından yapılan çalışmada kadınların erkeklere göre vergiye karşı takındıkları tutumun daha olumlu olduğu gözlemlenmiştir. Ayrıca kadınların vergi mükellefi olarak sorumluluklarını yerine getirirken erkeklere kıyasla daha çok uyum sağladıkları ve daha etik davrandıkları tespit edilmiştir. Yine kadınların gelirlerinden daha düşük beyanda bulunma eğilimlerinin daha az olduğunu ve gelirlerini beyan etmeme durumunda alacakları cezanın fazla olduğunu düşündüklerine ilişkin bulgular yer almaktadır.²⁹ Bunlarla birlikte kadınların erkeklerden daha ahlaki davranışlar sergiledikleri dolayısıyla mevcut kanunları ihmal etme olasılıklarının ve risk alma eğilimlerinin erkeklere oranla daha az olduğu da bir başka araştırmanın bulgularıdır.³⁰

Diğer taraftan vergi mükelleflerinin “evli” ya da “bekâr” olmaları da vergiye karşı takındıkları tavır üzerinde etkili olabilmektedir. Dolayısıyla vergi mükellefleri evli ya da bekâr olup olmamalarına göre vergiye farklı reaksiyon gösterebilmektedirler.

Alm ve Torgler (2006) tarafından yapılan çalışmada evli çiftlerin bekârlara oranla daha az vergi kaçırma eğiliminde olduklarını göstermiştir. Bu durumun ise evli çiftlerde

²⁷ E. Hofmann vd., (2017). Tax compliance across sociodemographic categories: Metaanalyses of survey studies in 111 countries, *Journal of Economic Psychology*, 62, s. 63–71.

²⁸ A. Çelikkaya (2002). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler. *E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, 5. <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim tarihi: 10.05.2017)

²⁹ J. Chung and V. U. Trivedi (2003). The effect of friendly persuasion and gender on tax compliance behavior. *Journal of Business Ethics*, 47(2), s. 133-145.

³⁰ Hofmann vd., **a.g.k.**,2017, 64.

olan sorumluluk duygusunun bekârlara oranla daha fazla olmasından kaynaklanabileceğini ileri süren birçok çalışma yer almaktadır.³¹

Dolayısıyla yapılan çalışmalar mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde cinsiyetin ve medeni durumun da etkili olduğunu göstermektedir.

1.3.1.3. Eğitim düzeyi ve meslek

Eğitim, bireyler ya da toplumun geneli üzerinde bazı olumlu davranış ve tutumların kazandırılmasına yönelik faaliyetler bütünü olarak ifade edilebilir. Daha iyi eğitim almış mükelleflerin vergi kanunları ve mali bağlantılar hakkında daha fazla bilgiye sahip oldukları ve onların vatandaşların ödedikleri vergilerden sağladıkları gelirler ile onlara sundukları hizmet ve faydaların daha fazla farkında oldukları düşünülmektedir. Diğer taraftan ise daha iyi eğitim almış vergi mükellefleri, hükümetin yapmış olduğu faaliyetlerdeki israfın da daha fazla farkında olabilirler. Daha iyi bir eğitim düzeyine sahip olmanın getirdiği farkındalık, eğitilmiş bireylerin devletin gelirleri nasıl kullandığı hakkındaki eleştirilerini artırabilecektir. Aynı zamanda iyi eğitilmiş bireyler, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma fırsatlarını daha iyi anlayabilecek düzeyde oldukları için daha az uyumlu olabileceklerdir.³²

Araştırmalar genellikle eğitim düzeyi yüksek olan vergi mükelleflerinin, vergilerin ekonomik ve sosyal işlevleri konusundaki bilinçli tutumları nedeniyle vergi kaçırma konusundaki eğilimlerinin daha düşük olabileceğini göstermektedir.³³ Diğer bazı araştırmalara göre ise, eğitilmiş kişilerin vergi konuları hakkında daha fazla bilgiye sahip olma olasılıklarının yüksek olması, vergi kaçırma ve kaçınma fırsatlarını daha iyi anlamaları, vergi uyumlarının olumsuz olarak etkilenmesi sonucunu doğurabilmektedir.³⁴ Bir kısım araştırmalarda ise eğitimin hangi yönünün alınmasının belirsizliğinden dolayı vergi uyumu üzerindeki etkisinin belirsiz olduğu sonucuna varılmıştır.³⁵

Vergi mükelleflerinin mesleği de vergi uyumunu etkileyen bir diğer faktördür. Karl (1994) tarafından yapılan ampirik bir çalışmaya göre ise mükelleflerin vergi uyumu

³¹ J. Alm and B. Torgler (2006). Culture differences and tax morale in the united states and in europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), s. 224-246.

³² A. Yurdakul (2013). *Vergi ahlâkı ve vergi ahlâkını belirleyen faktörlerin analizi: Bursa ili örneği*. (1. Baskı), Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım.

³³ Çelikkaya, **a.g.k.**, 2002, 3.

³⁴ B. Torgler and F. Schneider (2004). Does culture influence tax morale? Evidence from different european countries. *Working Paper*, 17, s. 1-38.

³⁵ Devos, **a.g.k.**, 2013, 90.

oranları mesleklerine göre farklılık gösterebilmektedir. Eğer mükellef vergi kaçakçılığının yaygın olduğu bir meslekte çalışıyorsa bu durum mükellefin de vergi verme azmini ve şevkini kırmaktadır. Diğer taraftan eğer mükellef vergi kaçakçılığının yaygın olmadığı bir meslek grubunda çalışıyorsa bu durum da mükellefi doğru beyanda bulunmaya dolayısıyla vergi uyumuna teşvik etmektedir.³⁶

Bir diğer açıdan ise mükelleflerin bağlı oldukları meslek grubunda gelir elde ederken yaptıkları çabaların ve fedakârlıkların da vergiye karşı davranışlarda değişikliğe neden olabileceği belirtilmiştir. Gerçekten, farklı mesleklerdeki kişiler aynı geliri elde etseler bile, gelirin elde edildiği koşulların farklı olması nedeniyle katlanılan zahmetler de farklılık göstermektedir. Fazla zahmet gerektiren meslekteki kişiler, ödedikleri vergiler dolayısıyla daha büyük bir sübjektif yük altında kalacaklardır. Çiftçiler, vergiye karşı dirençlerinde genellikle bu gerekçeyi öne sürmektedirler. Nitekim kırsal kesimde vergiye karşı dirençlerin fazlalığı, bütün ülkeler için geçerli bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.³⁷

Dolayısıyla literatürdeki çalışmalar vergi mükelleflerinin eğitim düzeyi ve sahip oldukları mesleklerin de vergi uyumu üzerinde etkili olduğunu göstermektedir.

1.3.1.4. Dini inanış

Hull (2000) tarafından yapılan çalışmada kilise üyeliği ile suç arasında önemli bir ters ilişki bulunmuştur. Kilise üyeliğinin fazla olduğu yerlerde suç oranının oldukça az olduğu görülmüştür. Ancak burada önemli olanın dinin iyi davranışları zorlayan bir güç olarak görülmesi değil, dini aidiyetin bireyin tercihi doğrultusunda gönüllü olması gerektiğidir. Ayrıca ilgili çalışmada, yasalara uyan vatandaşların suçlulara kıyasla daha dindar oldukları ileri sürülmüştür.³⁸ Wiebe ve Fleck (1980) tarafından yapılan çalışmada ise inanç düzeyi yükseldikçe bireylerin ahlaki eğilimlerinin arttığı ve bu durumun ise vergi uyumu davranışı üzerinde olumlu sonuçlar ortaya çıkardığı gözlenmiştir.³⁹

Torgler (2006) tarafından 30'dan fazla ülkeyi kapsayarak yapılan çalışmada bireyin dindarlığı farklı ölçümler (dini bilgi, kiliseye ya da farklı dini kurumlara üye olmak,

³⁶ S. J. Karl (1994). The earned income tax credit: participation, compliance, and antipoverty effectiveness. *National Tax Journal*, XLVII(1), s. 63-82.

³⁷ D. Şenyüz (1995). *Vergilendirmede yükümlü psikolojisi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını.

³⁸ B. B. Hull (2000). Religion still matters. *The Journal of Economics*, XXVI(2), s. 35-48.

³⁹ K. F. Wiebe and J. R. Fleck (1980). Personality correlates of intrinsic, extrinsic, and nonreligious orientations. *The Journal of Psychology*, 105(2), s. 181-187.

kiliseye güven, dini inanç vb.) kullanılarak Dünya Değerler Anketi (World Values Surveys) ile analiz edilmeye çalışılmıştır. İlgili çalışmada, bireyin dini inancı ile vergi ahlakı arasında sıkı ve pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.⁴⁰

McGee (1998) tarafından yapılan çalışmada ise Müslümanların vergi uyumu seviyesinin verginin konusuna göre değiştiği ifade edilmiştir. Emlak vergisi gibi servet vergilerinde mükelleflerin vergiye daha uyum sağladıkları vurgulanırken diğer taraftan fiyat mekanizması içerisinde yer alan vergilere karşı ise daha düşük uyum gösterdikleri belirtilmiştir.⁴¹

Mutascu (2012) tarafından 1996-2010 yılları arasında panel veri yaklaşımı kullanılarak 123 ülkede yapılan çalışmada, Protestan ve İslam dinleri ile vergilerin toplanması arasında pozitif bir ilişki olduğu saptanırken, diğer taraftan Katolik, Ortodoks, Budist ve Hindu dinleri ile vergilerin toplanması arasında ise negatif bir ilişki olduğu saptanmıştır.⁴²

Dolayısıyla toplumsal yaşamda, insanların tutum ve davranışları üzerinde dinin önemli etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle dini inanışlar ile vergi uyum arasında çok yakın bir ilişki olduğu söylenebilir. Yaşamını önemli ölçüde dini inançlarına uygun olarak sürdüren kişiler doğal olarak vergileme konusunda kutsal kitapların ve diğer dini referansların emir ve tavsiyelerine uyma eğiliminde olacaklardır. Dini inançlar ile vergi uyumu arasındaki ilişki, kutsal kitaplarda vergi ile ilgili olan emir ve tavsiyelerin daha da önem arz etmesine yol açmaktadır. Örneğin İslam dininin beş şartından biri olan zekât her Müslüman için temel bir ödev olarak görülmektedir. Günümüzde medeni toplumların vergi sistemleri dini referanslara dayanmamakla birlikte, verginin kutsallığına ve bu kutsallığın ihmal edilmesinin dinen hoş görülmeceğine yönelik yapılacak açıklamalar dini gereklere uyan kişiler için etkili olmaktadır.⁴³

⁴⁰ B. Torgler (2006). The importance of faith: tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61(1), s. 81-109.

⁴¹ R. W. McGee (1998). The ethics of tax evasion in İslam: a comment. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1(2), s. 162-169.

⁴² M. Mutascu (2012). Tax revenues under world religions: a panel analysis. https://mpra.ub.uni-muenchen.de/40337/1/MPRA_paper_40337.pdf (Erişim tarihi: 10.06.2017)

⁴³ C. C. Aktan ve H. Çoban (2006). *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

1.3.2. Ekonomik ve idari faktörler

Vergi uyumunu etkileyen ekonomik ve idari faktörler ise bu tez çalışması kapsamında; gelir düzeyi ve vergi oranı, denetim olasılığı ve cezalar, vergi afları ile vergi idaresi ve vergi sistemi olarak ele alınmıştır. Söz konusu faktörlere ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

1.3.2.1. Gelir düzeyi ve vergi oranı

Vergi ödeme gücü dinamik bir kavram olup, göstergeleri gelir, servet ve harcama olarak kabul edilmektedir. Bu göstergeler, vergi yükünün arzu edilen biçimde dağıtımı ile toplumsal maliyetleri dengeli olarak dağıtmak için seçilmişlerdir. Vergi yükünün dağılımında dikkate alınan ödeme gücü gelirin 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 olmaktadır.⁴⁴

Clotfelter (1983) tarafından yapılan çalışmada gelir düzeyi arttıkça vergi mükelleflerinin daha çok vergi kaçakçılığına yöneldiği belirtilmiştir.⁴⁵ Gelir düzeyi artan vergi mükelleflerinin ise nispi olarak olmasa da miktar olarak ödeyecekleri vergi artmaktadır. Ödenecek vergi miktarının artması ise, vergi kaçakçılığı sonucu elde edilecek faydanın, yakalanma riskini bastırmasına neden olmaktadır.⁴⁶

Diğer taraftan vergi uyumu ile vergi oranı arasında da sıkı bir ilişki olduğu görülmektedir. Bu anlamda öncü çalışmalardan biri olan, vergi gelirleri ile vergi oranları arasındaki ilişkiyi anlatan ve Arthur Laffer tarafından ortaya konulan Laffer eğrisine değinmekte fayda vardır. Laffer eğrisine göre vergi oranları optimal seviyenin üzerine çıktığı zaman vergi gelirleri azalmaya başlayacak böylece insanlar vergisiz iş kollarına yönelecek ve kayıt dışılık artacaktır. Bu durumda vergi oranlarının makul seviyede olması bireyleri vergi uyumuna yönlendirebilecektir.⁴⁷

⁴⁴ Şenyüz, a.g.k., 1995, 27-28.

⁴⁵ C. T. Clotfelter (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The review of economics and statistics*, 65(3), s. 363-373.

⁴⁶ İ. Kumluca (2003). Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 180, s. 91-97.

⁴⁷ A. B. Laffer (2004). The laffer curve: past, present and future. <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future> (Erişim tarihi: 12.05.2017)

Crane ve Nourzad (1990) tarafından yapılan çalışmada vergi oranlarının mükelleflerin davranışları üzerinde genel olarak etkili olduğu sonucunu gösterse de çok açık varsayımlar ortaya konulamamıştır. Bunun nedeni ise vergi oranlarında meydana gelen değişimin mükellefler üzerinde iki farklı etki oluşturmasından kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, bir yandan vergi oranlarındaki artış, mükellefleri kaçakçılığa teşvik ederken, diğer taraftan da yüksek vergi oranları vergi sonrası geliri azaltmak suretiyle ilave bir etki oluşturmakta ve bu etki mükelleflerin riske karşı davranışlarına bağlı olarak daha az vergi kaçırmalarına neden olabilmektedir.⁴⁸

Schmölders'e göre, vergiye karşı direnmenin türü ve derecesi üzerinde etkin olan ve en önemli unsur, vergi oranlarının seviyesi ile bunların hissedilebilirlik derecesidir.⁴⁹ Yüksek vergi oranları, mükellefin ödeyeceği vergi miktarını ve dolayısıyla üstlendiği vergi yükünü artırır. Vergi yükünün artması, mükellefin kullanılabilir gelirinin ve buna bağlı olarak tüketiminin ve tasarrufunun azalmasına neden olmaktadır.⁵⁰

Alm, McKee ve Beck (1990) tarafından yapılan çalışmada ise elde edilen bulgulara göre bireyler daha düşük vergi oranlarıyla yüz yüze kaldıklarında vergiye daha fazla uyum gösterdiklerini tespit etmişlerdir.⁵¹

Dolayısıyla yapılan çalışmalar gelir düzeyi ve vergi oranının da vergi uyumunu etkileyen önemli faktörlerden biri olduğunu göstermektedir.

1.3.2.2. Denetim olasılığı ve cezalar

Vergi cezalarının şiddeti ve denetim olasılığı vergi uyumu üzerinde etkili olabilen unsurlardandır.

Vergi cezalarının tereddütsüz ve kesinlikle uygulanması, denetimlerin sık yapılmasından daha etkili sonuçlar verebilmekte, daha caydırıcı etkiler oluşturabilmektedir. Vergi cezalarının ağırlığının düşük seviyede olması vergi kaçakçılığını etkileyen önemli bir faktördür. Vergi oranları düşük düzeyde olduğu zaman

⁴⁸ S. E. Crane and F. Nourzad (1990). Tax rates and tax evasion: evidence from California amnesty data. *National Tax Journal*, 43(2), s. 189-199.

⁴⁹ G. Schmölders (1976). *Genel vergi teorisi*. (Çeviren: S. Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası.

⁵⁰ E. Güleç (2012). Vergi uyumu ve vergi uyumunu etkileyen temel faktörler (II). *Vergi Dünyası Dergisi*, 374, s. 151-165.

⁵¹ J. Alm, M. McKee and W. Beck (1990). Amazing grace: tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*, 43(1), s. 23-37.

mükellefler için caydırıcı olmamaktadır.⁵² Dubin ve Wilde (1988) tarafından yapılan çalışmada genel olarak yüksek cezaların ve mükelleflerin bir gün denetlenme olasılığını düşüncülerinin vergi kaçakçılığını engelleyebileceği ve vergi uyumu üzerinde pozitif bir etki oluşturabileceği belirtilmiştir.⁵³

Mükellefler tarafından beyan edilen vergi matrahının mükelleflerin gerçek mali durumunu yansıtır yansıtmadığı büyük önem taşımaktadır. Beyan edilen kazançların gerçeğe uygun olup olmadığı da ancak yapılan vergi denetimler ile ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin denetim geçirme ihtimalinin yüksek olduğunu bilmesi kendileri üzerinde psikolojik bir baskı oluşturacak bu durum ise mükellefleri doğru beyanda bulmaya yönelten itici bir güç unsuru olabilecektir.

Allingham ve Sandmo modelinde denetimin etkisi şu şekilde açıklanmıştır: Denetim olasılığının fazla olması vergi kaçakçılığını azaltacak ve dolayısıyla vergi uyumsuzluğunun da azalmasını sağlayacaktır. Çünkü denetimin sonucunda ortaya çıkacak olan ceza, mükellefin vergiye uyum göstermediğindeki maliyetini artırarak mükellefin bu eylemden elde edeceği faydanın daha az olmasına neden olacaktır. Dolayısıyla mükellef rasyonel bir bakış açısıyla düşünecek ve kendi çıkarı doğrultusunda vergiye uyumsuzluk göstermemeyi tercih edecektir.⁵⁴

Sheffrin ve Triest tarafından Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan çalışmada 1444 vergi mükellefi ve birincil veri olarak 324 ekonomi öğrencisiyle deney yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda ise denetim olasılığının vergi uyumunu pozitif etkilediği görülmüştür. Başkalarına veya devlete karşı güven eksikliği duyan mükelleflerin algıladıkları denetim oranı, devlete ve etrafındaki diğer kişilere güvenen mükelleflerin algıladıklarından çok daha düşük bulunmuştur.⁵⁵

1.3.2.3. Vergi afları

Vergi afları ilk olarak devletlerin kısa vadede vergi gelirlerini artırmak için kullandıkları bir araç olsa da zamanla ekonomik ve siyasi kaygılarla farklı bir kurum haline gelmiştir.

⁵² G. Çetin (2010). *Mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi, s. 75.

⁵³ J. A. Dubin and L. L. Wilde (1988). An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance. *National Tax Journal*, 41(1), s. 61-74.

⁵⁴ Allingham ve Sandmo, **a.g.k.**, 1972, 323-338.

⁵⁵ Saruç, **a.g.k.**, 2015, 101.

Vergi aflarının vergi uyumuna etkilerinin belirlenmesi amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda af yanlısı ve af karşıtı olmak üzere iki farklı görüş yer almaktadır. Af yanlısı görüşlere göre, değişim süreci içinde bulunan toplumlarda, yönetim değişikliklerinin, devrimlerin, iç karışıklıkların yaşandığı dönemlerde af, bunalımlı dönemleri atlatabilmek için rehabilitasyon görevi üstlenmektedir.⁵⁶ Af yanlısı görüşler, genel olarak ekonomik ve mali suçların yapısı, vergi gelirlerinin tahsilatının hızlandırılması, af yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yüklerinin hafifletilmesi konularında yoğunlaşmıştır.⁵⁷ Af karşıtı görüşlerden biri ise, vergi aflarının vergi suçu işleyenlere karşı teşvik unsuru olarak algılanabildiğidir. Yine çıkarılan afların dürüst vergi mükelleflerini de vergi ödememeye sevk edebileceği dolayısıyla mükellef üzerinde vergiye uyumda olumsuz etki oluşturabileceği belirtilmiştir.⁵⁸

Alm tarafından yapılan çalışmada vergi aflarının faydaları ve maliyetleri şu şekilde özetlenmiştir:⁵⁹

Faydaları;

- Vergi gelirlerinde hızlı bir artış sağlarlar.
- İdari masrafları azaltmaya yardımcı olurlar.
- Af sonrası vergi mükellefi olarak kayıt altında olmayan kişileri kayıt altına alarak af sonrasında vergi uyumunu artırmayı sağlar.
- Eğer af, daha iyi ve daha kapsamlı vergi mükelleflerine yönelik hizmet ve eğitimi kapsıyor ise, cezaların makul ve adil olmasını sağlıyor ise, vergi sisteminin büyük bir kısmını içine alıyor ise, bu durum af sonrası vergi uyumunu artırabilir.

Maliyetleri;

- Miktar itibarıyla az ya da abartılı af gelirlerinin sağlanmasına neden olabilir.

⁵⁶ J. Alm, J. Martinez-Vazquez and S. Wallace (2007). Do tax amnesties work? the revenue effects of tax amnesties during the transition in russian federation. International Studies Program, Working Paper, s. 25.

⁵⁷ R. Dönmez (1990). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Yayınlanmış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, s. 30.

⁵⁸ H. S. Luitel, and S. S. Russell (2007). The revenue impact of repeated tax amnesties, Public Budgeting & Finance, Fall.

⁵⁹ J. Alm and D. Rath (1998). Tax policy analysis: the introduction of a Russian tax amnesty. *International Studies Program*, 98(6), s. 1-10.

- Daha önce affin adaletsiz olduğu görüşünü savunan dürüst vergi mükellefleri, şimdiki suçlarından dolayı vergilerini ödemek için daha az motive olan vergi mükellefleri, vergi uyumsuzluğunun farkında olan vergi mükellefleri, devletin uyguladığı vergi yasalarının başarısız olduğunu düşünen vergi mükellefleri ile gelecekte başka af uygulamalarının olacağı beklentisi içine giren vergi mükelleflerinin hepsini af sonrasında vergi uyumsuzluğuna itebilir.

Vergi affı uygulamalarının vergi uyumu ile ilişkisine yönelik bir diğer önemli konu ise, uygulamaya karşı vergi mükelleflerinin ne ölçüde duyarlı oldukları, daha açık bir ifade ile aftan yararlanması öngörülen mükellef gruplarının ne ölçüde aftan yararlandıklarıdır. Çünkü idarelerin mali aflarla ilgili düzenlemeye gitmelerinin ardındaki en büyük gerekçe kamuya ilave kaynak yaratma düşüncesidir. Bu nedenle devlet aftan yararlanmaları öngörülen mükellef gruplarının gösterdikleri duyarlılık ölçüsünde ilave vergi geliri elde etme olanağına sahip olacaktır.⁶⁰ Bu bağlamda af kanunlarına uyum gösterme konusu da ciddi öneme sahiptir.

1.3.2.4. Vergi idaresi ve vergi sistemi

Devlet adına vergi tahsilatını gerçekleştiren vergi idaresinin mükellefe yaklaşımı ve mükellef ile kurdukları ilişkinin niteliği ile vergi sisteminin etkinliği vergi uyumunu etkileyen faktörlerdir.

Vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar gerek mükellefler gerekse idare açısından vergi uyum maliyetini artırmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatında yapılan değişiklikler mükellefleri de vergi idaresini de etkilemektedir. Vergilemede sık sık yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulması, vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmede bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir.⁶¹ Diğer taraftan vergi idaresinde çalışan personelin bilgi seviyeleri ve çalışma şartları da uyumu etkileyen birer unsur olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bunun yanında, vergi idaresi personeli ne kadar iyi eğitim görmüş olursa olsun karmaşık

⁶⁰ İ. Yumuşak (1997). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (188), s. 39-43.

⁶¹ A. R. Gökbnar (1998). Vergileme ilkeleri ve küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1). http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf (Erişim tarihi: 20.05.2017)

düzenlemeleri ve tekniği uygulamada da başarılı olamayacaktır. Dolayısıyla bu sorunlar mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermelerine sebep olabilecektir.⁶²

Etkin bir vergi yönetimi için mükelleflerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bunun için; güven verici bir uygulama, işlerde tarafsızlığa özen gösterme, düşük maliyetle vergi toplama konularında, işleri hızlı sonuca bağlama ve vergi idaresinin yeni yöntemlere de başvurarak işlemlerini gerçekleştirmesi gerekir. Bu durum mükelleflerin idarenin tarafsız ve etkin çalıştığına olan algılarını kuvvetlendirecek ve vergi idaresinden gelen taleplere daha bir dikkatli ve olumlu bakmalarını sağlayacaktır.⁶³

Vergi sistemlerinin yapısı da vergi uyumu üzerinde etkili olan bir faktördür. Yapılan çalışmalar gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin karmaşık olduğunu ve bu durumun vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediğini göstermektedir. Vergi sisteminin karmaşık olması sadece mükellefler için değil denetim ve yargı organları açısından da olumsuz sonuçlar doğurmakta ve zaman zaman vergi uyumsuzluğunun ortaya çıkarılması zorlaşmaktadır.⁶⁴ Vergi uyumunun sağlanması için hem vergi idaresinin mükellef odaklı bir yaklaşım içerisinde olması hem de vergi sisteminin olabildiğince basit ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Etkin bir vergi sisteminin olması hem vergi idaresi açısından uygulanabilirliğini artırıp vergi gelirlerinde artışı sağlayacak hem de mükellef açısından vergi uyumunun sağlanmasını kolaylaştıracaktır.

1.3.3. Sosyo-psikolojik faktörler

Vergi uyumunu etkileyen sosyo-psikolojik faktörler ise bu tez çalışması kapsamında; vergi bilinci, vergi ahlâkı, sosyal faktörler ve politik faktörler olarak ele alınmıştır. Bu faktörlere ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

1.3.3.1. Vergi bilinci

Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin kazançlarından veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir. Vergi bilinci sadece vergiyi

⁶² C. Çataloluk (2008). Vergi karşısında mükelleflerin tutum ve davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), s. 199-212.

⁶³ Şenyüz, **a.g.k.**, 1995, 49.

⁶⁴ Çelikkaya, **a.g.k.**, 2002, 4.

ödeme bilinci değil aynı zamanda mükelleflerin ödediği vergilerin harcandığı yerlerin denetimini de ifade eden bir kavram olarak algılanmalıdır.⁶⁵ Vergi bilinci eğitim ile de yakın ilişki içerisinde. Yapılan çalışmalar eğitim arttıkça vergi bilincinin de arttığını göstermektedir.

Vergi bilincinin oluşması aynı zamanda mali sosyalleşme kavramı ile yakından ilgilidir. Mali sosyalleşme ise, bireylerin mali kültürün gereklerine uygun bir davranış sergilemesi, mali kültürün benimsenmesi, öğrenilmesi, yaşanması ve yaşatılması, gelecek kuşaklara aktarılması vergi vermenin temel vatandaşlık görevi olduğu hissini bireylere kazandırılması, bireylere mali sorumluluk duygusunun kazandırılması olarak ifade edilmektedir.⁶⁶

Vergi bilincini etkileyen en önemli faktörler arasında vergilerin nerede kullanıldığının bilinmesi, şeffaf ve hesap verilebilir devlet yönetimi, adil bir vergileme yer almaktadır. Vergi bilincini artırmada esas olanın, devletin bu konuda inisiyatif alarak, etkin bilinçlendirme faaliyetlerini gerçekleştirmek olduğunu söylemek mümkündür. Devletin vergi kanunlarını şeffaf, uygulanabilir, mükellef odaklı bir biçimde düzenlemesi vergi bilincinin gelişimine katkıda bulunacaktır.⁶⁷

1.3.3.2. Vergi ahlâkı

Vergi ahlâkı konusunda literatürde ilk önemli çalışmalar Alman bilim adamı Günter Schmolders tarafından yapılmıştır.⁶⁸ Vergi ahlâkı konusundaki temel soru insanların neden sahtekârlık yaptıklarıdır. Çünkü birçok insan vergilerini ödemektedir.⁶⁹

Schmolders'e göre vergi ahlâkı dar anlamda, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan tavidir. Mükellefler vergi uyum kararlarında vergi ahlâk seviyelerine göre hareket edeceklerdir. Vergi ahlâkı, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilme düzeyi olarak da ifade edilebilir.⁷⁰ Vergi uyumu konusu, birçok araştırmacı tarafından çözülmesi gereken zor bir bulmaca olarak görülmekte ve bu bulmacanın çözümü için vergi ödemede gerekli içsel motivasyon olarak vergi ahlâkına işaret edilmektedir. Yasal

⁶⁵ N. Ömürbek, H. G. Çiçek ve S. Çiçek (2007). Vergi bilinci üzerine bir inceleme: üniversite öğrencileri üzerinde yapılan anketin bulguları. *Maliye Dergisi*, (153), s. 102-107.

⁶⁶ Saruç, **a.g.k.**, 2015, 18.

⁶⁷ Çetin, **a.g.k.**, 2010, 61.

⁶⁸ B. Torgler (2003). *Tax morale: theory and empirical analysis of tax compliance*. Unpublished Doctoral Dissertation. Switzerland: University of Basel, s. 5.

⁶⁹ M. E. Üyümez (2007). Vergi ahlâkı ve vergi uyumu. *E-Yaklaşım*. (49), s.1

⁷⁰ Saruç, **a.g.k.**, 2015, 17.

olarak ödenmesi gereken vergi borcunun eksiksiz ve zamanında ödenmesi vergi ahlâkının tam olduğunu gösterirken, vergi ahlâkı genel olarak ödenen ile ödenmesi gereken vergi ilişkisine dayanmaktadır. Bu duruma ise “vergi dürüstlüğü standardı” denilmektedir. Vergi dürüstlüğü standardı ise oransal bir ilişkiye dayanmamakla birlikte, ödenen verginin ödenmesi gereken vergiye bölünmesiyle elde edilmektedir.⁷¹ Aynı zamanda vergi ahlâkı kişinin kendi değer yargıları ve normlarıyla ilgili bir kavram olup normatif değer yargıların bütünü olarak ifade edilmektedir.⁷²

Frey ve Torgler (2007) yaptıkları ekonometrik çalışmada vergiden kaçınmanın yüksek olduğu ülkelerde vergi ahlâkının zayıf olduğu, aksine vergi bilincinin yerleşmiş olduğu ve kişilerin vergisini dürüst olarak ödediği ülkelerde ise vergi ahlâkının yüksek olduğu sonucuna varmışlardır.⁷³

Yine vergi ahlâkı konusunda sosyal normlar önemli bir faktör olarak görülmektedir. Sosyal temelli politikalara ve ekonomik yaşama ilgi yeniden uyanmıştır. Demokrasinin etkili bir biçimde uygulanması için sosyal sermaye önemli bir yer tutmaktadır. Verimli sosyal ilişkiler için ise, güven ilk sırada yer almaktadır. Vergi ahlâkı konusunda bir diğer önemli faktör ise vergi mükelleflerinin vergi yükünü adaletli bulup bulmadıkları konusudur. Vergi mükellefleri, devletin sunduğu kamu hizmeti ile kişisel tüketimleri arasında adil bir ilişki olmadığına inandıkları takdirde, mükelleflerde vergi kaçırma isteği doğmaktadır.⁷⁴

1.3.3.3. Sosyal faktörler

Vergi uyumunu etkileyen bir diğer unsur sosyal faktörlerdir. Weigel, Hensing ve Elffers (1987) tarafından yapılan çalışmada vergi uyumu davranışını bir model kurarak anlamlandırmaya çalışılmıştır. Bu modelde toplumun vergi ödemedeki genel tutumunun vergi mükelleflerinin de davranışlarını etkilediği yönünde tespitler yapılmıştır. Toplumun geneli eğer vergi kaçırma eğilimindeyse vergi mükelleflerinin de vergi karşısında bu şekilde bir tavır takınacağı yani vergi kaçırma eğiliminde olacakları belirtilmiştir. Diğer taraftan toplum vergi ödeme konusunda dürüst davrandığında bu durumun vergi

⁷¹ M. Tosuner ve İ. C. Demir (2007). Toplumsal bir olgu olarak vergi ahlâkı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), s. 1-20.

⁷² Devos, **a.g.k.**, 2013, 6.

⁷³ B. S. Frey and B. Torgler (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), s. 136-159.

⁷⁴ Üyümez, **a.g.k.**, 2007, 2-4.

mükelleflerini de vergi ödeme konusunda dürüst davranmaya teşvik edeceğini belirtmişlerdir.⁷⁵

Brewer ve Schenider (1990) tarafından yapılan çalışmada ise vergi mükelleflerinin toplumun bir parçası olduğunu, bu nedenle vergi mükellefleri davranışlarını belirlemeden önce toplumun genelinde insanların nasıl davrandığını analiz ettiğini ve toplumun genel eğilimi ne yönde ise ona göre karar aldıklarını belirtmiştir.⁷⁶

Myles ve Naylor (1996) tarafından yapılan çalışmada sosyal geleneklerin de vergi uyumu üzerinde etkili olduğu belirtilmiştir. Çalışmada toplumların geleneklerin ve göreneklerinin yerleşik bir kural haline geldiğini bu durumun ise mükelleflerin vergi uyumu karşısında takındıkları tutum ve davranışları üzerinde etkili olduğu ifade edilmiştir.⁷⁷

Wenzel (2003) tarafından yapılan çalışmada vergi mükelleflerinin vergi karşısında takındıkları tavrın nedeninin sosyal bir problem olabileceğini ifade etmiştir.

Kirchler, Hoelzl ve Wahl (2008) tarafından yapılan deneysel çalışmada ise vergi kaçakçılığı eğer toplum tarafından önemli bir suç olarak kabul ediliyorsa bu durum mükelleflerin vergi ödeme konusunda daha hassas davranmalarını sağlayacak ve dolayısıyla bu sayede vergi uyumunu olumlu etkileyeceği ifade edilmiştir.⁷⁸

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergi uyumu üzerinde sosyal faktörlerin de etkili olduğu görülmektedir. Verginin toplum tarafından algısı burada önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Eğer toplum vergi ödeme konusunda duyarlıysa bu durum diğer mükellefleri de etkileyecek ve dolayısıyla vergi uyumu artacaktır. Diğer taraftan vergi kaçırmanın büyük bir suç olarak algılanmadığı, vergi ödeme konusunda hassas davranılmayan bir toplumda vergi mükellefleri de tercihlerini vergi kaçırma ve ödememe yönünde kullanmakta bu durum ise vergi uyumsuzluğunu artırmaktadır.

⁷⁵ R. H. Weigel, D. J. Hessing and H. Elffers (1987). Tax evasion research: a critical appraisal and a theoretical model. *Journal of Economic Psychology*, 8(2), s. 215-235.

⁷⁶ İ. Didinmez (2018), *Davranışsal iktisat perspektifinden vergi uyum analizi*, Ankara: Savaş Yayınevi.

⁷⁷ G. D. Myles and R. A. Naylor (1996). A model of tax evasion with group conformity and social customs. *European Journal of Political Economy*, 12(1), s. 49-66.

⁷⁸ E. Krichler, E. Hoelzl and I. Wahl (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), s. 210-225.

1.3.3.4. Politik faktörler

Vergi uyumunu etkileyen bir diğer unsur ise politik faktörlerdir. Mükelleflerin devlete olan bağlılıkları ve siyasi iktidarı benimse durumları mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteklilikleri üzerinde etkili olmaktadır.

Mükellefler, devleti soyut bir kavram olarak tanımlamakla birlikte değerlendirmesini somut olaylara göre yapmaktadır. Nitekim mükelleflerin devlet harcamalarından yeterince faydalanmadığı ve fazla vergi ödediği hissine kapılmaları ve devletin kötü bir yönetim sergilediğine inanmaları halinde devlete olan bağlılıklarında bir kopma olabilmektedir. Devlete olan bağlılığı azalan mükellef ise vergiye karşı olumsuz bir tavır takınabilmektedir. Diğer taraftan mükellefler vergilendiren otoritenin her zaman ve her koşulda yanlarında olacaklarına inanırlarsa, ödedikleri vergileri devlete bağlılık anlayışı içerisinde değerlendirebilmektedirler.⁷⁹

Torgler (2003) tarafından yapılan çalışmada kamu kurumlarına ve vergi idaresine olan güvenin vergi uyumunu artırdığı belirtilmiştir. Mükelleflerde oluşan algının: güven, adalet, eşitlik gibi olgulara dayanması vergi kaçakçılığını azaltarak vergi uyumunu artırmaktadır. Tyler ve diğerlerine (1989) göre politik süreçte devletin vatandaşlara karşı adil ve saygılı davrandığı durumlarda işbirliği isteği ve vergi uyumu artmaktadır. Diğer taraftan Feld ve Frey'e (2007) göre ise politik kurumlara güven duyulmaması, vatandaşın kendisini politik süreç dışında hissetmesi ve toplumda hiyerarşinin hâkim olması vergi ödeme istekliliğinin azalmasına yol açmaktadır.⁸⁰

Pommerehne ve Weck-Hanneman (1996) tarafından yapılan çalışmada ise devlet ile mükellefler arasında karşılıklı bir etkileşim sağlandığında mükelleflerin kamu politikalarına daha kolay adaptasyon sağlayabileceği belirtilmiştir.⁸¹

Ayrıca vergilere ilişkin düzenleme yapılırken bazı mükellefler bu düzenlemeleri olumlu karşılarken bazı mükellefler ise olumsuz karşılama eğilimindedirler. Bu eğilimi belirleyen en önemli faktörlerden biri de, mükelleflerin siyasi iktidarı desteklemiş olup olmamalarıdır. Şöyle ki, siyasi iktidarı destekleyen mükellefler alınan kararları savunma çabasına girerlerken, desteklemeyen mükellefler ise muhalefetteki partilerin de yönlendirmesi ile yerme çabasına girmektedirler. Dolayısıyla mükelleflerin vergilere

⁷⁹ Şenyüz, a.g.k., 1995, 37-38.

⁸⁰ Didinmez, a.g.k., 2018, 52-53.

⁸¹ W. W. Pommerehne and H. Weck-Hanneman (1996). Tax rates, tax administration and tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88(1/2), s. 161-170.

ilişkin kararları benimse durumunda partiyle özdeşleşmiş olmaları mükelleflere psikolojik açıdan büyük rahatlık sağlamaktadır.⁸²

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde mükelleflerin devlete olan bağlılığı ve güven duygusu, devlet ile mükellefler arasındaki etkileşim ve mükelleflerin siyasi iktidarı benimse durumu vergi uyumu üzerinde etkili birer faktördür.

1.3.4. Bir faktör olarak muhasebe meslek mensupları

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergiye uyum sağlamadaki etkisi nedir? Bu soru hem devlet açısından hem de toplumun faydası açısından oldukça önem arz etmektedir.⁸³ Yabancı literatürde vergi danışmanları (tax advisers) ve vergi hazırlayıcıları (tax preparers) olarak yer alan meslek grubunun, Türkiye’de tam anlamıyla olmasa bile muhasebe meslek mensuplarına karşılık geldiği söylenebilir. Muhasebe meslek mensupları ise serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerden oluşmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Çünkü muhasebe meslek mensupları mükellefler ile sürekli bir etkileşim halindedirler. Bu etkileşimin temel dayanağı ise yasalardır. Türk vergi mevzuatı gereği mükellefler yasal yükümlülüklerini ve ödevlerini muhasebe meslek mensuplarının yardımlarıyla gerçekleştirmektedirler. Dolayısıyla vergi mükelleflerini yönlendirme görevi muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir. Öncelikle toplum yararına vergi ödevlerinin gereği gibi yerine getirilmesinin sağlanmasında, ardından ise vergi gelirlerinin artmasında önemli bir fonksiyona sahip olabilecekleri düşünülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumu üzerindeki etkilerini araştıran çalışmalar farklı sonuçlar ortaya koymuştur. Bir kısım çalışmalarda⁸⁴ muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumunu artırdığı yönünde pozitif sonuçlar bulunurken, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumunu

⁸² Şenyüz, a.g.k., 1995, 39.

⁸³ Tran-Nam, Lignier and Evans, a.g.k., 2016, 461.

⁸⁴ Bkz. S. Scotchmer (1988). *The effect of tax advisors on tax compliance*. Graduate School of Public Policy, University of California, Berkeley. ; P. A. Hite and J. Hasseldine (2003). Tax practitioner credentials and the incidence of irs audit adjustments. *Accounting Horizons*, 17(1), s. 1-14. ; M. McKerchar, K. M. Bloomquist and S. Leviner (2008). Improving the quality of services offered by tax agents: can regulation assist?, *Australian Tax Forum*, 23(4), s. 399-426.

azalttığı yönünde negatif sonuçlar bulan çalışmalar⁸⁵da mevcuttur. Diğer bazı çalışmalarda⁸⁶ da muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkisinin belirsiz olduğu sonucuna varılmıştır. Başka bir ifadeyle muhasebe meslek mensuplarının vergi konusundaki bilgi düzeylerinin mükelleflerden daha iyi olduğu bilindiğinden onlara zaman kazandırıcı, düzeltici, önleyici ve eğitici gibi olumlu etkilerde bulunurken diğer taraftan da mükellefleri yasal belirsizliklerin avantajlarından yararlandırarak vergi uyumsuzluğuna sebebiyet verebilecekleri düşüncesiyle olumsuz bir etkisinin olabileceği vurgulanmıştır. Bu olumlu ve olumsuz etkilerinin her ikisinin de yer aldığı ampirik çalışmalarda ise sonuç belirsiz olarak nitelendirilmiştir.

Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkileri konusundaki yapılan birçok araştırmada, mükelleflerin vergi minimizasyonu ile ilgilenmelerine rağmen birincil çıkarlarının vergi beyannamelerini doğru bir şekilde hazırlamak olduğu ileri sürülmüştür.⁸⁷

Mükellefler ile iş birliği içinde olan muhasebe meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmediklerinde, kamu gelirlerinde bir miktar azalma olmasıyla birlikte devletin sunacağı kamu hizmetlerinde de bir takım azalmalar meydana gelecektir. Ayrıca, bireylerin adalet duygularının zedelenmesi gibi pek çok olumsuz durum da meydana gelecektir. Bu anlamda muhasebe meslek mensuplarının payı önemlidir.⁸⁸

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflere sunduğu değişik hizmetler vardır. Bunlar; vergi beyannamesinin hazırlanması, belirsiz veya karmaşık vergi konularına ilişkin vergi işlemleri hakkında mükellefin kararsızlığının giderilmesi, vergi ödemelerinin

⁸⁵ Bkz. B. Erard (1993). Taxation with representation: an analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics*, 52(2), s. 163-197. ; United States Government Accountability Office (GAO) (2006). Paid tax return preparers: in a limited study, chain preparers made serious errors.

⁸⁶ Bkz. F. L. Ayres, B. R. Jackson and P. S. Hite (1989). The economic benefits of regulation: evidence from professional tax preparers. *The Accounting Review*, 64(2), s. 300-312. ; S. Klepper and D. Nagin (1989). The role of tax preparers in tax compliance. *Policy Sciences*, 22(2), s. 167-194. ; S. Klepper, M. Mazur and D. Nagin (1991). Expert intermediaries and legal compliance: the case of tax preparers. *The Journal of Law and Economics*, 34(1), s. 205-229. ; D. L. Schisler (1995). Equity, aggressiveness, consensus: a comparison of taxpayers and tax preparers. *Accounting Horizons*, 9(4), s. 76-87. ; K. M. Bloomquist, M. F. Albert and R. L. Edgerton (2007). Evaluating preparation accuracy of tax practitioners: A bootstrap approach. paper presented at the proceedings of the 2007 IRS Research Conference. s. 77-90.

⁸⁷ Bkz. S. Yankelovich (1984). *Taxpayer attitudes survey: final report*. Public Opinion Survey Prepared for the Public Affairs Division, New York: Internal Revenue Service. ; J. H. Collins, V. C. Milliron and D. R. Toy (1990). Factors associated with household demand for tax preparers. *Journal of the American Taxation Association*, 12(1), s. 9-25.

⁸⁸ Üyümez, **a.g.k.**, 2007, 1.

ya da yatırımların vergi sorumluluğunu en aza indirecek şekilde planlanması ve mükellefin vergi idaresine karşı temsil edilmesi şeklinde sıralanabilir.⁸⁹

Muhasebe meslek mensupları devlet ile mükellefler arasında bir köprü görevi görmektedirler. Bu durumu Şekil 1.4. 'teki gibi şematize etmek mümkündür.



Şekil 1.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Altın Köprü İlişkisi

Muhasebe meslek mensupları hem mükelleflerin iş ve işlemlerini doğru bir şekilde yaparak onların devletle karşı karşıya gelmesini engellemekte hem de devletin çıkarlarını baz alıp vergi kayıp ve kaçacağını önlemeye yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanmasında muhasebe meslek mensuplarının önemli işlevleri bulunmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının devlet ile mükellef arasındaki bu köprü görevi Ceza Hukuku literatüründe “altın köprü teorisi” ile ilişkilendirilebilir. Altın köprü teorisi, ceza hukukunda gönüllü vazgeçmenin esasını açıklayan teorilerden biridir. Bu teoriye göre, faile suç yolundan dönmesi durumunda cezasız kalacağı şeklinde güvence verilmekte ve ona geri dönüş için altın köprüler sunulmaktadır. Franz von Liszt failin icra hareketlerine başlamakla arkasındaki tüm köprüleri yıktığını söyler. Devlet bu köprüler yerine altın bir köprü kurar, faile hareketten vazgeçerse cezalandırılmayacağını açıklarsa, kişiler suç işlemekten vazgeçebilirler. Bu teorinin temel fikri faile suçu tamamlamaması için bir neden sunmak ve faili buna teşvik etmektir.⁹⁰

Teoriyi genel olarak açıkladıktan sonra muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkisini bu teori ile birlikte şu şekilde ele alabiliriz. Öncelikle altın köprü teorisinde devletin faile suç işlememesi için altın köprüler sunacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda muhasebe meslek mensupları da buradaki “altın köprü” görevini ifa

⁸⁹ M. Tunçer (2005). Vergi yardımcılarının vergi uyumuna etkisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), s. 217-228.

⁹⁰ T. Demirbaş (2011). *Ceza hukuku: genel hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

etmektedirler. Muhasebe meslek mensupları vergi uyumsuzluğunu azaltarak vergi mükelleflerinin yardımcı rolünü üstlenmektedirler. Bu rol ise devlet tarafından yasalarla verilmektedir. Altın köprü teorisinde olduğu gibi burada da muhasebe meslek mensuplarının vergi mükelleflerini eğiterek suç unsurunun ortaya çıkmaması için uğraş vermeleri ve onları vazgeçirmek için bu önemli görevi üstlenmeleri gerekmektedir. Tüm bu koşullar sağlandığı takdirde muhasebe meslek mensupları vergi bilincinin oluşmasında mükelleflere yardımcı olacaklar ve vergi uyumunun sağlanmasında önemli katkıları olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkileri konusunda yapılan doğrudan ve dolaylı çalışmalar ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Klepper ve Nagin (1989) tarafından yapılan çalışmada vergi uyumunda muhasebe meslek mensuplarının etkileri TCMP veri seti kullanılarak araştırılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre ise muhasebe meslek mensupları yasal olarak açık olan düzenlemeleri daha iyi uygulayarak bir yandan vergi uyumunu artırmada yardımcı olabilecekleri gibi diğer taraftan da yasal belirsizliklerin avantajından yararlanmalarını sağlayarak mükellefleri vergi uyumsuzluğuna da itebilirler. Dolayısıyla çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkileri hem olumlu hem de olumsuz yanlarıyla ifade edilmiş ve bir belirsizliğin hâkim olduğu ileri sürülmüştür.⁹¹

Ayres, Jackson ve Hite (1989) tarafından yapılan araştırmanın sonucuna göre vergi idaresi ile daha yoğun ve resmi olmayan ilişkiler kuran muhasebe meslek mensuplarının mükelleflere daha fazla agresif vergi planlaması önerdikleri ileri sürülmüştür. Araştırmada çok anlamlı sonuçlar ortaya çıkmamış, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkileri belirsiz olarak ifade edilmiştir.⁹²

Erard (1993) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumundaki rolleri ekonometrik bir modelle tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın sonucunda ise, önce muhasebe meslek mensuplarının vergi kanunlarına uyma konusundaki bilgi eksikliğini bertaraf edip, hesaplama hatalarını azalttıklarını ve dolayısıyla vergi uyumunu artırarak toplumsal açıdan faydalı bir rol oynadıkları görülmekte, fakat daha sonra vergi etkinliği açısından olumsuz sonuçlar doğuracak

⁹¹ S. Klepper and D. Nagin (1989). The role of tax preparers in tax compliance. *Policy Sciences*, 22(2), s. 167-194.

⁹² F. L. Ayres, B. R. Jackson and P. S. Hite (1989). The economic benefits of regulation: evidence from professional tax preparers. *The Accounting Review*, 64(2), s. 300-312.

yüksek bir vergi uyumsuzluğu ortaya çıkmaktadır.⁹³ Dolayısıyla yapılan araştırma muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerindeki etkisinin daha çok negatif olduğunu göstermiştir.

Schisler (1995) tarafından yapılan çalışmada çok anlamlı sonuçlar çıkmamakla beraber bulguları şu şekildedir: Vergi mükelleflerinin vergi sisteminin adil olup olmadığına yönelik algısı muhasebe meslek mensuplarından daha azdır. Vergi mükellefleri özellikle belirsiz vergi konularında muhasebe meslek mensuplarına oranla daha agresif bir tutum sergilemektedirler. Muhasebe meslek mensupları arasındaki fikir birliği vergi mükellefleri arasındaki fikir birliği ile kıyaslandığında çok daha fazladır. Çalışmada ayrıca mükellefler vergi konularının kışkırtıcıları olarak nitelendirilmiştir.⁹⁴

Hume, Larkins ve Iyer (1999) tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarına anket yoluyla vergi etiği konusunda yer alan temel düzenlemelerin onlara yol gösterip göstermediği ölçülmeye çalışılmıştır. Anket sonuçlarına göre ise, muhasebe meslek mensuplarının müşterileri ile olan ilişkilerinde mevcut etik düzenlemelere uydukları ve onlar için yol gösterici olduğu tespit edilmiştir.⁹⁵

Tan (1999) yapmış olduğu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının tavsiyelerinin vergi mükelleflerinin tercihlerini etkileyip etkilemediklerini bulmaya çalışmıştır. Daha çok küçük işletme sahiplerini hedef kitle olarak almış ve bir anket çalışması yapmıştır. Bu çalışmanın sonucunda ise muhasebe meslek mensuplarının agresif vergi planlaması yerine daha çok ılımlı vergi planlaması önerdikleri görülmüştür. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının tavsiyelerine katılmayan mükelleflerin ise daha çok hizmet almayı sona erdirmeye eğilimi içinde oldukları belirtilmiştir.⁹⁶

Hite ve Hasseldine (2003) tarafından yapılan çalışmada IRS (Internal Revenue Service) verileri kullanılmıştır. Özellikle tecrübeli muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkisinin oldukça olumlu yönde olduğuna dair tespitler yapılmıştır.⁹⁷

Tran-Nam, Lignier ve Evans (2016) tarafından Avustralya'da yapılan çalışma 241 muhasebe meslek mensubunun (tax practitioners) online bir ankete katılımıyla

⁹³ B. Erard (1993). Taxation with representation: an analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics*, 52(2), s. 163-197.

⁹⁴ D. L. Schisler (1995). Equity, aggressiveness, consensus: a comparison of taxpayers and tax preparers. *Accounting Horizons*, 9(4), s. 76-87.

⁹⁵ E. C. Hume, E. R. Larkins and G. Iyer (1999). On compliance with ethical standards in tax return preparation. *Journal of Business Ethics*, 18(2), s. 229-238.

⁹⁶ Collins, Milliron and Toy, **a.g.k.**, 1990, 9-25.

⁹⁷ Hite and Hasseldine, **a.g.k.**, 2003, 1-14.

gerçekleşmiştir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının müşterilerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken nasıl bir fonksiyona sahip oldukları araştırılmıştır. Çalışmanın bulguları ise şu şekildedir: Katılımcılar vergi planlaması yapmanın öneminin muhasebe meslek mensupları olarak neredeyse vergi uyumundaki rolleri kadar önemli olduğunu belirtmişlerdir. Çünkü özellikle büyük şirketler açısından bakıldığında vergi planlaması yapmak oldukça önem arz etmektedir. Katılımcılar ayrıca son beş yılda vergi mevzuatında sık sık yapılan değişikliklerin verdikleri hizmetin kalitesini düşürdüğünü ifade etmişlerdir. Yine katılımcılar tarafından vergi mevzuatında meydana gelen değişikliklerin kendilerini müşterilerinin vergi beyannamelerini hazırlarken hem zaman yönünden sıkıntıya soktuklarını hem de üzerlerinde stres oluşturduğunu belirtmişlerdir.⁹⁸

Suadiye ve Yükselen (2001) tarafından yapılan çalışmada mükelleflerin ve muhasebecilerin birbirlerinden beklentilerine yönelik olarak Hatay ilinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada Antakya Ticaret ve Sanayi Odası ile Esnaf ve Sanatkar Odaları Birliği'ne üye 261 mükellefe ve 210 muhasebe meslek mensubuna (SMMM, SM) ulaşılabilmiş ve veriler anket yoluyla elde edilmiştir. Araştırmanın bulguları ise, mükelleflerin muhasebecilerden daha çok vergisel işlemler aldıklarını ve memnun olduklarını, mükelleflerin muhasebecilerden bilgi alma ihtiyacı duydukları konuların ise mevzuattaki değişiklikler, yeni iş yeri açma, iş yapma hakkında bilgi alma, büyüme olanaklarını araştırma gibi konular olduğu şeklindedir. Diğer taraftan muhasebecilerin mükelleflerden beklentileri ise daha çok muhasebe ücretini düzenli olarak ödeme, belgelerini zamanında verme, belgeleri ve ödemeleri son güne bırakmama şeklinde olduğu belirtilmiştir.⁹⁹

Yıldız (2002) tarafından yapılan çalışmada, muhasebecilerin ve muhasebecilik mesleğinin saygınlığını azaltan etmenler hakkındaki görüşlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Edirne, Tekirdağ ve Kırklareli illerinde faal olarak bürosu bulunan toplamda 96 serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere anket uygulanmıştır. Bu çalışmada elde edilen bulgulara göre, muhasebecilerin bir kısmı, muhasebe meslek mensuplarına toplumda kâtip olarak

⁹⁸ B. Tran-Nam, P. Lignier and C. Evans (2016). The impact of recent tax changes on tax complexity and compliance costs: the tax practitioners' perspective. *Australian Tax Forum*, 31, s. 455-479.

⁹⁹ G. Suadiye ve C. Yükselen (2001). Mükelleflerin ve muhasebecilerin birbirlerinden beklentileri: Hatay ilinde bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 56, s. 24-36.

bakıldığı görüşünü taşımakla birlikte, bir kısmı ise mesleğin toplumda geçerli ve saygın bir meslek olduğuna inanmaktadır.¹⁰⁰

Kalaycı ve Tekşen (2006) tarafından yapılan çalışmada Isparta il merkezinde 52 muhasebe meslek mensubuna (SM, SMMM, YMM) yüz yüze görüşme suretiyle uygulanan bir anketle, muhasebecilik mesleğinde karşılaşılan sorunlar ve meslek mensuplarının istek, görüş ve önerileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda ise muhasebecilerin karşılaştıkları sorunlardan bazıları: Mükellefler tarafından en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten muhasebeci olarak görünmesi, meslek mensuplarının genellikle her gün kanunlarda yapılan değişiklikleri takip edememesi, ankete katılan meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun meslektaşları tarafından ucuz defter tutulduğunu belirtmesi ve muhasebecilik mesleğinde iş yükü çok fazla olması olarak belirtilmiştir. Diğer yandan muhasebecilerin mükelleflerden, mükelleflerin muhasebe ücretlerini aylık olarak ödemeleri, muhasebe belgelerini zamanında eksiksiz olarak getirmeleri, vergi ödemelerini kendilerinin yapmaları, finansal konularda muhasebecilerle sürekli bağlantılı olmaları, sorumluluklarının farkında olmaları, sahte belge düzenlememeleri ve kullanmamaları istenmektedir. Yine yapılan çalışmada muhasebecilerin Odalardan ve TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)'tan beklentileri belirtilmiştir. Muhasebecilerin Odalardan beklentileri, aylık dergi çıkartılması, meslektaşlar arasındaki haksız rekabete çözüm bulunması, gezi ve sosyal aktivitelerin artırılması, kanunlarla ilgili değişikliklerin en kısa sürede bildirilmesi, resmi kurumlarla ilgili karşılaşılan sorunların çözümüne yardımcı olunması ve meslek içi eğitimlerinin artırılması olarak sayılmıştır. TÜRMOB'tan beklentileri ise vergi sisteminin daha düzenli hale getirilmesi ve vergi dairelerinin biraz daha aktif çalışması için Maliye Bakanlığı ile iletişim kurulması, muhasebecilerin sorumluluklarının ve iş yüklerinin azaltılması için ilgili kurumlarla istişare edilmesi ve vergi yargısının daha hızlı karar vermesinin sağlanması olarak sayılmıştır.¹⁰¹

Demir (2008) tarafından Ege Bölgesinde yapılan ampirik çalışmada vergi ahlâkının demografik, sosyo-kültürel ve ekonomik faktörleri belirlenerek test edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada Ege Bölgesinde faaliyet gösteren 640 gelir vergisi mükellefine

¹⁰⁰ F. Yıldız (2002). *Muhasebe mesleğinde meslek ahlâkı*. İstanbul: Der Yayınları.

¹⁰¹ Ş. Kalaycı ve Ö. Tekşen (2006). Muhasebecilik mesleğinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri: Isparta il merkezi uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, s. 90-101.

anket uygulanmıştır. Araştırmada dikkat çekici olan bulgu ise, vergi ahlâkının oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi hakkında mükelleflerin net bir tavır koyamamış olmasıdır.¹⁰²

Banar ve Ekergil (2010) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının sundukları hizmetlerin kalitesi ile müşteri memnuniyeti arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada merkezi Eskişehir’de bulunan ve serbest muhasebeciler (SM) ile serbest muhasebeci mali müşavirlerden (SMMM) hizmet satın alan işletmeler evren olarak kabul edilmiştir. İnternet üzerinden işletmelere gönderilen 1672 anketten 269 anket SPSS üzerinden faktör analizi yapılarak hizmet kalitesinin boyutları tespit edilmiştir. Eskişehir’deki işletmelerin muhasebe meslek mensuplarından aldıkları hizmet kalitesinin; güvenilirlik, empati ve fiziksel özellikler boyutlar bakımından müşteri memnuniyetini olumlu yönde etkilediği belirlenmiştir. Müşteri memnuniyetini etkileyen hizmet kalitesi boyutlarının bileşenleri incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve müşterilerinin sektörleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve müşterileri ile iletişim kurmada zayıf oldukları sonucuna ulaşılmıştır.¹⁰³

Gökgöz ve Zeytin (2012) tarafından yapılan çalışmada Bilecik ve Yalova illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunlarının tespiti amaçlanmıştır. 127 meslek mensubuna (serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler) anket formları ulaştırılmıştır. Araştırma sonucunda ise muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunların çoğunlukla: iş yükünün çok fazla olması, alınan ücretlerin yetersiz olması, devlet dairelerinde bürokratik işlemlerin çokluğu, mükelleflerin evrakını zamanında ulaştırmaması, mükelleflerden muhasebe ücretlerinin zamanında veya hiç tahsil edilememesi şeklinde olduğu görülmüştür.¹⁰⁴

Organ ve Yeğen (2013) tarafından yapılan çalışmada vergi bilinci ve vergi ahlâkı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rolü araştırılmıştır. Araştırma kapsamında

¹⁰² İ. C. Demir (2008). *Vergi ahlâkı ve belirleyenleri ege bölgesi örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, s. 130-179.

¹⁰³ K. Banar ve V. Ekergil (2010). Muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitesi: sunulan hizmetlerin kalitesi ile müşteri memnuniyeti ilişkisi eskişehir uygulaması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), s. 39-60.

¹⁰⁴ A. Gökgöz ve M. Zeytin (2012). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde karşılaştıkları sorunlar ve beklentileri: Bilecik ve Yalova illeri uygulaması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), s. 477-493.

anket çalışması Adana ili merkez ilçede ikamet eden ve bağımsız olarak faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olan toplam 100 meslek mensubuna uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlâkları üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Fakat araştırmada söz konusu etkinin olumlu ya da olumsuz olması konusunda net bir sonuca varılamamıştır. Çünkü katılımcılar kendilerine yöneltilen “Mükellefin vergi bilinci ve vergi ahlâkı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi pozitifdir” ifadesine çoğunlukla katılmışlar, yani meslek mensuplarının olumlu yönde mükellefleri etkilediklerini belirtmişler fakat aynı katılımcılar diğer muhasebe meslek mensuplarının vergi bilinci ve vergi ahlâkı konularında mükellefleri olumsuz yönde etkilediklerini de belirtmişlerdir. Dolayısıyla katılımcılar tarafından verilen çelişkili cevaplar nedeniyle kesin bir yargıya varılamamıştır.¹⁰⁵

Tuğay ve Tekşen (2014) tarafından Burdur ilinde yapılan çalışmada bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonucuna göre ise, muhasebe meslek mensuplarının sorunları olarak, muhasebeciden az vergi ödetmesinin istenmesi, mevzuat değişikliklerinin çok sık olması, haksız rekabetin olması, yoğun iş yükü, ücretlerin tahsilinde yaşanan problemler olarak tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden beklentileri ise mükelleflerin belgeleri zamanında teslim etmeleri ve vergi ödemelerini mükelleflerin kendilerinin yapması olduğu belirtilmiştir.¹⁰⁶

Deran ve Beller (2017) tarafından yapılan çalışma Niğde ilinde gerçekleştirilmiştir. Niğde ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları mesleki sorunlar ile mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar ve muhasebe meslek mensuplarının bağlı buldukları meslek odasından beklentilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında hazırlanan anket formu, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren 45 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda ise mevzuatın sık sık değişimi ile ilgili sorunlar, Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nin uygulanması ile ilgili sorunlar, mükelleflerin muhasebe mesleğine yeteri kadar önem

¹⁰⁵ İ. Organ ve B. Yeğen (2013). Vergi bilinci ve vergi ahlâkı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rolü: Adana örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), s. 241-271.

¹⁰⁶ O. Tuğay ve Ö. Tekşen (2014). Muhasebe meslek mensuplarının sorunları: Burdur ilinde bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), s. 223-232.

vermemeleri, mükelleflerin zamanında ve yeterli bilgi vermemeleri, mükelleflerden tahsil edilen ücretler ile ilgili sorunlar, mükelleflerin kanun dışı davranışlarda bulunma önerileri gibi sorunlar tespit edilmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odasından beklentileri ise Sosyal Güvenlik Kurumu ile meslek mensupları arasında oluşan sorunların çözümüne yardımcı olmaları, mükelleflerden tahsil edilen ücretin tüm meslek mensupları arasında standart bir şekilde uygulanması, denetlenmesi ve tahsili konusunda yaptırım gücü yüksek düzenlemelerin getirilmesi olarak belirtilmiştir.¹⁰⁷

1.4. Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Bilgiler ve Yasal Düzenlemeler

Bu başlık altında öncelikle muhasebe mesleği ve gelişiminden bahsedilecektir. Ardından muhasebe meslek etiği ve muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları, sahip olması gereken nitelikler ve özellikler ile bağlı oldukları kuruluşlar hakkında bilgi verilecektir. Sonrasında ise muhasebe meslek mensuplarının iş ve işlemlerini yürütürken hangi sınırlar çerçevesinde yaptıklarına ilişkin açıklamalar yer alacaktır.

1.4.1. Muhasebe mesleği ve gelişimi

Bir iş ya da uğraşın meslek olarak kabul edilebilmesi için, karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi içeriğine sahip olması, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargının kullanılması ve kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması gerekmektedir.¹⁰⁸

Muhasebe mesleğinin zaman içerisinde gelişimi birtakım nedenlere dayandırılmaktadır. Bunlar ise şu şekilde sıralanabilir:¹⁰⁹

- Muhasebe mesleğinin önemli bir hale gelmesi ve yaygınlaşmasının nedenlerinden biri tartışmasız bir biçimde sanayi devrimi ve ekonomik gelişmeler olmuştur. Büyük yatırımlar yapılması sonucu yöneticilerle

¹⁰⁷ A. Deran ve B. Beller (2017). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve bağlı buldukları meslek odasından beklentileri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 16(50), s. 37-56.

¹⁰⁸ R. F. Meigs and W. B. Meigs (1993). *Accounting: the basis for business decisions*. Mc. Graw Hill, Inc.: International Edition.

¹⁰⁹ E. Kotar (2016). *Muhasebe mesleğinin teşkilatlandırılmasının muhasebe eğitimi üzerine etkisi*. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319866>, s. 99-119.

sermaye sahipleri arasında tarafsız, objektif ve güvenli raporların düzenlenme zorunluluğu, kredi verilmesi sırasında ticari ve sınai bankaların objektif raporlara olan ihtiyacı bağımsız bir meslek grubunun oluşmasını gerektirmiştir.

- Anglo-Sakson ülkelerinde muhasebe mesleğinin yasal ve kamusal bir nitelik taşıması mesleğin gelişmesini hızlandırmıştır. Özellikle İngiltere’de ve Amerika Birleşik Devletlerinde mesleğin yasal statüye kavuşturulma çabaları mesleğin önemini ve seviyesini önemli ölçüde yükseltmiştir.
- Muhasebe mesleğinin gelişmesini etkileyen bir diğer husus ise muhasebe denetiminin hem İngiltere’de hem de Amerika Birleşik Devletlerinde oldukça önem arz etmesi ve bu bilincin iş çevrelerinde oluşmasıdır.
- Muhasebe mesleğinin gelişmesini aynı zamanda zaman içerisinde değişen muhasebenin rolü de etkilemiştir. Muhasebenin geçmiş olayları kaydeden ve vergi mevzuatının gerektirdiği bir teknik olmaktan ziyade, geleceğe dönük tahminler yapmak ve karar almak için başvurulan bir yönetim bilimi olduğu olgusu, muhasebe mesleğinin fonksiyonlarının artmasını ve gelişmesini sağlamıştır.

Muhasebe mesleği, ülkelerin ekonomik yapısını oluşturan özel ve kamu işletmelerinin muhasebe ve denetim ile ilgili tüm ekonomik faaliyetlerini mevcut yasalara, ilkelere ve standartlara uygun olarak tarafsız, nesnel ve güvenilir bir biçimde gerçekleşmesini sağlayan bir meslek dalıdır.¹¹⁰ Ülkemizde muhasebe uygulamaları uzun yıllar, vergi muhasebeciliği şeklinde gelişmiştir. Bu anlayış, meslek örgütlenmesine bağlı olarak muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesine, sermaye piyasalarının gelişimine, işletmelerin kurumsallaşmasına ve işletme yönetimi anlayışındaki dönüşüme bağlı olarak değişiklik göstermiştir.¹¹¹ Muhasebe mesleği, ekonominin gelişmesi ve şirket yapılarının daha karmaşık hale gelmesi, mevzuatta yaşanan hızlı değişimler, meslek mensubu sayısında yaşanan hızlı artış ve haksız rekabet gibi birçok faktör dolayısıyla gün geçtikçe daha stresli ve yorucu bir meslek haline gelmiştir. Günümüzde ise muhasebe meslek

¹¹⁰ C. İbiş (2002). *Bilgi çağında muhasebecilik mesleğinin geleceği ve yeni muhasebeci kimliği*. İstanbul: Türmob Yayınları.

¹¹¹ R. Nalbantoğlu (2003). Muhasebe uygulamaları konusunda meslek mensuplarının bakış açıları. *VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*’nda sunulmuş bildiri özeti. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf> (Erişim tarihi: 10.02.2018)

mensuplarının yaptıkları işler defter tutmanın ötesine geçmiş daha çok danışmanlık hizmeti haline gelmiştir.¹¹² Muhasebe mesleğinin bir de sosyal yönü bulunmaktadır. Bu sosyal yönü ise işletmelerde sosyal barışın sağlanması, adil ücret ve gelirin dağıtılması ile sosyal çatışmaların giderilmesi oluşturmaktadır.¹¹³

Küreselleşme eğiliminin etkisiyle, ülkeler, toplumlar, bireyler ve meslekler de değişim sürecine girmiştir. Dolayısıyla muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları da bu durumdan etkilenmişlerdir. Ülkemizde muhasebe alanındaki yasal düzenlemelerin temelleri şu şekilde sıralanabilir:¹¹⁴

- ✓ 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- ✓ 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu oluşturulmuştur.
- ✓ 1983 yılında “Standart Mali Tablo ve Raporlar” Tebliği yayınlanmıştır.
- ✓ 1984 yılında “Standart Genel Hesap Planı” Tebliği yayınlanmıştır.
- ✓ 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- ✓ 1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.
- ✓ 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.
- ✓ 1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başlamıştır. Bu standartlar 1997 yılında yürürlüğe girmiş ve halen yeni hükümler getirilerek bu süreç devam etmektedir.
- ✓ 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Bu yasal düzenlemelerden muhasebe mesleği için en önemli gelişme, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle yaşanmıştır. Muhasebe mesleği 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal bir zemine oturtulmuştur. 2008 yılında yapılan değişiklik ile birlikte ise yasada “Serbest Muhasebecilik” unvanı çıkartılmış ve Serbest Muhasebeci Mali

¹¹² O. Aydemir (2015). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 71-84.

¹¹³ Kotar, **a.g.k.**, 2016, 101-102.

¹¹⁴ H. Ayboğa (2003). Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XVIII(1), s. 327-359.

Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak günümüzde geçerliğini sürdürmektedir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, “Genel Hükümler”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları”, “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği” ve “Çeşitli Hükümler” olmak üzere dört bölümden oluşmakta ve toplamda 52 madde hükmü içermektedir. Birinci bölümün başlığı olan “Genel Hükümler” kısmında, kanunun amacı, mesleğin konusu, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olabilmenin şartları, tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk gibi madde hükümleri yer almaktadır. Kanunun ikinci bölümü olan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları” kısmında, odaların nitelikleri ve faaliyet sınırları, odaların kuruluşu, gelirleri, organları ve görevlerine ilişkin madde hükümleri yer almaktadır. Yine kanunun üçüncü bölümünü oluşturan “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği” kısmında birliğin görevleri, gelirleri, birlik genel kurulu, birlik yönetim kurulu, birlik disiplin kurulu ve birlik denetleme kuruluna ilişkin madde hükümleri yer almaktadır. Kanunun son bölümü olan “Çeşitli Hükümler” kısmında ise oda ve birlik organlarının seçim esasları, oda ve birlik organlarının denetimi, meslek sırları, yasaklar, ücret, disiplin cezaları ve ceza hükmü gibi maddeler yer almaktadır.

Tüm bu gelişmelerin yanı sıra muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlayan birçok ulusal ve uluslararası kuruluş vardır. Ulusal kuruluşlar: TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği), TMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu), TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu), SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) ile BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu)’dır. Uluslararası kuruluşlar ise: IFAC (International Federation of Accountants, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), IASB (The International Accounting Standards Board, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu), FEE (The Fédération des Experts Comptables Européens, Avrupa Muhasebeciler Federasyonu), AICPA (American Institute of Certified Public Accountants, Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ve IAAER (International

Association for Accounting Education & Research, Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği)'den oluşmaktadır.¹¹⁵

1.4.2. Muhasebe meslek etiği

Muhasebe mesleğinin toplumun refahı ve kalkınması açısından en az diğer meslek grupları kadar önemli bir yeri vardır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının yüksek meslek etiğine sahip olmaları gerekmektedir. Bu gereklilik hem toplumun güvenini kazanmaktan hem de piyasadaki rekabet ortamına uygun hareket etmekten gelmektedir.¹¹⁶

Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu; meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan; kişisel eğilimlerini sınırlayan; yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan; meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür.¹¹⁷ Yine meslek etiğini her türlü meslek alanında bireylerin davranış ve tutumlarının toplumların yapısına bakmaksızın evrensel boyutta ahlaki bir çizgiye kavuşturmak için oluşturulmuş kurallar bütünü olarak da tanımlamak mümkündür. Meslek etiği, iş yaşamında sıklıkla ortaya çıkan kariyer edinmek için yapılması gerekenler, para kazanmak ve doğru olanı yapmaya çalışmak arasındaki ikilemleri tartışır ve bu durumu bir çözüme kavuşturmaya çalışmaktadır.¹¹⁸ Meslek etiğinde bulunması gereken özellikler ise şu şekilde sıralanmaktadır:¹¹⁹

- Meslek etiği dürüstlüğe dayanır.
- Meslek etiği kişisel etiğe dayanır.
- Meslek etiği namus gerektirir.
- Meslek etiği doğru sözlü olmayı gerektirir.
- Meslek etiği iş planı gerektirir.
- Meslek etiği içsel ve dışsal olarak uygulanır.

¹¹⁵ H. A. Kutlu (2008). *Muhasebe meslek ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

¹¹⁶ S. Kardeş Selimoğlu (1997). Muhasebe meslek ahlakı (etik) yaklaşımı. *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı*, İstanbul: İSMMMMO Yayınları.

¹¹⁷ G. Yıldız (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), s. 155-178.

¹¹⁸ H. Ayboğa (2001). Ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek etiği-ahlakı. *Ege Academic Review*, 1(2), s. 28-44.

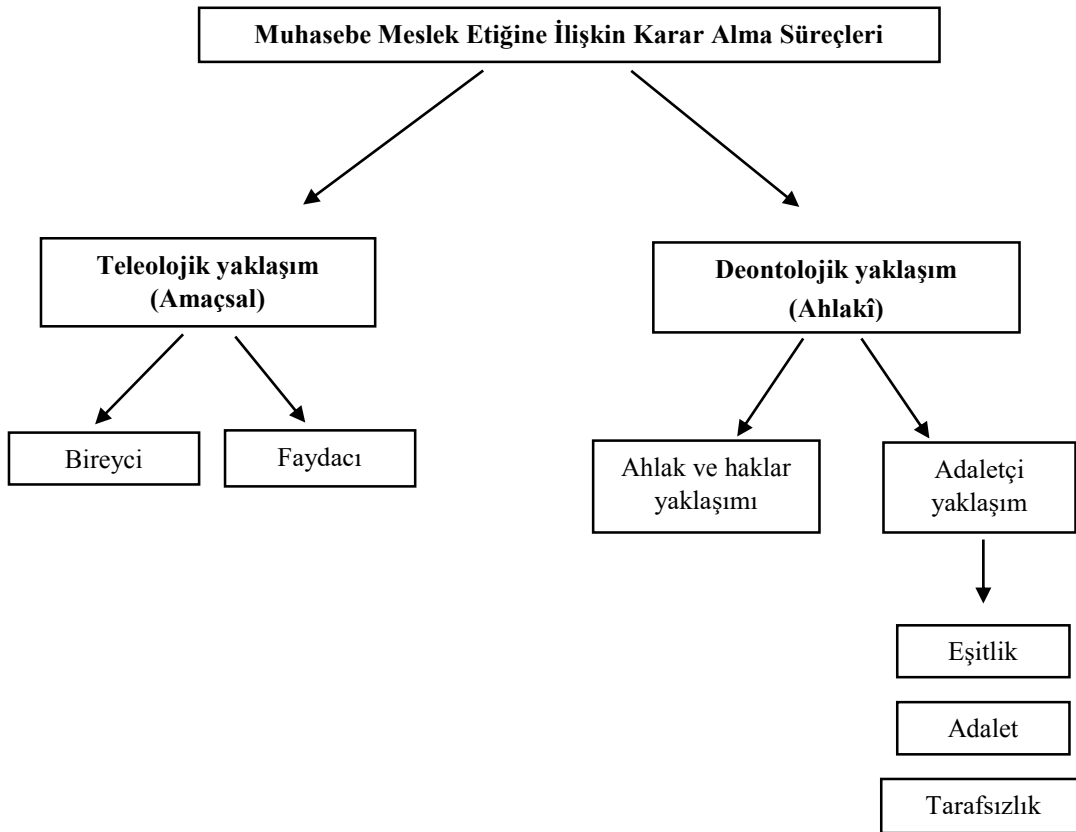
¹¹⁹ E. Bahar (2014). *Meslek etiği*, Ankara: Detay Yayınları.

- Meslek etiği mesleki değerler üzerine kurulur.
- Meslek etiği güvenilir olmayı gerektirir.

Muhasebe meslek etiği ise, meslek mensuplarınca, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür.¹²⁰

1.4.2.1. Muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar

Muhasebe meslek mensupları etik bir ikilem yaşadıklarında birtakım yaklaşımlara göre kararlar almaktadırlar. Bu yaklaşımlar literatürde “Teleolojik yaklaşım” ve “Deontolojik yaklaşım” olarak yerini almıştır. Aşağıda bir şekil yardımıyla bu yaklaşımlar açıklanmıştır.¹²¹



Şekil 1.5. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Karar Almayı Etkileyen Yaklaşımlar (Selimoğlu, 1997)

¹²⁰ E. Demir ve Y. Çiftçi (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), s. 88-97.

¹²¹ Selimoğlu, a.g.k., 1997, 148.

Karar verme sürecinde fayda maliyet karşılaştırması yapılarak en yüksek faydayı sağlayacak seçeneğin tercihini öngören yaklaşıma “*teleolojik yaklaşım*” denilmektedir. Bireyci ve faydacı yaklaşım olarak iki alt gruba ayrılan teleolojik yaklaşımda temel esas bireye veya topluma en fazla faydayı sağlayacak seçeneğin tercih edilmesidir. Bu durum muhasebe mesleğiyle ilişkilendirilecek olursa, muhasebenin sosyal sorumluluk prensibinin bir anlamda toplumun çıkarlarını gözetmeyle eş anlamlı olduğu savunulabilir. O halde faydacı yaklaşımın muhasebe uygulamalarının ruhuna uygun bir yaklaşım olduğu ifade edilebilir.¹²²

Görev ve ahlaki yükümlülükleri temel alan yaklaşım ise deontolojik yaklaşımdır. Bu yaklaşımda birey veya grupların temel görev ve haklarına göre davranış belirlenmesi esasına dayanmaktadır. Birey, ahlaki prensip veya kurallardan oluşan bir rehber ışığında karar vermeye çalışmaktadır.¹²³ Profesyonel muhasebe mesleğinde hizmetlerin yerine getirilmesinde meslek ahlakı kuralları tamamen insanların yani muhasebe meslek mensuplarının davranış ve eylemleri ile ilgili olduğu için bir taraftan mesleğin niteliksel ve niceliksel gerekleri diğer taraftan da ahlaki normları esas alınarak icra edilmelidir.¹²⁴

Etik davranış sürecinde aşağıdaki dört işlemin gerçekleşmesi gerekmektedir:¹²⁵

- Muhasebede hangi davranışın yapılabileceği ve bu davranışlardan kimlerin etkileneceği, etkilenen tarafların mal varlıklarındaki değişimi nasıl göreceklarını anlamalı,
- Hangi davranışın etik olduğu konusunda karar vermeli,
- Etik değerleri kişisel değerler üzerinde tutmalı ve etik açıdan doğru olanı yapmaya karar vermeli,
- Etik davranış kararını uygulama gücünü kendinde bulmalıdır.

1.4.2.2. Muhasebe meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemeler

Dünya düzeyinde muhasebe meslek mensupları Etik Kuralları “Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu” (Kısaca IESBA Etik Kurallar) adı altında, IFAC’ın

¹²² Kutlu, **a.g.k.**, 2008, 119.

¹²³ C. Toraman ve A. Akçan (2003). Muhasebe denetiminde etik teori. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (8), s. 59-69.

¹²⁴ Kutlu, **a.g.k.**, 2008, 122.

¹²⁵ H. Akdoğan (2003). *Muhasebe meslek etiğinin kamunun aydınlatılmasındaki önemine meslek mensuplarının yaklaşımları*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

(International Federation of Accountants) bünyesindeki IESBA tarafından yayınlanmaktadır.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili ilk uluslararası çalışmalar IFAC tarafından 1990 yılında başlatılmış ve 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi öncülüğünde Muhasebeciler İçin Meslek Ahlâkı: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama adlı yönetmeliği yayımlanmıştır. IFAC daha sonra 1998 yılında Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kurallarını yayınlamıştır.¹²⁶

Ülkemizde meslek etiği ile ilgili ilk düzenleyici kurallar 1 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun” 43, 44, 45, 46, 47 ve 48’inci maddeleri ile 03.01.1990 tarihli ve 20391 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in” 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 42, 43, 44, 45, 46 ve 47’inci maddelerinde yer almıştır.¹²⁷ Ardından TÜRMOB, 18 Ekim 2001 tarihinde “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlâk Kuralları” ile ilgili “Mecburi Meslek Kararı”nı yayınlamıştır. Bu karar toplam 23 maddeden oluşmakta ve etik ile ilgili kararları kapsamaktadır. Bu kararlar başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:¹²⁸

- Meslek Ahlâkı ve Önemi (md. 3)
- Mesleki Uzmanlık (md. 4)
- Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama (md. 5)
- Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu (md. 6)
- Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık (md. 7)
- Mesleki Özen ve Titizlik (md. 8)
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı (md. 9)
- Sır Saklama (md.10)
- Ücretler (md. 11)

¹²⁶ Yıldız, a.g.k., 2010, 156.

¹²⁷ Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, <http://etik.tesmer.org.tr/post/46> (Erişim tarihi: 15.06.2017)

¹²⁸ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18 Ekim 2001 Resmî Gazete Sayı: 24557.

- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri (md. 12)
- Öngörü Yasağı (md. 13)
- Haksız Rekabet Yasağı (md.14)
- Personel Sağlanması (md.15)
- Dürüst Olmayan Davranışlar (md.16)
- Reklam ve Teşvik Yasağı (md.17)
- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı (md. 18)
- Bağdaşmayan İşler (md.19)
- Diğer Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı (md. 20)
- Denetimde Kamu Sorumluluğu (md. 21).

Ardından yine TÜRMOB tarafından 3568 sayılı yasa kapsamında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan IESBA Etik Kuralları esas alarak düzenlenen “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikte meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler şu şekilde sıralanmıştır:¹²⁹

- a) *Dürüstlük*: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- b) *Tarafsızlık*: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- c) *Meslekî Yeterlilik ve Özen*: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- d) *Gizlilik*: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü

¹²⁹ Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, md. 1, 19 Ekim 2007 Resmî Gazete Sayı: 26675.

kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

- e) *Meslekî Davranış*: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile kurdukları tüm etkileşimlerde dürüst ve tarafsız olmaları, yapacakları iş ve işlemleri meslekî özen içinde gerçekleştirmeleri, mükellef bilgilerinin istisnai durumlar haricinde gizli tutmaları ve muhasebe mesleğinin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmaları beklenmektedir. Tüm bu temel etik ilkeler çerçevesinde hareket eden muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna katkısı olumlu olacaktır.

Meslek etiği ile ilgili son yasal düzenleme ise “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” olmuştur. Bu tebliğin amacı; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemek olarak açıklanmıştır.¹³⁰

Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler ile ilgili yönetmeliğin “Etik çatışmanın çözümlenmesi” adlı maddesinde şu şekilde bir hüküm yer almaktadır:¹³¹

“Meslek mensupları, temel etik ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklardan kaynaklanan çatışmaları bu düzenlemede yer alan temel etik ilkeleri esas alarak çözüme kavuşturmalıdır. Bu etik çatışmaların çözümlenmesi için oluşturulan formel ya da enformel çözüm sürecinde, meslek mensubunun ilgili verileri, çatışma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerleşik iç süreçleri ve alternatif hareket biçimlerini dikkate alarak temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala çözümlenemez ise, meslek mensubu firma içindeki veya

¹³⁰ Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ, 27 Mart 2014 Resmî Gazete Sayı: 28954.

¹³¹ Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, md. 5, 19 Ekim 2007 Resmî Gazete Sayı: 26675.

işveren işletmedeki diğer uygun kişilerden yardım isteyebilir. Herhangi bir konu işletme ile veya işletme içinde bir etik çatışma içeriyorsa, meslek mensubu Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi gibi işletmenin yönetiminden sorumlu organlarla görüşmeler yapmalıdır. Bir etik çatışma sorunu çözümlenemez ise, meslek mensubu bağlı olduğu meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm seçenekleri değerlendirdikten sonra, etik çatışma hala çözümlenemiyorsa, meslek mensubu çatışmayı yaratan konu ile ilgisini sürdürmeyi reddedebilir. Meslek mensubu, şartlar çerçevesinde, sözleşme ekibinden ya da belirli bir görevden çekilmeye karar verebilir veya sözleşmeyle, firmasıyla veya işverenle ilişkisini tümüyle kesebilir.”

Yukarıdaki ilgili madde hükmünden de anlaşılacağı üzere muhasebe meslek mensupları etik bir çatışma yaşaması durumunda öncelikle temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekmektedir. Sonrasında gerekirse yani sorun hala çözülemez ise muhatabı olduğu yerden, kişiden ve mesleki kuruluşlardan yardım isteyebilmekle beraber tüm ilişkisini de kesebilir.

1.4.3. Mesleği icra edenler

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını güncel mevzuat çerçevesinde denetlemek ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu işletme ile ilgililere tarafsız bir şekilde sunmak görevlerini yerine getiren, yüksek mesleki standartlara sahip, topluma karşı sorumluluk duygusu ile hareket eden ve bu bağlamda 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 2/A ve 2/B maddelerinde belirtilen işlemleri yapan, aynı kanununun 4, 5 ve 9. maddelerinde yer alan hükümlere göre genel ve özel şartları taşıyan kişilere “Muhasebe Meslek Mensubu” denilmektedir.¹³²

Muhasebe meslek mensupları mali, ticari ve ekonomik olayların kayda alınması ve ilgili kişi ya da kurumlara anlamlı ve ihtiyaca uygun olarak zamanlı bir şekilde rapor edilmesini sağlayan belirli ahlâki ve etik ilkelere bağlı meslek elemanlarıdır.¹³³

Yukarıdaki tanımlardan hareketle muhasebe meslek mensupları, iş ve işlemlerin doğru bir şekilde yapılmasını sağlayan ve bu iş ve işlemleri ilgili mevzuat çerçevesinde

¹³² Ayboğa, a.g.k., 2001, 331.

¹³³ E. Dinç, H. Abdioğlu ve A. Büyüksalvarcı (2010). Muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin kazanç düzeyi üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik görgül bir araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 10(4), s. 1155-1165.

denetleyen, sonuçları tarafsız bir şekilde ilişkili kişilere sunan, yüksek mesleki yeterliliğe sahip olan, ahlakî ve etik ilkelere bağlı olan ve topluma karşı sorumluluk duygusu olan kişiler olarak nitelendirilebilir. Dolayısıyla bu özelliklere sahip olan muhasebe meslek mensuplarının sayıca fazla olduğu varsayıldığında bu durumun vergi uyumuna olumlu yansıtılabileceği düşünülebilir.

Muhasebe meslek mensupları yapılan son yasal düzenlemeyle (3568 sayılı Kanun) birlikte Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler olarak iki gruba ayrılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının görev tanımlarına geçmeden önce Türkiye’de bulunan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin toplam sayısı aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 1.1. *Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ve Sayıları*¹³⁴

Unvan	Sayı
SM	8792
SMMM	96872
YMM	4760
Toplam	110424

1.4.3.1. Serbest muhasebeci mali müşavirler

3568 sayılı Kanun’unun 2. maddesinin A fıkrasında muhasebecilik ve malî müşavirlik mesleğinin konusu şu şekilde yer almaktadır:¹³⁵

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

¹³⁴ www.turmob.org.tr (Erişim tarihi: 26.06.2018).

¹³⁵ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.2/A

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci malî müşavir denir.

1.4.3.2. Yeminli mali müşavirler

3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinin B fıkrasında yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu yer almaktadır. Bu kanun maddesine göre ise:¹³⁶

“Yukarıda yazılı olan (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında 3568 sayılı Kanununun 12'nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.”

İlgili kanunun madde hükmünden de anlaşılacağı üzere yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu şu şekilde de sıralanabilir:¹³⁷

- a) Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- b) Yukarıda yazılı konularda ilgili belgelere dayanılarak, inceleme tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,
- c) Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek,
- d) İlgili mevzuat ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevleri yapmaktır.

¹³⁶ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.2/B

¹³⁷ M. Bakır (2011). *Denetim ve meslek hukuku*. Trabzon: Murathan Yayınevi.

1.4.4. Muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler ve özellikler

Muhasebe mesleğinin ülkenin kalkınması açısından gerekliliği düşünüldüğünde ve görev tanımına bakıldığında önemi yadsınamaz derecededir. Muhasebe meslek mensupları, devlet ile mükellefler arasında bir köprü görevi görmektedir. Bu köprü görevini ise hem mükelleflerin haklarını savunarak hem de devletin çıkarlarını koruyarak yerine getirmektedirler. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler ve özellikler bu noktada önem arz etmektedir.

Muhasebe alanında geliştirilen ulusal ve uluslararası standartlar, prensipler, meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler ve gelenekler meslek mensuplarının faaliyetleri için sınırlar oluşturmaktadır. Meslek mensupları, mesleklerini icra ederken profesyonelliği yansıtmak ve aynı zamanda kamuoyuna karşı sorumluluk bilinci içinde davranmak zorundadırlar. Örneğin, bir muhasebeci müşterisinin finansal tablolarında hiçbir zaman kurallara aykırı ve yasal olmayan bir düzenleme yapmayı önermemeli ve yapılan yanlış görmezden gelmemelidir. Bu noktada muhasebeci, kişisel menfaatleri ve taşıdığı sorumluluklar arasında optimal bir denge kurmalıdır. Bu denge muhasebeci açısından zorlu bir paradoks oluşturur. Nitekim muhasebeci, bilgi ve becerisini talepte bulunan mükelleflerine sunarak yaşamını sürdürecektir ve geleceğini güvence altına alacak gelir elde etmeyi amaçlar. Gelir düzeyi ve sürekliliği, muhasebecinin bilgi, beceri ve tecrübesinin yanında mükellef ihtiyaçlarını karşılamadaki başarı düzeyi ile de ilgilidir. Müşterilerin talep ettiği nitelikteki hizmeti sunamayan muhasebecinin hizmetine de talep azalacak ve piyasa dışına itilecektir.¹³⁸ Dolayısıyla piyasada var olan mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılamadaki başarıları muhasebe meslek mensuplarının piyasada tutunup tutunamamalarını belirlemektedir. Mükelleflerin yasal taleplerini mesleki bilgi ve tecrübelerine dayanarak karşılayabilen muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu olumlu etkileyebileceği, mükelleflerin yasa dışı taleplerini karşılayan muhasebe meslek mensuplarının ise vergi uyumunu olumsuz etkileyebileceği söylenebilir.

Yapılan bir çalışmada muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler şu şekilde belirtilmiştir:¹³⁹

¹³⁸ Kutlu, a.g.k., 2008, 76.

¹³⁹ Kotar, a.g.k., 2016, 106-107.

- ✓ Muhasebe meslek mensubu anlayışlı, yumuşak, kararlarında tarafsız ve açık olmalıdır. Yaptığı işlerde dürüstlikle bezenmiş ahlaki bir kişiliğe sahip olması gerekmektedir.
- ✓ Muhasebe meslek mensubunun çalışmasında psikoloji önemli bir rol oynamaktadır. Bir başkasının işini denetlemek büyük bir incelik ve tedbir istemektedir. Başkalarının itimadını kazanmak için bilgi sahibi olmak, gözlem yapabilmek, dinlemesini bilmek gerekir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensubu da sakin tabiatlı ve uyuşma sağlayacak bir yapıya sahip olması gerekmektedir.
- ✓ Muhasebe meslek mensubu geniş bir anlayışa sahip olmalıdır. İşlerini yürütürken ayrıntılara girmesi halinde, bağlı olduğu birliğin ilkelerinden sapmadan hareket etmelidir.
- ✓ Muhasebe meslek mensubu bağımsız bir düşünceye sahip olmalıdır. Kişisel çıkarının yönlendirdiği bir vicdana değil, eleştiri yapabilen, görevini tam ve eksiksiz yerine getirmesini sağlayan bir vicdana sahip olmalıdır.

Muhasebe mesleğini ifa eden muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken özellikler ise şu şekilde belirtilmiştir:¹⁴⁰

- İlgili bölümlerde¹⁴¹ lisans veya lisansüstü eğitim almış ve mesleki bilgi birikimiyle donanmış olmak.
- Sosyal sorumluluk ilkesi gereği toplumun menfaatlerine uygun davranmak.
- Mesleğe girişte genel şartlara¹⁴² sahip olmak.

¹⁴⁰ F.C. Ertaş ve R. Karcioğlu (1996), Profesyonel muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesinde eğitim ve deneyim ihtiyaçlarının değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (181), s. 88-89.

¹⁴¹ İlgili bölümler, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 5. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir: " Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak."

¹⁴² Muhasebe mesleğine girişte genel şartlar, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 4. maddesinde şu şekilde yer almaktadır: "T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır), medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak, kamu haklarından mahrum bulunmamak, Türk Ceza Kanununun 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak, ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak ve meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır."

- Mesleki örgütlere bağlı olmak.
- Mesleğini kamu menfaatini gözeterek ifa etmek.

Muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler ve özellikler bir arada değerlendirildiğinde vergi uyumu üzerindeki olumlu etkilerinin olabileceği görülmektedir. Karakter olarak anlayışlı, mükellefini dinleyen ve sorun karşısında akılcı çözüm önerileri sunan aynı zamanda eleştiri yapan muhasebe meslek mensubunun mükellefler ile olan etkileşimi de çok daha farklı olabilecek, mükellefi yönlendirmesi daha kolay olabilecek dolayısıyla bu durum vergi uyumuna olumlu yansıtacaktır. Yine mesleki bilgi ve deneyime sahip olan muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri ikna etme kabiliyetlerinin güçlü olabileceği ve bu durumun mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışı üzerinde de olumlu etkisinin olabileceği ve mükelleflerin vergiye uyum sağlayabilecekleri düşünülebilir.

1.4.5. Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu kuruluşlar ve faaliyetleri

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları “serbest muhasebeci mali müşavirler” ve “yeminli mali müşavirler” den oluşmaktadır. Bu meslek mensuplarının ise bağlı oldukları odalar ve odaların bağlı oldukları birlik mevcuttur. Bu birlik, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’dir. Hem TÜRMOB’un hem de odaların kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin açıklama aşağıda yer almaktadır.

1.4.5.1. Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği (TÜRMOB)

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun üçüncü bölümünde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine ilişkin madde hükümleri yer almaktadır. Bu madde hükümleri ise; birliğin görevleri, birliğin gelirleri, birliğin organları, birlik genel kurulu, birlik genel kurulunun görevleri, birlik genel kurul toplantısı, birlik yönetim kurulu, birlik yönetim kurulunun görevleri, toplantılar, birlik disiplin kurulu ve birlik denetim kurulunu kapsamaktadır.

3568 sayılı Kanun’un 28’inci maddesinde, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün Odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulduğu, bu birlik deyiminin ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini ifade ettiği yer almaktadır. Ayrıca birliğin tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu olduğu ve birliğin merkezinin Ankara olduğu belirtilmiştir.¹⁴³

3568 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesinde ise birliğin görevleri yer almaktadır. Bunlar ise şu şekilde sıralanmıştır:¹⁴⁴

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

TÜRMOB'un yukarıda sayılan görevleri yerine getirmesi muhasebe meslek mensupları üzerinde olumlu etkiler oluşturabilir. Örneğin, mesleki disipline aykırı davranan muhasebe meslek mensuplarına gerekli cezaların verilecek olması diğer meslek mensupları üzerinde iş ve işlemlerini doğru yapmaları bakımından baskı unsuru oluşturabilecektir. Bu durum ise muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile olan ilişkilerine olumlu yansıyabilecek ve vergi uyumu sağlanabilecektir. Dolayısıyla birliğin bu görevlerini gereği gibi yerine getirmesi muhasebe meslek mensuplarının sorunlarının çözümü noktasında ve mükelleflerle olan etkileşimlerine yansımaları bakımından önemlidir.

¹⁴³ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.28

¹⁴⁴ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.29

1.4.5.2. Odalar

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun ikinci bölümünde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarına ilişkin madde hükümleri yer almaktadır. Bu madde hükümleri ise; odalar, nitelikleri ve faaliyet sınırı, odaların kuruluşu, odaların gelirleri, odaların organları, oda genel kurulunun teşekkülü, oda genel kurulunun görevleri, oda genel kurul toplantısı, oda yönetim kurulunun teşekkülü, seçilme yeterliği, oda yönetim kurulunun görevleri, toplantılar, oda disiplin kurulu, oda disiplin kurulunun görevleri ve oda denetleme kurulunu kapsamaktadır.

3568 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinin başlığı odaların nitelikleri ve faaliyet sınırını kapsamaktadır. İlgili maddede serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin odalarının ayrı ayrı kurulduğu, oda deyiminin ayrı ayrı kurulacak olan serbest muhasebeci malî müşavirler, yeminli malî müşavirler odalarını ifade ettiği, odaların kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamayacakları, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları olduğu belirtilmiş olmakla birlikte ayrıca odaların faaliyetleri:

- a) Meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak,
- b) Meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak,
- c) Bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak,
- d) Meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak olarak belirtilmiştir.¹⁴⁵

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere ilgili madde de hem serbest muhasebeci mali müşavirler odalarının hem de yeminli mali müşavirler odalarının kuruluş amacından bahsedilmektedir. Serbest muhasebeci mali müşavirler odalarının ve yeminli mali müşavirler odalarının faaliyet alanlarının bu madde hükmüyle sınırları çizilmiştir.

Muhasebe meslek mensupları ya serbest muhasebeci mali müşavirler odalarına ya da yeminli mali müşavirler odalarına bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler. Dolayısıyla bu Odaların meslek yasasında belirtilen faaliyetlere uygun olarak görevlerini yapmaları muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile olan ilişkilerine olumlu yansıtacaktır. Çünkü Odalar meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, onların mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak ve meslek disiplinini sağlamakla mükelleftir.

¹⁴⁵ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.14

Dolayısıyla böyle bir ortamda vergi uyumunun daha iyi seviyelere gelmesi beklenebilecektir.

1.4.6. Muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları

Yasa koyucu, yeminli mali müşavirler ile serbest muhasebeci mali müşavirlere birtakım görev ve sorumluluklar yüklemektedirler. Diğer taraftan bu muhasebe meslek mensupları hem vergi hukukunun hem de ceza hukukunun sınırları içerisinde kalarak bu görev ve sorumluluklarını yerine getirmek zorundadırlar. Tabii bu görev ve sorumlulukları yerine getirirken de meslektaşlarıyla haksız rekabete girmemek ve etik ilkelere bağlı kalarak mesleklerini icra etmek durumundadırlar. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarına ilişkin bilgi vermek yerinde olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ikincil kaynaklarda yer almaktadır.

1.4.6.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yer alan görev ve sorumluluklar

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda (3568 sayılı Kanun) meslek mensuplarının amacı ve görevleri sayılmış olmakla birlikte, "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12. maddesinde yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları yer almaktadır. Bu sorumluluklar ise şu şekilde yer almaktadır:

"Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.”

3568 sayılı yasa ile ilgili yönetmelik hükümleri bir arada değerlendirildiğinde yeminli mali müşavirlerin üç farklı görevleri olduğunu söylemek mümkündür: Bunlar ise, “denetim” (vergi denetimi, muhasebe denetimi), “danışmanlık” ve “tasdik”tir. Ancak bunlar içerisinde denetim ve tasdik yeminli mali müşavirlerin asıl görevleri olup, danışmanlık ise söz konusu görevleri tamamlayıcı niteliktedir.¹⁴⁶

Yeminli mali müşavirlerin vergi denetim görevi ilgili tebliğde şu şekilde yer almaktadır:¹⁴⁷ “Yeminli mali müşavirler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir.” Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanmasında yeminli mali müşavirlere önemli görevler düşmektedir. Yapacakları sürekli denetimler ile mükelleflerce yapılan hataları anında düzeltilebilecektir. Bu sayede mükelleflerin ilgili hataları anında düzelebilecek ve vergi uyumsuzluğu azaltılabilecektir. Bu durum aynı zamanda bir taraftan mükelleflere uyarı diğer taraftan eğitim anlamına geleceğinden gelecekte yapılabilecek olası uyumsuzlukları da azaltılabilecektir.

Yeminli mali müşavirlere yaptırılan tasdik, ilgili yönetmelikte şu şekilde yer almaktadır:¹⁴⁸ “Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır. Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş

¹⁴⁶ F. Tekin ve A. Çelikkaya (2009). *Vergi denetimi* (3. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

¹⁴⁷ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, 30 Temmuz 1995 Resmî Gazete Sayı: 22359.

¹⁴⁸ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 4, 2 Ocak 1990 Resmî Gazete Sayı: 20390.

muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak, Bakanlıkça hazırlanan tebliğlerle belirlenir. Bu Yönetmelik ve Bakanlık tarafından konuya ilişkin olarak yapılacak diğer düzenlemeler çerçevesinde tasdik edilmiş konu ve belgeler kamu idaresinin yetkililerince tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.”

Yine yapılan tasdik amacını ise şu şekilde yer almaktadır:¹⁴⁹ “Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak ve vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hâkim kılmaktır.”

Yeminli mali müşavirler denetim ve tasdik görevlerinin yanında aynı zamanda muhasebe ve vergi konularında danışmanlık da yapabilmektedirler. 3568 Sayılı Kanunda bu danışmanlığın türü ve niteliği belirtilmemekle beraber çıkarılan yönetmeliklerde yeminli mali müşavirlerin danışmanlık hizmeti de verebileceği yer almaktadır.¹⁵⁰

1.4.6.2. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan görev ve sorumluluklar

Muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler aynı zamanda Vergi Usul Kanununda da (213 sayılı Kanun) yer almaktadır. Bu kanuna göre ise Maliye Bakanlığı:¹⁵¹

“Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı

¹⁴⁹ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md. 5, 2 Ocak 1990 Resmî Gazete Sayı: 20390.

¹⁵⁰ Tekin ve Çelikkaya, **a.g.k.**, 2009, 67.

¹⁵¹ Vergi Usul Kanunu, mükerrer md. 227.

olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. 2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.”

Buna göre beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere mali müşavirlerin sorumluluğu, müşterek ve müteselsil sorumluluktur. Müşterek ve müteselsil sorumluluk; alacaklının borcunu, borçlulardan almak konusunda herhangi bir sıralamaya ve dış ilişki olarak kusur oranına göre borçlulardan birine başvurmaya ihtiyaç duymadığı bir sorumluluktur. Dolayısıyla kamu idaresi alacağını tahsil bakımından vergi mükellefi ve muhasebe meslek mensubundan herhangi birine aynı anda ve alacağın tümünü almak konusunda yönelme hakkına sahiptir.¹⁵²

Vergi idaresi, yürürlüğe koyduğu bu uygulama ile adı geçen meslek mensuplarının vergi denetiminde kendisine yardımcı olmasını amaçlamaktadır. Bu kişiler beyanname imzalamakla, mükellefin vergi beyannamesinin defterlerine uygun olarak düzenlendiğini veya defterlerinin diğer belgelerine uygun olarak tutulduğunu onaylamakta, yani bir nevi uygunluk bildiriminde bulunmaktadır. Düzenledikleri tasdik raporları ile ise, mükelleflerin talebinin kayıt ve belgelerine uygun olduğunu onaylamış olmaktadır. Bu şekilde imza, tasdik görevi ve yetkisi verilen meslek mensupları, yaptıkları işlerden sorumlu tutulmuşlardır.¹⁵³

VUK’da yer alan bu düzenlemelerle muhasebe meslek mensuplarına birtakım görev ve sorumluluklar verilerek denetime yardımcı olmaları ve bu sayede vergi uyumuna katkı sağlanması amaçlanmıştır.

1.4.6.3. İkincil kaynaklarda yer alan sorumluluklar

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde mükelleflerle ilgili vergilemeye ilişkin sorumluluklarını Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest

¹⁵² B. Çitil (2013). Vergi hukukunda mali müşavirlerin sorumluluğu. *TBB Dergisi*, (106), s. 345-356.

¹⁵³ N. Bilici (2017). *Vergi hukuku*. (42. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ'den hareketle aşağıdaki gibi değerlendirilebilir:¹⁵⁴

- Mükelleflerce muhasebe meslek mensuplarına ibraz edilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği uyarınca süresi içinde kanuni defterlere aktarılmasından,
- Beyannamelere eklenen mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine göre belirlenen dönem kâr veya zararının doğruluğundan,
- Bilerek kullandıkları veya harici bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı oldukları anlaşılabilen belgelerden,
- Miktar veya tutar itibariyle işletmelerin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerden,
- Bilerek olmasa da yanlış hesaplamalar veya yanlış kayıtlar yapılarak vergi ziyana sebebiyet verilmesinden sorumludurlar.

Muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarına ilişkin dikkate alınması gereken bir diğer ikincil kaynak Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik'tir. Kara paranın aklanması ile mücadele eden kamu idareleri, meslek mensuplarına; mükellefin tanınması, şüpheli işlem bildiriminde bulunulması gibi yükümlülükler getirmek suretiyle mücadelede kendilerinden yararlanmayı amaçlamaktadır. Söz konusu yönetmelik gereğince yükümlülerin karmaşık ve olağandışı hacimdeki işlemlerinin yahut görünürde hukuki ve ekonomik amacı bulunmayan işlerine karşı meslek mensupları bilgi toplamalı ve açıklama istemeli ve şayet hala tatmin olmuyorlarsa bu hususları MASAK (Mali Suçları Araştırma Kurulu)'a bildirmelidirler. 6 sıra nolu MASAK Genel Tebliğinde şüpheli işlemlerden bazıları şu şekilde belirtilmiştir:¹⁵⁵

¹⁵⁴ A. Daştan (2011). Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolü: doğu karadeniz bölgesine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), s. 181-206.

¹⁵⁵ F. Başaran Yavaşlar ve T. Karaçoban Güneş (2017). Arafta bir meslek grubu: vergi danışmanları (3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensupları). *VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

- Mükelleflerin verdikleri bilgilerin çelişkili olması veya bilgilerin verilmesinde isteksiz davranılması,
- Mükelleflerin işi/mesleği, mali durumu ile işlemleri arasında makul bir orantı bulunmaması,
- Olağan ticari hayatta sıklıkla yapılmayan işlemlerin sürekli olarak tekrarlanması,
- Yapılan ya da yapılmak istenen işlemin mutad ve makul hukuki veya ekonomik bir gerekçesi ya da mantığının olmaması olarak gösterilmektedir.

1.4.7. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sınırlılıklar

Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasındaki bilgi alışverişi birtakım yasal sınırlılıklar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bu sınırlılıkların neler olduğu ise 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda belirtilmiştir. Bunlar ise ilgili Kanun'un "Meslek sırları" başlıklı 43. maddesi ile "Yasaklar" başlıklı 45. maddesidir.

3568 sayılı Kanun'un 43. maddesinde "Meslek sırları" şu şekilde belirtilmiştir:¹⁵⁶

"Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlardan faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır."

Yukarıdaki madde hükmüyle muhasebe meslek mensupları, muhasebe meslek mensuplarının yanlarında çalışanlar ve mesleki kuruluşlarda görev yapan personelin işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyeceklerine dair bir sınırlama getirilmiştir. Dolayısıyla mükellef bilgilerinin de gizli kalması gerektiği ve ifşa edilmemesi gerektiği de anlaşılmaktadır. Yine söz konusu Kanun'un "Yasaklar" başlıklı 45. maddesinde muhasebe meslek mensuplarının yapmamaları gereken eylemlerden bahsedilmiş ve dolayısıyla yaptıkları veya yapacakları faaliyetlerin sınırları çizilmiştir. Kanun hükmü şu şekildedir:¹⁵⁷

"Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2'nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tâbi ve onların

¹⁵⁶ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.43

¹⁵⁷ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.45

işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticarî faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli malî müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fîruundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci malî müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Karamame kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci malî müşavirlik veya yeminli malî müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticarî faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezaî sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

Meslek mensupları, iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.”

Meslek yasasında, 45. maddenin birinci ve beşinci fıkrası hükümlerine aykırı davranışta bulunan muhasebe meslek mensuplarına ise fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, yüz güne kadar adlî para cezasının hükmolunacağı yer almaktadır.¹⁵⁸

Bir diğer muhasebe meslek mensuplarına ilişkin düzenleme ise Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi mahremiyetine ilişkin düzenlemedir. Vergi mahremiyeti sayılan hallere aykırı davranılması, vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşturmaktadır.¹⁵⁹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesi şu şekildedir:

“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder.”

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere muhasebe meslek mensupları vergi mahremiyetine uymakla yükümlü kişiler arasında sayılmamıştır. Bu nedenle muhasebe meslek mensupları vergi mahremiyeti suçunun faili olamazlar. İlgili maddenin devamında vergi mahremiyetinin istisnaları yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinin 3. fıkrasında “(...) Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı

¹⁵⁸ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md.49

¹⁵⁹ Y. Karakoç (2017). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Basımevi.

Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar (...).” hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme çerçevesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır. Ancak bu şekilde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar, bu bilgileri ifşa edemeyecekleri gibi kendileri ya da 3. kişilerin yararına kullanamazlar. Kendilerine bilgi verilen tüm meslek mensupları, odaları ve birlikleri de vergi mahremiyeti kapsamına alınmakta ve elde ettikleri bilgileri kötüye kullanmalarının önlenmesi hedeflenmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 362. maddesine göre, vergi mahremiyetini ihlal edenler hakkında Türk Ceza Kanunu’nun 239. maddesi uyarınca cezalandırılacakları hükmü yer almaktadır. Türk Ceza Kanunu’nun söz konusu 239’uncu maddesinde; 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.¹⁶⁰

1.5. Araştırmanın Amacı ve Soruları

Bu çalışmada, Türkiye’de bulunan muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi amaçlanmıştır. Bu genel amaç doğrultusunda “Mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranış üzerinde muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir fonksiyonu var?” sorusu ana problem olarak belirlenmiştir. Bu ana problem doğrultusunda çalışmada şu sorulara yanıt aranmıştır:

1. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonları ile mükelleflerin iş yaşamlarındaki motivasyonları, kurulan ilişkilere ne şekilde yansımaktadır? Bu durum vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?
2. Muhasebe meslek mensupları ve mükelleflerin beklentileri nelerdir? Gerçekleşenler nelerdir? Bu beklentilerin karşılanma düzeyinin vergi uyumuna etkisi nedir?
3. Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin sahip olduğu özellikler ve yeterliklerin vergi uyumuna etkisi nedir?

¹⁶⁰ H. H. Bayraklı (2017). *Genel Vergi Hukuku* (6. Baskı), Trabzon: Celepler Matbaası.

4. Verginin tarafları arasında kurulan ilişkilerin vergi uyumuna etkisi nedir?
5. Muhasebe meslek mensuplarının görevlerinin niteliği nasıl algılanmaktadır? Algılanan bu nitelik muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini nasıl etkilemektedir? Bu durumun vergi uyumuna etkisi ne şekildedir?
6. Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile kurdukları ilişkide kullandıkları iletişim yollarının vergi uyumunun sağlanmasında nasıl bir etkisi vardır?
7. Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar nelerdir? Mükellefler bir sorunla karşılaştığında, muhasebe meslek mensuplarının bu sorun karşısındaki tutumu ve çözüm önerileri vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?
8. Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin vergi ödevleri, denetim ve vergi sistemi hakkındaki görüşleri ve önerileri nelerdir? Bu görüşler ve öneriler vergi uyumu perspektifinden nasıl değerlendirilmelidir?

1.6. Araştırmanın Önemi ve Gereksinimi

Vergi uyumu konusu da tıpkı vergiler gibi eski, önemli ve karmaşık bir konudur. Nasıl ki devletler kamu harcamalarının finansmanı için vergi almak zorunda iseler aynı şekilde vergi mükelleflerinin de yürürlükte olan yasalara uyum sağlayarak yükümlülüklerini ve ödevlerini yerine getirmesi gerekmekte ve beklenmektedir. Vergi uyumu, vergi gelirlerinin artırılmasının yanında, vergi uygulamalarında adalet ve etkinliğin sağlanması, vergi bilincinin oluşturulması ve vergi politikalarından istenen sağlıklı sonuçların alınabilmesi açısından da önemlidir.

Vergileme insan faktörüyle ilişkili olması dolayısıyla önemli bir konudur. Dolayısıyla vergilemenin sosyolojik ve psikolojik boyutu özellikle son yıllarda yapılan çalışmalar ile birlikte önemini artırmıştır. Bu sebeptendir ki vergi mükelleflerinin vergiye karşı bakış açısı ve bu bakışı etkileyen faktörlerin bilinmesi vergileme sürecinin daha etkin ve sağlıklı bir şekilde ilerlemesi açısından zorunluluk arz etmektedir. Vergi mükelleflerinin vergilemeye ilişkin yasal yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak mevcut yasalara uygun olarak yerine getirmeleri olarak tanımlanan vergi uyumu birçok faktör tarafından etkilenmektedir. Burada vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini yerine

getirirken yardımcı rolü üstlenen muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonu oldukça değerlidir.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkileri hususunda hem uluslararası literatürde hem de ulusal literatürde nitel araştırma yöntemi esas alınarak yapılmış çalışma bulunmamaktadır. Yapılan araştırmaların genel olarak teorik ve kısmen de nicel yöntemlerle yapılmış çalışmalardan ibaret olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu araştırma ulusal literatürde özgün bir çalışma olarak yer almayı hedeflemektedir.

Vergi uyumuna dair sağlıklı bir çalışmanın yapılabilmesi ancak vergi uyumunu etkileyen faktörlerin tespit edilmesi ve tespit edilen bu faktörlerin hepsinin ayrı ayrı irdelenmesine ve üzerinde araştırma yapılmasına bağlıdır. Dolayısıyla vergi uyumuna gerçekten önemli bir katkısı olduğu bilinen muhasebe meslek mensupları açısından da bakılması gerekmektedir. Çünkü muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşim oldukça önemlidir. Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin yasal yükümlülüklerini yerine getirme, mükellefleri hak ve sorumlulukları hakkında bilgilendirme, birçok konuda danışmanlık hizmeti verme, mükellef ile devlet arasında herhangi bir uyuşmazlık çıktığında bu uyuşmazlığı bertaraf etmede yardımcı olma gibi konularda hizmet vererek vergi uyumuna katkı sağlamaktadırlar. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları ile mükellefler iş birliği yaparak vergi uyumu düzeyini arttırmaktadırlar.

Yapılan bu araştırmada ise mükellefler ile muhasebe meslek mensupları arasında geçen etkileşimlerin mükelleflerin vergi uyumu düzeyini nasıl etkilediği nitel araştırma yöntemlerinde kullanılan desenlerden biri olan durum çalışması (case study) kullanılarak yarı yapılandırılmış görüşmeler yoluyla samimi olarak tespit edilerek, elde edilen verilerinden çıkan sonuçlar ayrıntılı bir şekilde değerlendirilecektir. Mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir fonksiyonu olduğu ve bu durumun mükelleflerin vergi uyumu düzeyinde nasıl bir etki oluşturduğu tespit edilmeye çalışılacak ve önerilerde bulunulacaktır.

2. YÖNTEM

Bu kısımda araştırmanın modeli, araştırmanın çalışma grubu, araştırma süreci, veri toplama teknikleri, verilerin analizi, verilerin geçerliği ve güvenilirliği ile araştırma etiğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

2.1. Araştırma Modeli

Nitel araştırma şemsiye bir kavram olup bu şemsiye altında yer alabilecek birçok kavram (kültür analizi, antropoloji, durumsal araştırma, yorumlayıcı araştırma, kuram geliştirme, tümevarım analizi vb.) ise değişik disiplinlerle yakından ilişkilidir. Nitel araştırma, gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanabilir. Nitel araştırmada yer alan desenler ise: “kültür analizi”, “olgubilim”, “kuram oluşturma”, “durum çalışması” ve “eylem araştırması”dır.¹⁶¹

Nitel araştırmaların dört temel özelliği bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir:¹⁶²

1. Nitel araştırmalarda verilerin esas kaynağı doğal ortamlardır ve araştırmacı temel veri toplama aracı olarak görülmektedir. Veriler araştırmacı tarafından toplanmaktadır. Çünkü nitel araştırmacılar, araştırılan değişkenlerin en iyi oluştukları ortamda incelenebileceğine inanmaktadırlar.
2. Nitel araştırmalarda toplanan veriler sayılar şeklinde değil, sözcükler şeklinde ifade edilmektedir. Araştırma bulguları, verilerden alıntı yapılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Nitel araştırmacılar, verileri olduğu gibi ve gerçek zenginliğiyle analiz etmeye çalışmaktadırlar.
3. Nitel araştırmalarda “anlam” esas ilgi noktasıdır. Araştırmada elde edilen veriler anlamlandırılmaya çalışılmaktadır.

¹⁶¹ A. Yıldırım ve H. Şimşek (2013). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

¹⁶² R. C. Bogdan and S. K. Biklen (1998). *Qualitative research in education: an introduction to theory and methods*. (3rd Ed.), USA: Allyn & Bacon.

4. Nitel araştırmacılar elde ettikleri verileri tümevarımsal bir yaklaşımla analiz etme eğilimindedirler. Nitel araştırmacılar, araştırma konusu ile ilgili çıkarsamalarını veriler ortaya çıktıkça yaparlar.

Bu araştırmada, muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesi amaçlandığından, araştırma nitel araştırma yöntemiyle gerçekleştirilmiş ve durum çalışması (case study) olarak desenlenmiştir.

Nitel durum çalışmasının en temel özelliği bir ya da birkaç durumun derinliğine araştırılmasıdır. Yani bir duruma ilişkin etkenler (ortam, bireyler, olaylar, süreçler, vb.) bütüncül bir yaklaşımla araştırılır ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerine odaklanılır.¹⁶³ Öte yandan durum çalışması bir olgunun daha iyi anlaşılması için de kullanılmaktadır. Bu olgular arasında birey, grup ve toplumla ilgili olgular yer almaktadır. Durum alışması çok karmaşık görünen olgularla derinlemesine çalışmalar yapmayı kolaylaştırırken, onların yapılarının daha iyi anlaşılmasına da yardımcı olur.¹⁶⁴

Literatürde “durum çalışması” için birçok tanımlama yapılmıştır. Cresswell (2007) durum çalışmasını, araştırmacının sınırları belli bir sistemi, belli bir zaman dilimi içerisinde farklı kaynaklar kullanarak (gözlemler, görüşmeler, işitsel görsel materyaller, belgeler ve raporlar) detaylı bir şekilde betimlenmesi ve bu duruma dayalı temaların ortaya konması olarak tanımlamıştır.¹⁶⁵ Patton (2002) durum çalışmasının belli bir durumun derinlemesine çalışılabilmesi ve karşılaştırma yapılabilmesi için verilerin düzenlemesini içerdiğini belirtmekte ve nitel araştırmada durum çalışmalarının veri toplama, düzenleme ve verilerin analizini kendine özgü bir yaklaşımla gerçekleştiğini belirtmektedir. Durum çalışmasını hem sürece hem de sürecin çıktısı olan ürüne ya da her ikisine birden verilen isim olarak tanımlamıştır.¹⁶⁶ Merriam (1998) ise nitel durum çalışmasını yoğun ve bütüncül bir betimleme olarak ve tek bir olayın, olgunun ya da toplumsal bir birimin analizi olarak tanımlamıştır.¹⁶⁷

¹⁶³ Yıldırım ve şimşek, **a.g.k.**, 2013, 83.

¹⁶⁴ R. K. Yin (2003). *Case study research: Design and methods*. Thousands Oaks: CA:Sage Publications.

¹⁶⁵ J. W. Creswell (2007). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative*: Prentice Hall Upper Saddle River, NJ.

¹⁶⁶ M. Q. Patton (2002). *Qualitative research & evaluation methods*. Thousand Oaks: Sage.

¹⁶⁷ S. B. Merriam (1998). *Qualitative research and case study applications in education*. : San Francisco: Jossey-Bass.

Durum çalışmaları amaçları bakımından bir olayın betimlenmesi, açıklanması ve değerlendirilmesi olmak üzere üç şekilde ortaya çıkmaktadır. Betimleme amacı ile yapılan durum çalışmalarında, bir olayın derinlemesine bir betimlemesi söz konusudur. Burada okuyucuya bir anlam ve görüş oluşturma fırsatı verilir. Açıklama amacıyla yapılan durum çalışmalarında, özel bir durumun açıklanması temel amaçtır ve durumlar arasında yer alan ilişkiler ortaya çıkarılmaya çalışılır. Son olarak değerlendirme amacı ile yapılan durum çalışmalarında ise üzerinde çalışılan durum betimlenir ve bir yargıya varılır.¹⁶⁸ Bu araştırma ise vergi mükellefleri ile sürekli bir etkileşim halinde olan muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkilerinin nasıl olduğunun ayrıntılı olarak betimlenmesi, açıklanması ve yargıya varılması amacıyla desenlenmiştir. Dolayısıyla bu araştırma amacı bakımından “değerlendirme amaçlı durum çalışması” olarak adlandırılabilir.

Yin (2003) çalışmasında dört tür durum çalışması deseninden söz etmiştir. Bunlar ise: “bütüncül tek durum deseni”, “iç içe geçmiş tek durum deseni”, “bütüncül çoklu durum deseni” ve “iç içe geçmiş çoklu durum deseni”dir.¹⁶⁹ Bu araştırma ise muhasebe meslek mensupları ile vergi mükellefleri arasındaki etkileşimin vergi uyumu kavramı doğrultusunda bir bütün olarak incelenmesinden dolayı “bütüncül tek durum çalışması” olarak desenlenmiştir.

Durum çalışması araştırmaları, çalışılan durum, birey ve kullanılan veri toplama teknikleri gibi özelliklerinden dolayı farklı türlerde olabilmektedir. Ünlüer (2010) çalışmasında literatürde yer alan durum çalışması deseninin türlerine ilişkin sınıflandırmayı bir tablo halinde sunmuştur.¹⁷⁰ (Bkz. Tablo 2.1.)

¹⁶⁸ J. P. Gall, M. D. Gall and W. R. Borg (1999). *Applying educational research: A practical guide*. New York: Longman Publishing Group.

¹⁶⁹ Yin, **a.g.k.**, 2003, 41.

¹⁷⁰ S. Ünlüer (2010). *Engelliler entegre yüksekokulu'ndaki bilgi ve iletişim teknolojileri entegrasyonu sürecinin incelenmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, s. 62-63.

Tablo 2.1. *Durum Çalışması Deseninin Türleri (Ünlüer, 2010)*

Davey (1991)	Yin (1994)	Bogdan ve Biklen (1998)	Merriam (1998)	Stake (2000)
Açıklayıcı/Tanımlayıcı	Keşfe dayalı	Organizasyonların geçmişini inceleyen	Etnografik	Gerçek (Intrinsic)
Keşfetmeye dayalı	Açıklayıcı	Gözleme dayalı	Tarihsel	Yardımcı (Instrumental)
Kritik olay	Betimsel	Yaşam hikâyesi	Psikolojik	Kolektif (Collective)
Program yürütme		Çok durumlu	Sosyolojik	
Program etkilerine dayalı		Karşılaştırmalı		
Birikimli				

Yukarıda verilen tabloda yer alan durum çalışması desenlerinin türlerine ilişkin olarak bu araştırma, Yin (1994) tarafından yapılan sınıflandırmadaki “betimsel durum çalışması” olarak adlandırılabilir.

Durum çalışması yapılırken izlenebilecek belli başlı aşamalar şu şekilde sıralanabilir: Araştırma sorularının geliştirilmesi, araştırmanın alt problemlerinin geliştirilmesi, analiz biriminin saptanması, çalışılacak durumun belirlenmesi, araştırmaya katılacak bireylerin seçimi, verinin toplanması ve toplanan verinin alt problemlerle ilişkilendirilmesi, verinin analiz edilmesi ve yorumlanması ile durum çalışmasının raporlaştırılmasıdır.¹⁷¹ Bu aşamalar tez araştırması kapsamında şu şekilde gerçekleştirilmiştir:

1. *Araştırma sorularının geliştirilmesi:* Araştırmalarda kim, ne, nerede, nasıl ve neden biçiminde soru türleri kullanılmaktadır. Bunların içerisinde nasıl ve neden soruları daha açıklayıcıdır.¹⁷² Dolayısıyla bu araştırmanın problem cümlesi ise “Mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranış

¹⁷¹ Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 317.

¹⁷² Yin, **a.g.k.**, 2003, 5-6.

üzerinde muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir fonksiyonu var?” şeklindedir.

2. *Araştırmanın alt problemlerinin geliştirilmesi:* Bir araştırmanın problem cümlesi genel bir alana işaret eder. Bazı araştırma problemleri açısından, bu genel alan alt alanlara bölünmedikçe, araştırma problemine ilişkin ayrıntılı yanıtlar bulmak mümkün olmayabilir. Bu nedenle araştırma probleminin yapı taşları olabilecek alt boyutları veya alanları ortaya koymak gerekir.¹⁷³ Bu bağlamda araştırmada yanıt aranan araştırmanın alt problemlerine aşağıda yer verilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonları ile mükelleflerin iş yaşamlarındaki motivasyonları, kurulan ilişkilere ne şekilde yansımaktadır? Bu durum vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?
- Muhasebe meslek mensupları ve mükelleflerin beklentileri nelerdir? Gerçekleşenler nelerdir? Bu beklentilerin karşılanma düzeyinin vergi uyumuna etkisi nedir?
- Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin sahip olduğu özellikler ve yeterliklerin vergi uyumuna etkisi nedir?
- Verginin tarafları arasında kurulan ilişkilerin vergi uyumuna etkisi nedir?
- Muhasebe meslek mensuplarının görevlerinin niteliği nasıl algılanmaktadır? Algılanan bu nitelik muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini nasıl etkilemektedir? Bu durumun vergi uyumuna etkisi ne şekildedir?
- Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile kurdukları ilişkide kullandıkları iletişim yollarının vergi uyumunun sağlanmasında nasıl bir etkisi vardır?
- Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar nelerdir? Mükellefler bir sorunla karşılaştığında, muhasebe meslek mensuplarının bu sorun karşısındaki tutumu ve çözüm önerileri vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?

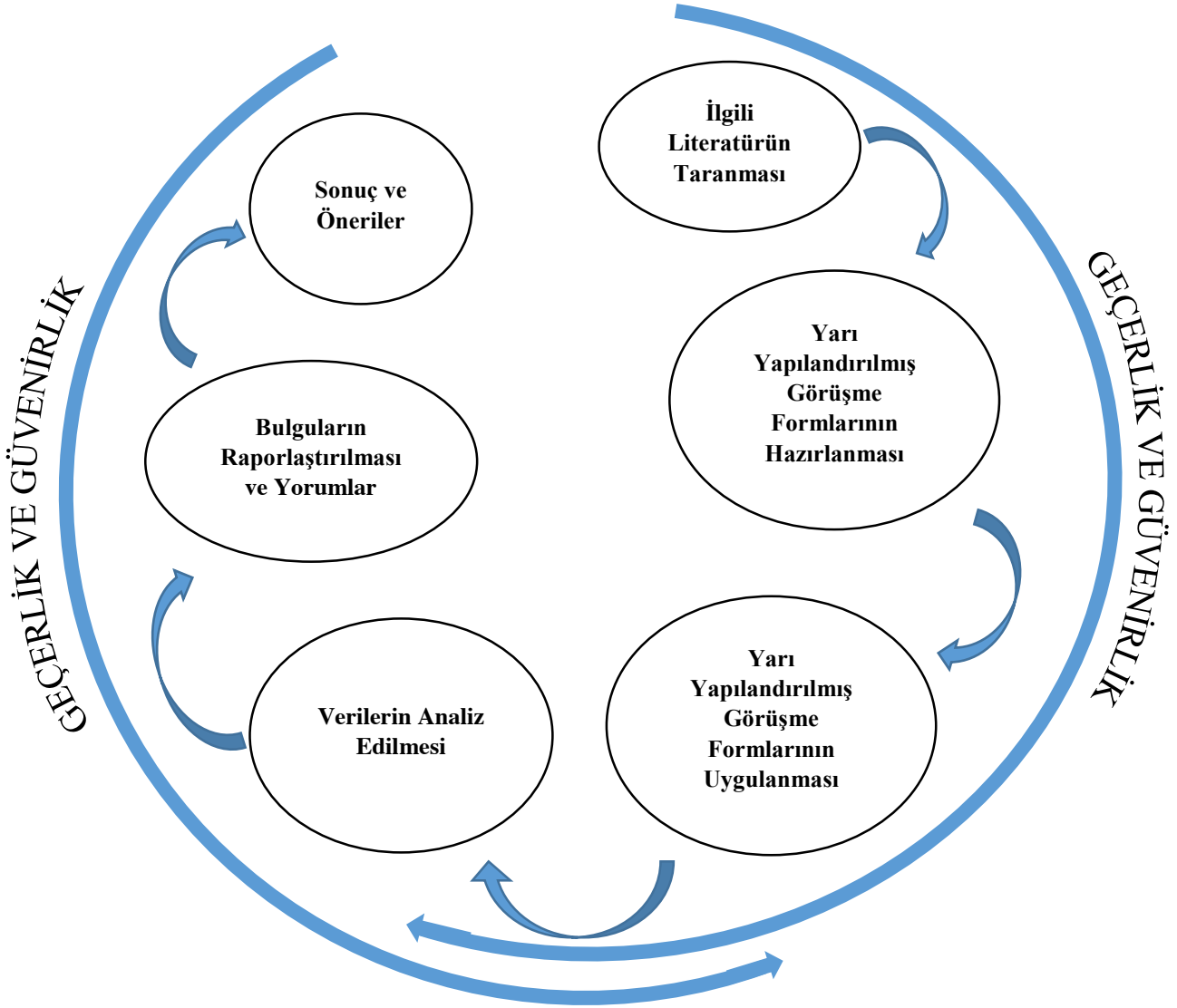
¹⁷³ Yıldırım ve Şimşek, a.g.k., 2013, 318.

- Muhasebe meslek mensupları ile vergi mükelleflerinin vergi ödevleri, denetim ve vergi sistemi hakkındaki görüşleri ve önerileri nelerdir? Bu görüşler ve öneriler vergi uyumu perspektifinden nasıl değerlendirilmelidir?
3. *Analiz biriminin saptanması*: Bu üçüncü aşama, pek çok araştırmacı için sorun kaynağı olan “durum”un ne olduğunu tanımlamaya ilişkin bir boyuttur. Burada analize konu olan birimin araştırma problemiyle ilişkisine bakmak gereklidir. İyi belirlenmiş bir araştırma problemi, analiz biriminin ne olması gerektiği konusunda fikir vermektedir.¹⁷⁴ Bu bağlamda mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranış üzerinde muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir fonksiyonunun olabileceğinin araştırıldığı bu çalışmada, analiz birimi 25 muhasebe meslek mensubu ve 15 vergi mükellefinden oluşmaktadır.
 4. *Çalışılacak durumun belirlenmesi*: Çalışılacak durumun belirlenmesi için öncelikle tez danışmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ile birlikte uzun bir hazırlık süreci geçirilmiştir. Bu süreçte vergi uyumu ile ilgili bir araştırma yapılacağı belirlenmiş ve literatür okunarak vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörlerden biri olan muhasebe meslek mensupları ile ilgili çalışmanın neredeyse olmayışı tespit edilmiş ve yapılan çalışmaların ise teorik olmasından ve nitel yöntem ile yapılmış çalışma olmamasından dolayı bu konu seçilmiştir. Araştırmanın en ayırt edici yönü ise nitel araştırma yaklaşımıyla konunun ele alınmasıdır. Özellikle mali hukuk anabilim dalında tez konusu ile ilgili nitel araştırma yöntemi kullanılarak yapılmış çalışmanın olmayışı hem tez danışmanı hem de araştırmacıyı bu eksikliğin tamamlanması yönünde bu tez araştırmasını yapmaya teşvik etmiştir. Dolayısıyla öncelikle durum belirlendikten sonra nitel yöntemin öğrenilmesi adına çalışmalar yapılmış ardından araştırmaya başlanılmıştır.
 5. *Araştırmaya katılacak bireylerin seçimi*: Araştırmada çalışılacak durumun belirlenmesinden sonra araştırmaya katılacak bireylerin seçimi gerçekleştirilmiştir. Tez konusu bağlamında muhasebe meslek mensupları ve onlarla iletişim halinde olan vergi mükellefleri seçilmiştir.

¹⁷⁴ Yıldırım ve Şimşek, a.g.k., 2013, 319-320.

6. *Verilerin toplanması ve toplanan verilerin alt problemlerle ilişkilendirilmesi:* Araştırmanın alt problemlerine göre belirlenen veri toplama teknikleri görüşme, araştırmacı günlüğü ve geçerlik komitesi tutanaklarından oluşmaktadır. Araştırmanın alt problemleri ile ilişkilendirerek geçerli veri toplanmasına özen gösterilmiştir.
7. *Verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması:* Görüşme yoluyla elde edilen veriler, nitel veri analizi yöntemlerinden tümevarım analizi yoluyla analiz edilmiştir. Görüşme verilerinin analizi Bilgisayar Destekli Nitel Veri Analizi Programı NVivo 11 Pro ile gerçekleştirilmiştir.
8. *Durum çalışmasının raporlaştırılması:* Araştırma sonucunda elde edilen veriler bir bütün olarak bir araya getirilerek, araştırma sorularını cevaplayacak şekilde raporlaştırılmıştır.

Durum çalışması yapılırken izlenecek aşamalar tez konusu kapsamında ayrıntılı bir şekilde ele alındıktan sonra aynı zamanda bu aşamalar aşağıda şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 2.1.)



Şekil 2.1. Araştırmada İzlenen Aşamalar

2.2. Araştırmanın Çalışma Grubu

Bu araştırmanın çalışma grubu, araştırmanın katılımcıları, geçerlik komitesi ve araştırmacıdan oluşmaktadır. Bu başlık altında araştırmanın katılımcılarının kimler olduğu, tez araştırması süresince toplanılan geçerlik komiteleri ve araştırmacı ve araştırmacının rolü hakkında bilgi verilecektir.

2.2.1. Araştırmanın katılımcıları

Bu çalışmada, araştırmanın amacına ulaşabilmek için amaçlı örnekleme yöntemlerinden “kartopu örnekleme” kullanılmıştır.

Kartopu örnekleme, araştırmacının problemine ilişkin olarak zengin bilgi kaynağı olabilecek birey veya durumların saptanmasında özellikle etkilidir. Süreç çok basit bir soruyla başlar: “Bu konuda en çok bilgi sahibi kimler olabilir? Bu konuyla ilgili olarak kim veya kimlerle görüşmemi önerirsiniz?”.¹⁷⁵ Süreç ilerledikçe elde edilen isimler veya durumlar tıpkı bir kartopu gibi büyüyerek devam edecek, belirli bir süre sonra belirli isimler hep öne çıkmaya başlayacak, araştırmacının görüşmesi gereken birey sayısı veya ilgilenmesi gereken durum sayısı azalmaya başlayacaktır.¹⁷⁶

Kartopu örnekleme yöntemiyle seçilen iki katılımcı grubunu muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Görüşme yapılacak muhasebe meslek mensuplarının seçiminde alanında deneyimli olmasına, vergi mükelleflerinin seçiminde ise işinde uzun yıllar faaliyet göstermiş olmasına özen verilmiştir. Dolayısıyla araştırmanın katılımcılarını 25 muhasebe meslek mensubu ve 15 vergi mükellefi oluşturmaktadır.

2.2.1.1. Muhasebe meslek mensupları

Araştırmanın katılımcı grubundan biri muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında Eskişehir, Ankara ve İstanbul illerinde çalışan 1’i ön pilot görüşme 1’i de pilot görüşme olmak üzere toplam 25 muhasebe meslek mensubu ile görüşülmüştür. Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının unvanları ve sayıları Tablo 2.2.’de yer almaktadır. İlgili tabloda da görüldüğü üzere görüşme yapmayı kabul eden muhasebe meslek mensuplarından 18’i serbest muhasebeci mali müşavir iken 7’si ise yeminli mali müşavirdir.

¹⁷⁵ M. Q. Patton (1987). *How to use qualitative methods in evaluation*: Newbury Park, CA: Sage., s. 56’dan aktaran Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 139.

¹⁷⁶ Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 139.

Tablo 2.2. *Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ve Sayıları*

Unvan	Sayı
SMMM	18
YMM	7

Görüşmeye katılan muhasebe meslek mensuplarından alınan bilgiler doğrultusunda, muhasebe meslek mensuplarının unvanları ve mesleki deneyimlerine ilişkin bilgiler ise Tablo 2.3.'te yer almaktadır. İlgili tabloda da görüldüğü üzere görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri 3 ile 39 yıl arasında değişmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının kimliklerinin deşifre edilmemesi amacıyla muhasebe meslek mensuplarına görüşmelerin sırasına göre SMMM (1) ya da YMM (1) gibi kod isimler verilmiştir.

Tablo 2.3. *Görüşme Yapılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanları ve Mesleki Deneyimleri*

Kod isim	Unvan	Mesleki deneyim (Yıl)
SMMM (1)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	11
SMMM (2)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	17
YMM (3)	Yeminli Mali Müşavir	3
YMM (4)	Yeminli Mali Müşavir	32
SMMM (5)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	8
SMMM (6)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	19
SMMM (7)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	17
SMMM (8)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	11
SMMM (9)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	20
SMMM (10)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	21
SMMM (11)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	20
SMMM (12)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	17
SMMM (13)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	19
SMMM (14)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	8
SMMM (15)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	18
SMMM (16)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	17
SMMM (17)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	19
SMMM (18)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30
SMMM (19)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	13
YMM (20)	Yeminli Mali Müşavir	25
YMM (21)	Yeminli Mali Müşavir	27
YMM (22)	Yeminli Mali Müşavir	15
YMM (23)	Yeminli Mali Müşavir	5
SMMM (24)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	39
YMM (25)	Yeminli Mali Müşavir	15

2.2.1.2. Vergi mükellefleri

Araştırmanın bir diğer katılımcı grubu ise vergi mükellefleridir. Araştırma kapsamında Eskişehir ve Ankara illerinde faaliyet gösteren toplamda 15 vergi mükellefi ile görüşülmüştür. Bu vergi mükellefleri ise gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi

mükellefiyeti ile ilgisi bulunan mükelleflerden oluşmaktadır. Araştırmada veri çeşitliliğini artırmak için farklı sektörlerde faaliyet gösteren tecrübeli vergi mükellefleri ile görüşülmüştür. Görüşme yapılan vergi mükelleflerinden 5'i¹⁷⁷ büyük ölçekli işletme sahibi iken, kalan 10'u¹⁷⁸ ise küçük ve orta ölçekli işletme sahibidir.

Görüşmeye katılan vergi mükelleflerinin çalıştıkları sektörler ve iş deneyimlerine ilişkin bilgiler Tablo 2.4.'te yer almaktadır. İlgili tabloya bakıldığında bu sektörlerin, inşaat, otomasyon, bilişim, makina imalat, halı, giyim sanayi, tarım, kimya sanayi, otomotiv, dayanıklı tüketim, yapı ürünleri, tekstil ve mobilya sektöründe çalışan işverenlerden olduğu görülmektedir. İş deneyimlerine bakıldığında ise 2 ile 64 yıl arasında değiştiği görülmektedir.

Araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin kimliklerinin deşifre edilmemesi amacıyla görüşmelerin sırasına göre vergi mükelleflerine Mükellef (1), Mükellef (2) gibi kod isimler verilmiştir.

¹⁷⁷ Mükellef (6), Mükellef (7), Mükellef (8), Mükellef (9), Mükellef (11).

¹⁷⁸ Mükellef (1), Mükellef (2), Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (10), Mükellef (12), Mükellef (13), Mükellef (14), Mükellef (15).

Tablo 2.4. Görüşme Yapılan Vergi Mükelleflerinin Çalıştıkları Sektörler ve İş Deneyimleri

Kod isim	Sektör	İş deneyimleri (Yıl)
Mükellef (1)	İnşaat	4
Mükellef (2)	Otomasyon	17
Mükellef (3)	İnşaat	3
Mükellef (4)	Bilişim	2
Mükellef (5)	Makine imalat	46
Mükellef (6)	Halı	34
Mükellef (7)	İnşaat	48
Mükellef (8)	Giyim sanayi	64
Mükellef (9)	Tarım	14
Mükellef (10)	Kimya sanayi	43
Mükellef (11)	Otomotiv	5
Mükellef (12)	Dayanıklı Tüketim	40
Mükellef (13)	Yapı ürünleri	20
Mükellef (14)	Tekstil sektörü	45
Mükellef (15)	Mobilya	33

2.2.2. Geçerlik komitesi

Araştırma süresince araştırmanın sistemli bir şekilde devamlılığını sağlamak ve süreç içerisinde karşılaşılan problemleri en aza indirip araştırmacıya yol göstermek amacıyla araştırmacı ve tez danışmanlarından oluşan bir “Geçerlik Komitesi” oluşturulmuştur. Bu geçerlik komitesinde tez danışmanı ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez, ikinci tez danışmanı ve nitel araştırma uzmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer ile araştırmacı yer almıştır.

Doktora tez çalışmasının danışmanı olan Prof. Dr. M. Erkan Üyümez, araştırmanın tüm sürecinin değerlendirildiği ve şekillendiği tez izleme ve geçerlik komitelerine katılmış, görüşmelerin planlanması ve uygulanmasını, tezin bölümlerinin amaca ve literatüre uygunluğunu denetlemiş ve yol göstermiştir. Prof. Dr. M. Erkan Üyümez, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı öğretim üyesidir. Vergi uyumu ile ilgili birçok çalışması bulunan Üyümez ayrıca hali hazırda maliye doktora programında “Vergi Uyumu” adlı dersi yürütmektedir.

Bunlara ek olarak ise Üyümez halen nitel araştırmaya dayalı bazı projelerde yürütücülük görevi yapmaktadır.

Tez çalışmasının ikinci tez danışmanı olan Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer, araştırma sürecinde yarı yapılandırılmış görüşme formlarının hazırlanmasında ve görüşme teknikleri konusunda nitel araştırma uzmanı olarak katkı sağlamış ayrıca araştırma verilerinin analizini ve raporlaştırılmasını denetlemiş ve yol göstermiştir. Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer, Anadolu Üniversitesi Engelliler Entegre Yüksekokulu Bilgisayar Kullanımı Bölümünde öğretim üyesidir. Nitel araştırma konusunda uzman olan Ünlüer hali hazırda lisansüstü programlarda “Nitel Araştırma Yöntemleri”, “Nitel Veri Analizi” derslerini yürütmektedir. Ayrıca bilgisayar destekli nitel veri analizi programlarından biri olan NVivo kullanımı konusunda çalıştaylar yürütmektedir.

Bunlarla birlikte araştırma sürecinde araştırmanın gidişatı hakkında bilgilendirmek ve araştırmayı tartışmaya sunmak amacıyla “Tez İzleme Komitesi” oluşturulmuştur. Bu tez izleme komitesinde ise tez danışmanı ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez, ikinci tez danışmanı ve nitel araştırma uzmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi ve alan uzmanı Prof. Dr. Recai Dönmez, alan dışı uzman olarak Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi Prof. Dr. Mehmet Başar ve araştırmacı yer almıştır.

Araştırma 2014-2015 öğretim yılının ikinci yarısında başlamış ve toplamda 1 tez önerisi ve 3 tez izleme komitesi gerçekleşmiştir. Yine oluşturulan geçerlik komitesi ise araştırmanın başladığı andan itibaren ortalama 3'er aylık periyodlar halinde toplanmıştır.

Araştırma, Anadolu Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri kapsamında değerlendirilmiş ve 25.03.2016 tarih, 5/19 sayılı kararı, 1603E095 proje numarası ile kabul edilmiştir. Araştırma projesinin yürütücülüğünü tez danışmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez yaparken, yürütücü yardımcılığını Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer ve araştırmacılığını ise Araştırma Görevlisi Aytül Bişgin yapmıştır. Araştırma raporu bu süreç içinde altı ayda bir Anadolu Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi tarafından incelenmiş ve geçerliği onaylanmıştır. Araştırma raporları araştırmacı tarafından yazılmış, tez danışmanı ve proje yürütücüsü Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ve yürütücü yardımcısı Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer tarafından incelenerek düzenlenmesi için öneriler verilmiştir. Araştırmacı bu öneriler doğrultusunda raporu düzenleyerek I.

Gelişim Raporunu 05.10.2016 tarihinde, II. Gelişim Raporunu 05.04.2017 tarihinde, III. Gelişim Raporunu ise 05.10.2017 tarihinde Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi'ne sunmuştur. Araştırmanın sonuç ve kapanış raporu da tezin tamamlanmasından sonra Bilimsel Araştırma Projeleri Birimi'ne teslim edilecektir.

2.2.3. Araştırmacı

Nitel araştırmalarda araştırmacının rolü oldukça önemlidir. Araştırmacının verilerden elde ettiği bulguları bilimsel bir titizlikle tanımlaması, yorumlaması, uygulamaya ve bu çalışmaya bağlı olarak yapılacak sonraki araştırmalar için çıkarımlarda bulunması gerekir.¹⁷⁹

Araştırmacı 2010 yılından itibaren Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalında Araştırma Görevlisi olarak çalışmaktadır.

Araştırmacı 2012-2013 öğretim yılı güz döneminde Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye programında doktora öğrenimine başlamıştır. Doktora öğrenimi süresince bu araştırmanın kuramsal ve yöntemsel alt yapısını oluşturmak için çeşitli dersler almıştır. Bu dersler arasında 2012-2013 öğretim yılı bahar döneminde tez danışmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez'den aldığı "Vergi Uyumu" dersinin yanı sıra araştırmada yöntem olarak benimsenen nitel araştırmayı daha iyi öğrenebilmek amacıyla aynı zamanda ikinci tez danışmanı olan Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer'den 2015-2016 öğretim yılı bahar döneminde aldığı "Nitel Araştırma Yöntemleri" dersi de yer almaktadır.

Araştırmacı ayrıca 7-10 Temmuz 2017 tarihleri arasında Ankara'da Anı Yayıncılık Eğitim ve Danışmanlık tarafından düzenlenen "NVivo Başlangıç Düzeyi" ve "İleri Düzey NVivo" eğitimlerine katılmıştır.

2.3. Araştırma Süreci

Türkiye'de muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu açısından incelendiği bu araştırma "hazırlık süreci" ve "uygulama sürecinden" oluşmaktadır.

¹⁷⁹ A. J. Cropley (2002). *Qualitative research methods: An introduction for students of psychology and education*. University of Latvia: Zinatne.

2.3.1. Hazırlık süreci

Araştırmanın hazırlık süreci 2015-2016 öğretim yılı bahar döneminde başlamıştır. Araştırmacı bu tez çalışmasında nitel araştırmanın gereği olarak araştırmanın her aşamasında etkin rol oynamıştır. Bu hazırlık sürecinde araştırmacı, yurtiçinde ve yurtdışında konu alanı ile ilgili literatür taramasını yapmış ve kaynakların incelemesini gerçekleştirmiştir.

Araştırmacı 2015-2016 öğretim yılı bahar döneminde tez araştırmasının kavramsal boyutu aşamasına katkı sağlayacağı düşüncesiyle İstanbul, Ankara ve Eskişehir’de birçok seminer ve kongreye katılmıştır. Bunlardan birkaçı Marmara Üniversitesince 08.04.2016-09.04.2016 tarihleri arasında düzenlenen “XIII. Vergi Kongresi” ile İstanbul Kültür Üniversitesi tarafından 06.04.2016 tarihinde düzenlenen “Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları” sempozyumudur.

Bununla birlikte, tez araştırması esnasında karşılaşılabilecek sorunları daha iyi öngörebilmek ve mümkün olduğunca bu konuda yeterli önlemler alabilmek amacıyla 02.12.2016 tarihinde tez danışmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez’in referansı ile Eskişehir’de bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile yaklaşık yetmiş dakika süren bir ön pilot görüşme gerçekleştirilmiştir. Bu ön pilot görüşmede yarı yapılandırılmış görüşme formu yaklaşımı ile hazırlanan sorular muhasebe meslek mensubuna sorulmuş ve bilgilendirici cevaplar alınmıştır. Görüşme, muhasebe meslek mensubunun yazılı ve sözlü izni üzerine ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Görüşme sonrasında araştırmacı ses kaydı yapılan görüşmeyi döküm yaparak metin dosyası haline getirmiştir. 22.03.2017 tarihinde tez danışmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ve ikinci tez danışmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer ile Geçerlik toplantısı yapılarak muhasebe meslek mensubunun verdiği cevaplar göz önünde bulundurularak görüşme soruları üzerinde düzenlemeler yapılarak sorular revize edilmiştir. Tez izleme komitesinde bulunan alan uzmanı Prof. Dr. Recai Dönmez ile görüşme soruları üzerinde çalışılmış ve önerileri doğrultusunda sorularda düzenlemeler yapılmıştır.

25.04.2017 tarihinde Eskişehir’de bir pilot görüşme gerçekleştirilmiştir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile yapılan bu görüşme yaklaşık yetmiş dakika sürmüştür. Muhasebe meslek mensubundan yazılı ve sözlü izin alındıktan sonra görüşme ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Ön pilot görüşme sonrasında revize edilen görüşme sorularının anlaşılabilirliği ve açıklığı bu pilot görüşmede test edilmiş ve gerekli görülen sorularda düzenlemeler yapılmıştır.

Pilot görüşme sonrasında tez danışmanı ve alan uzmanı olan Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ile birlikte görüşme soruları üzerinde çalışılmış ve gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra esas görüşmelere geçilmesi geçerlik komitesi tarafından uygun görülmüştür.

2.3.2. Uygulama süreci

Araştırmanın uygulama süreci ise 2016-2017 öğretim yılı bahar döneminde başlamıştır. Tez verilerinin toplanması 02.12.2016-05.08.2017 tarihleri arasında kapsamaktadır. Ayrıca Eskişehir’de gerçekleştirilen ön pilot görüşme ve pilot görüşmenin verileri de araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmacı tarafından uygulama süreci boyunca yapılan tüm görüşmeler ile ilgili olarak tez danışmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez’e bilgi verilmiş ve sonrasında tez danışmanı ile görüşmeler hakkında değerlendirmeler yapılmıştır.

Yarı yapılandırılmış esas görüşmelere ilk olarak 08.05.2017 tarihinde Ankara’da başlanmıştır. Araştırmacı muhasebe meslek mensuplarının sürekli il dışında olmalarından ve müsait başka zamanlarının olmamasından dolayı 08.05.2017 tarihinde Ankara’da aynı gün altı görüşme yapmak zorunda kalmıştır.¹⁸⁰ Sonrasında yine Eskişehir’de, Ankara’da ve İstanbul’da olmak üzere araştırmacı görüşmelerine devam etmiş ve hem muhasebe meslek mensupları ile hem de vergi mükellefleri ile olan görüşmelerini 05.08.2017 tarihinde tamamlamıştır. Bu görüşmeler katılımcıların yazılı ve sözlü izni alınmak suretiyle ses kayıt cihazı ile gerçekleştirilmiştir.

Muhasebe meslek mensupları ile yapılan görüşmeler meslek mensuplarının ofislerinde, vergi mükellefleri ile yapılan görüşmeler ise mükelleflerin iş yerlerinde gerçekleştirilmiştir.

2.4. Veri Toplama Teknikleri

Bu araştırmada temel veri toplama tekniği olarak “*görüşme*” tekniği kullanılmıştır. Yapılan tüm görüşmeler yüz yüze gerçekleştirilmiştir. Ayrıca araştırmacı günlüğü ve geçerlik komitesi tutanakları da araştırmanın destek verisini oluşturmaktadır. Yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmeler, araştırmacı günlüğü ve geçerlik komitesi tutanakları ile ilgili bilgiler aşağıda verilmektedir.

¹⁸⁰ Araştırmacı günlüğü, s. 40.

2.4.1. Yarı yapılandırılmış görüşmeler

Araştırmanın veri toplama sürecinde “görüşme formu yaklaşımı” esas alınarak derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Görüşme nitel araştırmada en sık kullanılan veri toplama tekniklerinden biridir. Görüşme, sözlü iletişim yoluyla veri toplama tekniğidir. Görüşme çoğunlukla, yüz yüze yapılmakta ise de, telefon ve televizyon gibi anında ses ve resim iletilicileriyle de olabilir.¹⁸¹ Görüşme ilk bakışta kolay bir veri toplama tekniği gibi görülebilir ve sadece konuşma, dinleme gibi herkes tarafından kullanılan temel becerileri gerektirdiği düşünülür. Ancak görüşme; beceri, duyarlılık, yoğunlaşma, bireyler arası anlayış, öngörü, zihinsel uyanıklık ve disiplin gibi pek çok boyutu kapsamı açılardan, hem sanat hem de bilimdir.¹⁸² Görüşmeyi kullanan nitel araştırmacılar genellikle bu yöntemin özelliklerini, görüşme formlarının hazırlanması, denenmesi, görüşmenin ayarlanması ve gerçekleştirilmesi gibi birçok konuda yoğun bir eğitimden geçerler.¹⁸³ Stewart ve Cash (1985) görüşmeyi, “önceden belirlenmiş ve ciddi bir amaç için yapılan, soru sorma ve yanıtlama biçimine dayalı karşılıklı ve etkileşimli bir iletişim süreci” olarak tanımlamıştır.¹⁸⁴

Yarı yapılandırılmış görüşme; araştırmacının önceden sormayı planladığı soruları içeren görüşme formunu hazırladığı ve görüşmenin akışına bağlı olarak değişik alt sorularla kişinin cevaplarını açarak ayrıntılandırmasını ve bireyin serbest tepki vermesini sağlayan bir tekniktir.¹⁸⁵ Yarı yapılandırılmış görüşme ayrıca görüşülen kişiye kendini ifade etme imkânı sağlamaktadır.¹⁸⁶ Bu araştırmada da katılımcıların bazı sorulara cevap vermekte güçlük çektiği ya da soruyu tam olarak anlayamadığı durumlarda sorular daha anlaşılır düzeyde sorulmuştur. Böylece katılımcıların görüş ve düşüncelerini kesintisiz bir şekilde ifade etmelerine fırsat verilmiştir.

Görüşme formu yaklaşımı araştırmacı veya görüşmeciye zaman esnekliği sağlar. Örneğin, görüşmeci görüşülen birey tarafından yanıtlanmış soruları tekrar sormayabilir, bazı soruları atlayabilir veya sormaktan vazgeçebilir. Aynı zamanda, belirli bir forma

¹⁸¹ Z. Arslantürk (2008). *Sosyal bilimciler için araştırma metod ve teknikleri* (Vol. 7. Bası). İstanbul: Çamlıca Yayınları.

¹⁸² Patton, **a.g.k.**, 1987, s. 56’dan aktaran Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 147.

¹⁸³ Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 47.

¹⁸⁴ C. J. Cash and W. B. Stewart (1985). *Interviewing principles and practices*: Dubuque, IO: Wm. C. Brown Pub., s. 7’den aktaran Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 147.

¹⁸⁵ N. Karasar (2015). *Bilimsel araştırma yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

¹⁸⁶ Ş. Büyüköztürk vd., (2012). *Bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi.

dayalı bir görüşme, farklı bireylerden daha sistematik ve karşılaştırılabilir bilgi elde etmeyi sağlar.¹⁸⁷ Bu çalışmada da araştırmacı katılımcılara sorular sormuş ve karşılığında aldığı cevaplar başka sorunun ya da soruların cevabını da kapsıyor ise o soru ya da soruları sormamıştır. Yine araştırmacı görüşmenin gidişatına göre bazı soruları sorarken sıralamalarında farklılıklar yapmıştır.

Yarı yapılandırılmış görüşme formu oluşturulurken öncelikle konu ile ilgili literatür taraması yapılmış ardından da tez danışmanı ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ile yapılan çalışmalar neticesinde görüşme soruları tespit edilmiştir. Soruların teknik anlamda düzenlenmesi ise ikinci tez danışmanı ve nitel araştırma uzmanı olan Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer'in yardımlarıyla gerçekleştirilmiştir. Tespit edilen bu soruların son haline ise yapılan tez izleme komiteleri ve geçerlik komiteleri ile karar verilmiştir.

Yarı yapılandırılmış görüşme formları iki gruba uygulanmıştır. Bunlardan biri muhasebe meslek mensupları (SMMM, YMM), bir diğeri ise vergi mükellefleridir. Muhasebe meslek mensupları için 20 ana sorudan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu oluşturulmuştur. (EK-1) Yine aynı şekilde vergi mükellefleri için de 20 ana sorudan oluşan yarı yapılandırılmış görüşme formu oluşturulmuştur. (EK-2) Görüşme formunda ana soruların yanında, hem ana sorularla ilişkili hem de soruların daha iyi anlaşılmasını sağlayabilmek ve katılımcıların düşüncelerini daha ayrıntılı şekilde ifade edebilmeleri amacıyla irdelene sorular hazırlanmıştır. Görüşme formunda hazırlanan sorular teknik olarak açık uçlu sorulardır. Hazırlanan görüşme formlarının geçerlik çalışması geçerlik komitesi ile gerçekleştirilmiştir.

Görüşmeler belirtilen gün ve saatte yüz yüze ses kayıt cihazı kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Görüşmeye başlamadan katılımcılar ile genel bir sohbet ortamı oluşturularak rahat bir ortam sağlanmış sonrasında katılımcılar araştırmanın amacı konusunda bilgilendirilmiş ve katılımcılardan yazılı izin formunu okumaları ve imzalamaları istenmiştir. Ardından yapılan tüm görüşmelerde ses kaydının başında katılımcılardan aynı zamanda sözlü izin de alınmıştır. Görüşmeler gönüllülük esası çerçevesinde gerçekleştirildiği için yazılı ve sözlü izin konusunda herhangi bir sıkıntı yaşanmamıştır. Dolayısıyla yapılan tüm görüşmeler nitel araştırmanın gerektirdiği usule uygun olarak gerçekleştirilmiştir.

¹⁸⁷ Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 150-151.

Ön pilot görüşme ve pilot görüşmenin de dâhil olduğu 25 muhasebe meslek mensubu ile yapılan görüşmeler toplamda 19 saat 38 dakika 53 saniye sürmüştür. 15 vergi mükellefi ile yapılan görüşmeler ise toplamda 8 saat 48 dakika 31 saniye sürmüştür. Tüm görüşmeler ise toplamda 28 saat 27 dakika 24 saniye süren bir veri setinden oluşmaktadır. Araştırmanın veri toplama süreci, tarih, yer, gün, saat, süre, veri türü, katılımcı ve veri toplama biçimi belirtilmek suretiyle aşağıda bir tablo halinde yer almaktadır. (Bkz. Tablo 2.5.)

Tablo 2.5. Veri Toplama Süreci

Tarih/ Yer	Gün	Saat	Süre	Veri Türü	Katılımcı	Veri Toplama Biçimi
02.12.2016 Eskişehir	Cuma	11.00-12.09	69 dk. 20"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme (Ön Pilot)	SMMM (1)	Ses Kaydı
25.04.2017 Eskişehir	Salı	16.45-17.56	71 dk. 53"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme (Pilot)	SMMM (2)	Ses Kaydı
08.05.2017 Ankara	Pazartesi	11.00-12.00	60 dk. 21"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	YMM (3)	Ses Kaydı
08.05.2017 Ankara	Pazartesi	14.10-14.52	43 dk. 30"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	YMM (4)	Ses Kaydı
08.05.2017 Ankara	Pazartesi	17.15-17.35	20 dk. 31"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (5)	Ses Kaydı
08.05.2017 Ankara	Pazartesi	17.48-18.08	20 dk. 27"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (6)	Ses Kaydı
08.05.2017 Ankara	Pazartesi	18.15-19.18	63 dk. 22"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (7)	Ses Kaydı
08.05.2017 Ankara	Pazartesi	19.25-19.42	17 dk. 13"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (8)	Ses Kaydı

Tablo 2.5. (Devam) *Veri Toplama Süreci*

Tarih/ Yer	Gün	Saat	Süre	Veri Türü	Katılımcı	Veri Toplama Biçimi
12.05.2017 Ankara	Cuma	11.20-11.34	14 dk. 35"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (1)	Ses Kaydı
12.05.2017 Ankara	Cuma	14.28-14.59	31 dk. 36"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (9)	Ses Kaydı
12.05.2017 Ankara	Cuma	15.40-16.28	48 dk. 29"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (10)	Ses Kaydı
12.05.2017 Ankara	Cuma	17.15-17.50	35 dk. 53"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (11)	Ses Kaydı
30.05.2017 Eskişehir	Salı	14.27-14.56	29 dk. 01"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (12)	Ses Kaydı
30.05.2017 Eskişehir	Salı	15.15-16.04	49 dk. 09"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (13)	Ses Kaydı
31.05.2017 Eskişehir	Çarşamba	11.20-12.34	74 dk. 32"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (14)	Ses Kaydı
31.05.2017 Eskişehir	Çarşamba	12.55-13.47	47 dk. 18"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (15)	Ses Kaydı

Tablo 2.5. (Devam) *Veri Toplama Süreci*

Tarih/ Yer	Gün	Saat	Süre	Veri Türü	Katılımcı	Veri Toplama Biçimi
01.06.2017 Eskişehir	Perşembe	10.00-11.03	63 dk. 57"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (2)	Ses Kaydı
06.06.2017 Eskişehir	Salı	12.15-12.48	33 dk. 53"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (16)	Ses Kaydı
08.06.2017 Eskişehir	Perşembe	11.25-12.56	91 dk. 30"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (17)	Ses Kaydı
09.06.2017 Eskişehir	Cuma	17.00-17.41	41 dk. 06"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (18)	Ses Kaydı
12.06.2017 Eskişehir	Pazartesi	12.00-12.41	41 dk. 40"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (19)	Ses Kaydı
15.06.2017 İstanbul	Perşembe	09.00-10.00	60 dk.	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	YMM (20)	Ses Kaydı
15.06.2017 İstanbul	Perşembe	13.30-14.56	86 dk. 53"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	YMM (21)	Ses Kaydı
17.06.2017 Eskişehir	Cumartesi	13.45-14.18	33 dk. 24"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (3)	Ses Kaydı

Tablo 2.5. (Devam) *Veri Toplama Süreci*

Tarih/ Yer	Gün	Saat	Süre	Veri Türü	Katılımcı	Veri Toplama Biçimi
19.06.2017 Eskişehir	Pazartesi	17.00-17.43	43 dk. 01"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (4)	Ses Kaydı
20.06.2017 Ankara	Salı	15.00-15.49	49 dk. 05"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	YMM (22)	Ses Kaydı
20.06.2017 Ankara	Salı	16.15-16.47	32 dk. 07"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	YMM (23)	Ses Kaydı
22.06.2017 Eskişehir	Perşembe	16.50-17.10	20 dk. 06"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (5)	Ses Kaydı
18.07.2017 Eskişehir	Salı	14.15-14.34	19 dk. 26"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	SMMM (24)	Ses Kaydı
18.07.2017 Eskişehir	Salı	16.20-17.00	40 dk. 38"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	YMM (25)	Ses Kaydı
02.08.2017 Eskişehir	Çarşamba	10.00-11.22	82 dk. 49"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (6)	Ses Kaydı
03.08.2017 Eskişehir	Perşembe	15.15-15.47	32 dk. 34"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (7)	Ses Kaydı

Tablo 2.5. (Devam) *Veri Toplama Süreci*

Tarih/ Yer	Gün	Saat	Süre	Veri Türü	Katılımcı	Veri Toplama Biçimi
03.08.2017 Eskişehir	Perşembe	16.30-17.11	41 dk. 50"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (8)	Ses Kaydı
03.08.2017 Eskişehir	Perşembe	18.00-18.37	37 dk. 36"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (9)	Ses Kaydı
04.08.2017 Eskişehir	Cuma	09.50-10.09	19 dk. 07"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (10)	Ses Kaydı
04.08.2017 Eskişehir	Cuma	11.00-11.24	24 dk. 32"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (11)	Ses Kaydı
04.08.2017 Eskişehir	Cuma	14.50-15.04	14 dk. 04"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (12)	Ses Kaydı
04.08.2017 Eskişehir	Cuma	18.20-18.52	32 dk. 59"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (13)	Ses Kaydı
05.08.2017 Eskişehir	Cumartesi	15.40-16.05	25 dk.	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (14)	Ses Kaydı
05.08.2017 Eskişehir	Cumartesi	17.35-18.17	42 dk. 32"	Yarı Yapılandırılmış Görüşme	Mükellef (15)	Ses Kaydı

2.4.2. Araştırmacı gnlg

Günlük, nitel araştırmada kullanılan veri toplama tekniklerinden biridir. Araştırma sürecinde araştırmacı yapmış olduğu yarı yapılandırılmış görüşmelerin büyük çoğunluğunda görüşme öncesi ve sonrası günlük tutmuştur. Araştırmacı sadece 08.05.2017 tarihinde yapılan görüşmelerin art arda ve zaman kısıtı olmasından dolayı araştırmacı yarı yapılandırılmış görüşme öncesi ve sonrası günlüklerini ayrı ayrı yazamamış, yarı yapılandırılmış görüşmeler bittikten sonra toplu olarak araştırmacı gnlğine yazmıştır.

Araştırmacı gnlg Word programında 12 punto olarak yazılmıştır ve toplam 92 sayfadan oluşmaktadır. Araştırmacı gnlg yapılan tüm görüşmelerin değerlendirmesini, görüşmelerin araştırmacıda bıraktığı izlenimleri, katılımcılar ile ilgili bilgileri, araştırmacının öz değerlendirmesini, araştırmacının katıldığı sempozyum ve eğitim programlarına yönelik görüşlerini kapsamaktadır. Araştırmacı günlüğünün kapsamına bakıldığında araştırmanın destek verisini oluşturduğu söylenebilir.

2.4.3. Geçerlik komitesi tutanakları

Araştırmanın hazırlık sürecinden başlayarak verilerin toplanmasına kadar geçen süreçte tez danışmanı ve alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan ymez, ikinci tez danışmanı ve nitel araştırma uzmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema nler ve araştırmacının katılımıyla gerçekleşen geçerlik komitelerinin bazıları ses kayıt cihazı ile gerçekleştirilirken bazıları da saha notu tutularak gerçekleştirilmiştir. Geçerlik komitesi tutanakları araştırma süreci boyunca araştırmacıya yol gösterici bir veri kaynağı olmuştur.

2.5. Verilerin Analizi

Nitelikli bir durum çalışmasında ne çıkan bazı özellikler bulunmaktadır. Yapılan çalışmada durum ya da durumların tanımının yapılmış olması, durum ya da durumların iyi betimlenmiş olması, analizlerin sağlıklı gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır.¹⁸⁸ Verilerin nasıl değerlendirileceği hakkında bilgi sahibi olmayan araştırmacılar için veri analizi aşaması zordur. İstatistiksel analizlerin aksine, durum çalışmasında veri analizi yapmanın herhangi bir reçetesi bulunmamaktadır. Verilerin nitelikli bir Şekilde analizi

¹⁸⁸ Creswell, a.g.k., 2007, 219.

araştırmacının analitik bir düşünce yapısına sahip olmasına ve verileri iyi yorumlamasına bağlıdır.¹⁸⁹

Bu çalışmada araştırma verileri, nitel veri analizi yöntemlerinden tümevarım analizi yoluyla çözümlenmiştir. Tümevarım analizinde temel amaç, toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmaktır. Tümevarım analizinde birbirine benzeyen veriler belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilir ve bu veriler okuyucunun anlayabileceği bir şekilde düzenlenerek yorumlanmaktadır. Analiz süreci ise şu şekildedir:¹⁹⁰

- Verilerin kodlanması,
- Temaların bulunması,
- Kodların ve temaların düzenlenmesi,
- Bulguların tanımlanması ve yorumlanmasıdır.

Tümevarım analizi tekniklerinin güvenilirliği büyük ölçüde kodlama işlemine bağlıdır. Bu ise, kodlayıcıların ve kodlama kategorilerinin güvenilirliği ile ilgilidir. Kodlayıcının güvenilirliği, farklı kodlayıcıların aynı metni aynı şekilde kodlamalarını veya aynı kodlayıcının aynı metni farklı zamanlarda aynı şekilde kodlamasını gerektirmektedir.¹⁹¹ Bu çalışmada da tümevarım analizinin güvenilirliği sağlanmıştır. Şöyle ki öncelikle araştırma verilerinin kodlama ve temalandırma işlemleri araştırmacı tarafından yapılmıştır. Sonrasında ise bu kodlama ve temalandırma işlemlerinin güvenilirliği alan uzmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez ve nitel araştırma uzmanı Dr. Öğr. Üyesi Sema Ünlüer tarafından sağlanmıştır.

Bu çalışmada kullanılan veri toplama tekniklerinden görüşmeler, araştırmacı günlüğü ve geçerlik komitesi tutanaklarının analiz süreci şu şekilde gerçekleşmiştir:

- Öncelikle 25 muhasebe meslek mensubu ve 15 vergi mükellefi ile ses kayıt cihazı yardımıyla yapılan yarı yapılandırılmış görüşmeler metin dosyası haline getirilmiştir. Ses kayıtlarının metin dosyası haline getirilmesinde tez çalışmasının aynı zamanda Bilimsel Araştırma Projesi olmasından dolayı proje ödeneği kullanılmıştır. Metin dosyası haline getirilen görüşme ses

¹⁸⁹ Yin, **a.g.k.**, 2003, 110.

¹⁹⁰ Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 259-260.

¹⁹¹ N. Bilgin (2006). *Sosyal bilimlerde içerik analizi: Teknikler ve örnekler çalışmalar* (Vol. 2. Bası). Ankara: Siyasal Kitabevi.

kayıtlarının kontrolü, tez danışmanı, ikinci tez danışmanı ve araştırmacı tarafından yapılmıştır.

- Kontrolü yapılan görüşme verilerinin derinlemesine analizinin yapılabilmesi için araştırmacı tarafından metin dosyaları birçok kez okunmuştur.
- Görüşme verileri bir bütün olarak araştırmacı tarafından okunduktan sonra veriler kendi içerisinde anlam ve konu bütünlüğüne göre parçalara bölünmüştür.
- Anlam ve konu bütünlüğüne göre parçalara bölünen görüşme verilerinden kodlar ve temalar oluşturulmuştur.
- Görüşme verilerinin analizi Bilgisayar Destekli Veri Analizi Programı NVivo 11 Pro ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmacı günlüğü de geçerlik komitesi tarafından okunmuş ve analizi yine NVivo 11 Pro ile yapılmıştır. Bunların yanı sıra geçerlik komitesi tutanakları ise yardımcı veri kaynağı olarak analize dâhil edilmiştir.

2.6. Verilerin Geçerliği ve Güvenirliği

Nitel araştırmaların değerlendirilmesinde kullanılan en önemli ölçüt araştırmada elde edilen verilerin, verilerin analizinin ve sonuçların inanılır ve güvenilir olmasıdır.¹⁹² Bu araştırmada da geçerliği ve güvenilirliği sağlamak için aşağıdaki aşamalar gerçekleştirilmiştir:

- Nitel veri toplama tekniklerinden esas olarak görüşme tekniği kullanılmış yardımcı veri kaynağı olarak araştırmacı günlüğü ve geçerlik komitesi tutanaklarından yararlanılmıştır.
- Planlama ve araştırma süreci boyunca başka araştırmacılar ve uzmanlarla görüşülmüştür. Bunlara ek olarak geçerlik komiteleri ve tez izleme komiteleri gerçekleştirilmiştir.
- Katılımcılara kimliklerinin gizli kalacağı bilgisi verilmiştir. Ayrıca katılımcılara, görüşmelerden elde edilen verilerin sadece bu araştırma kapsamında kullanılacağı hakkında bilgilendirme yapılmıştır.

¹⁹² Büyüköztürk vd, **a.g.k.**, 2012, 245.

- Yarı yapılandırılmış görüşmeler veri kaybını önlemek ve ispat amacıyla ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır.
- Veri toplama sürecinde eş zamanlı olarak literatür taraması da gerçekleştirilmiştir.
- Veri toplama ve analiz sürecinde kayıtlar düzenli olarak tutulmuştur.
- Uzun süreli ve derinlemesine veri toplanmıştır.
- Veriler arasındaki tutarlılık kontrol edilmiştir.
- Verilerin analizleri ve sonuçları ayrıntılı olarak rapor edilmiştir.

2.7. Araştırma Etiği

Araştırmalarda genel olarak izlenmesi gereken bazı kurallar ve ihlal edilmemesi gereken bazı etik ilkeler vardır. Evrensel olarak kabul gören ana etik ilkeler şunlardır: Bilinçli onay; gizlilik, özel hayata saygı ve zarar vermeme; aldatmama/yanıltmama ve verilere sadık kalmadır.¹⁹³ Bu anlamda araştırmanın başlangıcından itibaren tüm verilerin geçerli bir şekilde toplanmasına özen gösterilmiştir. Gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış görüşmeler ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşmelerin öncesinde tüm katılımcılardan yazılı izin alınmıştır. (EK-3) Ayrıca araştırmaya dâhil olan katılımcıların isimleri kesinlikle deşifre edilmemiş görüşme verilerinin analizinde katılımcı isimleri yerine SMMM (12), YMM (5) ve Mükellef (7) gibi kod isimler kullanılmıştır.

Araştırmanın görüşme verileri toplanırken katılımcılardan bazıları görüşmenin ses kayıt cihazı ile yapılıyor olmasından dolayı endişe duymuş ancak araştırmacının kayıtların gizli kalacağını vurgulaması üzerine katılımcı için bu durum sorun teşkil etmemiştir.¹⁹⁴ Dolayısıyla araştırma süreci boyunca etik ilkelere titizlikle uyulmasına özen gösterilmiştir.

¹⁹³ M. Punch (1994). *Politics and ethics in qualitative research* (Vol. 2). Thousand Oaks, CA: Sage., sayfa 90-94'ten aktaran Yıldırım ve Şimşek, **a.g.k.**, 2013, 121-122.

¹⁹⁴ Araştırmacı günlüğü, s. 74.

3. BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırmanın bu kısmında 25'i muhasebe meslek mensubu 15'i ise vergi mükellefi olmak üzere toplamda 40 katılımcıdan toplanan verilerden elde edilen bulgular yer almaktadır. Bu bulgular araştırma soruları çerçevesinde hem muhasebe meslek mensuplarından hem de vergi mükelleflerinden elde edilen verilerden alıntı¹⁹⁵ yapılarak sunulmuş ve yorumlanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarından elde edilen veriler neticesinde temelde 8 ana temaya ulaşılmıştır. Bu temalar şu şekildedir:

- 1) Mesleki motivasyonlar,
- 2) Beklentiler,
- 3) Özellikler ve yeterlikler,
- 4) Verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar,
- 5) Görev tanımı ve niteliği,
- 6) İletişim yolları,
- 7) Sorunlar,
- 8) Görüşler ve öneriler.

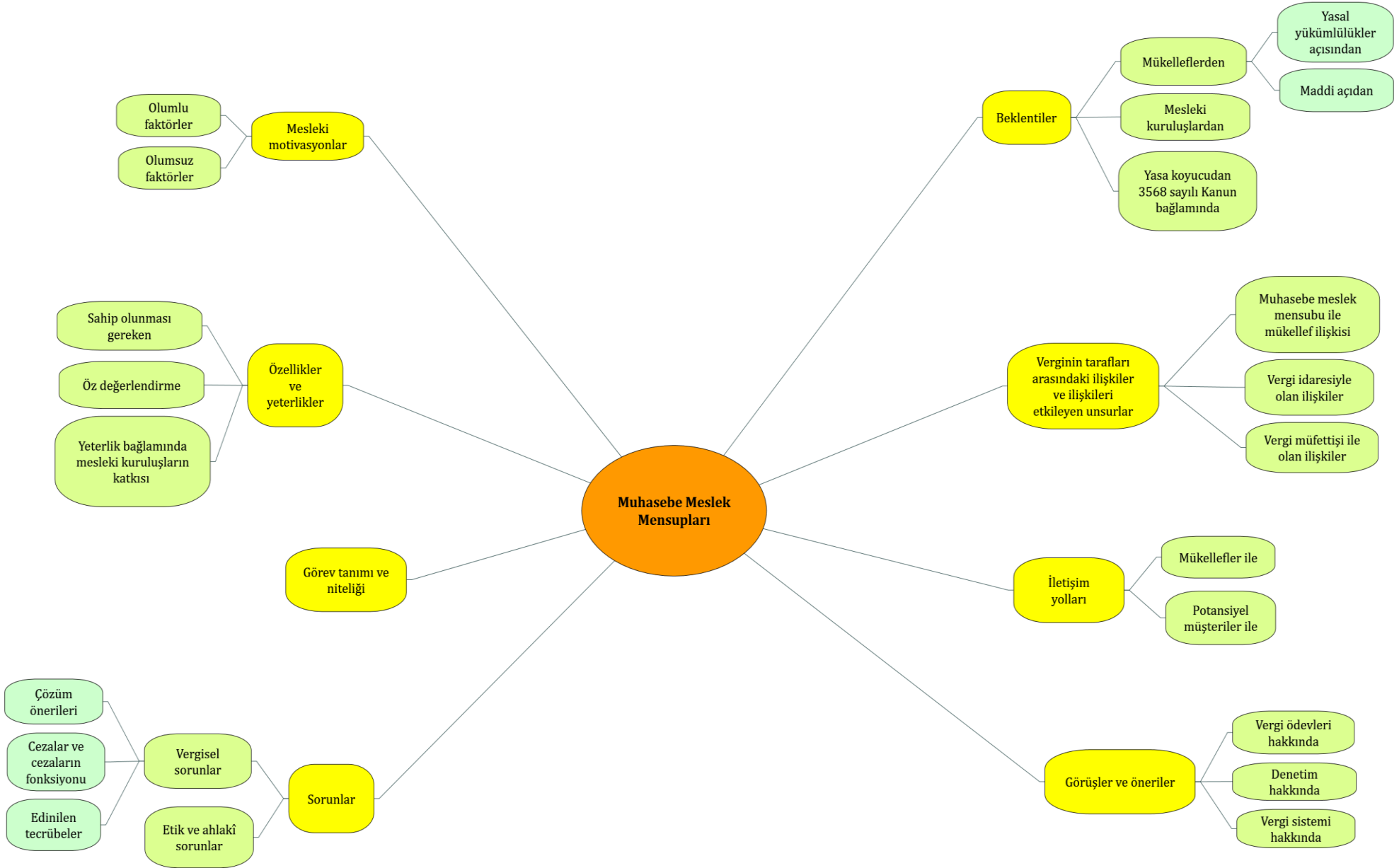
Vergi mükelleflerinden elde edilen verilerden ise temelde 6 ana temaya ulaşılmıştır. Bu temalar ise şu şekildedir:

- 1) İş yaşamlarındaki motivasyonlar,
- 2) Beklentiler ve alınan hizmetler,
- 3) Özellikler ve yeterlikler,
- 4) Verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar,
- 5) Sorunlar,
- 6) Görüşler ve öneriler.

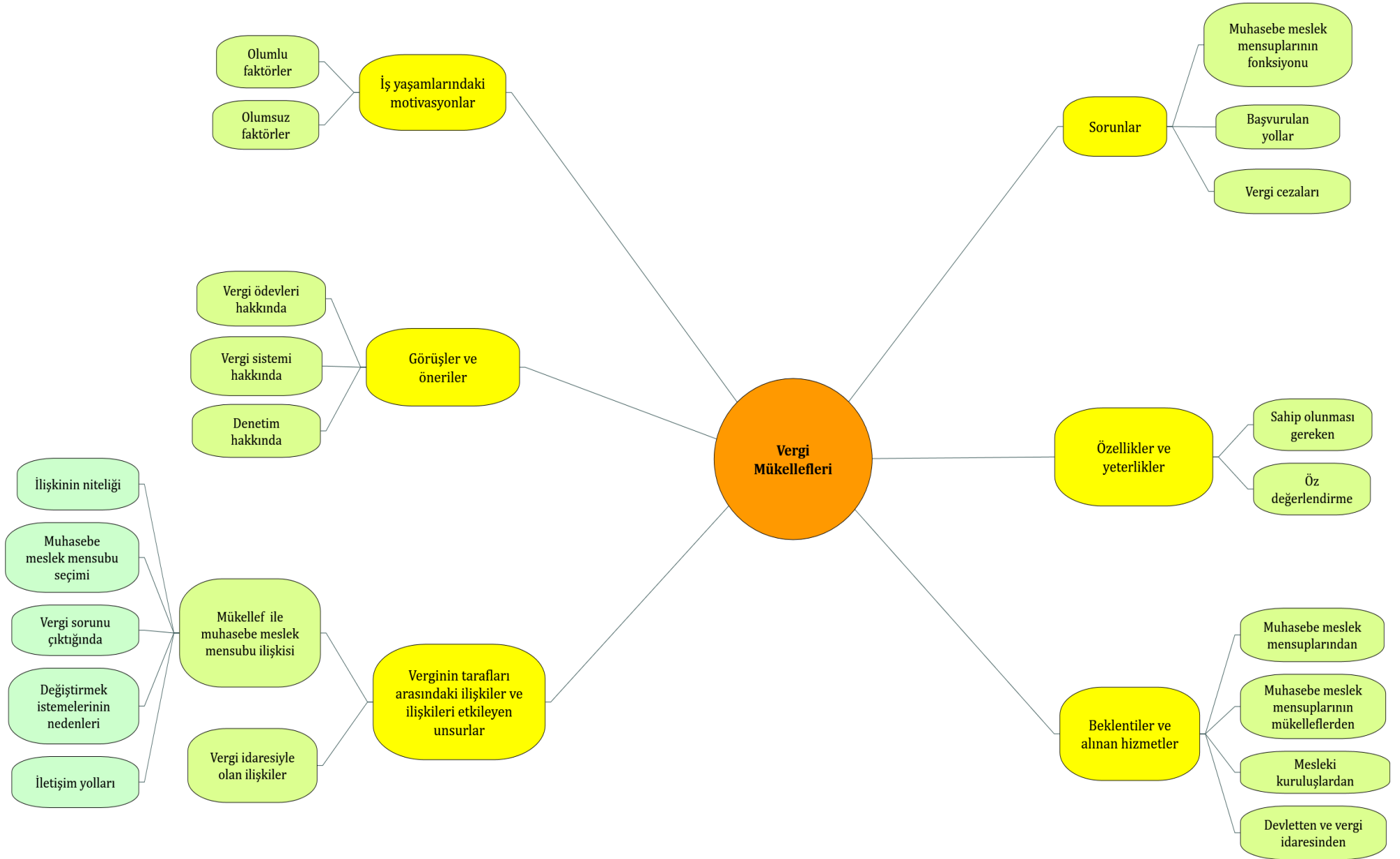
Yukarıda belirtilen ana temaların yanı sıra birçok alt temaya da ulaşılmıştır. Ulaşılan tüm bu temalar aşağıda NVivo 11 Pro Nitel Veri Analizi Programı kullanılarak iki ayrı şekil yardımıyla açıklanmıştır. Şekillerde ana temalar sarı renk ile gösterilirken,

¹⁹⁵ Alıntı yapılarak sunulan görüşme verilerinin sonunda yer alan tarihler, görüşmenin yapıldığı tarihi belirtmektedir.

alt temalar yeşil renk ile alt temalardan ulaşılan temalar ise mavi renk ile gösterilmiştir.
(Bkz. Şekil 3.1., Şekil 3.2.)



Şekil 3.1. Muhasebe Meslek Mensupları ile Yapılan Yarı Yapılandırılmış Görüşmelerden Elde Edilen Verilerden Ulaşılan Temalar



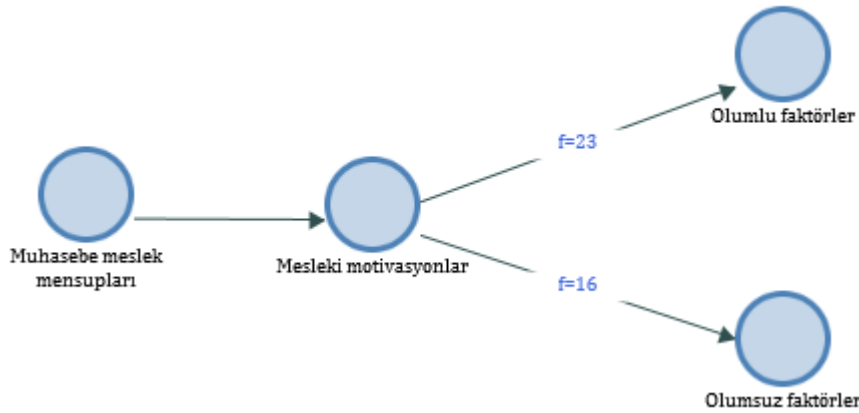
Şekil 3.2. Vergi Mükellefleri ile Yapılan Yarı Yapılandırılmış Görüşmelerden Elde Edilen Verilerden Ulaşılan Temalar

3.1. Muhasebe Meslek Mensupları ile Vergi Mükelleflerinin Motivasyonlarının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkilerine İlişkin Bulgular

Araştırmanın birinci sorusu “*Muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonları ile mükelleflerin iş yaşamlarındaki motivasyonları, kurulan ilişkilere ne şekilde yansımaktadır? Bu durum vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?*” şeklindedir. Bu sorunun yanıtı hem muhasebe meslek mensuplarıyla hem de vergi mükellefleri ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak ayrı ayrı sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.1.1. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonlarının vergi uyumuna etkisi

Görüşme yapılan 25 muhasebe meslek mensubundan elde edilen verilerden “*Mesleki motivasyonlar*” adlı ana tema ile “*Olumlu faktörler*” ve “*Olumsuz faktörler*” olmak üzere ilk alt temaya ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç muhasebe meslek mensubu tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.3.)



Şekil 3.3. “*Mesleki Motivasyonlar*” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.1.1.1. Olumlu faktörler

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 23’ü¹⁹⁶ motivasyonlarını olumlu yönde etkileyen faktörlerden bahsetmiştir. Muhasebe meslek mensuplarından

¹⁹⁶ SMMM (1), SMMM (2), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), SMMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

21'i¹⁹⁷ mesleklerini sevdikleri ve mesleklerinde mutlu oldukları yönünde görüş bildirmiştir. Bu yönde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları aynı zamanda maddi anlamda tatmin olduklarından da bahsetmiştir. Diğer taraftan 2¹⁹⁸ muhasebe meslek mensubu ise mesleklerini sevmediklerini ve mesleklerinde mutlu olmadıklarını ifade etmiş olmalarına rağmen mesleklerinin kendilerini maddi anlamda tatmin ettiğini söylemiştir. Bu durumu SMMM (10), “... Benim diğer meslektaşlar gibi maddi anlamda kaygılarım yok... Sevmesek de en iyisini icra etmeye çalışıyoruz...” şeklinde ifade etmiş ve dolayısıyla mesleğini sevip ya da sevmemesinden ziyade asıl önemli hususun işini en iyi şekilde yapmak olduğunu belirtmiştir.

SMMM (18), mesleğini sevdiğini ve mesleğinden memnun olduğunu ve aynı zamanda mesleğin ona getirisini ve maddi anlamda tatmin oluşunu şu sözlerle açıklamıştır:

SMMM (18): (...) Mesleğimi seviyorum. (...)
(...) 15 yaşından beri ben bu işteyim. Mesela inşaatta demirci olsak demirci ustası olurum. Sanayide motor tamircisi olsak motor tamircisi olurum. Ben dediğim gibi 87 yılından beri muhasebe bürosunun tozunu yutuyoruz. Mesleğimden de memnunum. (...)
(...) Çalışırken tabii insanların hayalleri oluyordu. Yarın öbür gün bir muhasebe bürosu açabilmek. Orada işveren olabilmek. Ona göre bir nasıl diyeyim kendinize göre bir eş, bir çocuk, güzel bir bahçeli eve, büronun kendinizin olması, birkaç tane yatırım olması. Ben bunlara sahip olabildim bu meslek sayesinde.
(...) (09.06.2017)

YMM (20)'nin “...Yeniden dünyaya gelsem tekrar aynı mesleği seçerim... Hem maddi yönden hem manevi yönden gerçekten tatmin edici...” görüşü ile YMM (21)'in “...Mesleğimi sevmemin nedeni şu, koşullar çok iyi de o nedenle seviyorum...” görüşü, SMMM (18)'in yukarıdaki söylemini destekler nitelikte bulgulardır.

SMMM (1) ise mesleğini severek icra ettiğini ve bu durumun mükellefe verdiği hizmetin kalitesine de yansıdığını şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (1): (...) İş severek yaptığın zaman daha fazla efor sarf ediyorsunuz. Ona göre hizmetin kalitesi de artıyor diyebilirim. (...) (02.12.2016)

SMMM (12), mesleğini alternatifinin olmamasından kaynaklanan zorunluluktan dolayı sevdiğini ve aynı zamanda mesleğinden maddi anlamda tatmin olduğunu şu sözlerle açıklamaya çalışmıştır:

SMMM (12): (...) Seviyorum. Sevmesek zaten yapamayız bunu. (...)
(...) Mutluyuz yani başka bir iş yapamayacağımıza göre bu saatten sonra, mutluyuz. Severek girdik zaten bu mesleğe. (...)

¹⁹⁷ SMMM (1), SMMM (2), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), YMM (25).

¹⁹⁸ SMMM (10), SMMM (24).

(...) Tabii yani normal insanlara göre daha rahat yaşam seviyemiz var. Tatmin oluyoruz. (...)
(30.05.2017)

SMMM (12)'nin yukarıda belirttiği “...*Bu saatten sonra mutluyuz...*” cümlesi ile mesleği yapacağı başka bir iş olmadığı için yaptığını dolayısıyla bir çaresizliğin söz konusu olduğu söylenebilir. Bu durum bir kişinin mesleğini artısıyla, eksisiyle, avantajıyla ve dezavantajıyla kabullenişini göstermektedir. Mesleğini sevmesi alternatifsizlikten kaynaklansa da, mesleğinden maddi anlamda tatmin olduğu da anlaşılmaktadır.

SMMM (14) ise mesleğini severek yaptığını ve mutlu olduğunu ifade etmiş ayrıca maddi önceliğinin olup olmamasını çalıştığı mükellef grubunun bakış açısına göre değiştiğini belirterek diğer katılımcılardan farklı bir görüş bildirmiştir. Katılımcı mükellefin talebine göre yani mükellef ne istiyorsa ona göre hizmet sunduğunu şu sözlerle ifade etmiştir:

SMMM (14): (...) Beni anlayabilen mükellef gruplarıyla çalıştım da işin maddi tarafı tamamen ikinci plana itiliyor. Ama olayı sadece yapılması gereken bir şeyleri yapan birisi olarak gören bir mükellefle çalışırsam ben de olayın manevi tarafını ikinci plana bırakıp maddi tarafıyla ilgilenmek zorunda kalıyorum. Yani tamamen bu, çalıştığınız kişinin size ve yaptığınız işe olan bakış açısı ve saygısıyla orantılı. (...) (31.05.2017)

Elde edilen bulgular;

- Mesleklerinde maddi anlamda tatmin olduğu yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarının aynı zamanda mesleklerini severek yaptığını ve mesleklerinde mutlu olduklarını,
- Mesleklerini zorunluluktan da olsa icra eden muhasebe meslek mensuplarının olduğunu,
- Mükellef bakış açısının da muhasebe meslek mensuplarının motivasyonunu etkileyebildiğini ve
- Mesleklerini sevmediklerini dile getiren muhasebe meslek mensuplarının aynı zamanda maddi anlamda tatmin olduklarını göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının maddi anlamda tatmin olduğu yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları aynı zamanda mesleklerini severek yaptığını ve mesleklerinde mutlu olduklarını ifade etmişlerdir. Diğer taraftan mesleğini sevmediğini ve mesleğinde mutlu olmadığını söylemesine rağmen maddi anlamda tatmin olduğunu belirten muhasebe meslek mensupları da bulunmaktadır.

3.1.1.2. Olumsuz faktörler

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 16'sı¹⁹⁹ ise motivasyonlarını olumsuz anlamda etkileyen faktörlerden bahsetmiştir. Bu muhasebe meslek mensuplarından ikisi²⁰⁰ mesleklerini sevmediklerini ve mesleklerinde mutlu olmadıklarını belirtmekle beraber aynı zamanda maddi anlamda da tatmin olmadıklarını söylemiştir. Diğer taraftan bir²⁰¹ muhasebe meslek mensubu ise mesleğini sevdiğini belirtmekle birlikte maddi anlamda tatmin olmadığı ve bu durumun onun motivasyonunu olumsuz anlamda etkilediği yönünde görüş bildirmiştir.

SMMM (9), hem mesleğini sevmeyişini hem de kazanç noktasında yaşadığı sıkıntıyı şu sözlerle açıklamıştır:

SMMM (9): (...) Yaptığımız meslekte hem para kazanmak hem de manevi olarak tatmin olmak istersiniz. Mesela diyelim ki işte bir yazar kitap yazar kitabı satıldığı zaman beğenildiği zaman bir tatmin oluyor, bir şair bir şiir yazdığı zaman ne bileyim bir futbolcu bir gol attığı zaman. Ama bizim böyle bizi mutlu eden hiçbir şey yok bizim meslekte. (...) (12.05.2017)

SMMM (9)'un bu açıklamasından da anlaşılacağı üzere mesleğini icra ederken sürekli onu mutsuzluğa sürükleyecek vakalarla karşılaşması mesleğe olan şevkini kırmıştır. Dolayısıyla aslında maddi anlamda yeterli kazancı elde edemeyişini muhasebe meslek mensubunu mutsuzluğa itmiş olabilir. Bu durum ise motivasyonunu olumsuz anlamda etkileyen bir faktör olarak görülebilir.

SMMM (11) ise her ne kadar maddi anlamda tatmin olduğunu belirtse de mesleğini icra ederken verdiği emeğin ve aldığı sorumluluğun kazancına göre çok fazla olduğundan, *angarya* olarak tabir edilen işlerin yoğunluğundan ve piyasadaki *tahsilat sıkıntısından*²⁰² bahsetmiştir. Ayrıca diğer meslek grupları ile yaptığı karşılaştırma da dikkat çekicidir. Katılımcı görüşünü şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (11): (...) Maddi anlamda yani bizim çok fazla tahsilat sıkıntımız yok alıyoruz ama maalesef ki çok iyi ücretler alamıyoruz. Yani çünkü baktığımız zaman mali müşavirlerin yaptığı işlere yoğunluğa ve aldıkları sorumluluğa yani gerçekten alınan ücret ve işte o sorumluluk, yaptığınız iş arasında dağlar kadar fark var. Yani avukatlar bile bizim kadar sorumluluk almıyorlar. Hiçbir sorumlulukları yok. Ama bizden çok daha iyi para kazanıyorlar. Doktorlar keza öyle. Her doktor her hastayı iyileştiremiyor. Ama bizden çok daha iyi para kazanıyorlar. Hiçbir şekilde şahsi hataları dışında hiçbir şekilde bir sorumlulukları yok. (...)

(...) Bazı şeylerin hani meslek dışı uygulamaların diyeyim kurumlar tarafından bize yaptırılması hani bizim angarya diye tabir ettiğimiz aslında mali müşavirin yapmaması gereken işlerin yaptırılması tabii biraz bizi şey yapıyor o anlamda soğutuyor. Aynı zamanda tahsilat sıkıntısı bütün mali müşavirlerin

¹⁹⁹ SMMM (2), YMM (3), YMM (4), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (19), SMMM (24), SMMM (25).

²⁰⁰ SMMM (9), SMMM (24).

²⁰¹ SMMM (13).

²⁰² Vergi mükelleflerinden para alamama, ücret alamama.

sıkıntısı. Para alamamak ve aşırı düşük fiyatta piyasada mali müşavirlik yapılması, defter tutulması. (...)
(12.05.2017)

SMMM (11)'in sorumluluk ve emek konusunda yukarıdaki görüşü ile SMMM (10)'un "...Bu kadar çok sorumluluk alıp da bu kadar emeğin karşılığı değil yani..." görüşü, SMMM (15)'in ise "...Aldığımız ücretlere göre de verdiğimiz emek ve zaman daha fazla... Sorumluluklarım da çok yüksek..." görüşü bu bulguyu destekler niteliktedir.

Diğer taraftan SMMM (10), yoğun bir iş temposunda olduğundan dolayı bu durumun özel hayatına olumsuz yansıdığını şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (10): (...) Yani hala eve saat 8'de 9'da gidiyorsunuz. (...)
(...) Çocuğunuz eve gittiğinizde haydi baba top oynayalım dediğinde artık o beynen o dermanınız kalmamış oluyor. Şunu diyorum keşke bu mesleği seçmemiş olsaydım. Başka bir meslek olsaydı ayın 24'ü umurumda bile olmazdı. Bana ne ki bugün ayın 24'ü. Hani Cem Yılmaz diyor yarın KDV var öldüm ben ne yapayım yarın KDV var. Öyle bir durum yani. (...) (12.05.2017)

SMMM (12)'nin "...Çocuk çocuğu görmekte çok zorluk çekebiliyoruz..." görüşü ile SMMM (7)'nin "...Her ay abartmıyorum 100, 150 tane beyanname veriyoruz. Yani mükellef sayısına bağlı olarak tabii bu artıyor ama şimdi böyle bir süreç içerisinde aile ya da sosyal yaşantımız da daha azalıyor. Çocuklarımız da bizi daha az görüyor..." görüşü SMMM (10)'un yukarıda alıntı yapılarak verilen görüşünü destekler nitelikteki bulgulardır.

YMM (4) ise mükelleflerin bakış açısındaki memnuniyetsizliğini şu sözlerle ifade etmiştir:

YMM (4): (...) Bizim mükellef profilimiz kendine faydalı olmaktan ziyade günü kurtarmak yasal formaliteleri yerine getirmek, getirsin de nasıl olursa olsun diye bakan bir meslek. O nedenle çok toplumsal ilişki açısından, müşteri, işveren, mükellef açısından çok tatmin etmiyor. (...)
(...) Sizden sadece bir iki beyanname verip yasal formaliteyi tamamlayan değil de kendisine bazı yolda yol gösterici olmanızı isteyen insanlar da var. Onlar bu mesleğe bir tat katıyorlar. Fakat Türkiye'de çok fazla değil bunlar. (...) (08.05.2017)

YMM (4) konu hakkında görüşünü ifade ederken mükellef profilinin genel olarak yasal prosedürler yerine getirilsin de nasıl getirilse getirilsin şeklinde bir bakış açısına sahip olduklarından bahsetmiştir. Bu durum da aslında yapılan işe ilişkin süreçlerin sağlıklı bir işleyişinin olmadığını ve yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmediği buna karşın faaliyetlerin yasaya bir şekilde uydurulduğunu göstermektedir.

YMM (25) ise muhasebe mesleğinin oldukça stresli olduğunu ve bu durumun motivasyonunu olumsuz yönde etkilediğini ayrıca vergi ödemenin zaten kolay olmadığını şu sözlerle ifade etmiştir:

YMM (25): (...) Tabii bizim işimiz biraz stresli. Hata bizde çok ciddi anlamda stres, endişe, kaygı, tasa yaratıyor. Çalışırken motivasyonumuzu etkileyen unsurlar bunlar. Onun dışında tabii mükellefle devlet arasındaki ilişkilerin çözülmesi de bizde bir stres yaratıyor. Çünkü vergi ödemek kolay bir iş değil.

Mükellef ödeyecek devlet alacak. Yani onun dışında motivasyonumuzu etkileyen çok ciddi sorunlarımız yok. (...) (18.07.2017)

SMMM (17) ise yine mesleğini icra ederken kendisinde motivasyon kaybına neden olan durumlardan bahsetmiştir. Katılımcı, müşterilerle yaşadığı sıkıntıların ve meslek hayatında karşılaştığı aksaklıkların motivasyonunu olumsuz yönde etkilediğini, diğer taraftan çalışırken motivasyon sağlamak için de bir hobi edinilmesi gerektiğini şu sözlerle açıklamıştır:

SMMM (17): (...) Çalışırken motivasyonumu etkileyen, müşterilerle ilgili olumsuzluklar. Ondan sonra diğer kamu hizmetleriyle kamuyla çalışırken yaşadığımız aksaklıklar motivasyonumu etkiliyor. Olumsuz etkiliyor. Tabii bunları aşmak da bizim işimiz. Sonuçta bir bürokrasi var, evrak yoğunluğu var, bunu aşmak, kişileri aşmak, insanla uğraşyoruz sonuçta. İnsanları aşmak bizim de işimiz. Mümkün merteye bunun içinde sisteme bağlı kalmayı ve sistem yaratmaya çalışıyoruz, sistem kurmaya çalışıyoruz. Sonuçta bu hem kamuyla da olabilir çalıştığımız firmalarla da olabilir, çalışanlarımızla da olabilir, çalışanlarımız da var. Sonuçta orada bir eğitim sürecinden de geçiyoruz insanları. Sırf kendimiz çalışmıyoruz, beraber çalıştığımız insanlar var. Çalıştığımız firmalarda çalışan insanlar da var. Bunlar da bize bağımlı. Bunların motivasyonunu sağlamak zor oluyor ama en önemli şey orada bence kişinin kendisinin bir hobisi olması. Çünkü bu stresli ortama ancak bir hobiyle kafayı dağıtarak yaptığımız bu işin tezatında yapmış olduğumuz bir farklı bir hobi, meşgale ile kafa dağıtmak gibi düşünebiliriz. (...) (08.06.2017)

Elde edilen bulgular;

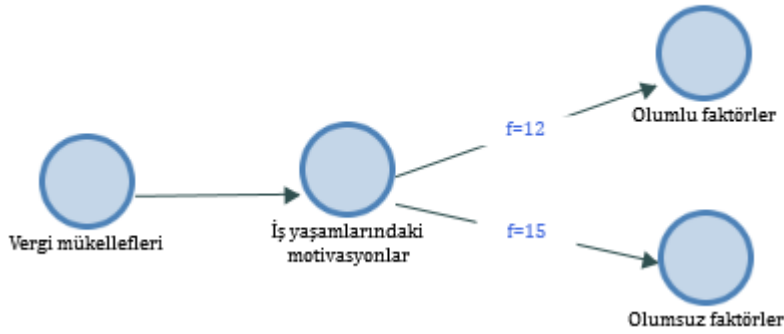
- Maddi anlamda sıkıntı yaşayan muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini sevediklerini ve bu durumun onlarda motivasyon kaybı oluşturduğunu,
- Mesleklerinde *angarya* iş olarak tabir ettikleri iş yoğunluğunun fazla olduğunu,
 - Bu iş yoğunluğundan ötürü manevi anlamda tatmin olmadıklarını, özellikle sosyal ve özel hayatlarına yeterince zaman ayıramadıklarını,
- Mesleklerinin oldukça sorumluluk yükleyen bir meslek olduğunu ve dolayısıyla emeklerinin karşılıklarını alamadıklarını,
- Tahsilat sorununun piyasada hâkim olduğunu,
- Ayrıca mevzuat değişikliklerinin, mükellefler ile yaşanan sıkıntıların ve stresin de motivasyonlarını olumsuz etkilediklerini göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları yaşadıkları birçok sorunun motivasyonlarını olumsuz yönde etkilediğini belirtmiştir. Özellikle maddi anlamda sıkıntı yaşayan muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini sevedikleri ve bu durumun onlarda motivasyon kaybına neden olduğu görülmektedir. Diğer taraftan *angarya* iş olarak tabir ettikleri iş yükünün fazla olması ve emek-sorumluluk noktasında yaşadıkları

sıkıntılar önemli bir sorun olarak görülmektedir. Yine piyasaya hâkim olan tahsilat sorununun, mevzuat değişikliklerinin, mükellefler ile yaşanan sıkıntıların ve stresin de motivasyonlarını olumsuz etkilediği yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları da bulunmaktadır.

3.1.2. Vergi mükelleflerinin iş yaşamlarındaki motivasyonlarının vergi uyumuna etkisi

Görüşme yapılan 15 vergi mükellefinden elde edilen verilerden “İş yaşamlarındaki motivasyonlar” adlı ana tema ile “Olumlu faktörler” ve “Olumsuz faktörler” olmak üzere ilk alt temaya ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç vergi mükellefi tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.4.)



Şekil 3.4. “İş Yaşamlarındaki Motivasyonlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.1.2.1. Olumlu faktörler

Kendileriyle görüşme yapılan vergi mükelleflerinden 12’si²⁰³ iş yaşamlarındaki motivasyonlarını etkileyen olumlu faktörlerden bahsetmiştir.

Yaptıkları işten memnun, mutlu ve tatminkâr olduklarına yönelik görüş bildiren vergi mükelleflerinden Mükellef (7) bu konudaki düşüncesini “...Şimdi yeniden yaşama dönsem doğsam, şu andaki işimi, şu andaki eşimi isterim...” şeklinde ifade etmiştir. Mükellef (2) ise, “... Tahsilatları yapabildiğimiz ölçüde mutluyuz...” cümlesi mutluluğunu maddi anlamda tatmin oluşuna bağlamıştır.

²⁰³ Mükellef (1), Mükellef (2), Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (6), Mükellef (7), Mükellef (9), Mükellef (10), Mükellef (11), Mükellef (13), Mükellef (14).

Diğer taraftan işindeki memnuniyetin kendisine başarı getirdiğini belirten Mükellef (6) düşüncesini şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (6): (...) Tabii yaptığımız işten memnunuz. Bir kere işinden memnun olmazsan başarılı olamazsın. Önce gönüllü işini yapacaksın. İşini tatil gibi yapacaksın. Ben her zaman tatil gibi işimi yaparım. İş'te asla bıkmam. Sabahtan erkenden gelir işimin başına, çalışanlarımı yönlendiririm. Nerede ne yapacağım, zaten doğru şeyler çoğu zaman patrona gelmez. Patron olarak söyleyeyim mi, aslında patron değiliz bizde bir işçi gibi çalışıyoruz her zaman ama doğru şeyler gelmez. Çünkü doğru şeyler herkesin görevidir yapmak mecburiyetinde. Ancak problem olan işler gelir. O problemlerin altında evvah ne yapacağız diye hiçbir zaman bir tereddüt çekmedim. Ne yapılabilir, onun çözümü nedir, bir hasar vardır bu hasarı en azami şekilde nasıl çözebiliriz. Onunla her zaman mücadele ettim. Ve başarının da yüzde 90'ını buna borçluyum diyebilirim yani. Hiçbir zaman bir panik yaşamadım bir durum karşısında. Bunun çözümü ne olur, onun çözümünü buldum ve o çözümle de doğru yönlere daima ileriye düşündük hiç geriye takılı kalmadık. (...) (02.08.2017)

Mükellef (9)'un ise “...İşinizi sevmezseniz zaten başarılı olmanız da zor...” şeklindeki görüşü, Mükellef (6)'ın yukarıdaki görüşünü destekler nitelikte bir bulgudur.

Elde edilen bulgular;

- İşlerini severek icra ettikleri, işlerinde mutlu olduklarını ve başarının sırrını işlerini severek icra etmekten geçtiğini belirten vergi mükelleflerinin olduğunu ve
- İşlerindeki mutluluğu kazançlarına bağlayan vergi mükelleflerinin olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak vergi mükelleflerinin iş yaşamlarındaki motivasyonları üzerinde birçok faktör etkili olmaktadır. İşlerini sevdiklerini ve işlerinde mutlu olduklarını belirten vergi mükelleflerinin olduğu görülmektedir. Bu mutluluğu elde ettiği kazanca bağlayan vergi mükellefleri olduğu gibi diğer taraftan bu durumu çalıştığı sektörden aldığı hazzı bağlayan vergi mükellefleri de bulunmaktadır.

3.1.2.2. Olumsuz faktörler

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi iş yaşamlarındaki motivasyonlarını olumsuz anlamda etkileyen faktörlerden bahsetmiştir. Mükellef (12), işini sevemeyişini kazancının azalmasına bağlamış ve “...Sevemiyorum... Kâr marjları çok azaldı...” şeklinde ifade etmiştir. Mükellef (6) ise piyasada hâkim olan güvensizlik durumunu şu şekilde ifade etmiştir:

Mükellef (6): (...) Ticarete en büyük sorun, konuştuğunu yerine getirememendir. Verdiğin sözü yerine getirmemendir. (...)

(...) Siz eğer verdiğiniz sözü yerine getirirseniz o verdiğiniz sözü baştan sonucunu düşünürseniz asla problem yaşamazsınız. İşte ticaret dalının da başarısı budur. Verdiğiniz sözü verdiğiniz işi zamanında gününde saatinde ve aynısını yaptığınız zaman ekstradan kimse sizden bir şey istemiyor. Önce buna çok dikkat etmeliyiz. (...) (02.08.2017)

Yine iş yaşamında karşılaşılan sorunlar konusunda fikir beyan eden Mükellef (1)'in “...İnsanların dürüst olmayışı...” görüşü ile Mükellef (2)'nin “...Genel itibarıyla insanların sözünde durmaması bir numaralı olgu bu. İnsanlar güvenini yitirmiş...” şeklindeki görüşü, Mükellef (6)'nın yukarıdaki görüşünü destekler nitelikteki bulgulardır.

Diğer taraftan Mükellef (7) ise motivasyonunu olumsuz anlamda etkileyen durumdan şu şekilde bahsetmiştir:

Mükellef (7): (...) Şikâyetçi olduğumuz iş, bizim devletle olan işlerimiz. Biz devlet bizim önümüzde engel olmasa çok daha farklı işler çok daha farklı konumlarda olurduk. Atıyorum işte bir çimento fabrikasının inşaat ruhsat işi. 2009'dan 2017'ye kadar 8 yılda bir inşaat işinin ruhsatı ancak bitti. Yani devlet yatırım diyor yatırımcıyı teşvik ediyorum diyor ama bürokrasiyle önümüzü kesiyor. Yani en büyük şikâyetimiz devlet. Devletin bürokrasisinden şikâyetçiyiz. (...) **(03.08.2017)**

Elde edilen bulgular;

- Piyasada güvensizlik durumunun hâkim olduğunu,
- Kâr marjlarının azaldığını,
- Piyasadaki alacakların zamanında tahsil edilemeyişi,
- Yapılan işlerdeki risk seviyesinin fazla olduğunu,
- Nitelikli eleman bulmakta zorlanıldığını ve
- Bürokratik işlerin yoğun olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak kendileriyle görüşme yapılan vergi mükellefleri iş yaşamlarında karşılaştıkları birçok sıkıntıdan bahsetmiştir. Bu sıkıntıların ise kendilerinin iş yaşamlarındaki motivasyonlarını düşürdüğünü belirtmişlerdir. Özellikle piyasada sözünde durmayan ve dürüst olmayan vergi mükelleflerinin olduğu dile getirilmiştir. Bu durum alacakların zamanında tahsil edilemeyişi sorununu da beraberinde getirmektedir. Diğer taraftan bazı sektörlerdeki risk oranının fazla olması, nitelikli eleman bulmanın zorluğu ve bürokratik işlerin yoğun ve zaman alması da vergi mükelleflerinin motivasyonlarını olumsuz etkileyen faktörlerdir.

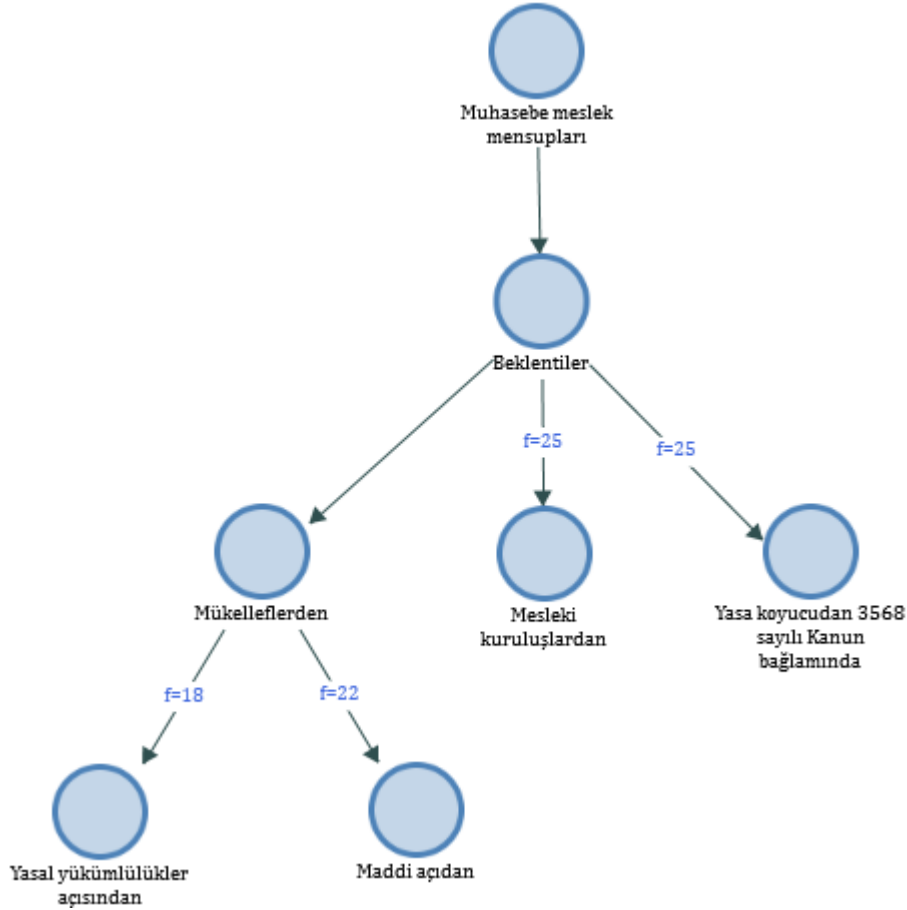
3.2. Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Beklentilerinin Vergi Uyumuna Etkilerine İlişkin Bulgular

Araştırmanın ikinci sorusu olan “Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin beklentileri nelerdir? Gerçekleşenler nelerdir? Bu beklentilerin karşılama düzeyinin vergi uyumuna etkisi nedir?” sorusunun yanıtı muhasebe meslek mensupları ve vergi

mükellefleriyle yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak ayrı ayrı sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.2.1. Muhasebe meslek mensuplarının beklentileri

Muhasebe meslek mensupları ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden “Beklentiler” adlı ana tema ve bu ana temayla ilişkili alt temalara ulaşılmıştır. Bu alt temalar ise “Mükelleflerden”, “Mesleki kuruluşlardan” ve “Yasa koyucudan 3568 sayılı Kanun bağlamında” olmak üzere üç alt temadan meydana gelmektedir. Ayrıca “Mükelleflerden” adlı alt tema yine “Yasal yükümlülükler açısından” ve “Maddi açıdan” olmak üzere ikiye ayrılmıştır. İlgili temaların kaç muhasebe meslek mensubu tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.5.)



Şekil 3.5. “Beklentiler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.2.1.1. Mükelleflerden beklentiler

Kendileriyle görüşme yapılan muhasebe meslek mensupları, mükelleflerden hem yasal yükümlülükler açısından hem de maddi açıdan beklentilerine dair görüş bildirmiştir.

3.2.1.1.1. Yasal yükümlülükler açısından beklentiler

Muhasebe meslek mensuplarından 18'i²⁰⁴ mükelleflerden yasal yükümlülükler açısından beklentisini dile getirmiştir. SMMM (6), yasal yükümlülükler açısından mükelleften beklentisini müteselsil sorumlulukları bağlamında değerlendirerek şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (6): Yasal yükümlülükler açısından tabii müteselsil sorumluyuz, vermiş olduğumuz beyannameler ve tutmuş olduğumuz defterler açısından bizi zor duruma sokmayacak şekilde abuk sabuk faturaları, şunları, bunları, sokmazlarsa evrakların içerisine ki, biz hepsini bilmek zorunda değiliz, bilemeyiz, evrak takip edemeyiz, tek tek bu fatura gerçek mi değil mi diye. Ama mükellef de artık bu kadar bu işin kurnazı olmuş insanlar var ki, kendisi ne kadar vergi çıkacağı, ne kadar KDV çıkacağını önceden görerekten piyasadan fatura alıyorlar. Ve müteselsil olarak da biz bu konuda sorumluyuz. (...)
(08.05.2017)

Katılımcının yukarıda belirtmiş olduğu görüşten müteselsilen sorumlu oldukları için mükelleflerden yasal düzenlemelere uyulmasını beklediği anlaşılmaktadır. Ancak, örneğin belge düzeninin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını takip edemediklerini, mükelleflerin kendi vergi yüklerini kendilerinin tespit ederek bunu azaltmak için belge temin edebildiklerini belirtmektedir. Aynı şekilde mükelleften belge düzenine uyması gerektiğini ancak mükelleflerin bu konuda hassas davranmadıklarını belirten SMMM (10)'un "*...Belge düzeni veya işte böyle en azından bize sormadan kafalarına göre abuk sabuk bir şey yapmamaları. Çünkü bazen öyle durumlarla karşılaşıyoruz yani bir tane firma işte o ay yüklü bir iş yapmış, bir baktım bir fatura geldi önüme, bir balya fatura geldi. Yani faturayı kesmiş bu, bir kamu kurumuna kesmiş bir balya fatura geldi önüme. Ne bu, ağabey işte biz de bunları aldık, tabii bana da diyemiyor ama çok anlaşılır artık 20 senedir işin içinde olduğumdan naylon fatura olduğu...*" şeklindeki görüşü ile SMMM (11)'in "*...Tabii naylon fatura veya düşük vergi ödeme taleplerinin olmaması en büyük beklentimiz...*" şeklindeki görüşü, SMMM (6)'nın yukarıdaki görüşünü destekler nitelikteki bulgulardır.

²⁰⁴ SMMM (1), SMMM (2), YMM (4), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

SMMM (7) ise, yasal yükümlülükleri açısından mükelleflere telkinde bulduklarını ancak mevcut vergi sisteminde olan vergi affı gibi birtakım sıkıntılardan ötürü mükelleflerin kendilerini ciddiye almadıklarını şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM(7): (...) Yani bizim yasal yükümlülükler açısından mükellef dediğim gibi vergi affının bu kadar çok çıktığı bir ülkede doğal olarak biz de ciddiyetimizi kaybediyoruz. Yani bize karşı mükelleflerin aman vergini öde sonra sıkıntı yaşarsın gibi cümlelerimizi havada görmeye başlıyor. (...) (08.05.2017)

Diğer taraftan YMM (23) ise mükelleflerin yeterince bilinçli olmadıklarını ve tam anlamıyla yasal yükümlülüklerine uyulması halinde firmalar zora düşebileceğinden mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak bakımından da muhasebe meslek mensuplarının bir faaliyet gösterdiklerini, ancak mükelleflerin bunun farkında olmayışını ima etmiş ve ayrıca mükellef profilinin geleceğe dair planlamadan ziyade anlık çıkabilecek sorunları çözmeye odaklandığını belirterek düşüncesini şu sözlerle ifade etmiştir:

YMM (23): (...) Mükellefin bakış açısının da anı çözmek yerine geleceği planlayarak hareket etmesi. Bizim ülkemizde maalesef bu düzeyi yakalamak öyle kolay değil. Ben masanın öbür tarafında yer almış ve denetim yapmış biri olarak söylüyorum para kazandığımda her şeyin güllük gülistan olduğunu bu odaklı çalışıldığında gelecekte birçok firmanın batabileceğini, battığını da gördüğümü bildiğim için biraz düzeyleri bu anlamda biraz şey mükelleflerin. O düzeye ulaşabilmeleri gerekiyor ama biraz ya bizden kaynaklı mı diyeyim ya da bizim rekabet koşullarımızın mesleğe getirdiği nokta mı diyeyim bu anlamda mükelleflerin yani verilen hizmetin çok değerini bilmediğini düşünüyorum ben. (...) (20.06.2017)

Yukarıda alıntı yapılarak verilen YMM (23)'ün "...Mükelleflerin yani verilen hizmetin çok değerini bilmediğini düşünüyorum..." şeklindeki görüşü ile SMMM (8)'in "...Bazıları gelip diyor ki ağabey bir tane kâğıt parçası çıkarttın aylarca uğraşıp ya da beyanname verdin diye basite indirgeyebiliyorlar. Aslında arka tarafta dünya iş dönüyor..." şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Elde edilen bulgulardan muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden yasal yükümlülükler açısından beklentilerinin;

- Gerekli olan evrakların her ay düzenli olarak kendilerine iletilmesi,
- Belge düzeni konusunda yaptıkları uyarıların mükellefler tarafından dikkate alınması,
- Mükelleflerin ileride çıkabilecek sorunları en aza indirmeleri açısından planlama yaparak hareket etmeleri,
- Belge düzeni konusunda vergi kanunları çerçevesinde hareket etmeleri ve özellikle sahte fatura temin etmemeleri ya da böyle bir talepte bulunmamaları aksi takdirde muhasebe meslek mensuplarına da sorumluluk yüklenebileceğinin bilincinde olarak hareket etmeleri ve

- Diğer taraftan yaptıkları iş ve işlemlerin mükelleflerce saygı gösterilmesini beklmeleri ve işlerini küçümsememeleri gerektiği yönünde olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının vergi mükelleflerinden yasal yükümlülükler açısından birçok beklentisi bulunmaktadır. Bu yasal yükümlülüklerinin yerine getirildiği yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları olduğu gibi, mükelleflerin bilinçsiz olduğu, dolayısıyla görev ve sorumluluklarının bilincinde hareket etmedikleri yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları da bulunmaktadır. Söz konusu yasal yükümlülükler uymaması hem muhasebe meslek mensuplarının iş ve işlemlerini doğru ve zamanında yapabilmeleri açısından hem de mükelleflerin devletle karşı karşıya kalmaması ve herhangi bir ceza almamaları açısından önem taşımaktadır.

3.2.1.1.2. Maddi açıdan beklentiler

Muhasebe meslek mensuplarından 22'si²⁰⁵ mükelleflerden verdikleri hizmetin karşılığı olan bedeli zamanında ödemeleri konusundaki beklentilerini dile getirmiştir.

YMM (23)'ün “...Ben kaliteli iş verip ve bunun da bedelini alabilmeyi planlıyorum...” şeklindeki görüşü, SMMM (6)'nın “...Aldığı hizmetin karşılığını zamanında versin...” şeklindeki görüşü, SMMM (10)'un “...Gününde paralarını ödemeleri...” şeklindeki görüşü, SMMM (11)'in “...Zamanında ücretini ödemesi bütün mali müşavirlerin en büyük beklentisi...” şeklindeki görüşü, SMMM (12)'in “...Aylık düzenli ödemelerimizi yapsalar bizim başka bir beklentimiz yok...” şeklindeki görüşü ile SMMM (15)'in “...Emek ve zamanımızın karşılığını almak ve paramızı tabii ki zamanında almak. Bizim en büyük beklentimiz bu...” şeklindeki görüşü birbirlerini destekler nitelikteki bulgulardır.

SMMM (14) kodlu katılımcı ise bu konudaki görüşünü ifade ederken öncelikli beklentisinin işine duyulan saygı olması gerektiğini, çünkü mükelleflerin muhasebe meslek mensubunca verilen hizmetin çok bilincinde olarak hareket etmediklerini dolayısıyla yapacakları ödemeleri ertelemelerinin direkt olarak kendi performanslarını olumsuz etkilediğini şu şekilde ifade etmiştir:

²⁰⁵ SMMM (1), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), YMM (25).

SMMM (14): (...) Öncelikle beklentim yaptığım işe saygı duyulması. Yani bir ortaklık anlayışı içerisinde yürümek gayretinin olmasını bekliyorum. Sonuçta bu işletme para kazanırsa ben de para kazanabilirim. Bu işletme bir maliyetle bir kazanırken az kazanabilirim bir maliyetle 5 kazanırsa daha fazla talep edebilirim. Pasta ne kadar büyükse benim isteyeceğim pay da o kadar büyük olabilir. Pasta ne kadar küçükse benim isteyeceğim pay da o kadar azalacaktır. Mükelleflerimde özellikle bu vurguyu çok yapıyorum yani ben sizin ortağınızım. Benden saklamanız gereken bir şey yok. Ben de ne kadar işinizin mali boyutuna yani ben gidip de işte bir kimya fabrikasına şu ürünün şeyini reçetesini formülünü istemiyorum. Ama bu ürünün üretilmesi için yapılan harcamalar, masraflar, maliyetler satışlar kullanılan personel, personel nitelikleri, yeterlikleri gibi ne kadar çok mali veriyi benimle paylaşırlarsa üreteceğim çözüm sunacağım farklı alternatiflerin daha fazla artacağını bilmelerini yaptığım bu işe saygı göstermelerini benim de hayatımı idame ettirebilmem için bir ücret ödemelerinin gerekli olduğunu ham maddeciye yapmaları gereken ödemeyi ötelemeyecekleri gibi bana yapmaları gereken ödemeyi ötelemelerinin de sonuçlarının benim iş performansına direk olarak yansıtacağını, benim çalışırken kafamda bugün akşam telefon faturası var ödeyebilecek miyiz acaba sorusu varken benim o işi verimli olarak yapamayacağımı bilmeleri. (...) **(31.05.2017)**

Bir diğer dikkat çekici bulgu ise SMMM (8)'in mükelleften beklentisini mükellefin kendisinden ne beklediğiyle alakalı olduğu yönündeki düşüncesidir. Yani mükellef ne talep ederse meslek mensubunun o yönde beklentisini oluşturduğunu ve dolayısıyla mükellef profiline göre verdiği hizmetin bedelini de almak istediğini katılımcı şu şekilde dile getirmiştir:

SMMM (8): (...) Mükellefin ne beklediğiyle alakalı. Yani mükellef benden sadece beyanname istiyorsa ben bunu yapıyorum. Ama bilinçli mükellefler için daha farklı hizmetler yapıyorsunuz tabii ki onun karşılığını almak istiyorsunuz. Ben sadece beyanname meslek mensubu değilim aslında ben böyle yeteneklerim de var bunun da karşılığını görebileceğim müşteriler edinmek istiyorum, onlar da bu karşılığı versinler istiyorum aslında beklentilerim onlar. (...) **(08.05.2017)**

Elde edilen bulgulardan muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden maddi anlamda beklentilerinin:

- Verdikleri hizmetin karşılığı olarak sözleşmede anlaştıkları tutarın kendilerine zamanında ödemeleri ve
- Emek ve zamanlarının karşılığı olan tutarı almak istedikleri şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak mükelleflerden en öncelikli beklentisinin maddi anlamda olduğu yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları vardır. Bu beklentiyi ise yaptıkları işte harcadıkları zaman ve verdikleri emek ile ilişkilendiren muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları verdikleri hizmetin karşılığını zamanında ve tam olarak almak istemektedirler.

3.2.1.2. Mesleki kuruluşlardan beklentiler

Kendileriyle görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının hepsi mesleki kuruluşlardan özellikle meslek odalarından beklentilerine ilişkin görüş bildirmiştir.

SMMM (1), Odalar tarafından muhasebe meslek mensuplarına özellikle mevzuat, haksız rekabet ve etik konularında eğitim verilmesi gerektiğini belirtmiş ve verilen eğitimlerin zamanlaması açısından sıkıntıyı dile getirmiştir. Ayrıca Odaların denetim mekanizması çalışmadığından paravan danışmanlık şirketlerinin piyasada faaliyet gösterdiklerini şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (1): (...) Odalardan beklentimiz, biz mali müşavirler olarak aramızda bir birlik yok. Her şeyden önemlisi birliğin sağlanması gerekiyor. İkincisi ve en önemlisi sürekli eğitim, sürekli eğitim. (...) (...) 40 yılın başında bir eğitim planlaması yapıyorlar o da beyanname verme gününde. Şimdi ben buna nasıl güvenirim. Yani sırf yapmış olmak için eğitim yapılamaz ve sadece mevzuat açısından değil, haksız rekabet konusunda olsun, bu konularda mesleğin etik kuralları konusunda olsun kesinlikle üyelerini bilgilendirmesi gerekiyor ki birtakım sıkıntılar doğmasın. (...) (...) Bizim Odamızın mesela denetim mekanizması var mali müşavir olmayan bir kişi mali müşavirlik hizmeti veremez. Ama şu anda ben biliyorum ki 400 tane şirkete danışmanlık veren ve mali müşavir olmayan yerler var. (...) **(02.12.2016)**

SMMM (1)'in Odaların denetim mekanizmasının işlemediği yönünde yukarıda yer alan görüşü, SMMM (14)'ün “...*TÜRMOB ya da Odalar sonuçta bizlerin oluşturduğu birbirimize karşı hak yükümlülük ve sorumluluklarımızı birtakım kurallar altına aldığımız yerler. Bu böyle mi olmalı, bence hani bu Odaların görevleri sadece bunların işleyip işlemediğini denetlemek olmalı. Meslek mensuplarının bunları kendilerinin içselleştirip ortaya koyması gerekirken bunun yapılmıyor olması nedeniyle Odaların ve TÜRMOB'un bu konuda aktif rol almasını bekliyoruz. Bu da birtakım kaygılar nedeniyle olmuyor... İşte etik kurallarımız var. Etik kurallarımıza uyuluyor mu uyulmuyor. Yüzde 90 ben uyulduğuna rastlamadım...*” şeklindeki görüşü ile SMMM (18)'in “...*Odanın daha çok rekabet olmaması için muhasebe bürolarını denetlemeleri gerekiyor...*” şeklindeki görüşü birbirlerini destekler nitelikteki bulgulardır.

Yine SMMM (1)'in Odalar tarafından verilen eğitimlerin zamanlama açısından sıkıntılarının olduğu yönünde olan yukarıdaki görüşü ile SMMM (14)'ün “...*Bizim yoğun çalışma dönemlerimiz belli. İşte periyodik vergi takvimimiz var. İşte nedir 23'ü muhtasardır, sigorta bildirimleridir. 24'ü KDV'dir. Ama nedense bizim eğitim takvimimiz genellikle böyle ayın 20'siyle 24'ü arasına denk geliyor. Odadaki arkadaşlara soruyorum siz bu işi şey yapmıyor musunuz yani büroda çalışan ya da bu işi yapmak, bu takvime uymak zorunda olan insanlar nasıl gelsinler diye...*” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikte bulgulardır.

Diğer taraftan odaların eğitim konusunda yeterli desteği sağladığını “...*TÜRMOB ve Odamız eğitim konusunda yeterli desteği sağlıyor. İşte stajyerlerin eğitimi noktasında sınavların yapılması noktasında herhangi bir sıkıntı yok...*” şeklinde ifade eden SMMM

(14)'ün görüşü, SMMM (17)'in “...Odalarımız şey açısından güzel, eğitimidir, seminerdir birtakım güncel bilgilerin aktarılmasıdır, çünkü bizde devamlı mevzuat değişiyor. O konularda memnunum yani bir devamlı bir eğitim durumu ya da bilgilerin aktarılması...” şeklindeki görüşünü destekler nitelikte bir bulgudur. SMMM (15) ise bu iki görüşün aksine “Ben oradaki eğitimleri çok kaliteli bulmuyorum... Ciddi atölye çalışmalarının olması gerekiyor... Yani oraya katılan insan... Kafasında bir soru kalmayacak nitelikte olmalı...” şeklinde tam tersi yönünde görüş bildirmiştir. SMMM (15)'in bu görüşüne bir başka açıdan da bakmak yerinde olacaktır. Şöyle ki Odalar tarafından verilen eğitimlere konuşmacı olarak katılan muhasebe meslek mensupları aynı zamanda örtülü bir şekilde kendi reklamlarını da yapabilmektedirler. Gerçekten konu hakkında yeterli bilgi sahibi olmayan konuşmacılar olabildiği gibi aynı şekilde bilgiyi vermekten kaçınan konuşmacılar da olabilmektedir. Bir başka deyişle konuşmacı konuyla ilgili yeteri kadar bilgi vermeyip meslek mensuplarına o konuyla ilgili bir sıkıntı yaşadıklarında başvuracakları kişinin kendisi olduğunu ima etmektedir. Dolayısıyla verilen eğitimlerde hedef kitlenin muhasebe meslek mensupları ve iş adamları olduğu düşünüldüğünde amacın müşteri bulmak olduğu da açıktır. Araştırmacı söz konusu bu durumu bizzat kendisi tez danışmanı ile birlikte deneyimlemiştir.²⁰⁶

Diğer taraftan SMMM (13) ile SMMM (9) mesleki kuruluşların siyasi birer kuruluş olduğunu ve beklentilerinin karşılanmadığını ifade etmiştir. SMMM (9) bu görüşünü şu şekilde dile getirmiştir:

SMMM (9): (...) TÜRMOB'dan beklentilerimiz karşılanmıyor tabii. Şimdi karşılanmadığı için ben de bu siyasetin içinde de yer aldım iki dönem, Oda başkanlığına aday oldum, sırf bu sorunları çözüme adına elimi taşın altına koyayım dedim. Olmadı. Soğudum yani tamamen soğudum. Çünkü ne TÜRMOB, ne Odalar maalesef mesleğin ileriye gitmesi için pek bir çaba sarf edemiyor. Ya da işte hükümetle o diyalogu kuramadıkları için belki de yapamıyorlar onu. Sonuçta hani şöyle bir şey ülkede işte devletin hükümetin her şeye bakış açısı neyse bizim mesleğe de öyledir yani. Daha çok oy kaygısıyla bir şeyler yapmaya çalıştıkları için biz her zaman her şeyde olduğu gibi geride kalıyoruz. (...) (12.05.2017)

Son olarak YMM (22)'nin “...TÜRMOB'dan beklediğimiz hiçbir şey yoktur yeminli mali müşavirler olarak. Çünkü TÜRMOB'un çok üstünde nitelikleri taşımaktadır. TÜRMOB kendi üyelerinin 90 bini bulan serbest mali müşavirlerle uğraşan onlarla hışır neşir olan yeminli mali müşavirlerle hiç ilgisi olmayan bir gruptur. Bir üst birliktir, bu haliyle, yasadaki düzenlemesiyle. Yeminli mali müşavirlere hiçbir faydası olmadığı gibi çoğu zamanda zarar vermektedir...” şeklindeki görüşü dikkat çekici bir bulgudur.

²⁰⁶ İlgili deneyim, Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından 11.04.2017 tarihinde düzenlenen araştırmacı ve tez danışmanı Prof. Dr. M. Erkan Üyümez'in bizzat katıldığı bir seminere aittir. Araştırmacı günlüğü, s. 17-22.

Elde edilen bulgulardan muhasebe meslek mensuplarının mesleki kuruluşlardan beklentilerinin;

- Odalar tarafından nitelikli eğitimler verilerek meslek mensuplarının mesleki gelişimlerine katkı sağlamaları,
- Haksız rekabeti önleyici denetim mekanizması oluşturmaları (özellikle asgari ücret tarifesinin altında hizmet veren muhasebe meslek mensupları için),
- Mesleğin gerektirdiği etik kurallara aykırı hareket eden meslek mensupları için disiplin cezalarının etkin bir şekilde uygulanması ve
- Mesleki kuruluşların siyasi kaygılardan uzak, muhasebe mesleğinin gelişmesi için hareket etmeleri şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının mesleki kuruluşların faaliyetlerini genel olarak yeterli bulmadıklarını ve muhasebe meslek mensupları arasındaki sıkıntıların ciddiyetini gözler önüne sermişlerdir. Muhasebe meslek mensupları arasında özellikle Odaların vermiş oldukları eğitimi yeterli bulup bulmadıklarına dair görüş ayrılıkları vardır. Diğer taraftan mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarından birinin de meslek disiplini ve ahlakını korumak olduğu düşünüldüğünde mesleki kuruluşların özellikle Odaların bu amacı gerçekleştiremediği yönünde bir sonuca varılabilir. Yine muhasebe meslek mensupları asgari ücret tarifesinin uygulanışındaki sorunları dile getirmiş ve bu tarifenin altında hizmet veren meslek mensuplarının varlığına dikkat çekmişlerdir. Bu durumun ise haksız rekabete yol açtığını ifade etmişlerdir. Ayrıca burada meslek ahlakına aykırı davranan muhasebe meslek mensupları hakkında da mesleki kuruluşlar tarafından yeterli disiplin cezalarının verilmeyişini vurgulamışlardır.

3.2.1.3. Yasa koyucudan 3568 sayılı Kanun bağlamında beklentiler

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının hepsi yasa koyucudan 3568 sayılı Kanun'dan beklentilerine yönelik görüş bildirmiştir. Katılımcıların 3568 sayılı Kanun'da hem yeterli hem de yetersiz gördükleri taraflar aşağıda alıntı yapılarak sunulmuş ve yorumlanmıştır.

SMMM (1), muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumlulukları yasada tanımlanmış olmasına rağmen birçok meslektaşının bu kaidelere uymadığını ve uymaya

zorlayacak bir yaptırım sisteminin olmadığını dolayısıyla kanunu uygulamada yeterli bulmadığını şu sözlerle ifade etmiştir:

SMMM (1): (...) Birbirlerini kötümek yoluyla müşteri kapma telaşı içerisine giriyorlar. (...) (...) Tamamen mükellefimi kaybedeceğim korkusuyla nasıl az vergi çıkartırım, nasıl birtakım bilanço hilelerine başvurabilirim. Çünkü doğruyu yansıttığı zaman mükellef sıkıntı yaşayacak. Ondan dolayı birtakım etik kurallara hiç mi hiç uyulmuyor. Bu da Odalar tarafından zaten denetlenmiyor. Ve haksız rekabet gerçekten çok fazla bizim meslekte. (...) (02.12.2016)

SMMM (11), yasada sınırlı yetki verilen denetim görevini yapamadıklarını ve sistemin buna müsaade etmediği belirtirken, YMM (22) ise serbest muhasebeci mali müşavirlerden daha nitelikli olduklarından ayrıma gidilmesi gerektiğini ancak sayısal yetersizlikten dolayı bir baskı grubu oluşturamadıkları dolayısıyla bu durumun dile getirilemediğini belirtmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarına yasa ile verilen denetim yetkisinden rahatsız olduklarını ifade ederek denetim görevini sadece kendilerinin yapması gerektiğini ifade etmiştir. Diğer taraftan yapılan denetimlerin ücretinin denetimi yapılan kişiden alınmasının sıkıntı oluşturduğu belirterek, ilgili Kanun'da yer alan problemleri şu şekilde aktarmıştır:

YMM (22): (...) Hayır, hiçbir şekilde ihtiyaca cevap vermiyor. Kanun aslında teknik olarak düzgün bir kanun. Teknik yapısı itibarıyla örnek de sayılabilecek bir yasa. Fakat çok büyük handikapları var. İki meslek grubunu serbest mali müşavirlerle, yeminli mali müşavirleri aynı çatı altında toplayan ve yaptıkları işleri de çok fazla tefrik etmeden, ayırmadan düzenlediği bir gerçek. Sayısal çoğunluk serbest mali müşavirlerde. Ama niteliksel olarak farklı bakış açısını taşıyan grup ise yeminli mali müşavirler. Bu iki grubun aynı çatı altında TÜRMOB altında toplanmasını ve temsilini salt sayısal demokrasiyle açıklamak mümkün değil. Bu devamlı huzursuzluk kaynağı. Birinci konu bu. İkinci konu denetim mesleğinin tam ve net olarak yeminli mali müşavirler tarafından yapılması gerektiği halde denetim işini serbest mali müşavirlere de bir miktar sınırlı da olsa veren bir yasa. Bu yönüyle eksik düzenlendi denebilir. Üçüncüsü, yapılan denetimlerde denetimi yapılan kişilerden ücret alınmakta. Bu belki liberal ekonomiye göre uygun. Ancak yapılan işin niteliği göz önüne alındığında yasanın düzenlediği yani işi yapılan kişiden, onayı yapılan kişiden tasdiki yapılan kişiden ücret alınması sıkıntılar yaratıyor. Üçüncü eksik tarafı da bu. Serbest mali müşavirler sayısal olarak çok olmaları, 90 bin civarında olmaları, bizim de sayımızın 4500 civarında olması onların matematiksel olarak üstünlük sağladığı hissini vermekte. Bu nedenle asla geçinmek mümkün değil. Bu yasa ortamında iki meslek grubunun geçinmesi mümkün değil. Bu tür eksiklikleri var. Onun dışında teknik olarak düzenlenmesi fena değil. Ama asıl bu eksikliklerin giderilmesi için baştan kaleme alınması kaçınılmaz. (...) (20.06.2017)

SMMM (14) ise yasada tanımlanmamış olmasına rağmen rutin işler dışında birçok iş yaptıklarını ve bu durumdan memnuniyetsizliğini dile getirmiştir. Ayrıca yasal olarak düzenledikleri belgelerin devlet çatısı altında bulunan farklı kurumlara ayrı ayrı iletmek zorunda olduklarını ve bunların ekstra bir iş yükü oluşturduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (14): (...) Yasal düzenlemeler var özellikle bizim sıkıntı yaşadığımız alanlar kanunda düzenlenmeyen noktalar, bizim çeşitli platformlarda angarya olarak adlandırdığımız işler var. İşte ne bileyim TÜİK raporları. Bunlar tamamen bizim meslek yasamızda yer almayan iş olarak bizim alanımıza girmeyen ancak mükelleflerin de kapasiteleri anlamıyla yapmalarının mümkün olmadığı bu yüzden angarya olarak bizim üzerimize kalan işler. Artı birde yasal anlamda bizi sıkıntıya sokan nokta, karşımızda yani biz üçlü bir saç ayağı olarak görüyoruz. Mükellef, mali müşavir ve devlet. Devleti burada birden fazla ayağa bölmek durumunda kalmak sıkıntı yaratıyor. Nedir işte muhataplarımızdan bir tanesi Vergi İdaresi bir diğer muhatabımız SSK, işte öbür taraftan Sanayi Ticaret İl Müdürlüğü gibi farklı kurumlar, devlet

çatısı altında bu sacayağının diğer bir yapısı. Mevcut bir bilgiyi bir şekilde devlete ilettikten sonra aynı bilgiyi devletin farklı kanallardan tekrar tekrar istemesi bunun size bu bilginin verilmeyişinin ya da hatalı verilmişinin yaptırım olarak karşınıza çıkması anlamsız ve can sıkıcı geliyor. (...) (31.05.2017)

SMMM (24)'ün ise “...Angarya işlerin önüne hiçbir zaman geçilmedi. Bir kâtip gözüyle gözüküyoruz. Yani mükellef açısından da. Maliye açısından da yani aynı şekilde görülüyor...” şeklindeki görüşü, SMMM (14)'ün yukarıdaki görüşünü destekler niteliktedir.

Bir diğer dikkat çekici nokta ise şudur; serbest muhasebeci mali müşavirler kendilerini daha çok avukatlar ile kıyaslarken, yeminli mali müşavirler ise kendilerini vergi müfettişleri ile kıyaslamaktadırlar. Örneğin, SMMM (19) bu durumu “...Bizim mesleğe benzer olarak avukatları düşündüğümüz zaman çok daha iyi haklara sahip ve çok daha iyi yetişme şartları var. Stajyer meslek mensuplarına onların yaptıklarıyla bizim yaptıklarımız aynı değil. Aynı şekilde mesleğin ilerlemesi aşamasında yani çalışma aşamasında da sahip olduğumuz haklar bir avukatlara baktığımız zaman çok çok az düzeyde kaldığını düşünüyorum...” şeklinde ifade ederken, YMM (4) ise “...Yeminli mali müşavirlere neredeyse bir vergi müfettişinin sorumluluklarını vermiş. Ama yetki açısından yeminli mali müşavir müfettişin yetkisinin 10'da birine sahip değil. Yeminli mali müşavir vergi dairesinin vergi kayıtlarıyla ilgili bilgi işlem sistemini kontrol edip oradan bir müşterinin profilini göremez. Ama vergi müfettişi onu görür. Yeminli mali müşavir bankaya veya özellikle bankaya veya bir kuruma yazı yazdığına kurum onun cevabını savsaklar doğru düzgün cevap vermez veya çok uzun sürede geç cevap verir. Bu nedenle araştırma ve inceleme şeyi çok geç, zordur yeminli mali müşavirin. Bunlar işin handikapları. Yani bir müfettiş kadar sorumluluk verilen ama müfettişin yarısı kadar yetki verilmeyen bir meslek...” şeklinde ifade etmiştir.

Elde edilen bulgular neticesinde 3568 sayılı Kanun'dan beklentiler ve eksik bulunan yönler;

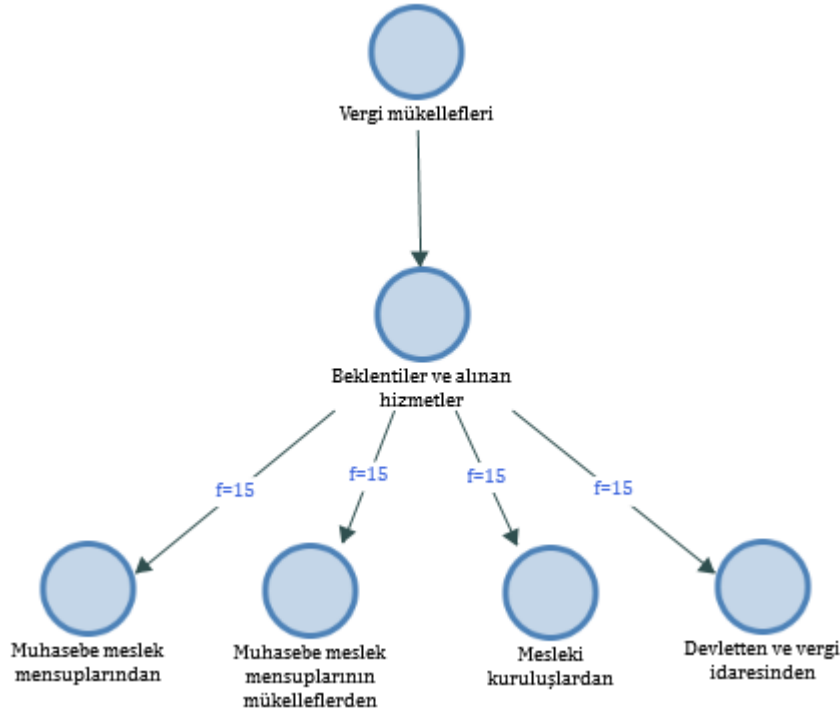
- Kanun'da muhasebe meslek mensuplarına verilen sorumlulukların fazla yetkilerin ise sınırlı olması,
- Muhasebe meslek mensupları için yasada tanımlanmış görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili denetimlerin çeşitli nedenlerle yapılamayışı,
- Muhasebe meslek mensuplarının Kanun'da tanımlanmayan görevleri de yapıyor olmaları ve

- Serbest muhasebeci mali müşavirlerden daha nitelikli oldukları yönünde görüş bildiren yeminli mali müşavirlerin ilgili Kanun kapsamında statü farklılaştırılmasına gidilmesini talep etmeleri şeklindedir.

Sonuç olarak muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşturulması açısından 3568 sayılı Kanun'un önemli bir yeri vardır. Buna karşın bu yasa ile düzenlenmesi gereken birçok konu vardır. Öncelikle görev, sorumluluk ve yetki noktasında sorunların olduğu tespit edilmiştir. 3568 sayılı Kanun'da muhasebe meslek mensupları için tanımlanan görevler dışında *angarya* olarak tabir ettikleri işleri yaptıklarını, muhasebe meslek mensupları tarafından hazırlanan bazı belgelerin farklı kurumlara iletilmek zorunda oluşu ve tüm bu durumların onlarda yük oluşturduğu dolayısıyla ilgili Kanun ile bu sıkıntıların giderilmesi beklenmektedir. Diğer taraftan yeminli mali müşavirler tarafından da serbest muhasebeci mali müşavirlere ilişkin birtakım sıkıntıların olduğu belirtilerek özellikle statü farklılaştırılması talep edilmektedir. Ayrıca muhasebe meslek mensubu olmak için ilgili Kanun'da ekstra birtakım özel şartların olması mesleğin standartlarını yükseltmesi açısından olumlu görülmektedir.

3.2.2. Vergi mükelleflerinin beklentileri ve aldıkları hizmetler

Vergi mükellefleri ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden ana tema olarak "*Beklentiler ve alınan hizmetler*" temasına ulaşılmıştır. Bu ana temanın alt temaları ise "*Muhasebe meslek mensuplarından*", "*Mesleki kuruluşlardan*", "*Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden*" ve "*Devletten ve vergi idaresinden*" şeklinde dörde ayrılmıştır. İlgili temaların kaç vergi mükellefi tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.6.)



Şekil 3.6. “Beklentiler ve Alınan Hizmetler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.2.2.1. Muhasebe meslek mensuplarından beklentiler ve alınan hizmetler

Kendileriyle görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi muhasebe meslek mensuplarından beklentilerine ilişkin görüş bildirmiştir. Mükellef (6), muhasebe meslek mensubundan beklentisini şu sözlerle ifade etmiştir:

Mükellef (6): (...) Mali müşavir hem devletin hakkını koruyacak, vergisini tam verecek ama aynı zamanda mükellefe verilen devletin birtakım şeyleri vardır bu vergi açısındaki menfaatleri olan kanunları çok iyi takip etmelidir. Yani o ne diyeyim devletin verdiği indirimlerden, teşviklerden de yararlandırmalı mükellefini. Bazı muhasebeciler bunlar klasik şeyden gidiyorlar yani bir türlü o yönlerden gitmiyorlar. Baştan başladığı gibi kanunu günlük takip etmiyorlar. Kanunun değişikliklerine bakmıyorlar. Başında ne öğrenirse düz muhasebe tarzı dediğimiz bir tavırla devam ettikleri zaman mükellefini geliştiremiyorlar. Mükellef de gelişmeli ki devletine devamlı vergi versin. (...)

(...) Bir aile ortamı gibi. Ailede nasıl ki problemlerimizi iç içe anlatırsınız doğru yanlış ne varsa bir problem yaşıyorsanız onu birbirinize aktarırsanız çare bulma imkânları vardır. O açıdan muhasebeciyle işte iş sahibi çok birbirini iyi bilmeliler. Birbirlerine iyi güvenmelidirler. (...)

(...) Problem geleceğini önceden hissetmeli. Nedir bunun işte çeşitli vergiler çıkacaktır, şunlar, bunlar önceden işverene haberdar etmelidir. (...) (02.08.2017)

Mükellef (12), muhasebe meslek mensubundan beklentisini “...Yaptığımız ticarete selamete çıkarma açısından en ufak bir problem olmadan işleri götürmesidir...” şeklinde dile getirirken, Mükellef (1) ise muhasebe meslek mensubundan beklentisini “...Beklentim beni zaman zaman uyarması, yardımcı olması her konuda...” şeklinde ifade etmiştir.

Diğer taraftan Mükellef (2)'nin “...Benim en büyük beklentim bana müşavirlik hizmetini verebilmesi gerekiyor. Ama bu da şimdi dışarıdan tutulan bir muhasebeyle ne kadar olabilir bu da tartışılır...” şeklindeki görüşü ile Mükellef (15)'in “...Mali müşavirim üç tane eleman çalıştırıyor kendi de bürokrat gibi maşallah oturuyor hani aynı bu bürokrat usulü böyle bir şey olamaz. İşçisi bana telefon ediyor abi bugün evrakları getir ben zaten hazırlamışım o sadece oraya kaydediyor. Böyle sistem olmaz bence...” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır. Bu bulgular mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından gerçek anlamda bir müşavirlik hizmeti almak istediklerini ve muhasebe meslek mensuplarıyla uzaktan değil de fiziki görüşmeler şeklinde bir ilişki kurmak istediklerini göstermektedir. Mükellef (15)'in söyleminden ise ayrıca muhasebe meslek mensupları tarafından kendilerine verilen hizmeti küçümsediği de anlaşılmaktadır.

Görüş bildiren mükelleflerden yedisi²⁰⁷ ise muhasebe meslek mensuplarından vergisel işlemler dışında bir hizmet almadığını belirtmiştir. Örneğin muhasebe meslek mensubundan kendisine yatırım danışmanı bulmasının istediğini “...Mesela KOSGEB'e bir yatırım için müracaat etmek istedim. Bununla ilgili bir danışman bulmasını istedim...” şeklindeki ifade edisi ile Mükellef (15)'in “...Sadece faturalar girişler çıkışlar, başka şeyimiz yok...” şeklinde ifadesi, mükelleflerin vergisel işlemler dışında bir hizmet almadıklarını gösteren ve birbirlerini destekleyen nitelikte bulgulardır.

Elde edilen bulgulardan mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından beklentilerinin:

- Muhasebe meslek mensubunun günceli takip etmesi ve mükellefleri bilgilendirmesi,
- Hem devletin hakkını hem de mükellefin hakkını gözeterek akılcı çözümler sunması,
- Vergisel işlemler dışında danışmanlık hizmeti de vermesi,
- Mükellefler ile olan iletişimlerini bürolarından ya da çalıştırdıkları elemanlar aracılığı ile değil de bizzat mükellefin iş yerinde sürdürmeleri gerektiği veya bizzat muhasebe meslek mensubunca mükellefin işleri ile gerçekten ilgilenilmesi ve

²⁰⁷ Mükellef (1), Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (12), Mükellef (14), Mükellef (15).

- Devlet ile vergi idaresi arasında bir köprü görevi görerek mükellefin sorun yaşamasına engel olmak şeklinde olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak görüş bildiren mükelleflerin çoğu (büyük ölçekli işletme sahibi olan mükellefler hariç) muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini tam olarak karşılamadığı yönünde görüş bildirmişlerdir. Dolayısıyla büyük ölçekli bir işletmeye sahip olan mükellefin beklentisi ile aldığı hizmetin kalitesi bu noktada farklılık gösterebilmektedir. Küçük ve nispeten orta ölçekli işletme sahipleri, muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini tam olarak karşılamadıklarını aldıkları hizmetin vergisel işlemler dışına çok fazla çıkmadığını ifade etmişlerdir.

3.2.2.2. Mükelleflerin gözüyle muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden beklentileri

Araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin hepsi muhasebe meslek mensuplarının kendilerinden beklentilerine ilişkin görüş bildirmiştir. Mükellef (1)'in, “...Anlaşmış olduğumuz belli bir ücret vardır. O ücretin karşılığında benim işimi yapacak ben de o işin bedelini ödeyeceğim ona. Beklediği bu, başka bir şey yoktur...” şeklindeki görüşü, Mükellef (10)'un “...Beklentileri diye bir şey yok... Neyse alacağı onu alıyor yani başka bir şey bizden bir talebi olmuyor...” şeklindeki görüşü ile Mükellef (12)'in ise “...Bizden beklentisi tatmin edici ücret almak...” şeklindeki görüşü, muhasebe meslek mensuplarının kendilerinden öncelikli olarak verdikleri hizmetin bedelini almak olduğunu belirten birbirlerini destekler nitelikteki bulgulardır.

Diğer taraftan Mükellef (9)'un muhasebe meslek mensubunun kendisinden beklentisini ifade ediş şekli diğer birçok katılımcı görüşünden dikkat çekici bir şekilde ayrılmaktadır. Katılımcı meslek mensubunun kendisinden beklentisini ayrıntılı olarak şu şekilde ifade etmiştir:

Mükellef (9): (...) Onların bizden beklentileri şöyle, tabii onların da vergiyle ilgili olsun, onun dışında faturaların işte zamanında ulaşması, ondan sonra işte ne bileyim fiş değil fatura alınması, ondan sonra bunların zamanında muhasebe birimine ulaştırılması, bunlar. Onlar bizden bunları bekliyorlar. Onun dışında örneğin işte bir mal sevk ediyorsunuz, sevk irsaliyesi kesiyorsunuz işte 7 gün içerisinde bunun faturası düzenlenmesi gerekiyor. Beklentiler bunlar bizden, isteniyor. Onun dışında yani harcamalarla ilgili, onun dışında tabii her şey bizde bütçeyle gidiyor. O bütçe çerçevesinde kalmamız isteniyor. Yani bütçelerin bazen örneğin, bir örnek vereyim size, akaryakıtla ilgili bir yıllık bütçe yapmışsınız bir birime, ne demişsiniz bu birimde 200 bin liralık akaryakıt bütçelemişsiniz. Muhasebe 200'e doğru yaklaştığı zaman bize uyarı geliyor diyor ki işte 9 ay oldu siz 1 yıllık 200 bin lira planladınız 9 ay oldu 180 bin lira harcadınız. Böyle giderseniz bütçeyi aşabiliyorsunuz diyorlar. (...) (03.08.2017)

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının kendilerinden öncelikli olarak tatmin edici bir ücret beklediklerini ve
- Muhasebe meslek mensuplarının ücretten ziyade kendilerinden yasal yükümlülükleri gereği gibi yerine getirmeleri doğrultusunda beklentileri olduğunu dile getiren mükelleflerin bulunduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak araştırmaya dâhil olan küçük ve orta ölçekli işletme sahiplerinden oluşan mükellef grubunun büyük çoğunluğu muhasebe meslek mensubunun kendisinden özellikle tatmin edici bir ücret talep ettiği yönünde görüş bildirmiştir. Büyük ölçekli işletme sahibi mükellefler ise muhasebe meslek mensubunun kendisinden talep edeceği ücretten ziyade özellikle yasal prosedürlerin doğru bir şekilde ve zamanında yerine getirilmesi konusunda beklentilerinin olduğunu ifade etmiştir.

3.2.2.3. Mesleki kuruluşlardan beklentiler ve alınan hizmetler

Araştırmaya katılan mükelleflerin hepsi kayıtlı oldukları Odalardan beklentilerini ya da aldıkları hizmetin yeterli olup olmadığına dair görüş bildirmiştir. Mükelleflerden beşi²⁰⁸ Odaların beklentilerini karşıladığı yönünde görüş bildirirken, diğer beşi²⁰⁹ beklentilerini karşılamadıklarını, üçü²¹⁰ Odalardan beklentisinin olmadığını, kalan ikisi²¹¹ ise Odalara ihtiyaç duymadıkları yönünde görüş bildirmiştir.

Odalardan beklentisini karşıladığı yönünde görüş bildiren mükelleflerden Mükellef (6), bu konudaki düşüncesini şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (6): (...) Meslek Odaları da yönlendirici olmalılar. (...) (...) Ticaret Odası son zamanda iyi. Yani bu konferanslar verdirtiyorlar. Efendim eleman eğitimi veriliyor. Bu yönden hakikatten insanları aydınlatmalılar yani. Bunlar belki bugün görülmeyebilir ama ileriye doğru çok faydasını göreceğiz. (...) (...) Çünkü hakikatten insanlarımız aydınlanmaya başladı. Ticareti öğrenmeye başladı ve iyi esnaf da yetişiyor bakıyorum. Yani daha düzgün daha prensipli esnaflar da yetişmeye başlıyor. (...) (02.08.2017)

Odalardan beklentisini karşılamadığı yönünde görüş bildiren Mükellef (2) ise, bu beklentisini “...Odalardan mükellefleri bilinçlendirmesi lazım...” şeklinde ifade etmiştir. Diğer taraftan yine Mükellef (15)’in “...Ben açık net konuşayım aidat toplamaktan başka hiçbir şey yapmıyor...” şeklindeki görüşü ile Mükellef (7)’nin “...Şimdi Odaların bize

²⁰⁸ Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (6), Mükellef (9), Mükellef (13).

²⁰⁹ Mükellef (2), Mükellef (7), Mükellef (8), Mükellef (14), Mükellef (15).

²¹⁰ Mükellef (1), Mükellef (5), Mükellef (12).

²¹¹ Mükellef (10), Mükellef (11).

hiçbir faydası yok ne Sanayi Odasının var ne Ticaret Odasının var. Hepsi bizden aidatı alıyor, başka bir şey yapmıyor...” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Yine Oda yönetiminde uzun yıllar görev alan Mükellef (8)’in “...*Odalarda particilik olduğu içinde bir şey olmuyor...*” şeklindeki görüşü ise bir diğer dikkat çekici bulgudur.

Elde edilen bulgulardan mükelleflerin mesleki kuruluşlardan beklentilerinin;

- Sürekli eğitimler verilerek daha bilinçli mükellefler olmalarına katkı sağlamaları,
- Mükelleflerin piyasada yaptıkları işle ilgili onları bir adım ileriye götürecek ufuk açıcı fikirler sunmaları ve
- Odaların kuruluş amaçları yönünde hareket etmeleri şeklinde olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak görüş bildiren mükelleflerden mesleki kuruluşların beklentilerini karşılayıp karşılamadığı yönünde görüş farklılıkları vardır. Mükelleflerden bazıları odaların sadece aidat topladıklarını dolayısıyla kendilerine bir faydası olmadığını belirtirken bazıları ise mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimlerin yeterli olduğunu ve bu durumdan memnuniyetlerini dile getirmişlerdir.

3.2.2.4. Devletten ve vergi idaresinden beklentiler ile alınan hizmetler

Araştırmaya katılan mükelleflerin hepsi devletten ve vergi idareleri tarafından beklentilerine ya da aldıkları hizmetlere ilişkin görüş bildirmiştir. Mükelleflerden dördü²¹² vergi dairelerinde çalışan memurlar ile olan ilişkilerinden memnuniyetlerini dile getirirken, mükelleflerden üçü²¹³ ise elektronik sistem üzerinde birçok işlemi gerçekleştirdiklerini ve bu durumdan memnuniyetlerini vurgulamıştır. Örneğin Mükellef (13) bu konudaki görüşünü “...*Elektronik ortamda müthiş hizmet veriyorlar...*” şeklinde ifade etmiştir. Mükelleflerden dördü²¹⁴ ise devlet ya da vergi idaresiyle herhangi bir sıkıntı yaşamadığını ifade etmiştir.

²¹² Mükellef (1), Mükellef (8), Mükellef (9), Mükellef (10).

²¹³ Mükellef (2), Mükellef (7), Mükellef (13),

²¹⁴ Mükellef (3), Mükellef (5), Mükellef (11), Mükellef (12)

Görüşme yapılan mükelleflerden ikisi²¹⁵ kendilerine devlet tarafından mükelleflere sağlanan matrah artırımını ya da vergi afları gibi uygulamalardan memnuniyetlerini dile getirmiştir. Örneğin Mükellef (14), bu konudaki memnuniyetini şu şekilde ifade etmiştir:

Mükellef (14): (...) Özellikle bu son senelerde çok kolaylıklar sağlıyor. Daha eskiden zorluklar çoktu. Mesela ben öyle günler biliyorum vergi memurlarının burada sanki terörle mücadele şubesi gibi caddelerde kol kol gezip de mükellefleri çok sıkıştırdığını biliyorum ben. Özellikle 80'li yıllarda çok zorluklar çektik biz. Hâlbuki şimdi devlet hem bilgilendiriyor hem kolaylaştırıyor yani işi. (...) (...) Ne yapıyorlar bunlar matrah artırımına gidiyorlar ara sıra mesela matrah artırması. Mesela adam diyor ki Maliye Bakanlığı genelge mi artık ne çıkarıyor. Geçmiş 5 yıla ait yıllık şu kadar matrah artırımını yaparsan bu şeylerini diyor sorgulamaktan kaldıracacağız. (...) (...) Şu anda devletin bu politikası iyi yani insanları sıkıştırmaktan ziyade bilgilendirmek çok önemli. Bu anda bu da oluyor yani müsamahalı davranıyorlar biraz da yani. Bu müsamahalı davranmak bence daha iyi netice veriyor. (...) (05.08.2017)

Diğer taraftan mükelleflerden biri²¹⁶ ise matrah artırımını ya da vergi afları gibi uygulamalardan rahatsızlığını şu şekilde dile getirmiştir:

Mükellef (4): (...) Şimdi şöyle biliyorsunuz Türkiye'de son yıllarda özellikle biriken borçları taksitlendirme, faizlerini silme gibi birçok şeyle karşılaşıyoruz. Ve bu karşılaştığımız şeylerin içerisinde ben ödüyorum salak mıyım diyoruz. (...) (19.06.2017)

Son olarak Mükellef (6) ise beklentisini şu şekilde açıklamaya çalışmıştır:

Mükellef (6): (...) Mesela yatırdığımız bir şeyi daha sonradan yatırlmamış gibi bize cezai durumlar çıkıyor. Biz araştırıp buluyoruz makbuzunu, öyle kapanıyor. O tür şeylerde de dikkat etmeliler. Yani yatırılan bir parayı ikinci defa istenmesin. (...) (02.08.2017)

Elde edilen bulgular;

- Mükelleflerin vergi dairelerinde çalışan memurlar tarafından iyi muamele gördüklerini,
- Ödeme işlemlerinin internet üzerinden yapılıyor olmasının mükelleflere oldukça kolaylık sağladığını,
- Mükellefler tarafından yapılan ödemelerin, sonrasında vergi idaresi tarafından tekrar talep edilebildiğini ve bu durumun mükellefler üzerinde evrakları eksiksiz bir şekilde muhafaza etme yükü oluşturduğunu,
- Vergi sisteminde matrah artırımını, vergi affı gibi uygulamalardan memnuniyetlerini dile getiren mükellefler olduğunu ve
- Diğer taraftan matrah artırımını, vergi affı gibi uygulamaların vergisini düzenli ödeyenler için adaletsiz olduğu yönünde görüş bildiren mükellef olduğunu göstermektedir.

²¹⁵ Mükellef (14), Mükellef (15).

²¹⁶ Mükellef (4).

Sonuç olarak mükellefler ile yapılan görüşmelerden elde edilen verilerin, mükelleflerin devletten ve vergi idaresinden beklentilerinden daha çok vergi idareleri tarafından verilen hizmetleri ve devletin sağlamış olduğu vergi ödeme kolaylıklarını değerlendirme şeklinde olduğu görülmektedir. Genel olarak vergi idaresinden çok fazla beklenti oluşmamasının nedeni mükellefler adına muhasebe meslek mensuplarının vergi idareleriyle muhatap olması olabilir.

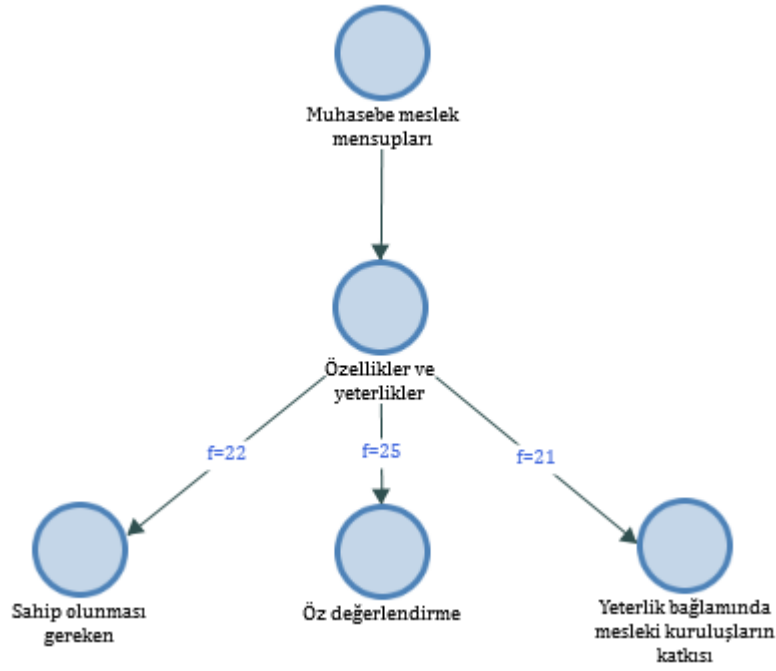
Mükellefler özellikle vergi idarelerinin otomasyon sistemleri sayesinde kolaylıkla vergi ödemelerini gerçekleştirdiklerini belirtmişlerdir. Vergi idarelerinin değişen yapısına dikkat çeken mükellefler özellikle son yıllarda vergi idarelerinin mükellef odaklı bir yaklaşımı benimsediklerini ifade etmişlerdir. Diğer taraftan devletin vergi tahsilatını artırmak için yaptığı yapılandırma, vergi afları gibi düzenlemeler konusunda mükellefler arasında görüş farklılıkları vardır. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellef için bu durum adaletli ve doğru karşılanmamaktadır. Diğer bazı mükellefler için ise bu tür düzenlemeler ödemelerde yapılan kolaylıklar olarak görülmüş ve memnuniyetlerini dile getirmişlerdir.

3.3. Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Sahip Olduğu Özellikler ve Yeterliklerin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkilerine İlişkin Bulgular

Araştırmanın üçüncü sorusu “*Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin sahip olduğu özellikler ve yeterliklerin vergi uyumuna etkisi nedir?*” şeklindedir. Bu sorunun yanıtı muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak ayrı ayrı sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.3.1. Muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu özellikler ve yeterlikler

Görüşme yapılan 25 muhasebe meslek mensubundan elde edilen verilerden öncelikle “*Özellikler ve yeterlikler*” ana temasına ulaşılmıştır. Bu ana temadan ise “*Sahip olunması gereken*”, “*Öz değerlendirme*” ve “*Yeterlik bağlamında mesleki kuruluşların katkısı*” olmak üzere üç alt temaya ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç muhasebe meslek mensubu tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.7.)



Şekil 3.7. Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin “Özellikler ve Yeterlikler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.3.1.1. Sahip olunması gereken özellikler ve yeterlikler

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 22’si²¹⁷ sahip olunması gereken özellikler ve yeterlikler konusunda görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarından sekizi²¹⁸ mesleği icra etmenin en önemli koşulunun dürüstlük olduğunu belirtmiştir.

SMMM (14) bu konudaki görüşünü şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (14): (...) Yani bir muhasebe meslek mensubu ya da çalışanın ilk etapta yani yüzde 100 sahip olması gereken özellik dürüst olması lazım hataya karşı, işverene karşı, iş sahibine karşı ve devlete karşı. Yani bu sağlandığı zaman birtakım sorunları aşmak daha kolay oluyor. Hatanın varlığını görebiliyorsunuz gizlenmemiş oluyor 3, 5 yıl sonra karşımıza çıkması durumunda oluşturacağı daha ağır tahribatlardan kurtulmanız mümkün oluyor. İlk olması gereken dürüstlük, daha sonra işte mesleki yeterlilik, bilgi, beceri, işe sadakat. Bunların olmazsa olmazlarımızdan. (...) (31.05.2017)

SMMM (14)’ün yukarıdaki görüşüne benzer bir görüş bildiren YMM (22) ise bu durumu “...Mesleğin ön koşulu ahlaktır. Ahlaklı olmayan yani temeli ahlaka dayanmayan sermayesi de güven olmayan bir kişinin bu mesleği yapması mümkün değildir...” şeklinde ifade etmiştir.

²¹⁷ SMMM (1), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (8), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

²¹⁸ SMMM (10), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (17), YMM (20), YMM (22), SMMM (24), YMM (25).

Diğer taraftan SMMM (6) ise muhasebe meslek mensubunun mevzuatı yakından takip ederek uzmanlık alanına hâkim olması gerektiğini ayrıca devlet ile mükellefin haklarını eşit bir şekilde korumalarını gerektiğini şu şekilde dile getirmiştir:

SMMM (6): (...) Öncelikle mevzuatı kendi uzmanlık alanını çok iyi bilmesi gerekiyor. Devlet yanlısı olduğu kadar mükellef yanlısı da olması gerekiyor. (...) **(08.05.2017)**

SMMM (1) ise, muhasebe meslek mensubunun sorumluluk sahibi, mevzuatı yakından takip eden ve muhakeme yeteneği olması gerektiğini şu şekilde izah etmiştir:

SMMM (1): (...) Sorumluluk sahibi olması gerekiyor. Mevzuatı yakından takip eden ve özellikle ve özellikle şunun altını çizerek söylemek istiyorum çünkü ben bu meslekte bunu gördüm muhakeme yapma yeteneği olan insan olması gerekiyor. (...) **(02.12.2016)**

Elde edilen bulgulardan muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken özellikler ve yeterlikler;

- Dürüst olması ve mesleğin gerektirdiği diğer etik kurallara uygun hareket etmesi,
- Mesleki bilgi ve beceriye sahip olması,
- Mesleğini severek icra etmesi,
- Muhakeme yeteneği ve analitik bir düşünce yapısına sahip olması,
- Mesleki sorumluluğun bilincinde olarak görevini icra etmesi,
- Mesleğinde deneyimli ve tecrübeli olması,
- Devlet ile mükellefin haklarını eşit bir şekilde korumaları gerektiği,
- Mevzuatı yakından takip etmesi olarak tespit edilmiştir.

Sonuç olarak kendileriyle görüşme yapılan muhasebe meslek mensupları bir meslek mensubunun sahip olması gereken en öncelikli özelliğin dürüstlük olduğunu belirtmişlerdir. Yani muhasebe meslek mensuplarının ilişki kurdukları tüm taraflara karşı dürüst olması ve mesleğin gerektirdiği diğer etik kurallara uygun davranması, sahip olması gereken en önemli özellik olarak görülmektedir. Diğer taraftan muhasebe meslek mensubu mesleğini severek icra etmesi de daha kaliteli hizmet vermesi açısından önemlidir. Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflere daha kaliteli bir hizmet vermek ve verdikleri bu hizmetten mükelleflerin de memnun olması için, muhasebe meslek mensubunun deneyimli ve tecrübeli olması, yeterli mesleki bilgiye sahip olması, sık sık değişen mevzuat göz önüne alındığında bu değişime ayak uydurabilmesi yani bu değişimi yakından takip etmesi önem arz etmektedir.

3.3.1.2. Öz değerlendirme

Muhasebe meslek mensuplarının hepsi sahip oldukları özellikler ve yeterlikler konusunda kendilerini değerlendirmiş ve kendilerini yenileme anlamında yapmış oldukları bireysel çabalardan bahsetmiştir.

SMMM (1) piyasada olan başarısını her yıl artan müşteri sayısına bağlayarak değerlendirmiş ve şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (1): (...) Başarılı görüyorum kendimi. Onun ölçüsü ne diye sorarsanız, her dönem yani yıl bazında daha da üzerine koyarak gidiyoruz. Yeni yeni müşteriler daha büyük müşteriler olarak gidiyoruz yani. Demek ki doğru yoldayız diye düşünüyorum. (...) (02.12.2016)

SMMM (19)'un "...Bir anti virüs programı nasıl güncellenmezse özelliğini kaybediyor ya bizimki de biraz onun gibi..." şeklindeki ifadesi ile muhasebe meslek mensubunun kendisini sürekli güncel tutmak zorunda olduğu aksi takdirde piyasada var olamayacağı anlaşılmaktadır.

SMMM (11) ise çok fazla alana hâkim olmaları gerektiğini avukatlarla kıyaslayarak onlara nazaran mesleklerinde daha fazla yetkin olmak zorunda olduğunu ve bu anlamda kendini güncel tuttuğunu belirtmiştir. Yine katılımcı çalıştığı ya da çalışacağı müşterinin ihtiyacı doğrultusunda kendini farklı alanlarda da geliştirdiğini şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (11): (...)Bizim iş yani çok geniş bir alanı kapsıyor. Yani şey gibi değil mesela avukatların böyle bir şansı var. Kimi mesela boşanma davalarına bakıyor, kimi icraya bakıyor. Yani onlarda bir uzmanlaşma var uzmanlık var. Maalesef biz her şeyi bilmek zorundayız. Yani biz işte Sosyal Güvenlik Kanunundan tutun İş Kanununa kadar işte Vergi Kanunlarından tutun Borçlar Kanununa kadar Ticaret Kanuna kadar bir mali müşavir yani alanıyla alakalı hatta yeri geliyor Kamu İhale Kanununu bile bilmeniz gerekiyor. Çünkü müşterileriniz ihaleye giriyorlar vesaire gibi durumlar oluyor. (...)

(...) Yani sürekli kanun takip ediyoruz. (...)

(...) Mümkün olduğu kadar güncel olmaya çalışıyoruz. (...) (12.05.2017)

SMMM (13)'ün özellikle kendi çalıştığı müşteri portföyünü ilgilendiren konuları takip ettiği yönündeki "...Yeni bir şey çıkıyor mesela hemen bakıyorsun, içeriğini okuyorsun. Bakıyorsun senin işine yarıyorsa detaylı araştırma yapıyorsun. İşine yaramıyorsa bırakıyorsun..." söylemi de, SMMM (11)'in yukarıdaki görüşüyle benzerlik gösteren bir bulgudur.

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının kendilerini yenileme anlamında çabalarının olduğunu ve
 - Dolayısıyla sürekli kendilerini güncel tuttuklarını,
 - Kendi mükellef portföyünü ilgilendiren konularda kendilerini geliştirdiklerini,

- Diğer taraftan birçok alana hâkim olmaları gerektiğinden avukatlar gibi branşlaşamadıklarını göstermektedir.

Sonuç olarak görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve tecrübeleri göz önüne alındığında meslek mensuplarının söylemlerinden kendilerini yeterli gördükleri sonucuna varılabilir. Diğer taraftan muhasebe meslek mensupları kendilerini yenileme anlamında mevzuat değişikliklerini yakından takip ettiklerini belirtmişlerdir. Özellikle çalıştıkları mükellef portföyünü ilgilendiren konularda kendilerini geliştirme çabaları olduğu da ifade edilmiştir.

3.3.1.3. Yeterlik bağlamında mesleki kuruluşların katkısı

Muhasebe meslek mensuplarından 21'i²¹⁹ mesleki kuruluşlar tarafından sürekli eğitim yapıldığına dair görüş bildirmiştir. Ancak verilen eğitimlerin yeterli olup olmadığına dair görüş farklılıkları vardır. Görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarından 13'ü²²⁰ mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimlerin kendilerine katkı sağladığını ifade ederken, sekizi²²¹ ise bu eğitimlerin yetersiz olduğunu ifade etmiştir.

Mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimlerin yeterli olduğu yönünde görüş bildiren SMMM (19), bu konudaki düşüncesini şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (19): (...) Odamız eğitim konusunda iyi yani TÜRMOB genel olarak iyi bu eğitim konusunda. Mesela TÜRMOB'un kendi merkezi eğitim elemanları var bu konuda yetkin insanlardan oluşan. Onlar Türkiye'nin dört tarafında Odalarda seminer de veriyorlar. Bizim Odamızda bazen konusuna göre uzman kimse onları çağırıp seminerler veriyor. Seminerlerde genelde güncel konulardan, o anda yeni çıkan güncel bir değişiklik varsa yeni bir yasa varsa, teşvik ya da ne bileyim af kanunu şu an çok güncel. Hangi konu varsa onunla ilgili güncel olarak eğitimler veriliyor. (...) **(12.06.2017)**

Yine SMMM (17)'nin, "...Odalarımız şey açısından güzel, eğitimidir, seminerdir birtakım güncel bilgilerin aktarılmasıdır, çünkü bizde devamlı mevzuat değişiyor..." şeklindeki görüşü ile SMMM (7)'nin "...Odaların bize artısı, mesleki anlamda, yeni mevzuatlar konusunda bilgilendirmeleri, bunlarla ilgili eğitim vermeleri..." şeklindeki görüşü SMMM (19)'un yukarıdaki görüşünü destekler nitelikte bulgulardır.

²¹⁹ YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), SMMM (24), YMM (25).

²²⁰ YMM (4), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), SMMM (24).

²²¹ SMMM (5), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (15), SMMM (16), YMM (22), YMM (25).

Diğer taraftan TÜRMOB'un bünyesinde faaliyet gösteren SMMM (8) ise düşüncesini şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (8): (...) İşte o TÜRMOB'un çok değerli eğitimlerine falan katılıyoruz. (...) **(08.05.2017)**

SMMM (8) bu düşüncesini ifade ederken jest ve mimikleriyle asıl söylemek istediği şey mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimleri yetersiz bulduğudur.²²²

Elde edilen bulgular;

- Yeterlik anlamında mesleki kuruluşların katkısının olduğunu yani verilen eğitimlerin mesleki bilgilerini artırdıklarını belirten muhasebe meslek mensuplarının olduğunu ve
- Diğer taraftan ise mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimlerin yetersiz olduğu dolayısıyla kendilerine katkı sağlamadığını belirten muhasebe meslek mensuplarının da olduğunu göstermektedir.

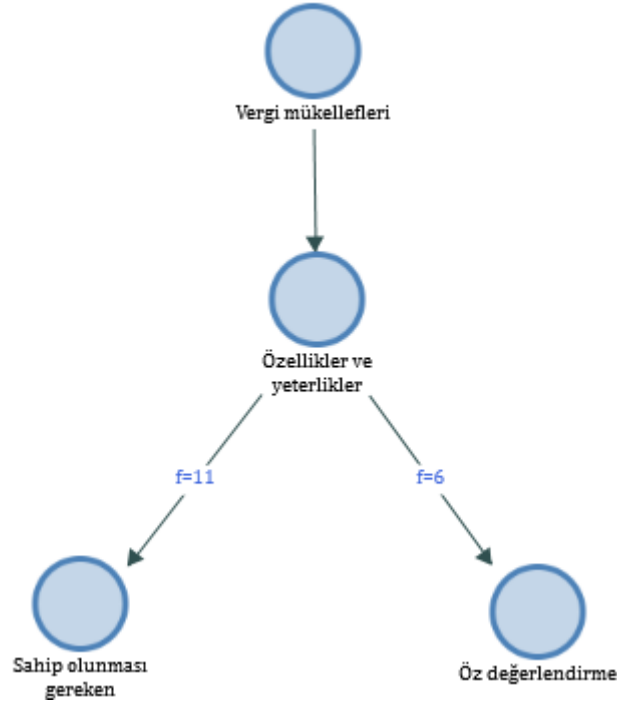
Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimleri yeterli bulup bulmadıkları konusunda görüş ayrılıklarının olduğu görülmektedir. Bu görüş ayrılıkları muhasebe meslek mensuplarının nitelikleri ile de ilgili olabilir. Muhasebe meslek mensubu nitelikli ise eğitimleri yetersiz bulabilir. Diğer taraftan kendini daha az nitelikli bulan muhasebe meslek mensubu için ise mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimler yeterli bulunabilir.

Eğitim konusunda her ne kadar görüş ayrılıkları olsa da daha önce "*Beklentiler*" temasında yer alan verilerin genel olarak mesleki kuruluşların muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini karşılamadığını göstermesi de unutulmamalıdır.

3.3.2. Vergi mükelleflerinin sahip olduğu özellikler ve yeterlikler

Görüşme yapılan 15 vergi mükellefinden elde edilen verilerden öncelikle "*Özellikler ve yeterlikler*" ana temasına ulaşılmıştır. Bu ana temadan ise "*Sahip olunması gereken*", "*Öz değerlendirme*" olmak üzere iki alt temaya ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç vergi mükellefi tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.8.)

²²² Araştırmacı günlüğü, s. 40.



Şekil 3.8. Vergi Mükelleflerine İlişkin “Özellikler ve Yeterlikler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.3.2.1. Sahip olunması gereken özellikler ve yeterlikler

Kendileriyle görüşme yapılan vergi mükelleflerinden 11'i²²³ sahip olunması gereken özellikler ve yeterlik konusunda görüş bildirmiştir. Örneğin, Mükellef (2), bir vergi mükellefinin öncelikle dürüst olması ve ticaret yapabilecek vafsa sahip olması gerektiğini “...Türk Ticaret Kanununda da yazdığı üzere basiretli bir işadamı gibi davranmalı... Dürüst olacak...” şeklinde ifade ederken, Mükellef (11), “...Vergi sorumluluğunu da yerine getirebilen bilinçli insanlar olması gerekir...” şeklinde ifade etmiş, Mükellef (6) ise, “...Devletimizin olması içinde elimizden gelen vergilerimizi vereceğiz. Vergilerimizi artırmak için ne yapacağız daha çok koşturacağız, çalışacağız, çalıştıracacağız. Aynı zamanda yanımızda çalışan insanların mutlu olması için onların maaşlarını ödeyeceğiz...” şeklinde ifade etmiştir.

Elde edilen bulgular bir vergi mükellefinin taşıması gereken özelliklerin;

- Dürüst olması,
- Vergisel ödev ve sorumluluklarının bilincinde olarak hareket etmesi ve

²²³ Mükellef (1), Mükellef (2), Mükellef (3), Mükellef (5), Mükellef (6), Mükellef (8), Mükellef (9), Mükellef (10), Mükellef (11), Mükellef (12), Mükellef (13).

- İşveren olarak işçilerine karşı sorumluluklarını yerine getirmeleri şeklinde olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak kendileriyle görüşme yapılan vergi mükelleflerinin genel hatlarıyla bir vergi mükellefinin taşıması gereken özelliklerin ve yeterliklerin neler olduğu konusunda bilgi sahibi oldukları söylenebilir. Burada şu şekilde bir ayırım yapılabilir. Büyük ölçekli işletme sahibi mükelleflerin bu konudaki bilgisi küçük ve orta ölçekli işletme sahiplerine nazaran daha fazladır. Bu durum ödev ve sorumluluklarını daha iyi ifade eden büyük ölçekli işletme sahiplerinin vergi ödeme konusunda hassas davrandıkları anlamına gelmediği gibi, ödev ve sorumlulukları konusunda daha az bilgiye sahip olan küçük ve orta ölçekli işletme sahiplerinin ise vergi ödeme konusunda hassas davranmadıkları anlamına da gelmemektedir.

3.3.2.2. Öz değerlendirme

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinden altısı²²⁴ ise sahip oldukları özellikler ve yeterlikler konusunda kendilerini değerlendirmiş ve mükellef olarak ödevlerini bazen birtakım aksaklıklar olsa da yerine getirmeye çalıştıkları yönünde görüş beyan etmiştir. Mükellef (14), nasıl iyi bir mükellef olduğunu şu sözlerle açıklamıştır:

Mükellef (14): (...) Ben kendi çapında iyi bir vergi mükellefi olduğumu sanırım ve biliyorum. Neden de, ben bu zamana kadar daha vergilerimi hiç aksatmadım. Hep gününde ödedim. (...) (05.08.2017)

Mükellef (1) ise kendi yükümlülüklerini aksaklıklar olsa da yerine getirmeye çalıştığını şu sözlerle açıklamıştır:

Mükellef (1): (...) Zaman zaman şu andaki ülkenin sıkıntılarından dolayı ödeme sıkıntısı tabii ki çekiyoruz bizde işte ödeyemiyorum. Daha sonra faiziyle ödüyorum. Yükümlülüklerimi yerine getiriyorum. (...) (12.05.2017)

Elde edilen bulgular;

- Kesin olarak ödevlerini ve sorumluluklarını yerine getiren vergi mükelleflerinin olduğunu ve
- Diğer taraftan ise ödevlerini ve sorumluluklarını yerine getirmeye gayret eden vergi mükelleflerinin olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak bir vergi mükellefinin taşıması gereken özellikler ve yeterlikler konusunda kendisini yeterli gören vergi mükelleflerinin olduğu görülmektedir. Görüşme yapılan mükelleflerin yarısından azı bir vergi mükellefinin taşıması gereken özellikler ve

²²⁴ Mükellef (1), Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (6), Mükellef (9), Mükellef (14).

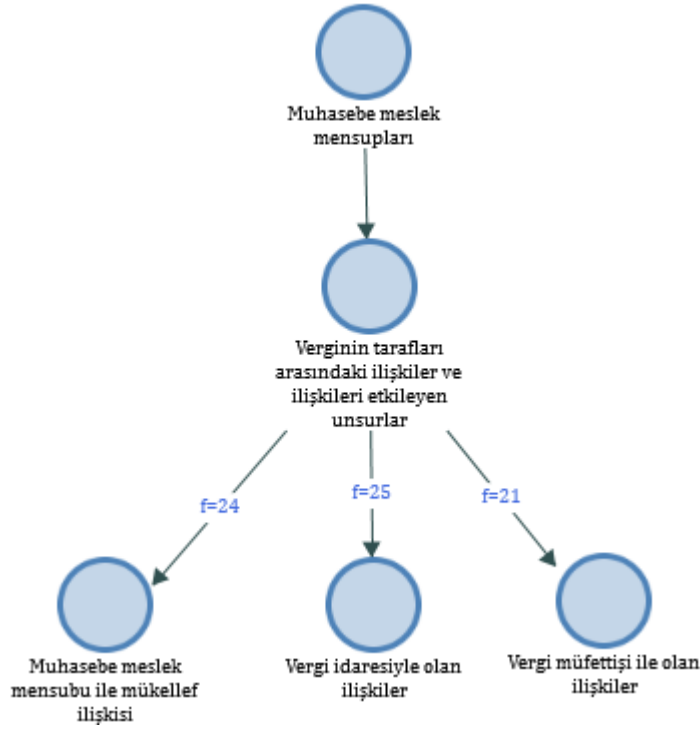
yeterlikler konusunda kendisini değerlendirmiştir. Vergi ödevlerini tam anlamıyla yerine getirdiği yönünde görüş bildiren vergi mükellefleri olduğu gibi vergi ödevlerini yerine getirmeye çalıştığı yönünde görüş bildiren vergi mükellefleri de vardır.

3.4. Verginin Tarafları Arasında Kurulan İlişkilerin Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular

Araştırmanın dördüncü sorusu “*Verginin tarafları arasında kurulan ilişkilerin vergi uyumuna etkisi nedir?*” şeklindedir. Bu sorunun yanıtı muhasebe meslek mensupları ve vergi mükellefleri ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak ayrı ayrı sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.4.1. Muhasebe meslek mensupları açısından verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarından elde edilen veriler doğrultusunda “*Verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar*” ana temasına ulaşılmıştır. Bu ana temadan ise üç ayrı alt temaya ulaşılmıştır. Bunlar ise: “*Muhasebe meslek mensubu ile mükellef ilişkisi*”, “*Vergi idaresiyle olan ilişkiler*” ve “*Vergi müfettişi ile olan ilişkiler*” den oluşmaktadır. İlgili temaların kaç muhasebe meslek mensubu tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.9.)



Şekil 3.9. *Muhasebe Meslek Mensupları Açısından “Verginin Tarafları Arasındaki İlişkiler ve İlişkileri Etkileyen Unsurlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar*

3.4.1.1. Muhasebe meslek mensubu ile mükellef ilişkisi

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 24’ü²²⁵ mükellefler ile olan ilişkileri konusunda görüş bildirmiştir.

SMMM (10)’un mükellef ile olan ilişkisinin samimiyetini vurgulayan “...*Bazen öyle durumlar oluyor ki mesela kişinin eşinin bilmediğini biz biliyoruz...*” şeklindeki görüşü, SMMM (12)’nin “...*Ağabey kardeş gibi artık... Mükelleflerimiz boşanma davasını bile sana soruyor...*” şeklindeki görüşü ile SMMM (18)’in “...*Duygusal bir bağlılık oluyor. Aile gibi oluyoruz...*” şeklindeki görüşü, birbirlerini destekler nitelikteki bulgulardır.

SMMM (12) ise 3568 sayılı Kanun’da yasak olmasına rağmen mükellef ile olan ilişkisini bozmamak ve mükelleften kazanç sağlamaya devam etmek istediği için mükellefin vergisini yatırdığını ifade etmiştir. Katılımcı ayrıca mükellefin kendisinden

²²⁵ SMMM (2), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

daha az vergi çıkartması yönünde talebi olduğunu ve bu talep karşılandığı takdirde mükellefin memnun olduğunu şu sözlerle ifade etmiştir:

SMMM (12): (...) Bizim normalde kanunen para yatırmamız yasak ama şimdi adam bir tane esnaf dükkânını kapatıp gelmek için bankacılık veya internet bankacılığına çoğu sahip değil yani adam bankayla işi sadece parayı sayıyor alışverişini yapıyor. (...)
(...) Yani dükkânı kapatmamak için biz paraları tahsil ediyoruz yatırıyoruz kurumlara. (...)
(...) Onlara az vergi çıkartırsan yani vergi ödettirmezsene senden daha değerli kimse yok, hiç para istemeyeceksin sadece konuşacak muhabbet edeceksin onlara her türlü şeyi vereceksin. Nereden kaçak var onu öğreteceksin. Mükellefler öyle memnun oluyor başta türlü memnuniyet yok onlarda. (...)
(30.05.2017)

SMMM (15), maddi konuların muhasebe meslek mensubu-mükellef ilişkisini etkileyebileceğini şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (15): (...) Parasal ilişkimizden kaynaklanan sebeplerle şimdi insanlar şu psikolojide. Ben bu adama şu kadar parayı veriyorsam bu kadar hizmeti geri alıyor muyum bir bunu kendisi düşünüyor. Bir de bunu çevresiyle mukayese ediyor. Diyor ki diğer arkadaşları aynı emsal esnaf arkadaşları kişilerle karşılaşıyor bunlarla bir kıyaslamaya gidiyor. İşte sen ne veriyorsun sana ne yapıyor gibi. Şimdi bu kıyaslamaları yapan insanlar tabii ki ticareti yoğun düşünen ve ticari düşünen insanlar. Ama bunun dışında düşünen insanlar yani tamamen size para ilişkisinin dışında hareket edebiliyorsa ve bunu sezinleyebiliyorsa o zaman mükellefin üzerinde etkileşmem daha farklı oluyor. (...)
(31.05.2017)

Diğer taraftan görüş bildiren bu muhasebe meslek mensuplarından 19'u²²⁶ ise mükellefler ile olan ilişkilerini avukat-müvekkil ilişkisi ile karşılaştırmaktadırlar. YMM (25)'in "...Avukat müvekkil ilişkisinde bir sözleşme var. Aynısı bizde de var. Yasal bir sözleşme. Bu sözleşmede mükellefin hakları yeminli mali müşavirin hak ve görevleri verilmiş. Birbirine benzer..." şeklindeki görüşü ile YMM (22)'nin "...Avukatlar müvekkillerinin işlerini imal etmezler, mutfağında olmazlar. Sorunlarının sonucuyla ilgilenirler. Hâlbuki muhasebeci olan arkadaşlarımız sebepleriyle ilgilenir imalatıyla ilgilenir..." şeklindeki görüşü yapılan karşılaştırmalara örnek teşkil etmektedir.

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile uzun süreli ve yakın ilişkiler kurduklarını,
- Ücretini mükelleften aldığı için ilişkisini zedelememesi istediğini dolayısıyla kanunen yasak olmasına rağmen mükellefin taleplerini gerçekleştiren muhasebe meslek mensuplarının olduğunu,

²²⁶ YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

- Önceliği maddi konular dışında olan mükelleflerle etkileşiminin daha farklı olabileceğini yani hizmet kalitesinin daha iyi olabileceğini belirten muhasebe meslek mensubunun olduğunu ve
- Muhasebe meslek mensubu-mükellef ilişkisi ile avukat-müvekkil ilişkisinin birbirlerinden birçok açıdan ayrıldığını, muhasebe mesleğinin avukatlık mesleği kadar saygın olmadığını, avukat-müvekkil ilişkisinin çok daha girift olduğunu söyleyen muhasebe meslek mensuplarının olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak elde edilen veriler muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerle uzun süreli ve yakın ilişkiler kurdukları yönündedir. Kurulan bu ilişkilerin maddi yönü de önem arz etmektedir. Mükellefe ücret ile bağlı olan muhasebe meslek mensubu mükellefin taleplerini gerçekleştirme konusunda kendini zorunlu hissedebilmektedir. Diğer taraftan mükellefler ile kurdukları ilişkileri avukatların müvekkileri ile kurdukları ilişki ile kıyaslayan ve muhasebe mesleğinin avukatlık mesleği kadar saygın olmadığını belirten muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır.

3.4.1.2. Vergi idaresiyle olan ilişkiler

Muhasebe meslek mensuplarının hepsi vergi idaresiyle olan ilişkileri hakkında görüş bildirmiştir. Görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarından 16'sı²²⁷ resmi ilişkiler yanında kişisel ilişkiler de kurduklarını ancak bu ilişkilerin bilgi alışverişinden öteye gitmediğini, fayda sağladıklarını ve bu ilişkileri kötüye kullanmadıklarını, dokuzu²²⁸ ise sadece resmi ilişki kurduklarını ifade etmiştir.

Vergi idaresi ile daha çok kişisel ilişki kurduğunu söyleyen SMMM (1), bu ilişkiden sağladığı faydayı vergi dairesi müdürü ile olan ilişkileri bazında ele alarak şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (1): (...) Vergi dairesi müdürü beni çağırđı, tabii ki dostane bir şekilde. (...)
 (...) Ben bu mükelleften çok şüpheleniyorum, düzgün bir iş yaptđını zannetmiyorum ve altında senin imzanı görünce de şaşırdım. Bence bu mükellefi bırak. (...)
 (...) Bunlarla hep karşılaşıyoruz. (...) **(02.12.2016)**

²²⁷ SMMM (1), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), YMM (20), YMM (22), YMM (25).

²²⁸ SMMM (2), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (11), SMMM (14), SMMM (19), YMM (21), YMM (23), SMMM (24).

SMMM (1)'in bu görüşünden vergi idaresinin hangi mükellefle çalışıp çalışmaması konusunda meslek mensubunu kişisel ilişkiler çerçevesinde uyarabildiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan ise muhasebe meslek mensubunun da vergi idaresinden mükellef hakkında bilgi talep edebildiği dolayısıyla o mükellefle çalışıp çalışmama kararını vergi idaresinden gelen yanıtı göre verebildiği YMM (4)'ün “...Bir müşteri geldiğinde tanımıyorsak vergi idaresine bazen sorarız bu kimdir nedir ne yapar...” şeklindeki söyleminden anlaşılmaktadır.

Ayrıca vergi idaresiyle eskisi gibi sıkı ve kişisel ilişkiler kurulamadığını, bunun nedenin ise neredeyse tüm işlemlerin elektronik ortamda gerçekleşmesinden kaynaklandığını belirten muhasebe meslek mensupları da bulunmaktadır. Örneğin SMMM (15) bu konudaki görüşünü “...Sadece bilgi ihtiyacımız oluyor nasıl yapacaksınız, ne istiyorsunuz bizden şeklinde. Ama şu anda ona da çok ihtiyaç kalmadı neden, her şey artık internette görüyoruz...” şeklinde ifade etmiştir.

Diğer taraftan vergi idaresiyle sadece resmi ilişki kurduğunu belirten SMMM (2)'nin vergi dairesinde çalışan kişiler hakkında söylemleri oldukça dikkat çekicidir. Özellikle vergi mahremiyeti konusunda hassas davranılmadığını belirten katılımcı bu konudaki görüşünü şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (2): (...) Vergi idaresine her gittiğimde tüm masaların üstü dosya dolu, hiç kimse işini sevmiyor. Ama tanıdığı birisi geldiğinde veya bir şey geldiğinde maalesef iş çok hızlı yürütüyor. Ben oradaki vergi kayıp kaçağını şunu bunu falan size anlatsam zaten ayrı bir tez konusu olur. Oradaki şöyle düşünün evrak böyle duruyor. 50 tane memur oturuyor size yemin ediyorum ben dosyayı alıp hop şöyle koltuğumun altına alıp çıksam kamera yok hiçbir şey yok. (...)
(...) Dolayısıyla ben bunu yapabiliyorsam oradaki bir memur bu dosyayı ortadan kaldıramaz mı, istediği dosyadan istediği bilgiyi alamaz mı, nerede hani vergi mahremiyeti. (...)
(...) Bana bugün verin 1000 lira bütçe ben size Türkiye'deki istediğiniz mükellefin beyannamelerinin hepsini getireyim. (...) (25.04.2017)

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresiyle kurdukları ilişkinin daha çok kişisel ilişki biçiminde olduğu ve bu ilişkilerin de bilgi alışverişi şeklinde olduğunu,
- Muhasebe meslek mensuplarının bir kısmının ise vergi idaresi ile kurdukları ilişkinin sadece iş ilişkisi biçiminde olduğunu,
- Birçok işlemin elektronik ortama taşınması nedeniyle kişisel ilişkilerin kurulmasının zorlaştığını,

- Vergi dairesinde çalışan memurların mükelleflerin kişisel veri güvenliğini yeterince sağlayamadığını ve
- Muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresiyle kurdukları kişisel ilişkilerin bir çıktısı olarak daha önce vergi kaçırdığı tespit edilen mükellef hakkında kendilerinin vergi idaresi tarafından uyarıldıklarını göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresiyle kurdukları ilişki biçiminin daha çok kişisel olduğu görülmektedir. Kurulan bu kişisel ilişki biçiminin daha çok bilgi alışverişi şeklinde olduğu ve bu ilişkinin kötüye kullanılmadığı belirtilmiştir. Diğer taraftan vergi dairesinde çalışan memurların mükellef bilgilerinin gizliliği konusunda hassas davranmadıklarını dolayısıyla kişisel veri güvenliği konusundaki tedbirlerin yetersiz olduğu da ifade edilmiştir.

3.4.1.3. Vergi müfettişi ile olan ilişkiler

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 21'i²²⁹ vergi müfettişi²³⁰ ile olan ilişkilerinden bahsetmiştir. SMMM (14) vergi müfettişi ile bizzat deneyimlemiş olduğu olumsuz durumu ve mükellef haklarının nasıl ihlal edildiğini şu şekilde aktarmıştır:

SMMM (14): (...) Laf olsun diye sizden bir şey isteyen ya da bizim sahip olduğumuz yasaların bize verdiği hakları kullanmamızı ellerindeki güçle engelleyebileceğini sanan bu kişilerle muhatap olmak can sıkıcı. Yani işte atıyorum ayın 22'sinde, 23'ünde saat 11'de telefonla arayıp ben vergi dairesinden vergi müfettişi saat 3'te şu yılın defterlerini getirin şeklinde bir telefon alınca yani bizim de birtakım haklarımız olduğunu bilmediğimizi ya da getirin dendiğinde bütün hayatımızın akışını bırakıp onların emir ve talimatlarını uygulayacağımızı düşünüyor olmaları böyle düşünüyorlar yani bu arkadaşlar. (...) (...) Bu kadar basit olmamalı. Bu insanlar da biraz karşısındaki insanların iş yükünü, iş akışını o gün ayın kaçtığı olduğunu ya da onların da birtakım yasal haklarının olduğunu, incelemenin öncelikle mükellefin işyerinde yapılması gerektiğini, mükellef bunu sağlıyorsa daireye evrak falan getirilmeyeceğini, önceliğin bunda olduğunu biliyor olmaları lazım. (...) **(31.05.2017)**

SMMM (14)'ün yukarıda belirttiği vergi müfettişlerinin davranışları konusunda yaşadığı olumsuz durum ile SMMM (19)'ün “...Bazen inceleme elemanları bilmedikleri konuda da ısrar edebiliyorlar. Mükellefin yanında olmadık bir şey söyleyebiliyorlar. Veya bunu senin muhasebecin niye böyle yaptı yanlış yaptı türünde davranışta bulunabiliyorlar. Tabii bunları anlatmak ifade etmek bizim için biraz zaman alabiliyor

²²⁹ SMMM (1), SMMM (2), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (21), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

²³⁰ Muhasebe meslek mensupları vergi müfettişini, denetçi, vergi denetim memuru ya da inceleme elemanı olarak ifade etmiştir.

ya da bir insan için yani zor bir durumdur bu. Bizim gibi meslek mensubu, gidiyorsunuz çünkü mükellef bir tarafta devlet bir tarafta mali müşavir. Devlet yalan mı söyleyecek diyor koskoca devletten daha mı iyi bileceksin denebiliyor. Yani bazen bilip bilmeden zor durumda bırakabiliyorlar bizi...” şeklindeki ifadesi birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Diğer taraftan SMMM (11) tarafından vergi müfettişlerinin kendilerine bakış açıları “...Bütün naylon faturaları dizayn edenler veya organize edenler mali müşavirlermiş gibi düşündükleri için...” şeklinde ifade edilirken, muhasebe meslek mensuplarının vergi müfettişlerine bakış açısı ise SMMM (17) tarafından “...O işte klasiktir bizde, balsa zaten yazacak o başka mesele de bulamasa da bir şeyler yazmak zorunda kaldığını anlattı denetçi...” şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi müfettişlerinin yeterlikleri konusunda da görüş bildiren muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır. SMMM (7)’nin “...Vergi denetim memurları tabii ki çok zayıflar...” şeklindeki görüşü ile SMMM (8)’in “...Eskisi gibi bilgi sahibi olan denetçi yok. Yenileri kandırmak çok kolay...” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

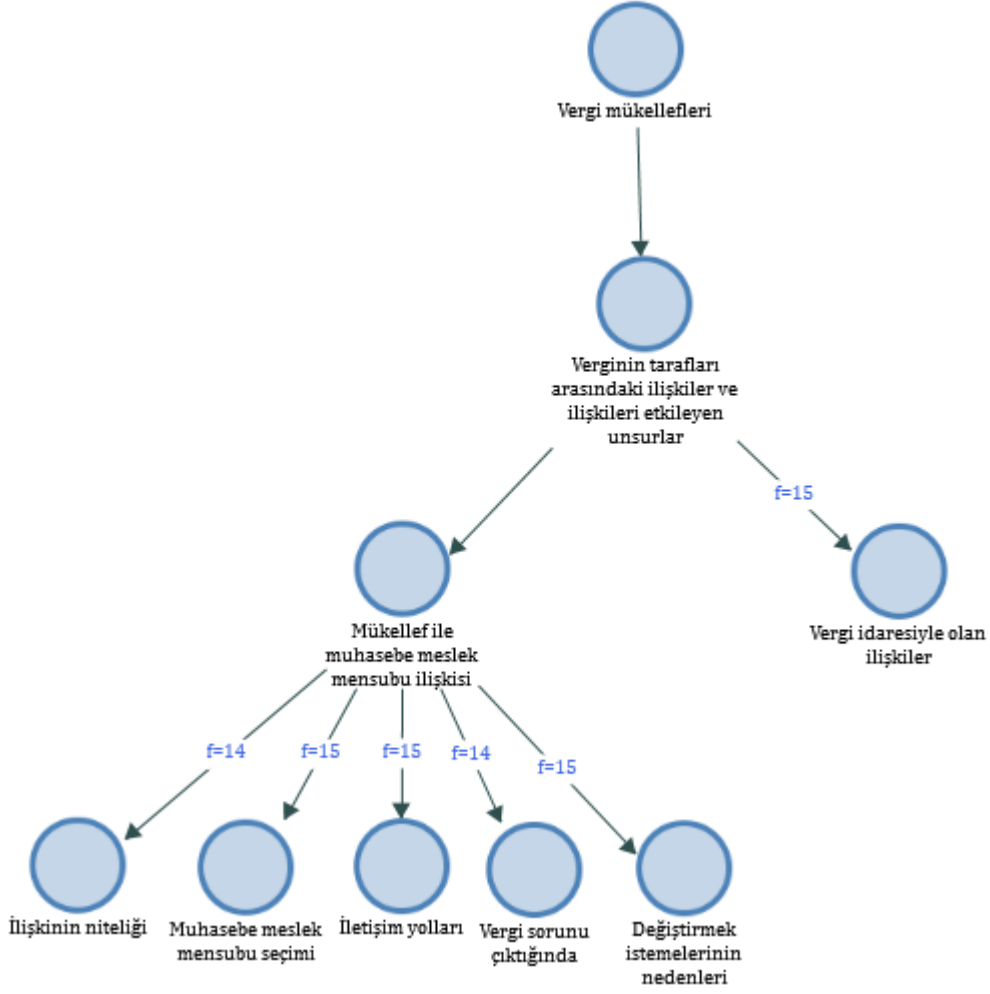
Elde edilen bulgular;

- Vergi müfettişinin muhasebe meslek mensubunu mükellefin yanında zor durumda bırakacak şekilde davrandığını,
- Muhasebe meslek mensuplarının vergi müfettişlerine önyargı ile baktıklarını, muhasebe meslek mensuplarının bu kanıtlanamayan yargılarına göre, vergi müfettişleri kendilerinin yani muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemleri organize ettiğine ilişkin düşüncelerinin olduğunu, vergi müfettişlerinin bir uyumsuzluk bulmasa dahi, bir yerlerden bir sorun tespit edip rapor etme güdüsüyle hareket ettiklerine ilişkin düşünceleri olduğunu,
- Vergi müfettişi ile muhasebe meslek mensubu arasında ast-üst ilişkisine benzer bir ilişkinin kurulmaya çalışıldığını,
- Mükelleflere tanınan birtakım yasal hakların kullanılması konusunda vergi müfettişlerinin hassas davranmadıklarını ve
- Özellikle yeni nesil vergi müfettişlerinin bilgi ve tecrübe açısından yetersiz olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak vergi mufettişleri ile muhasebe meslek mensupları arasında kurulan ilişkiler de birtakım sıkıntılar olduğu görülmektedir. Vergi mufettişlerinin muhasebe meslek mensuplarına olan bakış aırlarındaki problemlerin ilişkilere yansıldığı belirtilmiştir. Muhasebe meslek mensupları vergi mufettişlerinin kendilerine vergi kaçırdıkları gözüyle baktıklarını diğer taraftan kendilerinin ise vergi mufettişlerine her ne olursa olsun nasılsa cezai işlem uygulayacakları gözüyle baktıklarını ifade etmişlerdir. Diğer taraftan muhasebe meslek mensupları ile vergi mufettişleri arasında profesyonel bir ilişki kurulamadığı için sorunların çıktığı görülmektedir. Vergi mufettişlerinin yasada mükelleflere tanınmış olan bazı haklara uygulamada riayet etmedikleri ve mesleki bilgi anlamında özellikle genç nesil vergi mufettişlerinin yetersiz olduğu vurgulanmıştır.

3.4.2. Vergi mükellefleri açısından verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar

Araştırma kapsamında ayrıca vergi mükelleflerinden elde edilen veriler doğrultusunda yine *“Verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar”* ana temasına ulaşılmıştır. Bu ana temadan ise *“Mükellef ile muhasebe meslek mensubu ilişkisi”* ve *“Vergi idaresiyle olan ilişkiler”* adlı iki ayrı alt temaya ulaşılmıştır. *“Mükellef ile muhasebe meslek mensubu ilişkisi”* adlı alt temadan ise *“İlişkinin niteliği”*, *“Muhasebe meslek mensubu seçimi”*, *“İletişim yolları”*, *“Vergi sorunu çıktığında”* ve *“Değiştirmek istemelerinin nedenleri”* olmak üzere beş alt temaya daha ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç vergi mükellefi tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki Şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.10.)



Şekil 3.10. Vergi Mükellefleri Açısından “Verginin Tarafları Arasındaki İlişkiler ve İlişkileri Etkileyen Unsurlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.4.2.1. Mükellef ile muhasebe meslek mensubu ilişkisi

Kendileriyle görüşme yapılan vergi mükellefleri, muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerinin niteliği, muhasebe meslek mensuplarını nasıl seçtikleri, onlarla olan iletişim yollarının neler olduğu, bir vergi sorunu çıktığında muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir fonksiyonu olduğu ve muhasebe meslek mensuplarını değiştirmek istemelerinin nedenleri konusunda görüş bildirmiştir. Aşağıda bu görüşlere ilişkin bilgiler ve değerlendirmeler yer almaktadır.

3.4.2.1.1. İlişkinin niteliği

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinden 14'ü²³¹ muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerinin niteliklerine ilişkin bilgi vermiştir. Mükellef (1), bu konudaki görüşünü “...Hem devleti koruyacak hem beni koruyacak o şekilde düşünüyorum ben muhasebeciyi...” şeklinde ifade ederken, Mükellef (12) ise “...Devlete karşı olan sorumluluğumuzu bir sigorta gibi en iyi şekilde yapacağına inanıyoruz ve güveniyoruz...” şeklinde ifade etmiştir.

Mükellef (4) ise muhasebe meslek mensubunu ödevlerini gerçekleştirme anlamında bir yardımcı olarak gördüğünü şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (4): (...) Kendi beyannamemi kendim vermem lazım normalde veremiyorum. Maaş bordrolarını SGK dökümlerini çıkartmam lazım çıkartamıyorum. Ne yapıyorum bir mail, Alo, Whatsapp. (...)
(...) Onlar bizim birer yardımcımız. Yani onlar olmasa biz olmayız. Yapamayız. (...) (19.06.2017)

Diğer taraftan Mükellef (8) ise muhasebe meslek mensubu ile olan ilişkisinin niteliğini şu şekilde ifade etmiştir:

Mükellef (8): (...) Mali müşavirimiz bizim aileden gibi oluyor. (...)
(...) Ona eksikleri noksanı söylüyorsun o seni yönlendiriyor. O bakımdan çok yani faydalı olduğuna inanıyorum. (...) (03.08.2017)

Yine Mükellef (4)'ün “...İlerleyen zamanda beşeri ilişki haline dönüşüyor mükellefle muhasebeciler arasındaki ilişki. İşte mobilyacıysa işte bizim hanımın tezgâhını yapıver bizim elektrik bozuldu gibi bir hal alıyor...” şeklinde muhasebe meslek mensubu ile arasındaki samimiyetin boyutunu ifade ettiği görüşü, Mükellef (8)'in yukarıdaki görüşü ile benzer nitelikte bir bulgudur.

Elde edilen bulgular,

- Mükellefler açısından muhasebe meslek mensuplarının hem devletin hakkını hem de mükellefin hakkını koruyan kişiler olduklarını,
- Mükelleflerin ödev ve sorumluluklarını gerçekleştirme noktasında yardımcı olduklarını ve onları yönlendirdiklerini,
- Mükelleflerin muhasebe meslek mensubunu çalışanı gibi görüp, ek taleplerde bulunulduğunu,
- Mükelleflerin muhasebe meslek mensupları ile kurulan yakın ilişkilerin suistimal edildiğini göstermektedir.

²³¹ Mükellef (1), Mükellef (2), Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (6), Mükellef (7), Mükellef (8), Mükellef (10), Mükellef (11), Mükellef (12), Mükellef (13), Mükellef (14), Mükellef (15).

Sonuç olarak mükellefler birlikte çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarının kendileri adına vergisel ödev ve sorumluluklarını iyi şekilde yerine getireceklerine inanmaktadırlar. Diğer taraftan mükelleflerin muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkileri ise zamanla işlerin profesyonelce yapılamadığı ve ilişkilerin kişiselleştiği bir duruma dönüşmektedir.

3.4.2.1.2. Muhasebe meslek mensubu seçimi

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi muhasebe meslek mensuplarını seçerken hangi kriterleri dikkate aldıkları konusunda görüş bildirmiştir.

Mükellef (1)'in muhasebe meslek mensubunu seçerken ücretten ziyade öncelikle işini iyi yapmasının önemli olduğunu vurguladığı “...Önce işini iyi yapması, işini iyi yaptığı zaman anlaşmamıza göre bedeli neyse onu da ödediğim zaman bir sıkıntı olmuyor...” şeklindeki görüşü ile Mükellef (4)'ün “...Bir kere bilgili olması gerekiyor. Sorduğumuz sorulara cevap alabilmemiz gerekiyor...” şeklinde ifade ettiği görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Mükellef (12)'nin daha çok çevreden tavsiyeleri dikkate aldığını belirten “...Daha çok işte bizim çevremizdeki arkadaşların tavsiyesi, onlar bu mevzuda kiminle çalışıyorsa biz memnunuz mutluyuz diyorsa onunla çalışıyoruz...” şeklinde görüşü, Mükellef (3)'ün ise “...Daha tecrübeli arkadaşlara danıştım yani ticaret yapan. Onların tavsiyesi üzerine buldum kendi muhasebe mensubumu. Ücret konusunda da o ne istemişse verdim...” şeklinde ifade ettiği görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Mükellef (14) ise muhasebe meslek mensubu ile önceden beri çalıştığını ve değiştirmek istemediği için de talep ettiği ücreti kabul ettiğini, dolayısıyla muhasebe meslek mensubu seçiminde ücretin çok etkili olmadığını şu şekilde izah etmiştir:

Mükellef (14): (...) Aşağı yukarı ilk zamandan beri ilk mali müşavirim. (...) (...) Yani ücret konusunda zaman zaman şeyimiz oluyor da nihayetinde biz ücretini kabul etmek zorunda kalıyoruz teklif ettikleri. (...) (05.08.2017)

Elde edilen bulgular;

- Çevreden tavsiyelerin muhasebe meslek mensubu seçiminde etkili olduğunu,
- Sahip olunan mesleki bilgi ve tecrübenin muhasebe meslek mensubu seçiminde önemli olduğunu,

- Muhasebe meslek mensubunun dürüst olmasının da mükelleflerce bir kriter olduğu ve
- Muhasebe meslek mensubunun mükellefin kendisinden talep edeceği ücretin ise piyasadaki emsallere göre çok yüksek olmadığı sürece muhasebe meslek mensubu seçimini etkilemediğini göstermektedir.

Sonuç olarak mükelleflerin muhasebe meslek mensubu seçerken birçok kriteri dikkate aldığı görülmektedir. Özellikle çevreden tavsiyelerin çok daha önemli olduğu yönünde görüşler vardır. Ayrıca muhasebe meslek mensubunun mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması ve dürüst olması da önem arz etmektedir. Diğer taraftan mükellefler muhasebe meslek mensubunun talep ettiği ücretin seçimlerinde çok etkili olmadığını çünkü piyasada oluşmuş ortalama bir ücretin olduğunu dolayısıyla bu ücretin üzeri çok aşılmadığı sürece de sorun teşkil etmediğini belirtmişlerdir.

3.4.2.1.3. İletişim yolları

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi muhasebe meslek mensupları ile olan iletişim yolları hakkında bilgi vermiştir. Büyük ölçekli işletme sahibi Mükellef (9), muhasebe meslek mensubu ile özellikle belirli dönemlerde yüz yüze iletişim kurduklarını, yapılan görüşmelerin ise işletmenin genel durumunun değerlendirilmesi şeklinde olduğunu şöyle izah etmiştir:

Mükellef (9): (...) Onlarla sık görüşüyoruz. Onlar belli dönemlerde bize gelirler. Belli dönemlerle onlarla toplantı yapılır. Telefonla görüşleri alınır. Örneğin bir konu olduğunda onlara yazılı veya sözlü görüşlerini alırız. (...)

(...) Görüşmeler zaman zaman ihtiyaç olduğunda oluyor ama onun dışında belli dönemlerde toplantı yapılıyor. Örneğin kapanış dönemlerinde daha sık görüşüyoruz. Yeni bir hesap dönemi ya da hesap döneminin sonuna doğru tabii ki görüşmelerimiz daha sık oluyor. İşte bütçe aşılmış neden aşılmış bütçe düşmüş, yatırım listesinde bir kalemi varmış. Bu yatırım olmamış. Neden olmamış. İşte personel giderleri artmış neden artmış gibi öyle, bunlar da bize soruyorlar. Yani satışlar işte geçen sene şu düzeydeymiş geçen sene ciromuz buradaymış bu sene yükselmiş, bunlar sizce gerçekçi mi doğru mu, önümüzdeki yıl öngörünüz nedir bunları hep istişare ediyoruz. (...) (03.08.2017)

Diğer taraftan küçük ve orta ölçekli işletme sahibi Mükellef (14) ise muhasebe meslek mensubu ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirmediklerini, bir sorunla karşılaştığında muhasebe meslek mensubu ile iletişim kurduğunu ve bu iletişim şeklinin ise telefon ile olduğunu şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (14): (...) Gelmez hiç gelmez. Ben de gitmem. Bir sorun mesela Maliyeden herhangi bir yazılı belge, sorgu, sual bir şeyler geldiği zaman ben ona söylerim o gereğini yapar yani. Normalde oturup da işletmenin geliri gideri nedir, nasıl gidiyor şu, bu konusunda hiçbir şeyimiz de olmuyor yani bir görüşmemiz de olmuyor bu konuda. (...)

(...) Telefonla görüşürüz genelde. (...) (05.08.2017)

Mükellef (4) ise muhasebe meslek mensubu tarafından e-posta aracılığıyla bilgilendirildiğini şu şekilde ifade etmiştir:

Mükellef (4): (...) Yüz yüze söz uçar yazı kalır deriz biz her zaman. Neden, bir şey soruyorsunuz aklımızda o cevabın yüzde 20'si kalıyor. Biz mail yoluyla daha çok bilgilendiriliyoruz. Neden bir, onun zamanı bilmiyoruz iki, bizim zamanımız ne zaman kendileri bilemiyor bundan kaynaklanıyor. (...) **(19.06.2017)**

Elde edilen bulgular mükelleflerin;

- Muhasebe meslek mensuplarıyla yüz yüze ve çeşitli iletişim araçlarıyla iletişim kurduklarını ve
- Mevzuattaki değişimler ya da güncel gelişmeler ile ilgili bilgilerin muhasebe meslek mensuplarınca kendilerine e-posta aracılığıyla iletildiklerini göstermektedir.

Sonuç olarak mükellefler muhasebe meslek mensuplarıyla yüz yüze ve çeşitli iletişim araçlarıyla iletişim kurduklarını belirtmişlerdir. Ayrıca mükellefler muhasebe meslek mensuplarının kendilerini mevzuattaki değişimler ya da yeni gelişmeler ile ilgili daha çok e-posta yoluyla bilgilendirdiklerini belirtmişlerdir. Diğer taraftan büyük ölçekli işletme sahiplerinin görüşleri ile küçük ve orta ölçekli işletme sahiplerinin görüşleri arasında farklılıklar vardır. Büyük ölçekli işletme sahipleri muhasebe meslek mensuplarıyla daha çok yüz yüze görüştükleri ve bu görüşmelerin mevcut durum değerlendirmesi ya da ileriye yönelik planlama şeklinde olduğu yönünde görüş bildirirken, küçük ve orta ölçekli işletme sahipleri ise muhasebe meslek mensuplarıyla sorun olduğunda bu sorunu çözmek üzere bir iletişim kurduklarını ve bu iletişimin ise daha çok telefon ile olduğu yönünde görüş bildirmiştir.

3.4.2.1.4. Vergi sorunu çıktığında

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinden 14'ü²³² bir vergi sorunu ortaya çıktığında bu sorunun kaynağını belirleme ve çözüme ulaşma konusunda nasıl bir süreç izlediklerine yönelik görüş bildirmiştir.

Mükellef (4), bir vergi sorunu ortaya çıktığında muhasebe meslek mensubu ile sorunun çözümü konusunda nasıl bir yol izlediklerini şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (4): (...) İlk mali müşavir aranır. Bizim yaptığımız belge hataları var mı diye kendi iç kontrollerimizi yaparız. Görmediğimiz gözden kaçırdığımız bir şey var mı diye. (...)

²³² Mükellef (1), Mükellef (2), Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (6), Mükellef (8), Mükellef (9), Mükellef (10), Mükellef (11), Mükellef (12), Mükellef (13), Mükellef (14), Mükellef (15).

(...) Mali müşaviri ararım derim ki niye bu kadar çok vergi çıktı ya da neden bu vergi sorununu yaşıyoruz. İşte bildirmedğimiz fatura mı var ya da neden buradan ceza yedik, neden faiz yedik gibi. (...) (19.06.2017)

Mükellef (13) ise bir vergi sorunu ile karşılaştığında nasıl bir çözüm yolu aradığını şu şekilde izah etmiştir:

Mükellef (13): (...) Kanunlarla ilgili genel bir bilginizin olması sorun çıktığında pek yeterli olmuyor. Detay bilgilere gerek oluyor. Ondan sonra o konuda en başta tabii müşavirimize danışıyoruz. Ondan sonra o biliyorsa açıklıyor bilmiyorsa Ticaret Odasından destek alıyorum. (...) (04.08.2017)

Elde edilen bulgular;

- Mükelleflerin bir vergi sorunu ile karşı karşıya kaldığında öncelikle meslek mensupları ile iletişime geçtiklerini ve bu sorunun nedenini sorguladıklarını,
- Vergi sorunu karşısında yeterli desteği alamadığında kayıtlı olduğu Odaya başvurduğunu belirten mükellef olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak mükellefler bir vergi sorunu ile karşılaştıklarında ilk olarak muhasebe meslek mensupları ile iletişime geçtiklerini belirtmişlerdir. Ayrıca bu sorunun kaynağını öğrenmek isteyen ve bunu muhasebe meslek mensubuna soran mükellef de bulunmaktadır. Vergisel işlemler mükellefler adına muhasebe meslek mensuplarınca gerçekleştirildiği için olası bir vergi sorununun kaynağının belirlenmesi ve çözüme ulaşılmasında da mükelleflerin ilk başvurdukları kişi muhasebe meslek mensupları olmaktadır. Diğer taraftan muhasebe meslek mensubundan yeterli desteği alamadığında kayıtlı olduğu Odadan da destek aldığını dile getiren mükellef bulunmaktadır.

3.4.2.1.5. Değiştirmek istemelerinin nedenleri

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi muhasebe meslek mensuplarını değiştirip değiştirmediklerini ve bunların nedenleri hakkında görüş bildirmiştir.

Muhasebe meslek mensubunu daha önce hiç değiştirmedğini söyleyen Mükellef (11)'in "...18-20 yıldır aynı mali müşavirle çalışıyoruz..." şeklindeki görüşü, Mükellef (13)'ün "...Yok değiştirmedim aynı 20 yıldır..." şeklindeki görüşü, Mükellef (15)'in "...Hiç değiştirmedim..." şeklindeki görüşü, Mükellef (2)'nin "...Değiştirmek istemedik..." şeklindeki görüşü ve Mükellef (14)'ün "...Eskiden beri içimizi dışımızı bilen bunlar olduğu için zırt pırt da değiştirmek istemiyorum..." şeklindeki görüşü birbirlerini destekler nitelikteki bulgulardır.

Mükellef (7) ise muhasebe meslek mensubunu değiştirmek istememesinin nedenini meslek mensubundan kaynaklı herhangi bir cezaya maruz kalmamasına bağlamış ve “...Değiştirmedik, değiştirme ihtiyacı da duymadık. Çünkü yanlış yapmadılar. Vergi incelemelerinde işte muhasebecinin hatasından dolayı bize bir ceza gelmedi...” şeklinde ifade etmiştir. Diğer taraftan muhasebe meslek mensubunu şehir dışında olması ve işlemlerinin aksamasından dolayı değiştirdiğini belirten Mükellef (6) ise bu durumu şu şekilde izah etmiştir:

Mükellef (6): (...) Uzak şehirdeydi açıkçası başka şehirdeydi. Başka şehirde olduğu için günlük bizim veyahut da haftalık görüşmelerimize uzaktı. Uzak olduğu için telefonla söylüyoruz iş yoğunluğundan unutuyoruz 3 gün 5 gün sonra bir daha aklımıza geliyor soruyoruz yapılmamış. Onun için değiştirdik. (...) **(02.08.2017)**

Elde edilen bulgular;

- Mükelleflerin ciddi bir cezaya maruz kalmadıkları, çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarıyla herhangi bir sorun yaşamadıkları ve işletmelerine ilişkin bilgilerin muhasebe meslek mensuplarınca biliniyor olması gibi nedenlerden dolayı muhasebe meslek mensuplarını değiştirmek istemediklerini ve dolayısıyla uzun yıllar aynı muhasebe meslek mensubuyla çalıştıklarını ve
- Mükelleflerin işlerinin süresinde yapılmaması ve kendilerine *bilgi aktarımının geç olması* gibi nedenlerden dolayı muhasebe meslek mensuplarını değiştirmek isteyebileceklerini göstermektedir.

Sonuç olarak kendileriyle görüşme yapılan mükelleflerin büyük çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarını zorunlu nedenler hariç (emekli olması, şehir dışında olması dolayısıyla iletişimde sorunlar yaşanması vb.) değiştirmedikleri ve uzun yıllar aynı kişiyle çalıştıklarını belirtilmiştir. Mükellefler muhasebe meslek mensuplarını değiştirmek istememelerinin nedenini ise yüklü miktarda cezaya kalmamış olmalarına, muhasebe meslek mensubu ile iş ya da kişisel ilişki anlamında bir sorun yaşamamış olmalarına ve tüm bilgilerinin muhasebe meslek mensubunca biliniyor olmasına bağlamışlardır. Ayrıca mükellefler tarafından kendilerinin iş ve işlemlerinin gecikmesi ve herhangi bir işlem ya da değişiklik hakkında bilgilendirilmemelerinin de muhasebe meslek mensuplarını değiştirmelerine birer etken olabileceği belirtilmiştir.

3.4.2.2. Vergi idaresiyle olan ilişkiler

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi vergi idaresiyle olan ilişkileri hakkında bilgi vermiştir. Mükellefler vergi idareleri ile ilgili bir sıkıntı yaşamadıklarını özellikle vergi idarelerinde çalışan memurların oldukça yardımsever olduklarını ve hali hazırda birçok işlemin internet üzerinden yapılıyor olması dolayısıyla çok sık ilişki kurmadıklarını belirtmişlerdir.

Mükellef (1)'in vergi dairelerinde çalışan memurlar ile ilgili “...*Hepsi çok güler yüzlü ve güzel insanlar. Onun için vergi dairelerindeki çalışanlardan ben memnunum seviyorum hepsini...*” şeklindeki görüşü ile Mükellef (10)'un “... *Vergi dairelerinden memnunuz. Çünkü neden, gittiğim zaman oradaki bütün arkadaşlarımız, hep yardımcı olmak için elinden gelen neyse yapıyorlar...*” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Elde edilen bulgular;

- Mükelleflerin vergi dairesiyle olan ilişkilerinin iyi olduğunu, vergi dairesinde çalışan memurlar tarafından iyi muamele gördüklerini dolayısıyla herhangi bir sıkıntı yaşamadıklarını göstermektedir.

Sonuç olarak vergi idarelerinin mükellef odaklı bir bakış açısına sahip olmalarından dolayı mükelleflerin memnun kaldıklarını bu durumun ise vergi idaresinin mükellefler ile olan ilişkisine de olumlu yansıdığı düşünülebilir.

3.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev Tanımı ve Niteliğinin Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular

Muhasebe meslek mensuplarının görevlerinin niteliğinin vergi uyumuna katkısının nasıl ve ne şekilde olduğu araştırmanın beşinci sorusunu oluşturmaktadır. Soru şu şekildedir: “*Muhasebe meslek mensuplarının görevlerinin niteliği nasıl algılanmaktadır? Algılanan bu nitelik muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini nasıl etkilemektedir? Bu durumun vergi uyumuna etkisi ne şekildedir?*” Araştırmanın bu sorusunun yanıtı muhasebe meslek mensupları ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak sunulmuş ve yorumlanmıştır.

Elde edilen verilerden öncelikle “*Görev tanımı ve niteliği*” adlı ana temaya ulaşılmıştır. İlgili temanın kaç muhasebe meslek mensubu tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.11.)



Şekil 3.11. “Görev Tanımı ve Niteliği” Adlı Ana Tema

Kendileriyle görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının hepsi görevlerinin tanımı ve kamusal niteliklerine ilişkin görüş beyan etmiştir.

Görüş bildiren serbest muhasebeci mali müşavirlerden SMMM (1), görevlerinin niteliğini devlet ile mükellef arasında bir köprü olarak tanımlamış ve asıl görevlerinin vergi planlaması olması gerektiğini şu şekilde izah etmiştir:

SMMM (1): (...) Devletle mükellef arasında bir köprüyüz. Dolayısıyla bir nebze kamu görevi yapıyoruz aslında ama biz asıl görevimiz ve meslek de oraya gidiyor çoğu mali müşavir arkadaşım da bunu göremiyor vergi planlamacıyız. Bu çok önemli bir şey. Yani işletmelerin bilançoları ve gelir tabloları üzerinden mali analizleri yapıp işletmelerin nereye gittiğine dair vergi planlaması yapılması gerekiyor. (...)
 (...) Gelir gider dengeniz sonucu şu kadar bir vergi yüküyle karşı karşıya kalabilirsiniz. Eğer satışlarınız bu şekilde giderse seneye şununla karşı karşıya kalabilirsiniz. Dolayısıyla onunla karşı karşıya kalmamak için vergiden biliyorsunuz bir takım kaçınma yöntemleri var. Kaçınma demiyorum kaçınma yöntemleri var vergi mevzuatının öngördüğü çerçevelerde. Bunun için şunları şunları yaparsak şayet seneye ödeyeceğiniz vergi yükünü bu kadar azaltabilirsiniz. Bu şekilde tek tek kendine izahta bulunuyoruz. (...)
(02.12.2016)

Yine SMMM (9)’un “...Mali müşavir, maliye ve mükellef arasında köprü durumundadır o yükü çeken kişidir...” şeklindeki görüşü ile SMMM (12)’nin “...Mükellefle köprü vaziyeti almak zorundayız. Herhangi bir inceleme neticesinde başları ağırmayacak şekilde ne aşırı vergici ne de şey ortada hareket etmek lazım...” şeklindeki görüşü, SMMM (1)’in yukarıdaki görüşünü destekler nitelikteki bulgulardır. Aksi yönünde görüş bildiren SMMM (15)’in “...Devleti hem savunacağız hem müşteriyi savunacağız hem vergi kanunlarını uygulayacağız veya diğer Sosyal Güvenlik Kanunlarını uygulayacağız ama devlet diyor ki beni koru diyor ama devlet beni korumuyor. Çünkü ben yani devleti korumam için benim müşteriden bağımsız olmam lazım. Bu ilişkiyi sağlayamadığı içinde dolayısıyla ben ister istemez iki arada bir derede kalma durumunda kalıyoruz...” şeklindeki görüşü ile SMMM (11)’in “...Yani baktığınız zaman ücreti müşteriden alıyorsunuz ama devlet yanlı çalışmanız gerekiyor. Tabii işte asıl hem devlet ve hem de müşteri tarafından arada kalmamızın en büyük nedenlerinden bir tanesi bu. Yani parayı o veriyor benim istediğim olsun diyor ama devlet de diyor ki hayır benim dediğimi yapacaksın. Yani dolayısıyla böyle bir tezat var ortada...” şeklindeki görüşü birbirini desteklemektedir.

Diğer yandan SMMM (1)'in asıl görevinin vergi planlaması olduğunu belirttiği yukarıdaki görüşünün aksine SMMM (10) ve SMMM (11) ise vergi planlamasını görevleri olarak görmemektedir. Örneğin SMMM (10) mükelleflerin süreç içindeki müşavirlik hizmetlerinden çok dönem sonu işlemlerini talep ettiğini ve müşavirlik hizmetlerini çok önemsemediğini şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (10): (...) Sistem sizi öyle bir noktaya getirmiş o kadar çok işte iş yükü var ki dolayısıyla siz emin olun şeyi yapamıyorsunuz yani tam anlamıyla bir mali müşavirlik hizmeti vermeye vakit dahi kalmıyor. Şey, bir de tabii buna, süreç hep böyle yürüyünce mükellef de buna bu şekilde alışmış. Hani zannediyor ki mükellef işte tamam beyannamelerim verildi, tahakkuklarım çıktı ödemelerim bu kadar haydi bitti gitti gibisinden falan düşünüyor. Buna da alıştığı için mesela ben bir dönem şeyi falan yapıyorum işte mesela üçer aylık dönemlerde böyle satış grafikleri veya girdiler grafikleri falan gibi şeyler yapıyorum. Mükelleflerin önüne koyuyorum işte son 6 ayda busunuz, geçen senenin ilk 6 ayına göre de böylesiniz falan diye grafikler düzenliyorum. Bir iki bakıp atıyordu adam da kenara. Dolayısıyla şimdi o da öyle alıştığı için çok şey olmuyor. (...) (12.05.2017)

Yine SMMM (11)'in kırtasiyecilikten dolayı asıl olması gerekenin dışında görevlerini yaptıklarını şu sözlerle açıklamıştır:

SMMM (11): (...) Bizim görevimiz devlet ve üçüncü kişilere firmaların mali durumlarını tarafsız ve doğru bir şekilde iletmek aslında görevimiz. Ama tabii işte o piyasadaki işleyiş öyle olmuyor maalesef ki. Bunun dışında birçok iş yapıyoruz hem biraz önce bahsettiğim gibi hem devlet tarafından bize yüklenen hem de müşteri tarafından bize yüklenen birçok şey var. Dolayısıyla aslında yapmamız gereken iş o olması gerekirken onun dışında belki birçok üzerimize vazife olmayan işi de aynı zamanda yapıyoruz. Yani aslında işimiz bizim vergi planlamak değil veya vergisini tahsil etmek de değil. Veya sadece beyanname vermek de değil bizim görevimiz, asıl görevimiz biraz önceki bahsettiğim bir nevi denetim. Doğru bilgi aktarımı. Dolayısıyla ama tabii maalesef ki yapamıyoruz bunu. (...) (12.05.2017)

Bir diğer dikkat çekici nokta ise yasal olmayan bir durumu idari denetimde fark edip mükellefi doğruya yönlendirme noktasında bir ikna süreci yaşadığını ifade eden SMMM (13)'ün aşağıdaki görüşüdür:

SMMM (13): (...) Biz her ay bir işlem yaptığımızda bir mizan aldığımızda biz mükellefi genelde uyarma şeyisine gidiyoruz. Hiçbir şey olmazsa üç aydan üç aya geçici vergi dönemlerinde giriş çıkışlarımıza göre düzenleme yapmasını istiyoruz. Ama yasal olmayan olursa da işte mesela zaten bazen çok acayip şekilde belli oluyor yasal olmayan olduğu zaman. Diyoruz ki en basitinden sen dur ne yapıyorsun bu böyle olmaz. Çünkü habersiz yapılıyor biz yakalıyoruz bir yerden ya faturadan yakalıyoruz ya banka ekstresinden yakalıyoruz. Yani bir şekilde yakalanıyor. Ne yapıyorsun işte şöyle şöyle, olmaz. Olursa sonuçları bu. Tamam, bir daha olmayacak falan diyorlar bazen yapmaya devam ediyorlar. (...) (30.05.2017)

Kendilerini vergi dairesinin bir parçası olarak gören ve devletin çıkarları için çalıştığını ifade eden dolayısıyla görevinin kamusal niteliğinin olduğunu belirten serbest muhasebeci mali müşavirler²³³ de bulunmaktadır. SMMM (14) bu durumu “...*Vergi dairesinin mikro şubeleri gibi çalışıyoruz...*” şeklinde ifade ederken, SMMM (15), “...*Maliye Bakanlığına bağlı bir memur durumundayız...*” şeklinde ifade etmiştir. Diğer

²³³ SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15).

taftan SMMM (9) ise görevinin kamusal niteliğini “...*Yarı kamusaldır bence sonuçta sürekli devlet daireleriyle ilişki içerisinde*...” şeklinde açıklamıştır.

SMMM (8) ise muhasebe meslek mensuplarının görev tanımını doktorluk mesleği ile ilişkilendirerek bir benzetme yapmış ve şu şekilde dile getirmiştir:

SMMM (8): (...) Doktorluk gibidir mali müşavirlik ya da meslek mensupluğu. Ameliyatı kapatır diker ondan sonra içinde makas mı unuttunuz bez mi unuttunuz o sonradan çıkar. Aynı şeydir. Beyannameyi verirsiniz. Vergi ödevleri yerine getirilmezse sonradan çıkar bunlar yani. Kafanız hep orada olur. Dolayısıyla kurallara uygun bir şekilde davranmazsanız başınız sonra çok büyük belaya girer. (...) **(08.05.2017)**

Diğer taraftan görüş bildiren yeminli mali müşavirlerden, YMM (21) bu konudaki görüşünü “...*Kaçınmayla ilgili mükellefe yardımcı oluruz zaten işimiz vergi planlaması yapmaktır... Devletin yardımcısıyız, vergi dairesinin yardımcısıyız, vergi toplanmasına destek oluyoruz...*” şeklinde ifade ederken, YMM (25) ise “...*Yeminli mali müşavirlerin görevi de mükelleflerin vergiye uyum sağlaması, doğruyu yapması ve yararlanacağı vergi avantajları nelerse bunlar hakkında bilgi alması ve bunlardan yararlanmasıdır...*” şeklinde ifade etmiştir.

YMM (22) ise kendisini muhasebe meslek mensubu olarak görmediğini özellikle denetim mensubu olarak gördüğünü belirtmiş ve görevinin kamusal niteliğini şu şekilde açıklamıştır:

YMM (22): (...) Yeminli mali müşavirler muhasebe meslek mensubu değil. Muhasebe meslek mensupları serbest mali müşavirler. Yeminli mali müşavirler denetim mesleği mensubu. (...) (...) Vergiden kaçınmalarını da sağlıyoruz. Vergi planlamalarını da yapıyoruz. Teşvik planlamalarını da yapıyoruz. Yatırım planlamalarını da yapıyoruz. (...) (...) Yeminli mali müşavirlik görevi yüzde 100 kamusal. Zaten kamu görevlisi sayılıyor yasa da. Çünkü Maliye Bakanlığı adına onu denetim elemanları gibi mükelleflerin, müşterilerimizin hesap ve işlemlerini ve beyannamelerini tasdik ediyoruz. (...) **(20.06.2017)**

YMM (3) ise bir taraftan verdiği hizmeti noterlik hizmeti ile bağdaştırırken, diğer taraftan ise verdiği hizmetin yararlanıcısı noktasında serbest muhasebeci mali müşavirlerden ayrıştıklarını şu şekilde ifade etmiştir:

YMM (3): (...) Noter aslında parasını müşteriden alıyor. Yani o hizmetten yararlanan kişiden. Bunun tam aynısı farklı hiçbir şey yok. Yani yeminli mali müşavirlikle noterlik farklı sektörde çalışan alanlar farklı ama işin mahiyeti tamamen tasdik hizmet. Yani doğruluk tasdiki yapıyor. (...) (...) Ne yapıyorsunuz işte mükellefin beyannamelerini veriyorsunuz muhasebe kayıtlarını tutuyorsunuz, yani mükellefin kendisine bir hizmet veriyorsunuz. Ama yeminli mali müşavirlikte verilen hizmetin muhatabı yararlanıcısı mükellefin kendisi değil. Bilakis verdiğiniz hizmet ne kadar nitelikli olursa aslında mükellef bir yerde o kadar zarar görüyor. Çünkü niye çünkü daha fazla vergi ödüyor. Onun için şey yani ben onun için diyorum yeminli mali müşavirlik ile serbest muhasebeci mali müşavir tamamen farklı. Yani kişi aynı verileri kullanıyor ama farklı meslekler. Farklı organize edilmesi gereken farklı düzenlenmesi gereken meslekler. (...) **(08.05.2017)**

Elde edilen bulgular;

- Bazı muhasebe meslek mensuplarının devlet ile mükellef arasında bir köprü görevi kurduklarını,
 - Ancak bu görevi devlet ile mükellef arasındaki dengenin kurulmasındaki güçlüklerden ve
 - Çalıştığı mükellefe ücret ile bağlı olmanın getirmiş olduğu sıkıntılardan dolayı tam olarak icra edemediklerini,
- Muhasebe meslek mensuplarınca mükelleflere verilen hizmetin kamusal hizmet türünde olduğunu,
- Yeminli mali müşavirlerin genel olarak görevlerini vergi planlaması yapmak olarak tanımladıklarını,
- Kırtasiyecilikten dolayı muhasebe meslek mensuplarının asıl görevlerini icra edemediklerini,
- Bazı muhasebe meslek mensuplarının kendilerini vergi idaresinin bir parçası olarak tanımladıklarını dolayısıyla görevlerinin kamusal niteliklerinin olduğunu,
- Muhasebe meslek mensuplarının vergilerin toplanması konusunda katkılarının olduklarını, vergi dairesine, devlete yardımcı olduklarını ve
- Bazı muhasebe meslek mensuplarının ise görevlerini vergi avantajları hakkında mükelleflere bilgi vermek ve mükellefleri bu avantajlardan yararlandırmak olarak tanımladıklarını göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının görevlerinin niteliğini nasıl algıladıkları vergi uyumunun sağlanması açısından önemlidir. Muhasebe meslek mensupları görevlerinin tanımı konusunda farklı görüşlere sahip olsalar da, görevlerinin kamusal nitelik taşıdığı konusunda hemfikirlerdir. Kendilerini vergi idaresinin bir parçası olarak gören ve vergilerin toplanmasına yardımcı olduklarını belirten muhasebe meslek mensupları aynı zamanda görevlerinin kamusal niteliklerinin olduğunu da vurgulamışlardır.

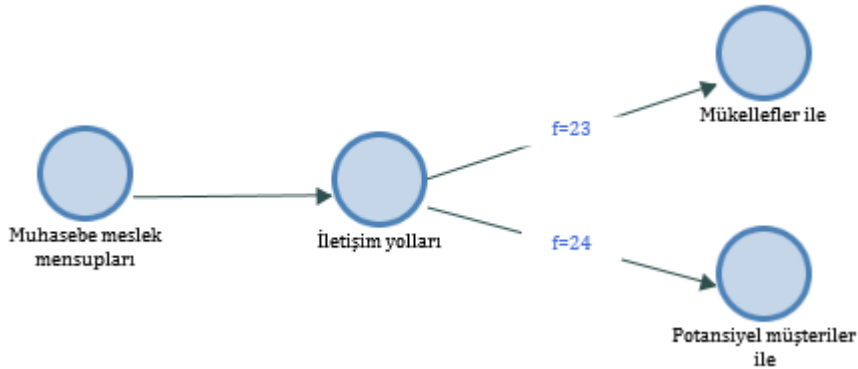
Görevlerini vergi planlaması yapmak olarak tanımlayan muhasebe meslek mensupları da bulunmaktadır. Bu muhasebe meslek mensupları ise vergiden kaçınma konusunda mükellefleri yönlendirdiklerini, mükelleflerin vergiye uyum sağlaması için

doğruyu yapması ve yararlanacağı vergi avantajları neler ise bunlar hakkında bilgi verdiklerini belirtmişlerdir.

Diğer taraftan her ne kadar muhasebe meslek mensupları görevlerini devlet ile mükellef arasında bir köprü olarak ifade etseler de, bu görevin icrası konusunda birtakım sıkıntılarının olduğu görülmektedir. Devlet ile mükellef arasındaki dengenin kurulmasının güç olması ve muhasebe meslek mensuplarının ücretlerini mükelleflerden alıyor olmaları, bu sıkıntılarının oluşmasının sebebi olarak görülmektedir.

3.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellefler ile Olan İletişim Yollarının Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular

Araştırmanın altıncı sorusu “*Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile kurdukları ilişkide kullandıkları iletişim yollarının vergi uyumunun sağlanmasında nasıl bir etkisi vardır?*” şeklindedir. Bu sorunun yanıtı muhasebe meslek mensupları ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak ayrı ayrı sunulmuş ve yorumlanmıştır. Elde edilen verilerden öncelikle “*İletişim yolları*” adlı ana temaya ulaşılmıştır. Bu ana temadan da “*Mükellefler ile*” ve “*Potansiyel müşteriler ile*” olmak üzere iki alt temaya ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç muhasebe meslek mensubu tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.12.)



Şekil 3.12. “İletişim Yolları” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.6.1. Mükellefler ile olan iletişim yolları

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 23'ü²³⁴ mevzuattaki değişiklikler, vergi idaresinin güncel uygulamaları ya da vergi ödemelerindeki hatırlatmalarla ilgili olarak mükelleflerle nasıl iletişime geçtikleri hakkında bilgi vermiştir. Muhasebe meslek mensuplarından 16'sı²³⁵ daha çok telefon, kısa mesaj, e-posta, çeşitli internet uygulamaları ya da sirküler yayınlamak suretiyle mükellefleri bilgilendirdiklerini ifade ederken, yedisi²³⁶ ise mükelleflerle daha çok yüz yüze iletişimi tercih ettiğini ifade etmiştir.

Daha çok yüz yüze görüşmeleri tercih ettiğini ve dolayısıyla belirli aralıklarla işletme ziyareti gerçekleştirdiğini belirten SMMM (14) bu konudaki düşüncesini şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (14): (...) Yüz yüze görüşmelerimiz haftada, 15 günde bir işletme ziyareti, işletme, işverenlerle işte işyerinde veya dışarıda yaptığımız görüşmeler bu anlamda güncel gelişmeleri de tartışmamızı, işletmenin bu konuyla bir ilişkisinin olup olmadığının ortaya konması, varsa bir ilişiklilik gereklerinin biran önce yerine getirilmesi anlamında faydalı oluyor. (...) (31.05.2017)

SMMM (15) ise güncel gelişmeleri çalıştığı mükellef grubunu ilgilendiren konulara göre ayırt ettiğini ve ona göre bilgilendirme yaptığını şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (15): (...) Şimdi şöyle çıkan mevzuat her müşterimi ilgilendirmez. Örneğin nedir en son uygulama mobilyada yüzde 8 KDV uygulaması nedir her müşterimi ilgilendiren bir konu değildir. Nedir benim portföyümde mobilya alım satımı yapan bir firma varsa onunla bunu paylaşırım. Bunun gibi mesela. Veya yapılandırma çıkıyor şu anda mesela bu yapılandırma borcu olan mükelleflerimi ilgilendirir. Borcu olmayan mükelleflerimi bu konuda ilgilendiren bir kısmı yok. Nedir, 40'ta işte 10 tanesinin vardır. 10 tanesini bu konuyla ilgili bilgilendiririm. (...) (31.05.2017)

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının mevzuattaki değişiklikler, vergi idaresinin güncel uygulamaları ya da vergi ödemelerindeki hatırlamalarla ilgili bilgilendirdiklerini,
 - Bu bilgilendirmelerin ise daha çok kısa mesaj olduğunu göstermektedir.
- Muhasebe meslek mensuplarının yarısından azı ise mükelleflerle daha çok yüz yüze iletişim kurduklarını ve

²³⁴ SMMM (2), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

²³⁵ YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), YMM (25).

²³⁶ SMMM (2), SMMM (8), SMMM (11), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (18), SMMM (24).

- Yüz yüze görüşmelerini bizzat mükellefin iş yerine giderek de gerçekleştirdiğini ifade eden muhasebe meslek mensubunun olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri mevcut gelişmeler hakkında daha çok telefon, kısa mesaj, e-posta, çeşitli internet uygulamaları ya da sirküler yayınlamak suretiyle bilgilendirdikleri tespit edilmiştir. Diğer taraftan mükelleflerle daha çok yüz yüze iletişim kurduklarını ifade eden muhasebe meslek mensupları ise sayıca azdır.

3.6.2. Potansiyel müşteriler ile olan iletişim yolları

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 24'ü²³⁷ potansiyel müşteriler ile olan iletişim yollarından bahsetmiştir. 15'i²³⁸ potansiyel müşterilerle ilgili çalışma yapmadığını belirtirken, sekizi²³⁹ ise potansiyel müşterilerle ilgili çalışma yaptıklarını ancak bunun sosyal çevreleri vasıtasıyla adlarını duyurmak şeklinde olduğunu belirtmiştir.

SMMM (10) potansiyel müşterilerle olan iletişimin iyi olmasını kişinin çevresinin geniş olmasına bağlamış ayrıca mükelleflerin kolay kolay meslek mensuplarını değiştirmek istemediklerini de şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (10): (...) Çok girişken olmayan sosyal çevresi daha dar kapsamda her ortama girip çıkmayan falan bir insansanız, o anlamda potansiyel müşterileri lehinize çevirmek çok kolay olmuyor. (...) (...) Keyfinden kimse meslek mensubunu değiştirmez. Dolayısıyla hani istediği kadar kişi size yakın olsun çok samimi dostlarınız bile işte yıllardır çalıştığı mali müşavirini bırakıp da sizinle çalışmak istemiyor yani çünkü o onunla bir sistem kurmuş onunla bir diyalog bir ilişkisi gidiyor. (...) (12.05.2017)

Diğer taraftan SMMM (11) potansiyel müşteriler ile ilgili bir çalışma yapmadığını, reklam yapmanın yasak olduğunu belirtmiş ve çevresinde duyduklarını ise şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (11): (...) Tabii ki reklam yaparı bile gördük yani. El ilanı dağıtını gördük. Ajanda kalem bastırıp dağıtını gördük. Yani tabii bizde biliyorsunuz 3568'de haksız rekabet, reklam yasağı gibi yasaklar var. Dolayısıyla hiçbir şekilde reklam türü bir şey yapmamız mümkün değil. (...) (12.05.2017)

²³⁷ SMMM (2), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

²³⁸ YMM (3), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), SMMM (24), YMM (25).

²³⁹ SMMM (2), YMM (4), SMMM (5), SMMM (8), SMMM (10), SMMM (14), SMMM (17), YMM (23).

SMMM (18)'in “...Mesela mesleğe başlayacak, kart dağıtıyor, olan mükelleflere. Ben iki ay üç ay muhasebe almadan tutabilirim. Şu kadara tutabilirim diye kart dağıtıyorlar...” şeklindeki görüşü de SMMM (11)'in yukarıdaki görüşünü destekler nitelikte bir bulgudur.

SMMM (14) ise potansiyel müşteriler ile ilgili yapmış olduğu bir çalışmadan bahsetmiş ve çevresinde müşteri çekmek için yapılanları şu şekilde dile getirmiştir:

SMMM (14): (...) Şu olabilir işte kapasitenize bakıyorsunuz yüzde 80. Yüzde 20 bir boşluk var. Bu noktada şöyle bir yöntem söz konusu olabiliyor. Yani bu bir başkasının müşterisine çengel atma onu çelmeye almaya çalışma şeklinde olmuyor. İşte bir ortamda atıyorum siz benim müşterimsiniz. Ben sizin işyerinizdeyim, konuşuyoruz. Sizin iş yaptığınız bir çözüm ortağınız da herhangi bir sebeple ortama dâhil oluyor. Konuşmamız sırasında benim işletmeyle olan ilişkim söz konusu oluyor. İşte bu arkadaş kendisinin içinde bulunduğu birtakım sorunlardan, bu sorunları çözemediğinden bahsediyor. Bunların çözümüne yardımcı olup olamayacağımız yönünde ancak bir talep söz konusu olursa o zaman diyebiliyoruz ki evet yani biz terziyiz söktük de dikeriz smokin de dikeriz. Yani yapabileceğimiz bir şeyse görüşmeleri başlatıp önce bizim işte yine etik kurallarımız çerçevesinde bağlı olduğu meslek mensubuyla mutlaka iletişime geçmesini sağlayıp daha sonra biz iletişime geçip ne yapılması gerekiyorsa devri noktasında çalışma yapıyoruz. (...)
(...) Fiyat düşürme var bir taraftan ne diyelim kariyer sahibi işletmelerin işlerini yapıyor olmanın verdiği etiketi kullanmaya çalışma çabaları. Para kazanma hırsı. Bunlar etken ve en büyük tabii saldırı da fiyat noktasında geliyor. (...) (31.05.2017)

SMMM (24)'ün “...Ucuz fiyat vererek defter alma olayları var. Örneğin bir şirket defterini 100 liraya, 50 liraya tutulduğunu biliyorum ben...” şeklindeki söylemi, SMMM (14)'ün yukarıda belirttiği durumla birbirini destekler niteliktedir. SMMM (22) ise bir diğer etik dışı davranışı “...Onlar kapı kapı gezer, müşteri arar...” şeklinde ifade etmiştir.

Elde edilen bulgular;

- Potansiyel müşterilerle ilgili bir çalışma yapılacaksa eğer bunu sosyal çevreleri vasıtasıyla yaptıklarını,
- Muhasebe meslek mensubunun iş mevzularının konuşulduğu bir ortama dâhil olan üçüncü kişinin sorununa kendisi çözüm üretebildiğinde, bu kişiyle çalışmaya başlayabildiklerini dolayısıyla potansiyel müşteri ile bu şekilde bir iletişim kurabildiğini,
- Muhasebe meslek mensuplarının reklam yasağı olduğu için sosyal medya hesaplarını sadece bilgilendirme amaçlı kullandıklarını,
- Özellikle asgari ücret tarifesinin altında ücret politikası uygulayarak haksız rekabete yol açan muhasebe meslek mensuplarının olduğunu,

- Meslektaşlarını kötüleyerek müşteri bulma girişiminde bulunan muhasebe meslek mensuplarının olduğunu göstermektedir.

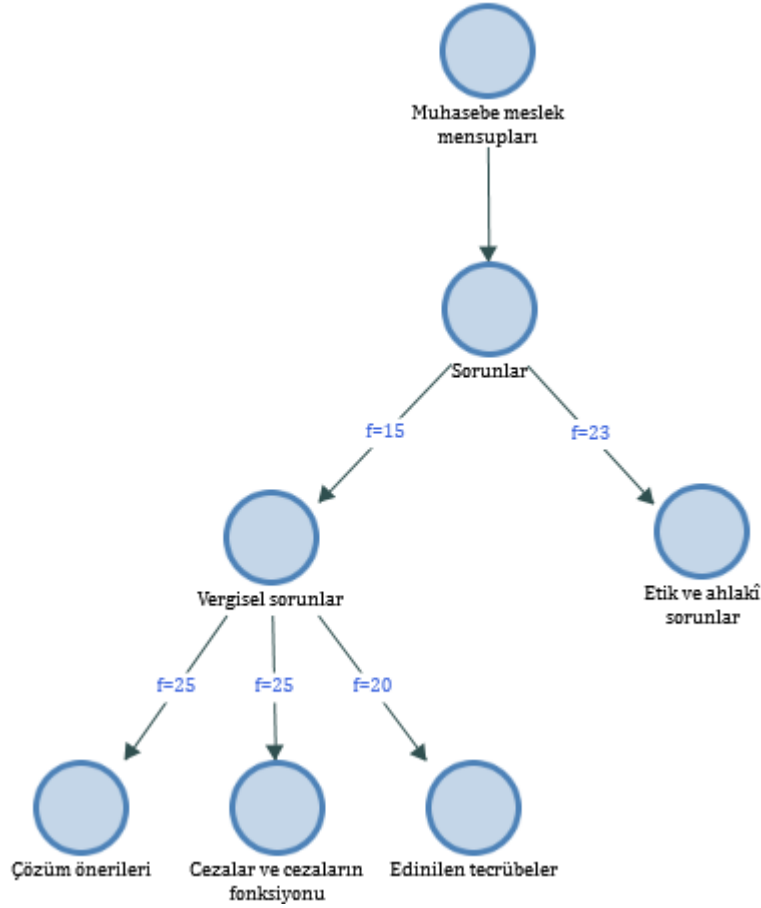
Sonuç olarak görüş bildiren muhasebe meslek mensupları potansiyel müşterilerle ilgili genel olarak özel bir çalışma yapmadıklarını bu konuda çalışma yapanların ise daha çok sosyal çevreleri vasıtasıyla adlarını duyurmak şeklinde olduğunu belirtmiştir. Ayrıca iş konularının konuşulduğu bir ortama dâhil olan üçüncü bir kişinin sorununa çözüm bulmak amacıyla o kişiyle çalışmaya başlayabildiğini ifade eden muhasebe meslek mensubu da bulunmaktadır. Diğer taraftan muhasebe meslek mensupları çevrelerinde potansiyel müşteriler ile ilgili çalışma yapan meslektaşlarının olduğunu ve onların ise etik dışı davranışlar sergilediklerini belirtmişlerdir.

3.7. Muhasebe Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Karşılaştıkları Sorunların ve Çözüm Önerilerinin Vergi Uyumuna Etkisine İlişkin Bulgular

Araştırmanın yedinci sorusu “*Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar nelerdir? Mükellefler bir sorunla karşılaştığında, muhasebe meslek mensuplarının bu sorun karşısındaki tutumu ve çözüm önerileri vergi uyumunu nasıl etkilemektedir?*” şeklindedir. Bu sorunun yanıtı hem muhasebe meslek mensupları ile hem de vergi mükellefleri ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak ayrı ayrı sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.7.1. Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve çözüm önerileri

Muhasebe meslek mensupları ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen veriler doğrultusunda öncelikle “*Sorunlar*” ana temasına ulaşılmıştır. Bu ana temadan iki ayrı temaya daha ulaşılmıştır. Bunlar ise: “*Vergisel sorunlar*” ile “*Etik ve ahlakî sorunlar*” şeklindedir. “*Vergisel sorunlar*” alt temasından ise “*Çözüm önerileri*” , “*Cezalar ve cezaların fonksiyonu*” ve “*Edinilen tecrübeler*” olmak üzere üç alt temaya daha ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç muhasebe meslek mensubu tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.13.)



Şekil 3.13. Muhasebe Meslek Mensupları Açısından “Sorunlar” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.7.1.1. Vergisel sorunlar

Muhasebe meslek mensuplarından 15’i²⁴⁰ vergisel sorunların neler olduğu ve hangi durumların bu sorunlara sebebiyet verdiği konusunda görüş bildirmiştir. SMMM (16), vergisel sorunların nedenini mevzuatın açık olmamasına bağlamış ve şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (16): (...) Mevzuat çok karışık. Sade değil. Özellikle gelir vergisiyle KDV’nin birbirleriyle uyumsuzluğu. İşte bir kanun kabul ederken birisi etmeme, KDV’sini gider yazmama, özellikle son dönemde sıkıntılarımız var. (...) (06.06.2017)

SMMM (9)’un ise “...Mevzuat açık değil bir de sürekli mevzuat değişikliği var ama sürekli yani...” şeklindeki görüşü, SMMM (16)’nın yukarıdaki görüşünü destekler nitelikte bir bulgudur.

SMMM (6), mükellefin bilgisizliğinden ve bakış açısından kaynaklanan durumların vergisel sorun oluşturduğunu şu şekilde açıklamıştır:

²⁴⁰ SMMM (2), YMM (3), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (9), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), YMM (20), YMM (22), YMM (23).

SMMM (6): Güncel olarak karşılaştığımız sorun Katma Değer Vergisi. KDV'yi kendi cebinde kalan bir para olarktan düşünüyor. Mükellef verdiği zaman bunu cebinden çıkmış bir şey olarktan düşünüyor, ama şeyde tabii mevzuatta bu emanet bir para. O emanet parayı cebinde tutmanın derdine düşmüş mükellefler olabiliyor. Onun dışında da kanunen kabul edilmeyen giderlere atılan, kendi şahsi ve ailesine ait harcamalar oluyor mesela mükelleflerin. Onların hepsini şirkete fatura kesebiliyorlar. Kurumlar Vergisinden geçici vergiden düşürmek için. Onlar sıkıntı oluyor. (...) (08.05.2017)

YMM (22) ise, YMM (6)'nın yukarıdaki görüşüne benzer bir görüş bildirerek vergisel sorunların mükelleften kaynaklandığını, ayrıca mükellefin işine geldiği gibi işlemleri yaptığını ve işlemleri vergi mevzuatına uygun haline getirme kısmını ise muhasebe meslek mensubuna bıraktığını şu şekilde ifade etmiştir:

YMM (22): (...) Vergi sorununun esası mükelleften kaynaklanır. Çünkü o birçok şeyi aslında muhasebeye gelmeden önce bitirmiştir. Açıktan mal alıp satacaksa onu yapmıştır. Kayıt kısmını meslek mensubu arkadaşımıza verir. (...) (20.06.2017)

Elde edilen bulgular;

- Vergi sorunlarının nedeninin mevzuattaki sık sık değişimlerden kaynaklandığını,
- Vergi mevzuatının açık olmadığını ve
- Temel sorunun mükelleflerin vergi konusunda bilgi sahibi olmamasından kaynaklandığını, diğer taraftan ise mükelleflerin kendi işlerine nasıl geliyorsa öyle bir davranış biçimi de geliştirebildiklerini göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları her ne kadar vergi sorunlarının sebebini mevzuatın açık olmaması ve mevzuatın sık sık değişiyor olmasına bağlasa da temel sıkıntının daha çok mükelleften kaynaklandığını belirtmiştir. Mükellef tarafından kaynaklanan sorunların temelini vergi konusundaki bilgisizliğe dayandığı ve ayrıca mükelleflerin işlerini yasal prosedürleri önemsemeyip kendi bildikleri gibi yaptıkları da ifade edilmiştir.

3.7.1.1.1. Çözüm önerileri

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının hepsi mükelleflerin vergisel sorunla karşılaştığında ya da vergi cezası aldığında neler önerdiklerine ilişkin görüş bildirmiştir.

SMMM (1), mükelleflerinin vergi sorunuyla karşılaşmaması için önceden olabildiğince önlem aldığını ve mükelleflerini uyardığını eğer bir cezaya maruz kalındıysa sorunun tespitinin önemini ve çözüm önerisini ise şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (1): (...) Vergi cezası almaması için neler yapması gerektiğini anlatıyorum demiştim. Bir mükellef neden vergi incelemesine girer, onları kendilerine izah ediyoruz. Vergi incelemesine girip ceza işleme maruz kaldıysa tabii burada öncelikle kendimize soruyoruz çünkü acaba muhasebe iş ve işlemlerinde bir hata yaptık da bundan dolayı mı ceza kesildi, yoksa biz mükellefe izah ettiğimiz halde mükellef ödevini yerine getirmediyse bundan dolayı mı ceza kesildi. Bunun ayrımını yapmamız çok önemli. Bizden kaynaklıysa zaten ben kendimi o konuda yetersiz kalma konusunda bilgi takviyesi yapıyorum. Ama mükellefte bir sıkıntı varsa tekrar kendisine o doğrultuda neler yapılması gerektiğini hem işletmede birebir çalışan personele hem de mükellefe anlatıyoruz böyle böyle diye bire bir izah ediyoruz. (...) **(02.12.2016)**

SMMM (11) ise cezalandırma işlemini, eylem ortaya çıktıktan sonra çözüm önerilerini şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (11): (...) Yapılabilecek neler varsa onları yapmaya çalışıyorsunuz. İşte vergi incelemesinde uzlaşma yoluna gitmemiz gerekiyorsa uzlaşma yoluna gidiyoruz. Uzlaşma talep ediyoruz. Tarhiyat öncesi tarhiyat sonrası uzlaşma. Emsal karar varsa dava açılması gerekiyorsa dava açtıklarımız var. Dava yoluna gidebiliyoruz. Veya işte taksitlendirilmesi gerekiyorsa ödenmesi gerekiyorsa o tür bir işlem yapıyoruz. (...) **(12.05.2017)**

SMMM (12) ise mükelleften ya da kendisinden kaynaklı herhangi vergisel bir sorunla karşılaştığında hangi durumda daha fazla fayda sağlayacağını çevresinden fikir alarak değerlendirdiğini ve ona göre bir çözüm önerisi sunduğunu ayrıca mükelleflerine verdiği tavsiyeleri şu şekilde izah etmiştir:

SMMM (12): (...) Araştırma yapıyoruz işte gruplardan paylaşımlarla nasıl bir çözüme ulaşabiliriz. Başlarına gelen arkadaşlarımız var mı, bunu nasıl bir yolla şey yapılmış ona göre hareket ediyoruz. Mükellef ne derecede hasar az görürse ona göre değerlendiriyoruz. (...)
 (...) Bizden kaynaklıysa onu da aynı şekilde araştırıyoruz ve biz ödütüyoruz. (...)
 (...) Mükelleflere o cezaları bir daha yapmamalarını naylon faturalarla veya değişik şeylerle uğraşmamalarını tavsiye ediyoruz. Yani mesela kâr çok çıkıyor vatandaş diyor ki fatura bulalım. Buluyorlar gidiyorlar o faturayı yüzde 3 yüzde 5 KDV ödtüyorlar. Sonra Maliye yakaladığı zaman yüzde 18 alıyor üzerine bir ceza alıyor. (...) **(30.05.2017)**

SMMM (12)'nin yukarıdaki söyleminden aslında mükelleflerin muhasebe meslek mensubunun tavsiyelerini ciddiye almadıklarını dolayısıyla meslek mensubunun burada bir fonksiyonunun olmadığını ve mükellefin kendi bildiğini yaptığı anlaşılmaktadır.

SMMM (14) ise, herhangi bir cezaya maruz kalma ihtimaline karşı mesleki sorumluluk sigortası yaptırdığını şu şekilde izah etmiştir:

SMMM (14): (...) Hatadan kaynaklı birtakım sorunlar oluşabilir. Yani işte orada 100 yazıyordur da siz sifıra bir tane eksik basmışsınızdır 10 yazmışsınızdır. Bu mukabil vergi sorunları yaşayabiliriz. Devlet diyor ki arkadaşım yani zaten bu olaylar kaçakçılık suçlarını bağlamıyor. Hatadan oluşan birtakım yanlışlar söz konusuysa bunları ortadan kaldırmanızı sağlayacak bir durum. Yani böyle bir sigorta poliçesi satın almak istiyorsanız sizin bileceğiniz iş. Yani mesleki sorumluluk sigortası yaptırıyorum. (...) **(05.08.2017)**

Elde edilen bulgular;

- Vergisel sorun çıkmaması için mükellefin daha önce uyarıldığını,
 - Diğer taraftan muhasebe meslek mensubunun uyarılarını dikkate almayan mükelleflerin de olduğunu,

- Eğer mükellef cezaya maruz kaldıysa durumun elverdiği ölçüde yasal çözüm yollarına başvurulduğunu,
- Vergisel sorunun kaynağının belirlenmesi noktasında, eğer sorun muhasebe meslek mensubundan kaynaklanıyorsa meslek mensubunun bu sorumluluğu üstlenerek cezayı ödeyebildiğini,
- Diğer taraftan süreç içerisinde muhasebe meslek mensuplarının aslında sorun olabilecek durumları görebildiğini, böyle bir durumda ise ya bu sürecin parçası olduğunu ya da sessiz kaldığını göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının vergisel sorun çıkmadan önce mükellefi uyardıklarını, mükellef eğer ceza almış ise durumun izin verdiği ölçüde optimal fayda sağlayacak çözüm yollarına başvurduklarını göstermektedir. Bu çözüm yolları ise; dava açmak, uzlaşmaya başvurmak, pişmanlıkla dilekçe vermek, vergi affından yararlandırmak, cezalarda indirimden faydalanmak vb. şeklinde sıralanabilir. Eğer vergisel sorun muhasebe meslek mensubunun kendisinden kaynaklanıyor ise bu cezayı üstlenip ödeyebildikleri ifade edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarından sadece 1'i²⁴¹ ise yüksek tutarlı bir cezaya maruz kalma ihtimaline karşın mesleki sorumluluk sigortası yaptırdığını ifade etmiştir.

3.7.1.1.2. Cezalar ve cezaların fonksiyonu

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının hepsi cezalar ya da cezaların fonksiyonu konularında görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarından 12'si²⁴² vergi uyumunun artırılmasında vergi cezalarının etkili olmadığını belirtirken, 11'i²⁴³ ise vergi uyumunun artırılmasında vergi cezalarının kısmen etkili olduğunu belirtmiştir. Sekiz²⁴⁴ muhasebe meslek mensubu ise özellikle bazı cezaların miktar itibarıyla çok fazla olduğunu ifade etmiştir.

SMMM (15), mevcut yasada yer alan birtakım uygulamalardan dolayı cezaların işlevinin olmadığını şu şekilde açıklamıştır:

²⁴¹ SMMM (14).

²⁴² SMMM (1), YMM (4), SMMM (5), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), YMM (20), YMM (23).

²⁴³ YMM (3), SMMM (6), SMMM (9), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (21), YMM (22), SMMM (24), YMM (25).

²⁴⁴ SMMM (2), SMMM (5), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (12), SMMM (17), SMMM (18), YMM (22).

SMMM (15): (...) Cezaların hiçbir fonksiyonu yok. Yok, çünkü neden, vergi cezalarında şu var vergi cezaları uygulanıyor ama uzlaşma komisyonları artı 376'ncı madde cezada indirim maddeleri uygulanıyor. Bunları uyguladığı zaman zaten cezanın bir anlamı kalmıyor. (...) **(31.05.2017)**

SMMM (16) ise vergi uyumunun artırılmasında cezaların fonksiyonunun mükellef grubuna göre değişebileceğini şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (16): (...) Kişiye bağlı kimisi zaten dersini alacağı dersi alabiliyor. Kimisi de zaten işin sonucuna kadar bizden iyi biliyor. (...) (...) Yani onu düzgün yapmakla ne kadar maliyete katlanacak, incelenip ceza kesildiğinde ne kadar ceza kesilecek, hangisinin kârlı olup olmadığını uzlaşmaya girince sonucunun ne olacağını yani o yola girmiş insan zaten onları düşünüyor. (...) **(06.06.2017)**

Diğer taraftan SMMM (11)'in vergi uyumunun artırılmasında cezalardan ziyade öncelikle vergi mükelleflerinin bilinçlendirilmesi gerektiğini örneklendirerek ifade ettiği “...İnsanları düzeltmek için cezayı kullanmak çok doğru bir yöntem değil. Yani önemli olan cezayla düzeltmek değil. Yani o şeyin yanlışlığını veya yapması gerektiğini o kişiye anlatmanız lazım. Yani şimdi örnek veriyorum siz işte emniyet kemeri takmanın şeyini yolunu ceza kesmekte görürseniz yani polis görünce takar. Ama işte o insana emniyet kemerinin aslında takıldığında kendisine nasıl bir fayda, çevresine nasıl bir fayda sağlayacağını anlatabilerseniz o zaman faydalı olur...” şeklindeki görüşü ile SMMM (13)'ün “...İlk önce insanları bilinçlendirmek gerekiyor. Yani bilinçlendirme de ta küçükten başlıyor öyle sonradan olan bir şey değil aslında. Yani bir ticaretin ne olduğunu küçük yaşta anlatmak gerekiyor...” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının bir kısmı vergi uyumunun sağlanmasında cezaların etkili olmadığını, bir kısmı da cezaların kısmen etkili olduğunu ifade etmiştir.
- Mevcut sistemde yer alan uzlaşma, cezalarda indirim gibi uygulamaların cezaların işlerliğini yitirmesine neden olduğunu,
- Mükellefin cezaya olan algısının da önem teşkil ettiğini çünkü ceza bir kısım mükellef grubu için caydırıcı olabilecekken bir kısım mükellef için de cezanın bir anlam ifade etmediğini ve
- Vergi uyumunun sağlanması için cezadan ziyade öncelikle mükelleflerin bilinçlendirilmesi için eğitim programlarının gerekli olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak vergi uyumunun artırılmasında vergi cezalarının etkili olmadığı ya da kısmen etkili olduğu tespit edilmiştir. Vergi uyumunun sağlanmasında cezaların bir noktaya etkili olduğu, buna karşın öncelikli olarak toplumda vergi bilincinin artırılmasına yönelik tedbirlerin alınmasının sorunların çözümünde daha etkin olabileceği tespit edilmiştir.

3.7.1.1.3. Edinilen tecrübeler

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarından 20'si²⁴⁵ daha önce yaşadıkları tecrübelerin sonraki vergi sorunlarına ne şekilde yansıdığı konusunda görüş bildirmiştir.

SMMM (11), bu konudaki görüşünü sürekli yasa dışı girişimlerde bulunan mükelleflerin cezaya maruz kalmalarının kendilerinin mükellefleri ikaz etmelerinden daha etkili olduğunu şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (11): (...) Mükellef bazı şeyleri ceza yemeden uygulamıyor maalesef ki. İlla yani bir şekilde bir şeylerden ağzı yanacak ki ancak o zaman izah edebiliyoruz. Yani anlatamıyoruz mesela işte piyasadaki naylon fatura kullanımını izah edemiyoruz. (...)
(...) Tabii o ceza deneyimini bir yaşaması gerekiyor çoğunun. Yani dolayısıyla tabii onu yaşadktan sonra da sonraki bakış açısı değişiyor. (...) (12.05.2017)

SMMM (5)'in "...Mükelleflerin illa ki bir başına gelecek, vergi incelemesi veya benzeri bir şeyle karşılaşacaklar. Bir ders alacaklar. Ondan sonra bizim sözüümüze tekrar gelecekler..." şeklindeki söylemi ile YMM (22)'nin "...Vergi ödevini yerine getirmeyen insan bir travma yaşar. Travmadan her zaman ders çıkarılır... Vergi cezası yiyen mükellefler bir daha tedirgin olur ve bundan ders alırlar çıkarırlar..." şeklindeki söylemi, SMMM (11)'in yukarıdaki görüşünü destekler nitelikteki bulgulardır.

SMMM (14), vergi idaresinin dürüst mükelleflere bakış açısının farklı olduğunu, olumsuz bir durum yaşandığında bunun hata olabileceği varsayımından hareket ettiklerini dolayısıyla olumlu tecrübelerin verginin tarafları arasındaki ilişkilere de yansıdığını şu şekilde izah etmiştir:

SMMM (14): (...) Bir konu hakkındaki hızlı çözümünüz, aktif tutumunuz, doğru yaklaşımınız mutlaka idare nezdinde evet bu mükellef düzgün mükelleftir, hani bir şey varsa bile bu bir hatadır ve bunu aktardığımızda mutlaka yasal anlamda giderilecektir fikri var. Oluşturmaya çalıştığımızda budur yani biz ne kadar doğru düzgün, düzenli güvenilir dürüst bir çalışma yaparsak bizim ilişkide olduğumuz devlet kurumlarıdır, Odalardır, Ticaret Odasıdır, ne bileyim Ticaret Borsasıdır kim varsa ilişkide olduğumuz insanlar, bu etkileşimden mutlaka etkileniyorlar. Yani bu davranış tutumları onları da ekiliyor. İlişkiler de bu anlamda daha samimi

²⁴⁵ SMMM (2), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (9), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24).

sıcak dürüst gerçekleşiyor. (...) (31.05.2017)

SMMM (15) ise devlet tarafından getirilen matrah artırımını gibi bir takım uygulamaların, yaptırımların caydırıcılığını azalttığını ve bu durumun vergi uyumsuzluğunu artırdığını şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (15): (...) Her 5 yılda bir ülkemizde matrah artırmak suretiyle bütün suçlu insanlar yani hapisten kurtulur dışarıya çıkarlar. Öyle diyelim yani olaya öyle bakmak lazım. Tabii insanlara sürekli bunu yaptığımız takdirde biz de müşteriyle iletişime geçerken işte bunu soruyor, nasılsa 5 yıl sonra vergi matrahı artırımını olur o zaman diyor. (...)
(...) Vergi ödememek için veya vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi bütün isteklerini daha da artırıyor şu anda. (...) (31.05.2017)

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının uyarılarının çoğu kez dikkate alınmadığını,
- Mükelleflerin özellikle cezaya maruz kaldığında bu durumun sonraki sorunların oluşumunu engelleyebildiğini ve vergi karşısındaki tutumlarının değişebildiğini,
- Deneyimlenen olumsuz tecrübelerden, alınan cezalardan ders çıkarılabildiği, bunun vergi uyumunu artırmada olumlu bir etki oluşturabildiğini,
- Vergisini düzenli olarak ödeyen mükellef için ise vergi dairesinin o mükellef için olumlu bir bakış açısı geliştirebildiği, aynı mükellefin yasaya aykırı eylemlerinde idare mükellef hakkında olumlu görüşe sahip olduğundan, idarenin bu eylemleri kabul edilebilir bir hata olarak değerlendirebileceğini ve
- Vergi sisteminde yer alan matrah artırımını gibi uygulamaların mükellefin bakış açısını değiştirebildiğini, yaptırımların caydırıcılığını azalttığını ve bu durumun vergi uyumunu azaltabildiğini göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının mükellefleri vergi ödevlerinin olması gerektiği gibi yapılması noktasında yönlendirdikleri ve uyarıda buldukları ancak bu uyarıların mükellefler üzerinde etkili olmadığı tespit edilmiştir. Mükelleflerin ancak cezaya maruz kaldığında durumun ciddiyetini anladıkları ve bu durumdan ders çıkarabildikleri görülmektedir. Diğer taraftan deneyimlenen olumsuz tecrübelerin bir sonraki vergi uyumsuzluğunu engelleyebileceği gibi, iyi tecrübelerin ise verginin tarafları arasındaki ilişkileri olumlu etkileyebildiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca vergi sistemindeki

matrah artırımı gibi uygulamaların cezaların caydırıcılığını azalttığını, dolayısıyla vergi uyumu üzerinde olumsuz etki oluşturduğu tespit edilmiştir.

3.7.1.2. Etik ve ahlakî sorunlar

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının 23'ü²⁴⁶ mesleklerini icra ederken yaşamış oldukları etik ve ahlakî sorunlardan bahsetmiştir. Her ne kadar meslek etiğinin gereklerine uygun davrandıkları yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları olsa da söylenen bu durumun gerçeği yansıtmadığı aşağıdaki dikkat çekici verilerden anlaşılmaktadır.

SMMM (6), meslek etiğinin gerekleri ile mükellef talepleri arasında bir uyumsuzluk çıktığında tercihini mükellefin talebi yönünde kullandığını şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (6): (...) Genel anlamda yüzde 90 mükellefin beklentisi doğrultusunda oluyor ama çok da doğru bir şey değil tabii ki. Ama piyasa maalesef ki bunu götürüyor. Çünkü dışarıda 150, 200 liraya hesap tutan firmalar var. Mali müşavirler var. Onlarla rekabet etmeniz gerekiyor. Orada etik metik kalmıyor yani zaten etik başta gitmiş 150, 200 liraya defter tutan mali müşavir veya kiralık ruhsat kullanan kişiye ben mesleki etik açısından davranırsam olmaz. (...) (08.05.2017)

SMMM (8)'in "...Açık konuşmak gerekirse piyasa belirliyor. Dolayısıyla müşterinin dediği oluyor, mümkün merteye. Çünkü serbest meslek adı üzerinde, dolayısıyla bu şartlara uymanız gerekiyor..." şeklindeki görüşü, SMMM (6)'nın yukarıdaki görüşünü destekler nitelikte bir bulgudur. Dolayısıyla bu söylemlerden muhasebe meslek mensuplarının piyasada var olabilmek ve yeterince kazanç elde edebilmek için mükelleflerin taleplerini göz ardı edemediklerini dolayısıyla bu noktada etik ve ahlakî sorunların oluşumuna da sebebiyet verdikleri sonucu çıkartılabilir.

YMM (22) ise mesleklerinde haksız rekabetin özellikle serbest muhasebeci mali müşavirler arasında fazla olduğunu belirtmiş ve bu durumu ise sayılarının fazla olmasına bağlamıştır. Ayrıca büyük denetim şirketlerinin de bu duruma ortak olduğunu belirten katılımcı, haksız rekabetin olduğu yerde meslek etiğinin olmayacağını şu şekilde açıklamıştır:

YMM (22): (...) Serbest mali müşavirlerin sayılarının fazla olması nedeniyle bunlar ücret yönüyle haksız rekabet yapıyorlar. Hat safhada yapıyorlar. Haksız rekabetin olduğu yerde etik olmaz. Toplumsal bir yaradır. Mesleği yok eder. Mesleğin saygınlığını duyarlılığını mükellefle yani müşterilerle olan ilişkilerini zedeler. Maalesef bu noktadayız. Yeminli mali müşavirler açısından 4 büyükler 5 büyükler dediğimiz firmalar vardır. Bunlar yabancı partnerlerle çalışırlar. İsimleri bellidir. Ve bunlar asgari ücret tarifemizin çok altında yarısına 3'te 1'ine iş alıp arkadaşlarının ekmeleklerini elinden almaktadırlar. (...) (20.06.2017)

²⁴⁶ SMMM (1), YMM (3), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

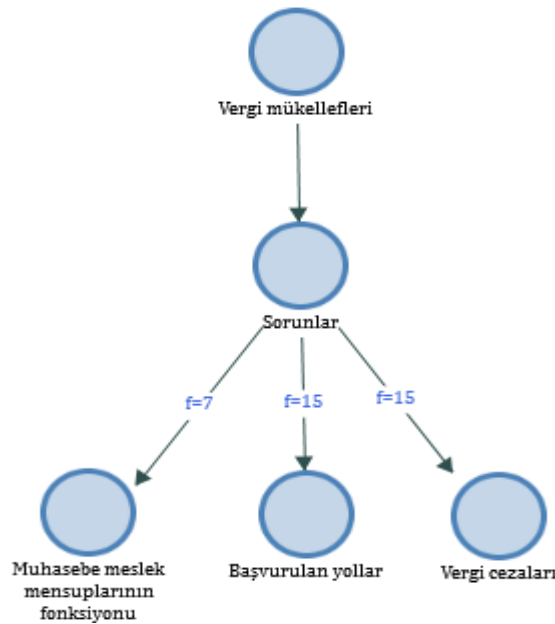
Elde edilen bulgular;

- Meslek etiğinin gerekleri ile mükellef talepleri arasında bir uyumsuzluk çıktığında tercihini mükellefin talebinden yana kullandığını ifade eden muhasebe meslek mensuplarının olduğunu,
 - Bu durumun ise etik ve ahlakî sorunlara sebebiyet verdiğini,
- Haksız rekabet ortamının oluştuğunu belirten muhasebe meslek mensuplarının sayıca fazla olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak meslek etiği kurallarının ihlal edildiği ve özellikle asgari ücret tarifesinin altında hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan ücretini mükelleften alan muhasebe meslek mensubunun piyasa şartlarına uyum sağlayarak mükellefin talebini gerçekleştirme noktasında kendilerini zorunlu hissettiklerini belirten muhasebe meslek mensuplarının olduğu görülmektedir.

3.7.2. Vergi mükelleflerinin karşılaştıkları sorunlar ve çözüm önerileri

Vergi mükellefleri ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen veriler doğrultusunda yine “*Sorunlar*” adlı ana temaya ulaşılmıştır. Bu ana temadan ise “*Muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonu*”, “*Başvurulan yollar*” ve “*Vergi cezaları*” olmak üzere üç alt temaya daha ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç vergi mükellefi tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.14.)



Şekil 3.14. Vergi Mükellefleri Açısından “*Sorunlar*” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.7.2.1. Muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonu

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin yedisi²⁴⁷ vergisel sorun karşısında muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonunun nasıl olduğu ya da olabileceği konusunda görüş bildirmiştir.

Mükellef (1) eğer bir vergisel sorunla karşılaşıyorsa muhasebe meslek mensubunun ona destek olacağını düşündüğünü “...Hiç karşılaşmadım ama bana destek olacağını, yardımcı olacağını kesinlikle zannediyorum...” şeklinde ifade etmiştir.

Dava konusu bir işlemin varlığı halinde ise Mükellef (8)’in “...Mali müşavir elinden geldiği kadar destek oluyor. Tabii bu desteğin dışında da hukuki yönlerine de avukat lazım...” şeklinde ifade ettiği görüşü ile Mükellef (2)’nin ise “...Konuyla ilgili bir avukat olması lazım. Çünkü özel branşlar...” şeklinde ifade ettiği görüşü birbirine benzer nitelikte bulgulardır.

Diğer taraftan vergisel sorunla başa çıkma konusunda muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duyduğunu ifade eden Mükellef (4), bu sorunun kendisinden kaynaklandığını, vergi ödememek için sahte faturayı meslek mensubuna işlettirdiğini şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (4): (...) Burada onların desteği olmadan zaten ben dâhil hiçbir mükellef doğru ilerleyemez. (...)
(...) Belki ben biliyorum onun naylon olduğunu, alıyorum işlettiriyorum yok yok naylon değil diye. Bunu biliyorsunuz kâğıt altı üstü. E-fatura sistemiyle düzenliyoruz biraz da. Zaten bundan kaçmak maksat. (...)
(...) Aslında onlar olmadan biz vergi dairesiyle hiçbir şekilde başa çıkamayız. (...) (19.06.2017)

Elde edilen bulgular;

- Vergisel bir sorun karşısında muhasebe meslek mensuplarının kendilerine destek olduğunu ve kendilerini yönlendirdiklerini ifade eden vergi mükelleflerinin olduğunu,
- Mükellefler eğer dava konusu bir işlem varsa bu noktada özel branş gerektirdiği için avukata ihtiyaç duyulabildiğini ve
- Ticari hayatta olağan kabul edilebilen ancak vergi mevzuatına aykırılık teşkil eden ve cezalandırma gibi sorun çıkabilecek durumlarda, mükellefleri muhasebe meslek mensuplarının kurtardığını göstermektedir.

Sonuç olarak vergisel bir sorun karşısında muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonunun önemli olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları

²⁴⁷ Mükellef (1), Mükellef (2), Mükellef (4), Mükellef (6), Mükellef (7), Mükellef (8), Mükellef (9).

mükellefleri yönlendirerek ve onlara destek olarak vergisel sorun yaşamalarına engel olabilmektedir. Diğer taraftan bir vergi mükellefinin de ifade ettiği gibi yasa dışı bir eylemde bulunduğu da vergi mükellefinin muhasebe meslek mensubunu kendisine destekçi olarak gördüğü tespit edilmiştir.

3.7.2.2. *Başvurulan yollar*

Kendileriyle görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi vergisel bir sorun karşısında hangi yollara başvurduklarına ilişkin görüş bildirmiştir.

Mükellef (15), matrah artırımında önceden bir defa bulduklarını ancak şu anda para kazanamadığı için matrah artırımında bulunamadıklarını şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (15): (...) Herhalde bir sefer bulduk galiba. Zaten bizim rakamlar yüksek. Şimdi eskiden matrah artırım yapıyorduk. Şimdi stokçuluk bitti. Niye artıracaksın ki mobilya sektörü 2000 yılından bu yana, eskiden para kazandık. Şimdi yüzde 10'u yakalasak oynarım. Sıkıntı burada. Matrahı nasıl artıracaksın. (...) (05.08.2017)

Diğer taraftan Mükellef (2) ise, pişmanlıkla beyanname verdiklerini bunun nedeninin ise Ba/Bs formlarında yanlışlıkla yapılan bir hatadan kaynaklandığını şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (2): (...) Pişmanlıkla beyanname verdik. Nasıl verdik, sehven yapılan bir hata vardı onlarla ilgili bir beyanname verildi ama çok basit bir olaydı. BA/BS ile ilgili bir beyandı. (...) (01.06.2017)

Elde edilen bulgular;

- Mükelleflerin vergisel sorunla karşı karşıya kaldıklarında vergi sisteminde yer alan yasal yollara başvurduklarını göstermektedir.

Sonuç olarak vergi mükelleflerinin pişmanlıkla beyanname verdikleri, cezalarda indirimden ve vergi aflarından yararlandıkları, uzlaşma talebinde ve matrah artırımında buldukları tespit edilmiştir. Mükelleflerin yasal imkânların teknik detaylarından çok haberdar olmamakla birlikte muhasebe meslek mensupları vasıtasıyla bu tür başvuru yollarından yararlanılabildiği görülmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin görüşlerini ifade ederken *galiba*, *herhalde*, *tam detaylı bilmiyorum* gibi kelimeleri sıklıkla kullandıkları görülmektedir. Bu durumun nedeni ise mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarınca bilgilendirildiği, ilgili konulara mükelleflerin hâkim olmadıkları olabilir.

3.7.2.3. *Vergi cezaları*

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi vergi cezası alıp almadıkları ya da cezai yaptırımların caydırıcılığı hakkında görüş bildirmiştir. Mükelleflerin hepsi büyük

meblağ içeren vergi cezalarına maruz kalmadıklarını belirtmişlerdir. Cezaların caydırıcılığı konusunda mükellefler arasında görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Mükelleflerden 7'si²⁴⁸ vergi cezalarının caydırıcılık yönünün olduğunu ifade ederken, 2'si²⁴⁹ caydırıcılık yönünün olmadığını ifade etmiş, 3'ü²⁵⁰ ise caydırıcılık yönünün kişiye göre değişebileceğini ifade etmiştir.

Vergi cezası almadığı aynı zamanda cezaların caydırıcı yönünün olduğu yönünde görüş bildiren Mükellef (11), ceza almamasının nedenini iyi bir muhasebe meslek mensubuyla çalışıyor olmasından kaynaklandığını ayrıca ceza almadığı içinde cezaların miktar itibarıyla fazla olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olmadığını ancak bu konuyla ilgili çevreden duyduklarını şu ifadelerle açıklamıştır:

Mükellef (11): (...) Herhangi bir cezai bir durumumuz olmadı incelemede. (...)
(...) Şimdi mali müşavir tabii size bir yol gösteriyor. Bu yolu izleyin diyor. O yol tabii siz bu yoldan dışarı da çıkabilirsiniz paralel de gidebilirsiniz o yola ya da zikzak da çizebilirsiniz o yolda. O yolun üzerinden de gidebilirsiniz. Şimdi doğru olan bu, bu yoldan gideceksin diyor. Farklı yollara saparsan diyor ceza işlemleri uygulanabilir bir denetim sırasında diyor. Biz de hiç yolumuzu saptırmadan o söylenmiş olan yolda ilerlemeye çalışıyoruz. (...)
(...) Ceza almadığım içinde tam da bilmiyorum açıkçası hani cezai yaptırımların ne kadar olduğunu. Ama mutlaka, çünkü zaman zaman duyduğum kadarıyla çevremizdeki insanlardan ceza alanlar, cezai yaptırımlarla karşılaşanlar yüklü miktarda ceza ödediklerini söylüyorlar. (...) (04.08.2017)

Diğer taraftan vergi cezalarının caydırıcı olmadığı yönünde görüş bildiren Mükellef (13) ise, devletin mükelleflere korku aşılaktan ziyade güven ortamının oluşmasını sağlaması gerektiğini güzel bir örnek vererek şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (13): (...) Cezayla bir mesele hallolmuyor. Yani yine o bilinçlendirme lazım yani bizim kendimize, ben size bir şey anlatayım. Allah rahmet eylesin lisede öğretmenimiz vardı. Kulakları sağırdı tamamen sağırdı ama kulaklık takıyordu. Edebiyat dersimize geliyordu. Biz Fen bölümündeydik çok önemli değildi ama ilk imtihanı da o yaptı bize liseye başladığımızda. Dedi ki evlatlarım dedi bu kulaklık benim kimyayı çok bozuyor dedi. Şimdi ben size soruları soracağım, o zaman hep klasik sorular vardı. Yazdırdı işte soruları. Şimdi dedi bu kulaklığı çıkarıyorum evlatlarım dedi. Beni suiistimal etmeyeceğinizi çok iyi biliyorum dedi. İçimizde bir kişi suiistimal etti 40, 45 kişilik sınıfta. Hiç kimse şey yapmadı bakın. Bunu verdiğiniz zaman o işte en büyük sermaye bu olacak yani. Var ya benim aldığım öğretmenlerim içinde en büyük ders buydu. Bana adamsın diyor sana güveniyorum diyor insansın diyor. (...) (04.08.2017)

Elde edilen bulgular;

- Vergi mükelleflerinin büyük meblağ içeren vergi cezası almadıklarını,
 - Bunun nedenini iyi bir meslek mensubuna sahip olmasına bağlayan vergi mükelleflerinin olduğunu,

²⁴⁸ Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (6), Mükellef (7), Mükellef (8), Mükellef (9), Mükellef (11).

²⁴⁹ Mükellef (13), Mükellef (14).

²⁵⁰ Mükellef (2), Mükellef (10), Mükellef (15).

- Bazı mükelleflerin vergi cezalarının caydırıcılık yönünün olduğunu belirttiği,
- Bazılarının vergi cezalarının caydırıcılık yönünün olmadığını belirttiği ve
 - Devletin vergi mükelleflerine korku aşılaktan ziyade güven ortamı oluşması için çaba sarf etmesi gerektiğini,
- Bazı mükellefler için ise vergi cezalarının caydırıcılık yönünün kişiden kişiye göre değişebileceğinin belirtildiği görülmektedir.

Sonuç olarak mükelleflerin büyük meblağ içeren cezalara maruz kalmadıkları görülmüştür. Ayrıca mükellefler cezaya maruz kalmadıkları için cezaların miktar itibarıyla fazla olup olmadığı konusunda çok fazla bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir. Ancak çevreden cezaların fazla olduğu yönünde duyular aldığını söyleyen mükellefler de bulunmaktadır. Vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığı konusunda ise görüş farklılığı bulunmakla birlikte, caydırıcı olduğu yönünde görüş bildiren mükelleflerin sayıca fazla olduğu görülmektedir. Vergi cezalarının caydırıcılık yönünün olmadığını belirten mükellefler ise devletin korku aşılaktan ziyade güven ortamının oluşması için çaba sarf etmesi gerektiğini ifade etmiştir.

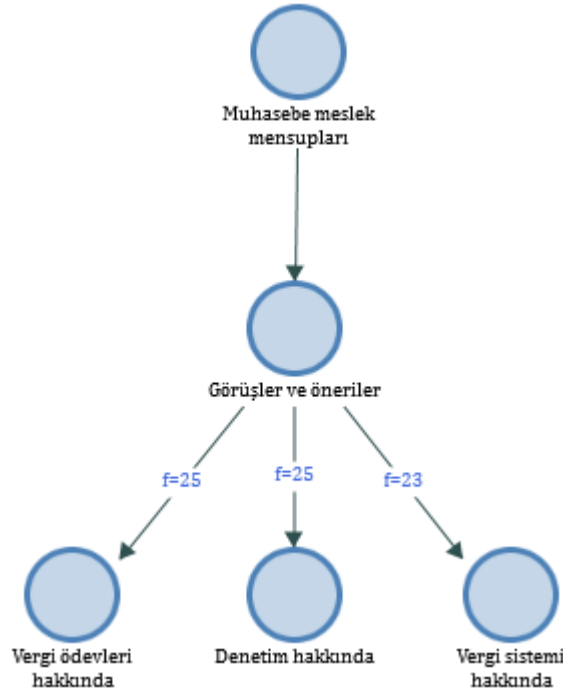
3.8. Muhasebe meslek mensupları ile vergi mükelleflerinin görüşleri ve önerilerinin vergi uyumu açısından değerlendirilmesi

Araştırmanın sekizinci sorusu “*Muhasebe meslek mensupları ile vergi mükelleflerinin vergi ödevleri, denetim ve vergi sistemi hakkındaki görüşleri ve önerileri nelerdir? Bu görüşler ve öneriler vergi uyumu perspektifinden nasıl değerlendirilmelidir?*” şeklindedir. Bu sorunun yanıtı hem muhasebe meslek mensupları ile hem de vergi mükellefleri ile yapılan derinlemesine yarı yapılandırılmış görüşmelerden elde edilen verilerden alıntı yapılarak ayrı ayrı sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.8.1. Muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ve önerileri

Muhasebe meslek mensupları ile yapılan görüşmelerden elde edilen veriler doğrultusunda “*Görüşler ve öneriler*” adlı ana temaya ulaşılmıştır. Bu ana temadan ise “*Vergi ödevleri hakkında*”, “*Denetim hakkında*” ve “*Vergi sistemi hakkında*” olmak üzere üç alt temaya ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç muhasebe meslek mensubu tarafından

belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.15.)



Şekil 3.15. Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin “Görüşler ve Öneriler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.8.1.1. Vergi ödevleri hakkında

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının hepsi mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri bakımından istekli olup olmadıkları, kendi mükellefiyetleri açısından yeteri kadar vergi ödeyip ödemedikleri ve vergi ödevlerinin gereği gibi yerine getirilmesini sağlamak adına neler yapılabileceği konularında görüş bildirmiştir. Muhasebe meslek mensuplarından 15’i²⁵¹ vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini yerine getirmeleri konusunda isteksiz oldukları yönünde görüş bildirirken, 10’u²⁵² ise vergi mükelleflerin istekli oldukları yönünde görüş bildirmiştir.

Mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri bakımından isteksiz olduğunu belirten SMMM (1), bunun en önemli nedenini sürekli çıkan af kanunlarına bağlamış ve şu şekilde ifade etmiştir:

²⁵¹ SMMM (1), SMMM (2), YMM (3), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (15), SMMM (19), YMM (22), YMM (23), YMM (25).

²⁵² YMM (4), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), YMM (20), YMM (21), SMMM (24).

SMMM (1): (...) Mükellefler her geçen gün vergilerini ödeme konusunda biraz daha isteksiz diyebilirim. Bunun sebebi şöyle, hem işte içinde bulunduğumuz ekonomik konjonktürden kaynaklanan birtakım sebepler var. (...)

(...) Çıkan bu af kanunları vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi ödeme direncini kırıyor artık. Mükellef diyor ki, bunlardan bir tanesi de benim, ben düzenli ödediğim halde, öbür mükellef bu parayı düzenli ödemiyor. O parayı bir finansman kaynağı olarak kullanıyor. Gerekirse işine yatırım yapıyor ve ben düzenli ödediğim halde burada bir indirim almıyorum. En azından devlet bana bir indirim hakkı versin, düzenli ödememin bir karşılığı olsun bir ödüllendirmesi olsun ki ben de düzenli ödeyeyim diyor. Böyle çıkan af yasaları da genellikle düzenli mükellefleri de artık düzensizliğe doğru itiyor. Öyle söyleyeyim. Nasıl olsa bir af kanunu çıkacak diyor. (...) **(02.12.2016)**

SMMM (10) ise vergi ahlakının gelişmediği için mükelleflerin vergi ödeme konusunda isteksiz olduklarını vurgulamış ayrıca SMMM (1)'in yukarıdaki görüşüne benzer bir görüş bildirmiş ve devlet politikalarının mükelleflerin vergiye karşı direnç oluşturmalarına sebebiyet verdiğini “...Amerika’da vergi kaçırdığın zaman seni perişan ediyorlar yani. Şimdi burada da aynı şey olduğunda bizi perişan etseler emin olun o ahlak gelişir. Ama tabii iktidarlarda siyasi kaygılar dolayısıyla oy kaygıları dolayısıyla işte bir bakıyorsunuz dakika başı yapılandırma, haydi vergi yapılandıralım. O zaman ödeyen adam ne olacak şimdi haliyle ahlaksızlaştırıyorsunuz...” şeklindeki görüşü benzer nitelikteki bir bulgudur.

SMMM (11) ise mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken isteksiz oluşunu mükelleflere hak vererek “...Vergi gerçekten çok fazla. İnsanların o anlamda yakınmalarını da yabana atmamak lazım...” şeklinde ifade ettiği görüşü, SMMM (19)’un “...Bizim gibi çok gelişmemiş ülkelerde yüksek. Gelirinizin 5’te 1’ini vermeniz gerekiyor az bir para değil. Ve insanlar bunu maliyet olarak görüyor tabii ki...” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Aynı zamanda kendi mükellefiyetleri açısından değerlendirmelerde bulunan muhasebe meslek mensuplarından SMMM (12), bu konudaki görüşünü “...Ben yeterince ödediğimi düşünüyorum. Bizde çünkü kaçak yok... KDV belimizi büküyor yani...” şeklinde ifade ederken, SMMM (15) “...Yüküm az değil ama çıkan sonuca katlanıyorum...” şeklinde ifade etmiş, SMMM (16) “...Ödüyorum yani rahat bir şekilde ödüyorum. En çok vergi ödeyen meslek gruplarından bir tanesiyiz...” şeklinde ifade etmiş ve YMM (22) ise “...Ben ödeyebileceğim maksimumunu ödüyorum...” şeklinde ifade etmiştir.

Son olarak vergi ödevlerine gereği gibi uyulmasını sağlamak adına neler yapılması gerektiği konusunda görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarından SMMM (14), öncelikle mükelleflerin bilinçlendirilmesi gerektiğini ifade etmiş ve genel mükellef profilini şu şekilde gözler önüne sermiştir:

SMMM (14): (...) Yani insanlar daha defterin ne olduğunu ne işe yaradığını bunun ne kadar ciddi bir evrak olduğunu, paradan çok daha kıymetli olduğunu. İşte yapacakları bir ticari faaliyette kullanmaları gereken asgari belgelerin ne olduğunu bunların ne kadar önemli olduğunu bilmeden ticari faaliyete başlayıp işte eline 10 koçan fatura alıp ondan sonra bunun arkasına inşaat projeleri çizmemesi lazım. Yani böyle bir mükellef topluluğunun olduğu bir ortamdayız. İşte çeki nasıl ciro edeceğini bilmeyen çekin ne olduğunu bilmeyen, çek düzenlemenin sorunluluklarının ne olduğunu bilmeyen bunlarla da çok açıkçası ilgilenmek istemeyen daha çok satmanın daha çok kazanmanın peşinde olan bir mükellef topluluğuyla biz birtakım şeyleri yerine getiremeyiz diye düşünüyorum. Öncelikle bunlar anlatılmalı yani işte konuşuyorsunuz insanlarla ağabey bir şirket kurmak istiyorum. Peki, tamam kurmak istiyorsun. Nelerle karşılaşacağını biliyor musun? Ya işte kira ödeyeceğiz. Birini oturtacağız oraya. Veya asgari ücret vereceğiz. Peki, sen bir işletmenin sadece vergi mükellefi olmaktan kaynaklanan hiçbir faaliyeti olmasa bile ödenmesi gereken meblağ hakkında bilgin var mı? Hayır yok. Bu şartlar altında hayır hayır açacağız peki açalım. Daha açılışa ana sözleşme tescil aşamasındaki masraflar ya bir dakika nereye gidiyoruz biz moduna geçen bir insanın işte şirketi kurduktan sonra olmuyor bu kapatalım bunun tasfiye süreci var. Nasıl yani diye sorgulanmaya başladığında böyle bir ihtiyacın olduğunu açıkça görüyoruz. (...) **(31.05.2017)**

Diğer taraftan vergi ödevlerini yerine getirmek için, SMMM (24)'ün “...*Vergi dilimlerinin düşmesi lazım...*” şeklinde ifade ettiği görüşü ile SMMM (7)'nin “...*Ya denetiminizi iyi yapacaksınız ya da oranlarını düşürüp ödenebilirliğe çekeceksiniz...*” şeklinde ifade ettiği görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Elde edilen bulgular;

- Bir kısım vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda isteksiz olduğunu, bir kısmının ise istekli görüldüğünü,
- Vergi affı, yapılandırma gibi uygulamaların dürüst mükellefleri olumsuz etkileyebildiğini,
- Vergi mükelleflerinin bilinçsizliği ve bilgisizliğinin vergi ödevlerinin gereği gibi yerine getirilmesini engellediğini,
- Muhasebe meslek mensuplarının kendi mükellefiyetleri açısından vergisel yükümlülüklerini yerine getirdiklerini ve
- Vergi oranlarının yüksek bulunduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları, mükellefler arasında vergi ödeme konusunda isteksiz olanların çoğunluğu oluşturduğunu belirtmektedir. Ancak af kanunları ya da matrah artırımı gibi uygulamaların vergisini düzenli olarak ödeyen uyumlu mükelleflerin sisteme olan güvenlerini sarstığını ve vergi ödevlerini yerine getirme anlamında isteksizleştirdiğini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensupları kendi mükellefiyetleri açısından ise her ne kadar ödevlerini yerine getirdiklerini ifade etseler de vergi oranlarının düşürülmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Vergi ödevlerine gereği gibi uyulmasını sağlamak adına ise muhasebe

meslek mensuplarının; sürekli eğitimler verilerek mükelleflerin eğitim seviyesinin artırılması ve vergi ödeme konusunda bilinçlendirilmesinin sağlanması ve vergi oranlarının düşürülüp vergilerin ödenebilir olmasının sağlanması gibi öneriler sunduğu tespit edilmiştir.

3.8.1.2. Denetim hakkında

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensupları denetimlerin yeterli olup olmadığı ya da nasıl olması gerektiği konusunda görüş ve önerilerde bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarından 17'si²⁵³ denetimlerin yetersiz olduğunu ifade ederken, sekizi²⁵⁴ ise yeterli olduğunu ifade etmiştir.

Denetimlerin yetersiz olduğu yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarından SMMM (10), bunun nedenini vergi müfettişlerinin sayıca az olmasına ve siyasi sebepler olduğuna bağlamış ve şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (10): (...) Sağlıklı denetim şekli yok. Yani tamamen bizdeki vergi denetimi şeyi üzerine yani naylon faturayı bul, onu işte çıkart ve işte cezalı tarhiyat yap. Bunun da sebebi, Maliyede yetersiz personel yani sayısal anlamda yetersiz personel olduğunu düşünüyorum, bir. İkincisi de eğer bir iktidarsanız, siyasiyseniz falan bu denetimleri çok da kolay yapamıyorsanız aslına bakarsanız. Yani işte en basitinden oy kaygısı. Siz o denetimi yapıp da kişileri zor durumda bırakmazsanız, adam size oy vermez yani bu kaygıları yaşıyorlar onlar. (...) (12.05.2017)

YMM (22) ise, SMMM (10)'un yukarıda belirttiği görüşün aksine vergi müfettişlerinin sayısından ziyade özellikle yeni nesil vergi müfettişlerinin mesleki bilgi anlamında yetersizliğine değinmiştir. Ayrıca YMM (22)'nin denetimlerin bir tehdit unsuru olarak kullanıldığı yönündeki görüşleri de ilgi çekicidir. Katılımcı düşüncesini şu şekilde ifade etmiştir:

YMM (22): (...) Rezalet bir Vergi Denetim Kurulu kuruldu. Kepazelik. 10 bin kişilik bir vergi müfettişi ordusu var. Bunların hiçbiri müfettiş falan değil. İçinde eskiden kalma müfettişler var. Tarihi eser oldu onlar orada duruyor kenarda. Yeni alınanlar müfettiş falan değil. Bunlar vergi denetimi falan yapmıyor. Bunlar piyasayı bozacak ekonomiyi bozacak vergi daireleriyle vergi mükellefleri arasında ilişkiyi bozacak faaliyetler yapmak üzere bir ordu. (...) (..) Vergi denetimi şu anda Türkiye'de yok. Hiç yok sıfır. Yani yüzdesi falan değil az mı çok mu değil, hiç yok. Niteliği itibarıyla vergi denetimi yok kaldırıldı. Vergi denetimini iktidarlar sevmez. Vergi silahını sever. Vergiyi silah olarak kullanmayı sever bütün iktidarlar. Sağ, sol, liberal, komünist, sosyalist bütün iktidarlar hiçbir iktidar vergi denetimini sevmez. Vergi denetimini kullanır, silah olarak belinde tutar. Bu böyledir. Şu anda da Türkiye'de vergi denetimi diye bir şey yok. Vergi silahı var yaygın niteliksiz bir kontrol var hepsi bu. (...) (20.06.2017)

²⁵³ SMMM (1), SMMM (2), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (10), SMMM (11), SMMM (12), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (17), YMM (20), YMM (22), YMM (23), YMM (25).

²⁵⁴ SMMM (8), SMMM (9), SMMM (13), SMMM (16), SMMM (18), SMMM (19), SMMM (24), YMM (21).

Yine denetimlerin yetersiz olduğu yönünde görüş bildiren SMMM (2)'nin inceleme tekniği olarak getirdiği öneri dikkat çekicidir. Vergi denetimlerinde incelenen mükellefin uyumsuzluk gösterdiği noktalar tespit edildiğinde, o mükellefin çalıştığı muhasebe meslek mensubuyla çalışan diğer mükelleflerde de aynı uyumsuzluklar olacağından meslek mensubu odaklı denetimlerin daha faydalı sonuçlar verebileceğini şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (2): (...) Ben olsam mali müşavirleri incelerim. Niye biliyor musunuz ben mizanın içine girdiğimde adamın tekniğini anlıyorum. Kayıt tutma tekniğini, vergi tekniğini meselelere bakış açısını adamın tekniğini anlayıveriyorsunuz. Bunu anladığınızda adamın 100 tane mükellefi varsa zaten birisini öyle birisini öbür türlü yapacak hali yok. 100'ünde de böyle yapmıştır. Müşaviri incerseniz 1 değil 100 tane örneğe gidebilirsiniz. (...) **(25.04.2017)**

SMMM (6)'nın "...*Bu denetimlere mali müşavir bürolarından başlanması lazım...*" şeklinde ifade ettiği görüşü, SMMM (2)'nin yukarıdaki görüşünü destekler nitelikte bir bulgudur.

Diğer taraftan SMMM (17) ise, hem kendi yaptığı işlemlerin düzgün olması açısından hem de mükellefin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri açısından daha bilinçli davranılması için denetimlerin yapılması gerektiğini şu şekilde açıklamıştır:

SMMM (17): (...) Maliye'nin denetim yapması benim için her zaman lehtedir. Yapmaması nasıl olsa sorulmuyor diye hem beni gevşetir hem mükellefi gevşetir. Söylediklerimiz boşa çıkar. Ya da işte sen bu faturayı işleyemeyiz, yapamayız dediğimiz zaman işte işleyip de karşımıza geldiği zaman mükellef bunun ciddiyetini daha iyi anlıyor. Biz söyleyince tam olarak fazla idrak edemeyebiliyor. Ama bu denetimlerin yapılması, devletle ya da kamu kurumuyla bizzat kendisinin olması kamuyla mükellefi karşı karşıya getirmeye çalışıyorum. Çünkü o işi ben pratik bir şekilde hallettiğim zaman o işin farkına varmıyor. (...) **(08.06.2017)**

SMMM (7) ise, ücretini vergi mükellefinden aldığı için talebini gerçekleştirdiğini ve yasa dışı durumların denetimlerde yetkin olan vergi müfettişlerince zaman kısıntısından dolayı tespit edilemediğini diğer taraftan yetkin olmayan vergi müfettişlerince ise bu durumun tespit edilmesinin zor olduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (7): (...) Biz mükellefle iş yapıyoruz doğal olarak paramızı ondan alıyoruz aldığımız bu para karşılığında da yaptığı işleri belli oranda defterine kitabına uydurmaya yönelik ister istemez bir nebze yönelebiliyoruz. (...)
 (...) Aşırı yetkin müfettişler yani her şeyi yakalar ama onların da zamanla ilgili sıkıntısı var. Doğal olarak yakalama ihtimalleri daha azalıyor. Ondan dolayı böyle kısır bir döngü var orada. (...) **(08.05.2017)**

Elde edilen bulgular;

- Muhasebe meslek mensuplarının genelinin denetimlerin yetersiz olduğu yönünde görüş bildirdiğini,
- Denetimlerin yetersiz olmasının vergi müfettişlerinin sayıca az olmasına veya siyasi nedenlere bağlanması,

- Yeni nesil vergi müfettişlerinin mesleki bilgi anlamında yetersiz olduğunu,
- Bazı muhasebe meslek mensuplarınca denetimlere mali müşavirlerin brlerinden başlanılması gerektiğini,
- Denetimlerin yapılmasının hem muhasebe meslek mensupları üzerinde hem mükellefler üzerinde baskı oluşturup otokontrol sağladığını,
- Diğer taraftan ücretini mükelleften alan muhasebe meslek mensubunun mükellefin yasa dışı talebini gerçekleştirdiğini,
- Mesleki bilgi ve tecrübe anlamında yetkin olan vergi müfettişlerinin zaman kısıntısından dolayı vergi kaçağını tespit edemediklerini,
- Yetkin olmayan vergi müfettişlerinin ise vergi kaçağını tespit edemediklerini göstermektedir.

Sonuç olarak denetimlerin yetersiz olduğu yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarının sayıca fazla olduğu görülmektedir. Denetimlerin yetersiz olduğu yönünde görüş bildiren muhasebe meslek mensupları bunun nedenini özellikle yeni nesil vergi müfettişlerinin mesleki bilgi anlamında yetersiz olmalarına bağlamış ve bu durumun etkin vergi denetimi yapılmasını engellediğini belirtmiştir. Ayrıca siyasi nedenler dolayısıyla etkin bir vergi denetiminin yapılamadığını vurgulamışlardır. Denetimlerin yapılmasının hem mükellefler hem de muhasebe meslek mensupları üzerinde baskı unsuru oluşturup otokontrol sağlayabileceği de ifade edilmiştir. Diğer taraftan vergi kaçağının tespit edilmesi noktasında yetkin olan vergi müfettişleri ile yetkin olmayan vergi müfettişlerinin denetiminde farklılıklar olduğu belirtilmiştir. Vergi kaçağı yetkin olan vergi müfettişleri tarafından zaman kısıntısından dolayı tespit edilemezken, yetkin olmayan vergi müfettişlerinin ise bu durumu zaten tespit edemedikleri ifade edilmiştir.

3.8.1.3. Vergi sistemi hakkında

Görüşme yapılan muhasebe meslek mensuplarının 23'²⁵⁵ devletin vergi sistemi hakkında görüş bildirmiştir.

²⁵⁵ SMMM (2), YMM (3), YMM (4), SMMM (5), SMMM (6), SMMM (7), SMMM (8), SMMM (9), SMMM (10), SMMM (12), SMMM (13), SMMM (14), SMMM (15), SMMM (16), SMMM (17), SMMM (18), SMMM (19), YMM (20), YMM (21), YMM (22), YMM (23), SMMM (24), YMM (25).

SMMM (15), vergi oranlarının hem mükellefler açısından hem de kendi meslek grubu açısından yüksek olduğunu, bu durumun ise vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde bir direnç oluşturduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (15): (...) Şimdi mükellef açısından baktığımız zaman şu andaki vergi oranları konusunda mükellefi vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya itecek düzeyde. Neden, çünkü şu anda inanım ortalama 100 bin lira vergi matrahı olan bir kişi bu 100 bin liranın üçte birini devlete ödemek zorunda. Üçte birini de yani devlete ödemek herkesin de pek işine gelmiyor. Devlet bu kazanç vergileri üzerindeki oranını indirmedeği sürece buradaki vergi kaçırma veya kayıt dışı ekonomi olmasını engellemesi mümkün değil. Ben kendi açımdan da bakıyoruz, bizde aynı şekilde şimdi yüzde 35'e varan bir vergi dilimi var. Ki 50 bin liranın üzerinde şu anda 60 bin lira zannedirim, 60 bin liranın üzerinde şu anda direk 35'e giriyorsunuz. Şimdi ne yapıyorsunuz ister istemez direnç artıyor yani o parayı ödememe direnci artıyor. Ama bunu ne bileyim yüzde 10, 15 en fazla yüzde 20 olmuş olsa bu direnç bana göre daha azalır. Çünkü insanların cebinden gidecek elinden gideceği parası daha az olacağı için aslında stürümden kazanma yöntemi. Devlet aslında burada stürümden kazanacak. Şu anda kısarak bu vergiyi alırken öbür tarafta herkes kısma gereği duymayacak ne kazanıyorsa onu verme yoluna gidecek. Bu daha akılcı gelir diye düşünüyorum ve bu kadar vergi mevzuatına da ihtiyaç kalmaz diye düşünüyorum. Çünkü kayıt dışına da gerek olmayacak. Herkes belgesini düzenleyecek. Naylon fatura sahte fatura üç şeyi de aslında yok edebilir diye düşünüyorum. O nedenle vergi mükellefini de yani vergi karşısındaki bu direncini de bazen haklı bulmak zorunda kalıyoruz yani. (...) (31.05.2017)

SMMM (19)'un "...*Tabii ki vergi oranlarının düşürülmesi gerekir...*" şeklindeki görüşü, SMMM (6)'nın "...*Bence daha düşük olması lazım vergi oranlarının...*" şeklindeki görüşü ile YMM (4)'ün "...*Vergi yükü ağırdır...*" şeklindeki görüşü, SMMM (15)'in yukarıdaki görüşünü desteklemektedir.

SMMM (2) ise vergi oranlarının değiştirilmesi gerekliliğini şu şekilde ifade etmiştir:

SMMM (2): (...) Siz bir ülkede vergi uyumunu sağlayamıyorsanız ya da sağlayamamışsanız veya çarpık düzenlemeleriniz varsa veya dolaylı vergilemenin payı vergi gelirlerinin içerisindeki payı yüzde 60'lara, 70'lere geldiyse siz demek ki bir şeyleri yanlış yaptığınızı biliyor olup buna göre vergi oranlarını değiştirmeniz lazım yani düşünmeniz lazım. (...) (25.04.2017)

Diğer taraftan SMMM (8)'in "...*Sade bir vergilendirme sistemi olması gerekiyor, Yeniden yapılandırmaydı, matrah artırma gibi konulardan devletin uzak durması gerekiyor...*" şeklindeki ifadesi ile SMMM (7)'nin "...*Afların çok olduğu bir ülkede vergi ödemek, mükellef açısından devletin ciddiyetini ciddi anlamda bozuyor...*" şeklindeki ifadesi birbirine benzer nitelikteki bulgulardır.

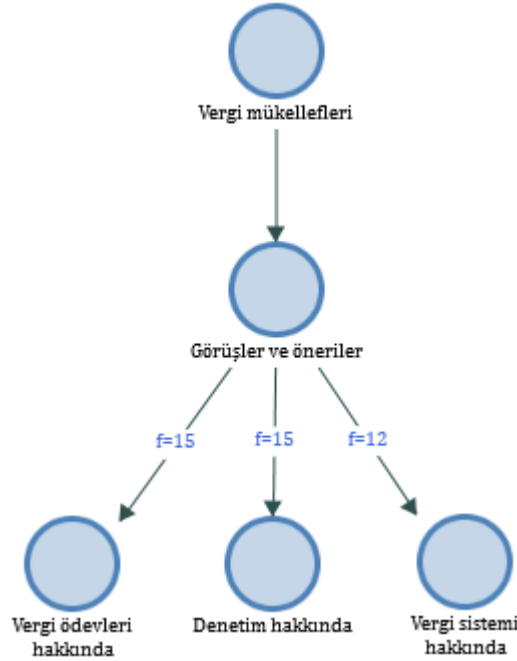
Elde edilen bulgular;

- Vergi oranlarının yüksek bulunduğunu,
 - Dolayısıyla vergi mükelleflerinin vergiye karşı direnç geliştirmesinde devlet politikalarının da bir rolü olduğunu ve
- Vergi afları, matrah artırımı vb. gibi uygulamaların ise vergi sistemini bozduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak görüş bildiren muhasebe meslek mensuplarının hepsinin vergi sistemi hakkındaki düşüncelerini ifade ederken vergi oranlarının yüksek olduğu konusunda hem fikir oldukları görülmüştür. Vergi oranlarının bu şekilde yüksek olmasının getirdiği sonuçlardan biri de mükellefler tarafından vergiye karşı direnç geliştirmek olduğudur. Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları devletin belirli aralıklarla sürekli hale getirdiği af kanunları, matrah artırımı vb. uygulamaların vergi sistemini bozduğunu belirtmiştir.

3.8.2. Vergi mükelleflerinin görüşleri ve önerileri

Vergi mükellefleri ile yapılan görüşmeler neticesinde elde edilen veriler doğrultusunda yine “Görüşler ve Öneriler” adlı ana temaya ulaşılmıştır. Ayrıca bu ana temadan “Vergi ödevleri hakkında”, “Denetim hakkında” ve “Vergi sistemi hakkında” olmak üzere üç alt temaya daha ulaşılmıştır. İlgili temaların kaç vergi mükellefi tarafından belirtildiğini gösteren frekans dağılımı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmıştır. (Bkz. Şekil 3.16.)



Şekil 3.16. Vergi Mükelleflerine İlişkin “Görüşler ve Öneriler” Adlı Ana Tema ve Alt Temalar

3.8.2.1. Vergi ödevleri hakkında

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmeyişinden ve bunun nedenlerinden bahsetmiştir.

Mükellef (11), kimsenin vergi ödemek istemediğini bunun için vergi bilincinin küçük yaşlarda oluşturulması gerektiğini ifade etmiş ve ayrıca vergisel yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmediğini devlete duyulan güven ile bağdaştırarak şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (11): (...) Hiç kimse de vergi ödemek istemez. Ama neden vergi ödemeliyiz. Şimdi bu ülke bizim ülkemiz. En nihayetinde buradan kamusal hizmet alıyorsunuz. Yollar yapılıyor. Köprüler yapılıyor. Eğitim imkânları sunuluyor. Daha sonra hastaneler, iç ve dış güvenliğimizi sağlayacak güvenlik teşkilatları bunların sonuçta bir maddi kaynak çerçevesinde yönetiliyor olması lazım. Dolayısıyla bu bilginin çok genç yaşlarda, vergi neden ödenmesi gerekir, vergi niye ödenir şeklinde daha tabandan insanlarımız çocukken yani ilkokulda belki vatandaşlık derslerinde yer almalı diye düşünüyorum. (...) (...) Alman vergilerin olması gerektiği gibi kullanılmaması güven eksikliği yarattığı kanısında olduğu için insanlar vergisel yükümlülüklerini yerine getirmiyor. (...) (04.08.2017)

Mükellef (3)'ün vergisel yükümlülüklerini yerine getirdiğini ve vergisini düzenli olarak ödeyen ödüllendirecek uygulamaların olması gerektiğini ifade ettiği "...Ödeyene bir taltifte bulunulursa bu anladığım kadarıyla vergi ödemeyi daha sevimli hale getirecektir..." şeklindeki görüşü, Mükellef (4)'ün "...Vergi ödevlerinizi yerine getiriyorsanız ödülü, getirmiyorsanız cezası olmalı..." şeklindeki görüşüyle benzer nitelikte bir bulgudur.

Elde edilen bulgular;

- Bazı mükelleflerin vergi ödeme konusunda isteksiz olduklarını,
 - Bunun nedenini vergi oranlarının yüksek olmasına bağladıklarını,
- Vergisel yükümlülüklerini yerine getiren vergi mükelleflerini ödüllendirici bir sistemin olması gerektiği gibi, yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükellefleri için ise ağır yaptırımların olması gerektiğini,
- Vergi bilincinin küçük yaşlarda oluşturulması gerektiğini ve
- Devlete duyulan güven eksikliğinin vergi mükelleflerinin ödev ve sorumluluklarını gerçekleştirmeleri noktasında engel teşkil edebileceğini göstermektedir.

Sonuç olarak vergi mükellefleri vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmeyişinin nedenini daha çok vergi oranlarının yüksek olmasına bağlamıştır. Diğer taraftan vergisel yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasında bir fark olması gerektiğini vurgulayan muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır. Vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren vergi mükelleflerine sistemde ayrıca bir teşvik mekanizması olması gerektiğini, vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen vergi mükelleflerinin ise cezalandırılmaları gerektiği belirtilmiştir. Yine devlete duyulan güven

eksikliğinin de vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri anlamında bir isteksizlik oluşturduğu belirtilmiştir.

3.8.2.2. Denetim hakkında

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin hepsi denetimler veya vergi müfettişleri ile olan ilişkileri hakkında görüş bildirmiştir.

Denetimlerin yeterli olmadığı yönünde görüş bildiren büyük ölçekli işletme sahibi Mükellef (11) bu konudaki görüşünü şu şekilde ifade etmiştir:

Mükellef (11): (...) Ben denetimlerin yeterli olmadığını düşünüyorum. Vergi denetimleri sırasıyla önce holdingler ağırlıklı olur. Sonra Anonim Şirketleri biraz da zaman kalırsa Limited Şirketleri incelenir. Ama dediğim gibi her birey vergi mükellefidir bence. Dolayısıyla tabanın da incelenmesi gerekmektedir. (...) (04.08.2017)

Diğer taraftan vergi müfettişleriyle olan ilişkisi hakkında görüş bildiren Mükellef (10), vergi müfettişleriyle ilgili herhangi bir sıkıntı yaşamadığını şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (10): (...) Denetçilerle hiçbir sorun yaşamadık. Ne istedilerse götürdük onlar da görüşmek isterlerse telefon edip davet ediyorlar, görüşüyoruz. Neyse bakıyor ediyor o şekilde denetlemenin izahını da yapıyorlar. Yani şundan şundan işte şöyle şöyle diye. (...) (04.08.2017)

Küçük ve orta ölçekli işletme sahibi Mükellef (1)'in “...Bence denetimler yeterli, fazla bile...” şeklindeki görüşü, küçük ve orta ölçekli işletme sahibi Mükellef (3)'ün “...Bence yeterli. Zaten bugün iletişimlerimiz artık bilgisayar üzerinden yapıldığı için bence yeterli denetimler...” şeklindeki görüşü birbirini destekler nitelikteki bulgulardır.

Elde edilen bulgular;

- Denetimlerin yeterli olup olmadığı konusunda büyük ölçekli işletme sahipleri ile küçük ve orta ölçekli işletme sahipleri arasında görüş farklılıklarının olduğunu,
 - Büyük ölçekli işletme sahiplerinin denetimleri yetersiz bulunduğunu, denetimlerin tüm mükellefleri kapsayacak şekilde olması dolayısıyla küçük ve orta ölçekli işletmelerin de bu denetime dâhil edilmesi gerektiğini,
 - Küçük ve orta ölçekli işletme sahiplerinin ise denetimleri yeterli bulduklarının ifade etmiş olmalarına rağmen asıl söylemek istediklerinin denetimlerinden rahatsız olduklarıdır.

Sonuç olarak büyük ölçekli işletme sahipleri ile küçük ve orta ölçekli işletme sahipleri arasında görüş farklılıklarının olduğu görülmektedir. Büyük ölçekli işletme

sahipleri daha çok denetimlerin yetersiz olduğunu ifade etmiştir. Küçük ve orta ölçekli işletme sahipleri ise denetimlerin yeterli olduğunu ifade etmiş olsalar da yapılan denetimlerden rahatsız olmaktadır. Diğer taraftan mükellefler vergi incelemesi esnasında vergi müfettişleriyle bir sıkıntı yaşamadıklarını da belirtmişlerdir.

3.8.2.3. Vergi sistemi hakkında

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinden 12'si²⁵⁶ vergi sistemi hakkında görüş ve önerilerinden bahsetmiştir.

Mükellef (11), vergi affı gibi uygulamaların mükellefler arasında adaletsiz yol açtığını şu şekilde ifade etmiştir:

Mükellef (11): (...) Vergi affı vesaire gibi şeylere ben son derece karşıyım. Yani ödeyenle ödemeyen arasında bir fark oluşmalı. Siz vergiyi ödemiyor affediliyorsunuz. Doğru bir yaklaşım olduğunu düşünmüyorum. Çünkü bu benim ne de olsa af çıkacak ben de ödemeyeyim dedirtebilir bana. (...) (04.08.2017)

Diğer taraftan vergi sistemine vergi oranlarının çok yüksek olduğu yönünde eleştiri getiren Mükellef (4), bu konudaki görüşünü şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (4): (...) Vergi oranları çok yüksek. Yurtdışına göre çok yüksek. Biz vergiyle değil üretimle ayakta kalacak bir devlet olmamız gerekiyor. Barajlarımız müsait, coğrafyamız müsait, üretimimiz müsait. Birçok şey müsaitken biz vergiyle ayakta kalmaya çalışıyoruz. Bu yıllar önce de böyleydi hep böyleydi. 99'da yüzde 25 ÖTV vergisi deprem vergisi adı altında geldi çıkmadı hala. Biz yani illeri ilçeleri köyleri yeniden inşa ettik hala biz o vergiyi ödüyoruz. (...) (19.06.2017)

Mükellef (7) ise vergi oranlarının düşürülmesi gerektiği konusunda Mükellef (4)'ün yukarıdaki görüşünü destekler nitelikte bir bulgu sunmuş ve mevcut sistemde yer alan birtakım sorunları şu şekilde açıklamıştır:

Mükellef (7): (...) Düşmesi lazım vergi oranlarının ve insanların kendi iş yapmalarının teşvik edilmesi lazım. İşyeri açanların önünü açmak lazım. Bürokrasiyi kaldırmak lazım. (...) (03.08.2017)

Elde edilen bulgular;

- Vergi mükelleflerinin vergi oranlarını yüksek bulduğunu,
 - Dolayısıyla vergi oranlarının daha makul bir seviyede olması gerektiğini,
- Yeni iş sahaları için vergi sisteminde teşvik programlarının daha fazla olması gerektiğini ve

²⁵⁶ Mükellef (3), Mükellef (4), Mükellef (5), Mükellef (6), Mükellef (7), Mükellef (8), Mükellef (10), Mükellef (11), Mükellef (12), Mükellef (13), Mükellef (14), Mükellef (15).

- Vergi sisteminde yer alan vergi affı gibi uygulamaların vergisini düzenli ödeyenler için adaletsiz olduğunu dile getiren vergi mükelleflerinin olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak vergi sistemine getirilen en büyük eleştiri vergi oranlarının yüksek olduğu şeklindedir. Vergi oranlarının daha makul seviyelere indirilmesi bu noktada öneri olarak sunulmaktadır. Diğer taraftan vergi affı, mali yapılandırma, cezalarda indirim gibi uygulamaların vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerce doğru karşılanmamaktadır.

4. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Bu kısımda araştırma sürecinde toplanan verilerden elde edilen bulgular araştırma soruları çerçevesinde değerlendirilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

4.1. Değerlendirme

Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin iş yaşamındaki motivasyonlarının pozitif olmasının aralarındaki ilişkiyi de olumlu anlamda etkileyebileceği, bu durumun ise vergi uyumunu artırabileceği varsayımı altında oluşturulan araştırmanın birinci sorusu kapsamında bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Öncelikle muhasebe meslek mensuplarının motivasyonlarını olumlu olarak etkileyen faktörler, mesleğin sevilerek yapılması, mutluluk düzeyinin fazla olması ayrıca maddi ve manevi anlamda tatmin olunmasıdır. Diğer taraftan mesleğin sevilmemesi, mutluluk düzeyinin düşük olması, maddi ve manevi anlamda tatmin olunmaması, mesleğin içinde barındırdığı tahsilat sorunu, emek ve sorumluluk konusundaki sıkıntılar, angarya iş olarak tabir edilen işlerin yoğunluğu, mevzuat değişiklikleri gibi faktörler ise muhasebe meslek mensuplarının mesleki motivasyonlarını etkileyen olumsuz faktörlerdir.

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

Yeminli mali müşavirlerin serbest muhasebeci mali müşavirlere göre refah düzeylerinin daha yüksek olduğu gerçeğinden ve bir YMM'nin kendisini mali sistemin bir parçası yani vergi gelirlerinin toplanmasında önemli bir katkısı olduğu söyleminden

yola çıkararak, vergi uyumunun artırılmasında yeminli mali müşavirlere verilecek daha üst ve kamusal statünün motivasyon kaynağı oluşturacağı anlaşılmaktadır. Böyle bir olası gelişmenin vergi uyumunun artırılmasına katkısı olacaktır.

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

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

Mükelleflerin motivasyonlarını olumsuz etkileyen faktörler ise, piyasada hâkim olan güvensizlik durumu, piyasadaki alacakların zamanında tahsil edilmeyişi, yapılan işlerdeki risk seviyesinin fazla olması, nitelikli eleman bulmakta zorlanılması ve bürokratik işlerin yoğunluğu olarak sıralanabilir. Mükelleflerin iş yaşamında karşılaştıkları sorunlar, vergiye karşı olan tutumları ve davranışları üzerinde olumsuz bir etki oluşturup vergi uyumsuzluğuna sebebiyet verebilir. Bu durum mükelleflerin muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerine de yansıtılmaktadır. Mükelleflerin

motivasyonlarını olumsuz etkileyen bu faktörler aynı zamanda piyasa darlığı nedeniyle mükellefleri vergi ödememe isteksizliğine sürükleyebilir. Dolayısıyla ekonominin genel düzeyinin de vergi uyumunu etkileyebileceği söylenebilir.

Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin ilişkili kişi ve kurumlardan beklentilerinin neler olduğu ve bu beklentilerin vergi uyumuna olumlu veya olumsuz yansımalarının neler olabileceği araştırmanın ikinci sorusu kapsamında tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Muhasebe meslek mensupları açısından bakıldığında, mükelleflerden öncelikli olarak anlaştıkları ücretin zamanında tahsil edilmesi, sonrasında ise yasal yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesi anlamında beklentilerinin olduğu tespit edilmiştir. Mükelleften zamanında ücretini alan muhasebe meslek mensubu için bu durum mükellefe daha kaliteli bir hizmet vermesini sağlayabilen teşvik edici bir unsur olup vergi uyumuna olumlu yansıyabilir. Ancak muhasebe meslek mensuplarının en büyük probleminin tahsilat sorunu olduğu göz önüne alındığında mükellefler bu beklentiyi gerçekleştirememektedirler.

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

Araştırmanın mükellef grubu içerisindeki katılımcılarından küçük ve orta ölçekli işletme sahipleri ile büyük ölçekli işletme sahiplerinin görüşleri arasında da farklılıklar bulunmaktadır. Küçük ve orta ölçekli işletme sahiplerinden oluşan mükellef grubunun büyük çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının kendilerinden özellikle önemli tutarda

bir ücret talep ettiği yönünde görüş bildirmiştir. Büyük ölçekli işletme sahibi mükellefler ise muhasebe meslek mensubunun kendilerinden talep edeceği ücretten ziyade özellikle yasal prosedürlerin doğru bir şekilde ve zamanında yerine getirilmesi konusunda beklentilerinin olduğunu ifade etmiştir. Bu görüş farklılıkları vergi uyumu bağlamında da farklı sonuçlar doğurmaktadır. Küçük ve orta ölçekli mükelleflerin vergisel yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilmesinden çok, vergi yüklerini ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme maliyetlerini düşürmeye odaklandıkları, buna karşın büyük ölçekli mükelleflerin ise daha nitelikli hizmet talep ettikleri söylenebilir.

Özellikle küçük ve orta ölçekli mükellef grubuyla çalışan muhasebe meslek mensuplarının hem yasal yükümlülükler hem de ücret konusunda sıkıntılar yaşadıkları anlaşılmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bir kısmı çalıştıkları mükellef grubunun bilinçli olmadığı yönünde görüş bildirirken yeminli mali müşavirler için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Çünkü onlar daha büyük mükellef grubuna hizmet verdikleri için çalıştıkları mükellef gruplarının birçok konuda bilinçli olduklarını ve mükelleflerin kendilerine sunulan hizmet karşılığı tahakkuk eden ücretlerini zamanında ödemeleri noktasında da çok fazla sıkıntı yaşamadıklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları arasında olan statü farklılıkları hizmet verdikleri mükellef grubunda da görülmekte ve bu noktada beklentiler de farklılık gösterebilmektedir.

Mükellefin beklentisine göre kendi beklentisini şekillendiren muhasebe meslek mensupları da bulunmaktadır. Bu durum vergi uyumunu etkileyebilecek bir husustur ve üzerinde durulması gerekir. Muhasebe meslek mensubu ile mükellef arasında kurulan ilişki, odak noktasının maddi konular ya da verilen hizmet olup olmamasına göre farklılık arz edecektir. Dolayısıyla odak noktasının maddi konular olduğu bir ortamda muhasebe meslek mensubunun mükellefe vereceği hizmetin kalitesi daha düşük olabileceken, diğer taraftan ücretin mevzu bahis yapılmadığı odak noktanın verilen hizmet olduğu bir ortamda muhasebe meslek mensubunun mükellefe vereceği hizmetin kalitesi daha fazla olabilmektedir. Yani mükellefin muhasebe meslek mensubuna bakış açısı ve kurduğu ilişki burada kilit noktadır. Buna bağlı olarak muhasebe meslek mensubu da burada daha kaliteli hizmet verip vergi uyumuna katkı sağlayabileceği gibi diğer taraftan vereceği hizmetin kalitesini düşürüp mükellefi vergi ödeme isteksizliğine de sürükleyebilmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi planlaması, vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi yasal veya yasa dışı vergi yükünü azaltmaya yönelik talepleri de muhasebe meslek mensubunun maddi beklentisinde farklılıklar oluşturmaktadır. Bu bağlamda mükellefin talebine göre

maddi beklenti oluşumunun önüne geçilmesi, ücretlendirmenin denetlenebilir ve kesinlikle uygulanabilir yasal bir statüye dönüştürülmesi vergi uyumunu olumlu etkileyecektir.

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

Toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına ve vergi ahlâkının geliştirilmesine katkı sağlayacak eğitim programlarının da vergi uyumuna olumlu etkisi olabilir. Mükelleflerin mali konularda eğitilmesi, vergiye uyumunun olumlu yönde gelişimine katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla bu noktada mükelleflerin kayıtlı oldukları Odalar tarafından verilen eğitimlerin önemi büyüktür. Her ne kadar bu Odalar tarafından verilen eğitimlerin yeterli olup olmadığı noktasında mükellefler arasında görüş ayrılıkları olsa da vergi bilincinin oluşmasında bu Odaların da etkili olduğu söylenebilir.

Mükellefler muhasebe meslek mensuplarından aldıkları hizmeti küçümsemektedirler. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarından vergi yüklerini azaltma konusunda bir hizmet beklemektedirler. Diğer taraftan muhasebe meslek mensuplarının mükellefe ücret ile bağlı oldukları gerçeği bulunmaktadır. Böyle bir durumda ise kurulan ilişkinin boyutu da tamamen değişebilmektedir. Mükelleften bağımsız hareket edemeyen meslek mensubu için bu durum rahatsızlık oluşturmakta ve muhasebe meslek mensubu mükellefle devlet arasında kalarak görevini tam manasıyla yerine getirememektedir. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının mükellefler üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu birtakım özellikler ve yeterliklerin vergi uyumuna olumlu katkı sağlayabileceği düşüncesinden hareketle oluşturulan araştırmanın üçüncü sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

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

Diğer taraftan muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları mesleki bilgi ve tecrübe de vergi uyumunun sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebe meslek mensupları genel olarak mesleki bilgi ve tecrübe anlamında kendilerini yeterli bulmaktadırlar. Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip muhasebe meslek mensupları vergi yükümlülüklerinin gereği gibi yerine getirilmesine katkı sağlayacaktır.

Muhasebe meslek mensupları genelde mesleki bilgi anlamında kendilerini yenilemektedirler. Bu durum piyasada var olabilmenin bir gereğidir. Aksi takdirde verdikleri hizmetin alıcısı olmayacak dolayısıyla para kazanamayacaklardır. Mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimlerin ise muhasebe meslek mensuplarının mesleki bilgilerine katkı sağlayıp sağlamadıkları tam olarak belirlenemese de mesleki kuruluşların muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini karşılamadığını daha önce belirtmiştik.

Görüşme yapılan vergi mükelleflerinin neredeyse hepsi vergiye uyumlu bir vergi mükellefinin sahip olması gereken özellikler konusunda değerlendirmeler yaparken, kendileri hakkında görüş bildirmekten kaçınmışlardır. Vergi mükelleflerinin esasen vergi bilincine sahip oldukları, ancak kendi vergi yükümlülükleri söz konusu olduğunda ise vergi yükü ve maliyetlerini en aza indirmeye odaklandıkları yorumu yapılabilir.

Vergi mükelleflerinin yükümlülükler bağlamında yapılması gerekeni bilmesi bir yana bunları yerine getirmesi çok daha önemlidir. Bu noktada bilineni yerine getirtmeye odaklanmak gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu özelliklerin ve yeterliklerin vergi uyumunu sağlamada önemli etkisi bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensupları piyasada var olabilmek için kendilerini geliştirmektedirler. Buna karşılık mesleki bilgi ve yeterliklerini tam olarak mükelleflere aktaramamaktadırlar. Bu ise mükelleflerin vergiye yaklaşımından kaynaklanmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi bilincine sahip

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

Verginin tarafları olarak ifade edebileceğimiz mükellef, vergi idaresi ve muhasebe meslek mensupları arasında kurulabilecek olumlu ilişkilerin vergi uyumunu artırmada önemli etkisinin olabileceği varsayımı altında oluşturulan araştırmanın dördüncü sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Muhasebe meslek mensupları mükellefler ile uzun süreli ve yakın ilişkiler kurmaktadır. Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında kurulan bu ilişkilerin iki farklı yansıması olabilir. Bir taraftan güven üzerine kurulan sağlıklı bir ilişkinin kurulması da mümkün olabileceğinden muhasebe meslek mensubunun mükellefi eğitime noktasında bu ilişki vergi uyumuna olumlu yansıyabilir. Diğer taraftan ise mükellefler ile kurulan bu uzun süreli ve yakın ilişkiler mükellefin muhasebe meslek mensubundan taleplerini gerçekleştirme noktasında bir baskı unsuru oluşturup meslek mensubunu etik dışı bir davranışta bulunmaya itebileceği dolayısıyla bu durumun vergi uyumuna olumsuz yansıyabileceği düşünülebilir. Ancak mükelleflerin yasa dışı yollarla daha az vergi ödeme isteği, muhasebe meslek mensuplarının ise daha fazla kazanç sağlama isteği var olduğu sürece kurulan bu ilişkilerin vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisi olamayacaktır.

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

Vergi mükellefleri muhasebe meslek mensupları ile yakın ilişkiler kurduklarını belirtmişlerdir. Bu durumdan memnuniyetlerini dile getiren mükellefler aynı zamanda

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

Görüşme yapılan vergi mükellefleri, muhasebe meslek mensuplarının kendilerini yönlendirdiğini, ödev ve sorumluluklarını gerçekleştirme noktasında kendilerine yardımcı olduklarını, muhasebe meslek mensupları ile birçok iletişim kanalı ile haberleştiklerini ve bir vergi sorunu ortaya çıktığında ilk aradıkları kişinin muhasebe meslek mensupları olduğunu belirtmişlerdir. Mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının her koşulda kendilerine yardımcı oldukları, söylemlerinden aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının vergi kaybına neden olacak şekilde mükelleflerin iş ve işlemlerini yaptığı da anlaşılabilir. Yine mükellefler muhasebe meslek mensupları ile birçok iletişim kanalı ile daha çok bir sorun olduğunda haberleştiklerini ifade ederken muhasebe meslek mensuplarının kendileriyle zorunlu sebepler dışında görüşmediklerini belirtmişlerdir. Burada muhasebe meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Rutin işlemler dışında mükelleflere tam anlamıyla müşavirlik hizmeti vererek ve mükellefleri bilgilendirerek vergi uyumunun artırılmasına katkı sağlayabilirler.

Elde edilen bulgular verginin tarafları arasındaki ilişkilerin vergi uyumunu artıracak bir şekilde geliştirilemediğini göstermektedir. Verginin tarafları arasındaki bu ilişkilerin işbirliği çerçevesinde ortak amaç güdülerek oluşturulması halinde vergi uyumunun artması sağlanabilecektir.

Muhasebe meslek mensuplarının görevlerini nasıl algıladıkları ve bu algının faaliyetlerini nasıl etkilediğinin vergi uyumu açısından önemli olabileceği düşüncesinden hareketle oluşturulan araştırmanın beşinci sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Muhasebe meslek mensupları devlet ile mükellef arasında köprü görevi kurmaya çalıştıklarını ayrıca hem devletin hem de mükellefin hakkını savunmak durumunda

olduklarını belirtmiştir. Ancak devlet ile mükellef arasında bir dengenin kurulması oldukça güçtür. Diğer taraftan muhasebe meslek mensupları, kamu hizmeti yaptıklarını, dolayısıyla görevlerinin kamusal niteliğinin olduğu görüşünde birleşmektedirler.

Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında parasal bir ilişkinin olması birtakım sıkıntıları da beraberinde getirmektedir. Bu noktada muhasebe meslek mensubu ücretini mükelleften aldığı için mükellefin talep ettiği hizmeti gerçekleştirme konusunda kendini zorunlu hissedebilmekte ya da bu noktada mükellefin de baskısı olabilmekte ve bu durum ise muhasebe meslek mensubunu asıl vermesi gereken hizmetten uzaklaştırmakta ve görevinin niteliğini değiştirebilmektedir. Bu durum ise bir yandan devletin bir yandan da mükellefin çıkarlarını düşünmek zorunda olan ve kendilerini devlet ile mükellef arasında köprü olarak gören meslek mensupları açısından da bir yük oluşturmakta ve dolayısıyla bu durum vergi uyumuna olumsuz yansıyabilmektedir.

Yeminli mali müşavirler görevlerini vergi planlaması yapmak olarak tanımlarken, serbest muhasebeci mali müşavirlerin çoğunluğu bu görüşe sahip değildir. Bu durumun nedeninin serbest muhasebeci mali müşavirlerin çalıştığı mükellef grubuyla yeminli mali müşavirlerin çalıştığı mükellef grubunun farklı olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Serbest muhasebeci mali müşavirlere nazaran yeminli mali müşavirlerin verdikleri hizmet daha farklı mükellef grubuna hitap etmekte ve mükelleflerin algı düzeyi yüksek, dolayısıyla beklentiler farklıdır. Mükelleflerin verilen hizmetleri nasıl algıladıkları da muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini olumlu ya da olumsuz etkileyebilmektedir. Şöyle ki mükellefine müşavirlik hizmeti veren ve mükellefi tarafından bu hizmetin önemsenmediğini gören muhasebe meslek mensubu sadece yapılması gereken rutin işleri yapmaktadır. Diğer taraftan verdiği müşavirlik hizmetinin mükellefi tarafından önemsendiğini gören muhasebe meslek mensubunun mükellefine vereceği hizmetin kalitesini artırarak bu sayede mükellefi de vergi uyumuna teşvik edebileceğini söylemek mümkündür.

Yeminli mali müşavirler kendilerini hem mükellefleri vergi avantajlarından yararlandıran hem de vergi yüklerinin azaltılması anlamında devlet adına çalışan denetim elemanı olarak görmektedir. Dolayısıyla yeminli mali müşavirlere farklı bir misyon yüklenerek, onların vergi uyumunun artmasına katkı sağlamaları beklenebilir.

Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında kullanılan iletişim yollarının vergi uyumunu etkileyebileceği varsayımı altında oluşturulan araştırmanın altıncı sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

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

Diğer taraftan görüş bildiren muhasebe meslek mensupları potansiyel müşterilerle ilgili bir çalışma yapmadıklarına değinmişlerdir. Ayrıca çevrelerinde potansiyel müşterilerle ilgili etik dışı çalışmalar yapan muhasebe meslek mensuplarının olduğundan bahsetmişlerdir.

Muhasebe meslek mensuplarının Odalar vasıtasıyla verdikleri eğitimleri potansiyel müşteri bulmak için yaptıkları gözlemlenmiştir. Burada muhasebe meslek mensupları alanında uzman oldukları bir konuda hem muhasebe meslek mensuplarına hem de mükelleflere eğitim verebilmektedirler. Ancak bu eğitimlerde konu ile ilgili yeterli bilgi verilmek istenmemektedir. Bunun nedeni ise muhasebe meslek mensuplarına o konuyla ilgili bir sıkıntı yaşadıklarında başvuracakları kişinin kendisi olduğunu ima etmek istemeleridir. Dolayısıyla verilen eğitimlerde hedef kitlenin muhasebe meslek mensupları ve iş adamları olduğu düşünüldüğünde amacın müşteri bulmak olduğu söylenebilir. Bu söz konusu durum daha önce de ifade edildiği üzere araştırmacı ve tez danışmanının bizzat katıldığı bir seminerde tespit edilmiştir. Her ne kadar muhasebe meslek mensuplarının reklam yasağı olduğu meslek yasasında yer alsaydı da söz konusu bu durumda bu yasağın örtülü bir şekilde ihlal edildiği görülmektedir.

Sonuç olarak meslek ahlakına uygun olmayan davranışlar sergileyen, sadece para kazanma odaklı hizmet veren dolayısıyla haksız rekabetin oluşumuna sebebiyet veren muhasebe meslek mensupları piyasada var olduğu sürece vergi uyumunun artması da beklenmemelidir. Muhasebe meslek mensuplarının kendilerine yüklenen misyon çerçevesinde hareket etmesi durumunda mükellefler üzerindeki etkileri artacak ve ancak bu şekilde vergi uyumunun artması da mümkün olabilecektir.

Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar karşısında muhasebe meslek mensuplarının bu sorun karşısındaki tutumu ve çözüm önerilerinin vergi uyumu üzerindeki etkisi önemlidir. Bu durumu tespit etmek için oluşturulan araştırmanın yedinci sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Mevzuatın açık olmaması her ne kadar vergisel sorunlara sebebiyet verse de temel sıkıntının mükelleften kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Mükelleflerin bilgisizliğinden ya da vergi kaçırma amacıyla hareket ettiğinden vergisel sorunlar ortaya çıkmaktadır. Mükellef burada muhasebe meslek mensubu sürece dâhil olmadan önce tüm yasa dışı işlemleri yapabilmektedir. Muhasebe meslek mensubu ücretini mükelleften aldığı için yapılan bu işlemleri bir şekilde yasaya uydurabilmektedir. Mükellef zaten bunu beklemekte, ücret karşılığı alacağı hizmetin bunu kapsadığı düşüncesindedir.

Elde edilen bulgular her ne kadar muhasebe meslek mensuplarının bir sorun ortaya çıkmadan mükellefleri vergi ödevlerinin olması gerektiği gibi yapılması noktasında yönlendirdikleri ve uyarıda buldukları yönünde ise de burada mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının tavsiyelerini ciddiye almadıkları tespit edilmiştir. Mükellefler ancak bir cezaya maruz kaldığında ya da denetime girdiğinde bu durumun ciddiyetini anlamaktadırlar.

Vergi uyumunun sağlanmasında vergi cezalarının etkinliği ise tartışmalıdır. Vergi kaçırma amacıyla hareket eden mükellef grubu için cezalar etkin değildir. Çünkü bu mükellefler her türlü olası durumu düşünerek hareket etmektedirler. Diğer taraftan vergisini düzenli olarak ödeyen mükellef grubunda mevcut sistemde yer alan birtakım uygulamaların dürüst mükellefleri cezalandırdığı düşüncesi hâkimdir.

Mükellefler vergisel bir sorun karşısında muhasebe meslek mensuplarının kendilerine destek olduklarını ancak sorun vergi mahkemesine taşınacaksa bu noktada avukata ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir. Muhasebe meslek mensuplarının buradaki fonksiyonu vergi uyumu açısından önem teşkil etmektedir. Daha sonra sorun oluşturabilecek durumlara karşı mükellefleri uyararak, sorunla karşı karşıya kalındığında ise onları yönlendiren muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunun sağlanmasında olumlu katkıları olabilecektir. Diğer taraftan sorun karşısında çözüm bulan muhasebe meslek mensuplarının olması mükellefler de bir sorun çıktığında *muhasebe meslek*

mensubumuz nasıl olsa halleder şeklinde bir algının gelişmesine de neden olabilir. Bu durum ise vergi uyumunun sağlanmasını zorlaştıracaktır.

Sonuç olarak mükelleflerin karşılaştıkları sorunlar karşısında muhasebe meslek mensuplarının fonksiyonu bilinçli mükellef ve vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden mükellefe göre değişiklik göstermektedir. Bilinçli mükellef ile çalışan muhasebe meslek mensubunun sorun karşısında sunduğu çözüm önerileri mükellefleri vergi ödeme konusunda daha istekli hale getirebilir. Diğer taraftan vergi kaçırma güdüsüyle hareket eden mükellef üzerinde muhasebe meslek mensubunun bir fonksiyonu olamamakta dolayısıyla vergi ödeme konusunda zaten isteksiz olan bu mükellef vergi karşısında aynı davranışını sürdürmeye devam etmektedir.

Muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin vergi ödevleri, denetim ve vergi sistemi hakkındaki görüş ve önerilerinin vergi uyumunun sağlanmasında önemli olabileceği varsayımından yola çıkılarak oluşturulan araştırmanın sekizinci sorusu kapsamında ulaşılan bulgulara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Af kanunları ya da matrah artırımını gibi uygulamaların vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler için bir ceza mahiyetinde olduğunu ve bu durumun mükelleflerin sisteme olan güveninin sarsılmasına neden olduğu ve vergi ödevini yerine getirme anlamında isteksizleştirdiğini göstermektedir. Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanması da bu anlamda zorlaşabilmektedir.

Diğer taraftan bir SMMM hem kendi yaptığı işlemlerin düzgün olması açısından hem de mükellefin ödev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri açısından daha bilinçli davranılması için denetimlerin yapılması gerektiğinden bahsetmiştir. Muhasebe meslek mensupları mükelleflere ödev ve sorumluluklarını yapmaları aksi takdirde cezai işlemlere maruz kalacakları konusunda uyarılarda bulunabilmektedirler. Bu uyarıları dikkate almayan mükellef grubu için denetimlerin sıkı olması ve meslek mensubunun denetçiyle mükellefi bizzat karşı karşıya getirmesi ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediğinde hangi işlemlere maruz kalacaklarını göstermeleri bakımından önem teşkil etmektedir. Diğer taraftan bu durum muhasebe meslek mensubu açısından da bir gün incelemeye girebileceği düşüncesiyle hareket ederek verdiği hizmeti daha dikkatli bir şekilde yapmasını sağlayabilir. Dolayısıyla denetimlerin sıkı olmasının hem mükellefler üzerinde hem de muhasebe meslek mensupları üzerinde iş ve işlemlerin düzgün yapılması

anlamında bir baskı unsuru oluşturup vergi uyumuna olumlu yansıtılabileceği de düşünülebilir.

Başka bir SMMM'nin söyleminden ise ücretini mükelleften alan muhasebe meslek mensubunun mükellefin talebini gerçekleştirdiği ve yasa dışı durumların denetimlerde yetkin olan vergi müfettişlerince zaman kısıtından dolayı tespit edilemediği veya yetkin olmayan vergi müfettişlerince ise bu durumun tespit edilmesinin zor olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumların varlığı mükellefleri vergi uyumsuzluğuna itebilmektedir.

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

4.2. Öneriler

Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının belirlemesinde etkili olabilecekleri dolayısıyla vergi uyumunun sağlanmasında önemli fonksiyonlarının olabileceği varsayımından yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, ulaşılan bulgular çerçevesinde oluşturulan öneriler şu şekilde sıralanabilir:

- Yeminli mali müşavirlik statüsünün serbest muhasebeci mali müşavirlik statüsünden farklı bir yapıya kavuşturulması, yeminli mali müşavirlerin motivasyonlarını artırıcı bir etken olabileceği anlaşılmaktadır. Yapılacak böyle bir düzenlemenin vergi uyumu üzerinde olumlu bir etkisi olabilecektir.
- Meslek odalarının mesleki sorunlara bireysel çözümler üretme konusundaki etkinliğinin ve bu doğrultudaki faaliyetlerinin artırılması, meslek odalarının saygınlığının kazanması için gerekli tedbirlerin alınması gereklidir. Bu sayede meslek odalarının vergi uyumunun artırılmasına ilişkin yönlendirmeleri daha çok dikkate alınabilir.

- Mesleki kuruluşlar tarafından verilen eğitimler, muhasebe meslek mensuplarının nitelikleri ve eğitim düzeylerine göre farklılaştırılması gereklidir.
- Vergi müfettişleri ile muhasebe meslek mensupları arasındaki ilişki vergi uyumunun sağlanmasında önemlidir. Muhasebe meslek mensupları, vergi müfettişleriyle kurdukları ilişkiyi ast-üst ilişkisine benzer bir ilişki olarak algılamaktadırlar. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının memnuniyetsizliğini artıran bir sorundur. Dolayısıyla bu algının değişebilmesi için vergi müfettişlerinin mükellef memnuniyetini gözetken, salt denetim değil destek, eğitim, birlikte gözden geçirme ya da kontrol odaklı denetim usulleri geliştirilmelidir.
- Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler ile olan ilişkileri göz önüne alındığında muhasebe meslek mensuplarına kamusal bir nitelik tanınması vergi uyumuna katkı sağlayacaktır.
- Elde edilen bulgulardan muhasebe meslek mensuplarının en önemli probleminin tahsilat sorunu ve verilen hizmetin ücretlendirilmesi olduğu görülmektedir. Dolayısıyla ücretini mükelleften alan muhasebe meslek mensubunun piyasa şartlarının zorlamasından dolayı tercihini mükellefin talebinden yana kullanabildiği örneklerle karşılaşılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının vermiş olduğu hizmet karşılığında alacağı ücret bakımından doğrudan hizmeti alan ile muhatap olması ilişkileri sorunlu hale getirebildiğinden, hizmet karşılığı ücretlendirme ve bu ücretin tahsili sorunlarını çözebilmek için muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında bir ara yüze ihtiyaç olduğu söylenebilir. Bu ara yüz, kamu kurum ve kuruluşlarınca veya Odalarca sağlanabilir. Bu çeşit bir uygulama muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin dejenere olmasını engelleyecek, vergi uyumunu arttırmada olumlu etkileri olabilecektir.
- Muhasebe meslek mensupları için mükelleflerden gelen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit edebilecek merkezi bir bilgi teknolojisi sistemi geliştirilebilir.

- Mükelleflerin işlem süreçlerine dâhil olması ve muhasebe meslek mensubundan aldıkları hizmetin değerini bilmeleri açısından, muhasebe meslek mensupları tarafından mükelleflere verdikleri hizmetleri sırasıyla gösteren bir form verilebilir. Bu form da ise verdikleri hizmetler için harcadıkları zaman ve ücret gösterilebilir. Böyle bir düzenleme mükelleflerin muhasebe mesleğine bakış açısını da değiştirebilir.
- Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerle fiziki olarak belirli aralıklarla görüşmesi hem muhasebe meslek mensubunun yerinde denetim yapmasını ve eğer bir sorun varsa bunu önceden tespit edebilmesini sağlayacak hem de mükelleflerle olan iletişimlerini geliştirecektir. Bu durumun ise vergi uyumuna katkısı olabilecektir.
- Birçok kurum tarafından istenen aynı belgeler için ortak bir otomasyon sistemi oluşturulabilir. Bu sisteme muhasebe meslek mensuplarınca ilgili belgelerin aktarılması ilgili kurumların oradan erişim sağlaması durumunda muhasebe meslek mensuplarının iş yükü de azalabilir.
- Mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmasının altında psikolojik nedenlerin olduğu gerçeğinden hareketle, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflere gönderilecek teşekkür belgesi mükelleflerin kamu harcamalarının finansmanına katıldıklarının hissettirilmesi, mükellefler üzerinde olumlu etki bırakabilir. Diğer taraftan vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen veya yüksek miktarlarda vergi cezası alan mükelleflere gönderilecek temenni belgesi de yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler üzerinde psikolojik bir baskı unsuru oluşturabilir. Her ne kadar vergilerin karşılıksız olduğunu ifade etsek de vergi uyumunu artırmada vergileri ödeyenler için somut sonuçlar göstermek yararlı olabilir. Örneğin, vergisini düzenli olarak ödeyen ve Sivas ilinde faaliyet gösteren mükelleflere *“Sivas ilinde 2019 yılında faaliyet gösterecek olan Devlet Hastanesinin Onkoloji bölümünde kanser hastaları için gerekli olan ileri teknolojiye sahip cihazların alımında sizin de katkınız olmuştur. Verginizi düzenli olarak ödediğiniz ve kamu harcamalarının finansmanına katkı sağladığınız için teşekkür ederiz.”* şeklinde bir teşekkür belgesi gönderilebilir. Diğer taraftan, vergisini ödemeyen ve İstanbul ilinde faaliyet

gösteren mükelleflere “Sizin katkınız olmadan, İstanbul’da 2018 yılında X Engelliler Eğitim Kurumu faaliyete girmiş ve 50 adet tekerlekli sandalyenin alımında sizin hiçbir katkınız olmamıştır. Vergisel yükümlülüklerinizi yerine getirerek kamu harcamalarının finansmanına katkı sağlamanızı temenni ederiz.” şekilde bir temenni belgesi de gönderilebilir.

Diğer taraftan ileride yapılacak çalışmalara ilişkin öneriler ise şu şekilde sıralanabilir:

- Muhasebe meslek mensuplarının kamusal niteliğe kavuşturulması ve ücretlendirme konuları daha derinlemesine incelenerek, somut uygulamalara dönüştürülebilecek safhaya gelmesi yönünde çalışmalar yapılabilir.
- Araştırmadan elde edilen bulguların genellenebilmesi amacıyla, aynı araştırma, farklı katılımcı grubuyla ve farklı araştırmacılar tarafından yinelenebilir.
- Farklı araştırma yöntemleri kullanılarak, muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu üzerindeki etkisine yönelik çalışmalar yapılabilir.
- Vergi uyumunu etkileyen diğer faktörlere ilişkin nitel araştırma yöntemi kullanılarak çalışmalar yapılabilir.

5. SONUÇ

Vergilendirme döneminde uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi olarak tanımlanan vergi uyumunu etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden birisi de bu tez çalışmasının odak noktasını oluşturan muhasebe meslek mensuplarıdır.

Muhasebe meslek mensupları vergi mükellefleri ile devlet arasında köprü görevi görmektedirler. Yani muhasebe meslek mensuplarından beklenen hem mükellefin hakkını hem de devletin hakkını korumaktır. Muhasebe meslek mensupları mükellefin iş ve işlemlerini doğru bir şekilde, vergi kaybına neden olmayacak şekilde gerçekleştirmekle mükelleftirler. Muhasebe meslek mensupları bu iş ve işlemlerini gerçekleştirirken mükellefler ile sürekli bir etkileşim halindedirler. Bu etkileşimde muhasebe meslek mensuplarının vergi yükümlülükleri açısından mükellefi doğruya yönlendirerek, mükelleflere yardımcı olmaları beklenmektedir.

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları ile vergi mükellefleri arasında gerçekleşen etkileşimleri vergi uyumu bağlamında incelediğimiz bu çalışmada mükelleflerin vergi uyumu üzerinde muhasebe meslek mensuplarının nasıl bir fonksiyonunun olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaç doğrultusunda derinlemesine bir betimlemenin yapılabilmesi için araştırma nitel araştırma yöntemiyle gerçekleştirilmiş ve durum çalışması olarak desenlenmiştir. Araştırma verileri yarı yapılandırılmış görüşmeler, araştırmacı günlüğü ve geçerlik komitesi tutanakları aracılığıyla toplanmıştır.

Araştırmanın katılımcılarını “muhasebe meslek mensupları” ile “vergi mükellefleri” oluşturmaktadır. Bu tez çalışmasında 25 muhasebe meslek mensubu ve 15 vergi mükellefi ile yarı yapılandırılmış görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Yarı yapılandırılmış görüşmeler ses kayıt cihazı ile katılımcıların yazılı ve sözlü izinleri alınarak yapılmıştır. Görüşmeler, 02.12.2017-05.08.2017 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Araştırma verilerinin analizi bilgisayar destekli nitel veri analizi programından biri olan NVivo 11 Pro yardımı ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın tüm verileri nitel veri analizi tekniklerinden tümevarım analizi yoluyla bütüncül olarak değerlendirilerek çözümlenmiş, bu bağlamda araştırma soruları temel alınarak bulgular sunulmuş ve yorumlanmıştır.

Muhasebe meslek mensupları ile yapılan görüşmeler neticesinde “mesleki motivasyonlar”, “beklentiler”, “özellikler ve yeterlikler”, “verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar”, “görev tanımı ve kamusal niteliği”, “iletişim yolları”, “sorunlar” ve “görüşler ve öneriler” olmak üzere temelde 8 ana temaya ulaşılmıştır. Vergi mükellefleri ile yapılan görüşmeler neticesinde ise “iş yaşamlarındaki motivasyonlar”, “beklentiler ve alınan hizmetler”, “özellikler ve yeterlikler”, “verginin tarafları arasındaki ilişkiler ve ilişkileri etkileyen unsurlar”, “sorunlar” ve “görüşler ve öneriler” olmak üzere temelde 6 ana temaya ulaşılmıştır. Elde edilen bulgular tüm bu temalar çerçevesinde araştırma soruları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Bu tez araştırmasında elde edilen bulgular literatürde muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etkilerinin doğrudan ya da dolaylı olarak araştırıldığı birçok ampirik çalışma ile birtakım benzerliklerin ve farklılıkların olduğunu göstermektedir.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden öncelikli beklentisinin kendi ölçütlerine göre tatmin edici bir ücret almak olduğu, mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından öncelikli beklentisinin ise yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi olduğu, tespit edilmiştir. Bu tespitler Suadiye ve Yükselen (2001) tarafından yapılan muhasebe meslek mensupları ile mükelleflerin birbirlerinden beklentilerinin araştırıldığı çalışmanın sonuçları ile benzerlik göstermektedir. İlgili çalışmada da mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından daha çok vergisel işlem aldıkları belirtilirken, mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarından beklentilerinin ise muhasebe ücretini düzenli olarak ödeme, belgelerini zamanında verme vb. olarak belirtilmiştir.

Yine bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleki kuruluşlardan beklentileri, nitelikli eğitimler verilerek meslek mensuplarının mesleki gelişimlerine katkı sağlamaları, haksız rekabeti önleyici denetim mekanizmalarının oluşturulması, mesleğin gerektirdiği etik kurallara aykırı hareket eden muhasebe meslek mensupları için disiplin cezalarının etkin bir şekilde uygulanması olarak belirtilmiştir. Bu tespitler Kalaycı ve Tekşen (2006) tarafından muhasebecilik mesleğinde karşılaşılan sorunların neler olduğu ve meslek mensuplarının beklentilerine ilişkin tespitlerle benzerlik göstermektedir. İlgili çalışmada muhasebecilerin Odalardan beklentileri, aylık dergi çıkartılması, meslektaşlar arasındaki haksız rekabete çözüm bulunması, meslek içi eğitimlerinin artırılması vb. olarak sayılırken, TÜRMOB’tan beklentileri ise vergi

sisteminin daha düzenli hale getirilmesi, vergi dairelerinin biraz daha aktif çalışması için Maliye Bakanlığı ile iletişim kurulması vb. olarak sayılmıştır.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunlar, hizmetlerinin karşılığı olan ücreti mükelleflerden alamadıkları, kırtasiyecilik işlemlerinin yoğunluğu, mükellefler ile aralarındaki ücret ilişkisinin birtakım sıkıntılar oluşturması vb. olarak tespit edilmiştir. Bu tespit muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunların neler olduğunun belirlenmesi amacıyla Gökğöz ve Zeytin (2012) tarafından yapılan çalışmanın sonuçları ile benzerlik göstermektedir. İlgili çalışmada muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunların çoğunlukla: iş yükünün çok fazla olması, alınan ücretlerin yetersiz olması, devlet dairelerinde bürokratik işlemlerin çokluğu, mükelleflerin evrakını zamanında ulaştırmaması, mükelleflerden muhasebe ücretlerinin zamanında veya hiç tahsil edilememesi şeklinde olduğu belirtilmiştir.

Bu çalışmanın bulgularından biri de muhasebe meslek mensuplarının neredeyse hepsinin muhasebe mesleği algısının kötü olduğu dolayısıyla toplumda saygın bir meslek olarak görülmediği konusunda hemfikir olduklarıdır. Bu tespit muhasebe mesleğinin saygınlığını azaltan etmenlerin neler olduğunun belirlenmesi amacıyla Yıldız (2002) tarafından yapılan çalışmanın sonuçlarından farklılık göstermektedir. İlgili çalışmada muhasebe mesleğinin nasıl algılandığı konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Bazı muhasebe meslek mensupları muhasebe mesleğini kâtiplik olarak görürken, bazıları da muhasebe mesleğinin saygın bir meslek olduğunu belirtmişlerdir. Dolayısıyla bu konuyla ilgili net bir şey söylenememiştir.

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular muhasebe meslek mensuplarının vergi mükellefleri ile olan etkileşimlerinin birçok faktör tarafından etkilenebildiğini göstermektedir. Bu durumun nedenleri ise; mükellefe ücret ile bağımlı olmaları, mükelleflerin vergi karşısında olumsuz tutumları, verilen hizmetin mükellefler tarafından algılanışı, vergi sisteminin getirmiş olduğu birtakım sorunların varlığı vb. olarak sayılabilir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensubunun mükellef ile olan ilişkisi tüm bu sorunlardan etkilenmektedir. Ayrıca ekonomik sistemin durumu da mükelleflerin vergi uyumu davranışlarda etkili olabilmektedir. Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının değişebilmesi öncelikle vergi bilincinin topluma aşılması ile olabilecek bir husustur. Sonrasında ise muhasebe meslek mensupları ile mükellef ilişkilerinin

sağlam bir temel üzerine inşa edilebilmesi için gerekli olan tüm yasal düzenlemelerin yapılması bu konuda önem arz etmektedir.

Sonuç olarak, katılımcı demokrasinin giderek önem kazandığı günümüz dünyasında, asli fonksiyonlarına çekilmiş, küçük ama etkili, dinamik ve düzenleyici nitelikteki devlet modeli, bir yandan devletin yüklenmiş olduğu görevlerin boyut ve niteliklerini değiştirirken, diğer yandan da devletin gelir ihtiyacının hızla artmasına neden olmuştur. Devletin en önemli gelir kaynağı halktan toplanan vergilerdir. Vergi, kişilerin kamu harcamalarına mutlak ve zorunlu olarak katılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için vergi konusunda birçok düzenleme yapılmakta, yükümlülükler tanımlanmaktadır. Mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin cari vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesi ise vergi uyumu olarak adlandırılmaktadır. Vergi gelirlerinin artırılması, mükelleflerin vergi uyumu ile doğru orantılıdır. Vergiye uyumun artırılması vergi gelirlerini de artıracaktır. Vergi uyumunu belirleyen ve etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin tespiti ve bunlar üzerinde iyileştirilmelerin yapılması suretiyle mükelleflerin vergiye uyumunun artması sağlanmalıdır. Bu çalışmada muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimler vergi uyumunu etkileyen faktörlerden biri olarak ele alınmış, vergi uyumuna olumsuz etkisi olabilecek sorunlar tespit edilmiş ve bunların çözümü halinde vergi uyumunun artacağı öngörülerek önerilerde bulunulmuştur. Muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasındaki etkileşimlerin iyileştirilmesi, sürdürülebilir ve kalıcı vergiye uyum politikalarından biri olabilecektir. Bu çerçevede çeşitli stratejiler belirlenmeli ve planlanmalı, vergi uyumunun gelişimine katkı verici nitelikteki araştırma sonuçlarına daha fazla itibar edilmelidir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe meslek etiğinin kamunun aydınlatılmasındaki önemine meslek mensuplarının yaklaşımları*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Aktan, C. C. ve Çoban, H. (2006). *Vergileme ekonomisi ve vergileme psikolojisi*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alm, J. and Rath, D. (1998). Tax policy analysis: the introduction of a Russian tax amnesty. *International Studies Program*, 98(6), 1-10.
- Alm, J. and Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the united states and in europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246.
- Alm, J., Jackson, B. R. and Mckee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National tax journal*, 45(1), 107-114.
- Alm, J., Kirchler, E. and Muehlbacher, S. (2012). Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), 133-151.
- Alm, J., Kirchler, E. and Muehlbacher, S. (2012). Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42(2), 133-151.
- Alm, J., McKee, M. and Beck, W. (1990). Amazing grace: tax amnesties and compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- Arslantürk, Z. (2008). *Sosyal bilimciler için araştırma metod ve teknikleri* (Vol. 7. Bası). İstanbul: Çamlıca Yayınları.
- Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek etiği-ahlakı. *Ege Academic Review*, 1(2), 28-44.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XVIII(1), 327-359.
- Aydemir, O. (2015). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve beklentiler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 71-84.
- Ayres, F. L., Jackson, B. R. and Hite, P. S. (1989). The economic benefits of regulation: evidence from professional tax preparers. *The Accounting Review*, 64(2), 300-312.

- Bahar, E. (2014). *Meslek etiği*, Ankara: Detay Yayınları.
- Bakır, M. (2011). *Denetim ve meslek hukuku*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Banar, K. ve Ekergil, V. (2010). Muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitesi: sunulan hizmetlerin kalitesi ile müşteri memnuniyeti ilişkisi eskişehir uygulaması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), 39-60.
- Başaran Yavaşlar, F. ve Karaçoban Güneş, T. (2017). Arafta bir meslek grubu: vergi danışmanları (3568 sayılı Kanuna tabi meslek mensupları). *VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Batirel, Ö. F. (1996). Vergi kaçakçılığı ve vergiye gönüllü uyum. *Vergi Dünyası Dergisi*, 175, 52-55.
- Bayraklı, H. H. (2017). Genel Vergi Hukuku (6. Baskı), Trabzon: Celepler Matbaası.
- Benk, S. ve Çetin, T. (2010). Küresel ekonomik krizin vergi uyumu üzerindeki etkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 345, 103-116.
- Bilgin, N. (2006). *Sosyal bilimlerde içerik analizi: Teknikler ve örnekler çalışmaları* (2. Bası). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Bilici, N. (2017). *Vergi hukuku*. (42. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bloomquist, K. M. Albert, M. F. and Edgerton, R. L. (2007). Evaluating preparation accuracy of tax practitioners: A bootstrap approach. paper presented at the proceedings of the 2007 IRS Research Conference. 77-90.
- Bogdan, R. C. and Biklen, S. K. (1998). *Qualitative research in education: an introduction to theory and methods*. (3rd Ed.), USA: Allyn & Bacon.
- Brondolo, J. (2009). *Collecting taxes during an economic crisis: challenges and policy options*, International Monetary Fund.
- Büyüköztürk, Ş., Aygün, Ö., Kılıç Çakmak, E. ve Karadeniz, Ş. (2012). Bilimsel araştırma yöntemleri. *Ankara: Pegem Akademi*.
- Cash, C. J. and Stewart, W. B. (1985). *Interviewing principles and practices*: Dubuque, IO: Wm. C. Brown Pub.
- Chung, J. and Trivedi, V. U. (2003). The effect of friendly persuasion and gender on tax compliance behavior. *Journal of Business Ethics*, 47(2), 133-145.
- Clotfelter, C. T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The review of economics and statistics*, 65(3), 363-373.

- Collins, J. H., Milliron, V. C. and Toy, D. R. (1990). Factors associated with household demand for tax preparers. *Journal of the American Taxation Association*, 12(1), 9-25.
- Crane, S. E. and Nourzad, F. (1990). Tax rates and tax evasion: evidence from California amnesty data. *National Tax Journal*, 43(2), 189-199.
- Creswell, J. W. (2007). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative*: Prentice Hall Upper Saddle River, NJ.
- Cropley, A. J. (2002). *Qualitative research methods: An introduction for students of psychology and education*. University of Latvia: Zinatne.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi karşısında mükelleflerin tutum ve davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 199-212.
- Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler. *E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, 5. <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim tarihi: 10.05.2017)
- Çetin, G. (2010). *Mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum*. Yayınlanmış Doktora Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi.
- Çitil, B. (2013). Vergi hukukunda mali müşavirlerin sorumluluğu. *TBB Dergisi*, (106), 345-356.
- Daştan, A. (2011). Muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolü: doğu karadeniz bölgesine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 181-206.
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), 88-97.
- Demir, İ. C. (2008). *Vergi ahlakı ve belirleyenleri ege bölgesi örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, 130-179.
- Demirbaş, T. (2011). *Ceza hukuku: genel hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Deran, A. ve Beller, B. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlar ve bağlı oldukları meslek odasından beklentileri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(50), 37-56.
- Devos, K. (2013). *Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour*, Springer Science & Business Media.

- Didinmez, İ. (2018), *Davranışsal iktisat perspektifinden vergi uyum analizi*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Dinç, E., Abdioğlu, H. ve Büyükşalvarcı, A. (2010). Muhasebe meslek mensuplarının davranışsal değişkenlerinin kazanç düzeyi üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik görgül bir araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 10(4), 1155-1165.
- Dönmez, R. (1990). *Teoride ve uygulamada vergi afları*. Yayınlanmış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Dubin, J. A. and Wilde, L. L. (1988). An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance. *National Tax Journal*, 41(1), 61-74.
- Erard, B. (1993). Taxation with representation: an analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics*, 52(2), 163-197.
- Erard, B. and Feinstein, J. S. (1994). Honesty and evasion in the tax compliance game. *The RAND Journal of Economics*, 25(1), 1-19.
- Ertaş, F. C. ve Karcıoğlu, R. (1996), Profesyonel muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesinde eğitim ve deneyim ihtiyaçlarının değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (181), 88-89.
- Fischer, C. M., Wartick, M. and Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: a review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11(1), 1-46.
- Frey, B. S. and Torgler, B. (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136-159.
- Gall, J. P., Gall, M. D., and Borg, W. R. (1999). *Applying educational research: A practical guide*. New York: Longman Publishing Group.
- Gerçek, A. ve Yüce, M. (1998). Mükelleflerin vergiye yaklaşımı açısından türk vergi sisteminin değerlendirilmesi. *Bursa Ticaret ve Sanayi Odası, Bursa*.
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme ilkeleri ve küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4(1). http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunarvergileme-ilkeleri.pdf (Erişim tarihi: 20.05.2017)
- Gökgöz, A. ve Zeytin, M. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde karşılaştıkları sorunlar ve beklentileri: Bilecik ve Yalova illeri uygulaması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 477-493.

- Güleç, E. (2012). Vergi uyumu ve vergi uyumunu etkileyen temel faktörler (II). *Vergi Dünyası Dergisi*, 374, 151-165.
- Hite, P. A. and Hasseldine, J. (2003). Tax practitioner credentials and the incidence of IRS audit adjustments. *Accounting Horizons*, 17(1), 1-14.
- Hofmann, E., Voracek, M., Bock, C. and Kirchler, E. (2017). Tax compliance across sociodemographic categories: Metaanalyses of survey studies in 111 countries, *Journal of Economic Psychology*, 62, 63–71.
- Hull, B. B. (2000). Religion still matters. *The Journal of Economics*, XXVI(2), s. 35-48.
- Hume, E. C., Larkins, E. R. and Iyer, G. (1999). On compliance with ethical standards in tax return preparation. *Journal of Business Ethics*, 18(2), 229-238.
- İbiş, C. (2002). *Bilgi çağında muhasebecilik mesleğinin geleceği ve yeni muhasebeci kimliği*. İstanbul: Türmob Yayınları.
- James, S. and Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Kalaycı, Ş. ve Tekşen, Ö. (2006). Muhasebecilik mesleğinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri: Isparta il merkezi uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, 90-101.
- Karakoç, Y. (2017). Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Basımevi.
- Karasar, N. (2015). *Bilimsel araştırma yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kardeş Selimoğlu, S. (1997). Muhasebe meslek ahlakı (etik) yaklaşımı. III. *Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı*, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Karl, S. J. (1994). The earned income tax credit: participation, compliance, and antipoverty effectiveness. *National Tax Journal*, XLVII(1), 63-82.
- Kasipillai, J. and Abdul-Jabbar, H. (2006). Gender and ethnicity differences in tax compliance. *Asian Academy of Management Journal*, 11(2), 73-88.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. and Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*. 29(2), 210-225.
- Klepper, S. and Nagin, D. (1989). The role of tax preparers in tax compliance. *Policy Sciences*, 22(2), 167-194.
- Klepper, S., Mazur, M. and Nagin, D. (1991). Expert intermediaries and legal compliance: the case of tax preparers. *The Journal of Law and Economics*, 34(1), 205-229.

- Kotar, E. (2016). *Muhasebe mesleğinin teşkilatlandırılmasının muhasebe eğitimi üzerine etkisi*. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/319866>, 99-119.
- Kumluca, İ. (2003). Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 180, 91-97.
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe meslek ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Laffer, A. B. (2004). The laffer curve: past, present and future. <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curvepast-present-and-future> (Erişim tarihi: 12.05.2017)
- Mas'ud, A., Alhaji Aliyu, A. and Jibreel Gambo, E. (2014). Tax rate and tax compliance in Africa, *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(3), 22-30.
- McGee, R. W. (1998). The ethics of tax evasion in İslam: a comment. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 1(2), 162-169.
- McKerchar, M., Bloomquist, K. M. and Leviner, S. (2008). Improving the quality of services offered by tax agents: can regulation assist?, *Australian Tax Forum*, 23(4), 399-426.
- Meigs, R. F. and Meigs, W. B. (1993). *Accounting: the basis for business decisions*. Mc. Graw Hill, Inc.: International Edition.
- Merriam, S. B. (1998). *Qualitative research and case study applications in education*. : San Francisco: Jossey-Bass.
- Mutascu, M. (2012). Tax revenues under world religions: a panel analysis. https://mpira.ub.uni-muenchen.de/40337/1/MPRA_paper_40337.pdf (Erişim tarihi: 10.06.2017)
- Muter, N. B., Sakınç, S. ve Çelebi, K. (1993). Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları araştırması. *Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa*.
- Myles, G. D. and Naylor, R. A. (1996). A model of tax evasion with group conformity and social customs. *European Journal of Political Economy*, 12(1), 49-66.
- Nalbantoğlu, R. (2003). Muhasebe uygulamaları konusunda meslek mensuplarının bakış açıları. *VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*'nda sunulmuş bildiri özeti. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf> (Erişim tarihi: 10.02.2018)
- Oktar, S. A. (2010). *Vergi hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Organ, İ. ve Yeğen, B. (2013). Vergi bilinci ve vergi ahlakı oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının rolü: Adana örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4), 241-271.
- Orkunoglu Şahin, I. F. (2012). Bilgi edinme hakkının kullanılmasında bir istisna:“vergi mahremiyeti”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI(2), 199-216.
- Ömürbek, N., H. Çiçek, G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi bilinci üzerine bir inceleme: üniversite öğrencileri üzerinde yapılan anketin bulguları. *Maliye Dergisi*, (153), 102-107.
- Patton, M. Q. (1987). *How to use qualitative methods in evaluation*: Newbury Park, CA: Sage.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research & evaluation methods*. 3. Painsos: Thousand Oaks: Sage.
- Pehlivan, O. (2016). *Vergi hukuku*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pommerehne, W. W. and Weck-Hanneman, H. (1996). Tax rates, tax administration and tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88(1/2), 161-170.
- Punch, M. (1994). *Politics and ethics in qualitative research* (Vol. 2). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Roth, J. A., Scholz, J. T. and Witte, A. D. (1989). *Taxpayer compliance, an agenda for research*. (Vol. 1), Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Saruç, N. T. (2015). *Vergi uyumu teori ve uygulama*. (1. Bası), Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Schisler, D. L. (1995). Equity, aggressiveness, consensus: a comparison of taxpayers and tax preparers. *Accounting Horizons*, 9(4), 76-87.
- Schmölders, G. (1976). *Genel vergi teorisi*. (Çeviren: S. Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Scotchmer, S. (1988). *The effect of tax advisors on tax compliance*. Graduate School of Public Policy, University of California, Berkeley.
- Selçuk, İ. ve Kaynar, İ. (2009). "Vergiye gönüllü uyum" konusunda Çanakkale iline yönelik ampirik bir çalışma. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 173-190.
- Suadiye, G. ve Yükselen, C. (2001). Mükelleflerin ve muhasebecilerin birbirlerinden beklentileri: Hatay ilinde bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 56, 24-36.
- Şenyüz, D. (1995). *Vergilendirmede yükümlü psikolojisi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını.

- Taş, F. (2008). *Vergi hukukunda vergi mahremiyetinin ihlali suçu*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2009). *Vergi denetimi*. (3. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Toraman, C. ve Akçan, A. (2003). Muhasebe denetiminde etik teori. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (8), 59-69.
- Torgler, B. (2003). *Tax morale: theory and empirical analysis of tax compliance*. Unpublished Doctoral Dissertation. Switzerland: University of Basel, 5.
- Torgler, B. (2004). Cross-culture comparison of tax morale and tax compliance: evidence from Costa Rica and Switzerland. *International Journal of Comparative Sociology*, 45(1-2), 17-43.
- Torgler, B. (2006). The importance of faith: tax morale and religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61(1), 81-109.
- Torgler, B. and Schneider, F. (2004). Does culture influence tax morale? Evidence from different european countries. *Working Paper*, 17, 1-38.
- Tosuner, M. ve Demir, İ. C. (2007). Toplumsal bir olgu olarak vergi ahlakı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 1-20.
- Tran-Nam, B., Lignier, P. and Evans, C. (2016). The impact of recent tax changes on tax complexity and compliance costs: the tax practitioners' perspective. *Australian Tax Forum*, 31, 455-479.
- Tuğay, O. ve Tekşen, Ö. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının sorunları: Burdur ilinde bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), 223-232.
- Tunçer, M. (2002). Hükümet-birey ilişkilerinin vergi uyumuna etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), 107-128.
- Tunçer, M. (2005). Vergi yardımcılarının vergi uyumuna etkisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), s. 217-228.
- Ünlüer, S. (2010). *Engelliler entegre yüksekokulu'ndaki bilgi ve iletişim teknolojileri entegrasyonu sürecinin incelenmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Üyümez, M. E. (2004). *Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi suçlarını önlemedeki etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Üyümez, M. E. (2007). Vergi ahlakı ve vergi uyumu. *E-Yaklaşım*. (49), 1.

- Weigel, R. H., Hessing, D. J. and Elffers, H. (1987). Tax evasion research: a critical appraisal and a theoretical model. *Journal of Economic Psychology*, 8(2), 215-235.
- Wiebe, K. F. and Fleck, J. R. (1980). Personality correlates of intrinsic, extrinsic, and nonreligious orientations. *The Journal of Psychology*, 105(2), 181-187.
- Yankelovich, S. (1984). *Taxpayer attitudes survey: final report*. Public Opinion Survey Prepared for the Public Affairs Division, New York: Internal Revenue Service.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2013). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız, F. (2002). *Muhasebe mesleğinde meslek ahlâkı*. İstanbul: Der Yayınları.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 155-178.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: Design and methods*. Thousands Oaks: CA: Sage Publications.
- Yumuşak, İ. (1997). Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (188), 39-43.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi ahlâkı ve vergi ahlâkını belirleyen faktörlerin analizi: Bursa ili örneği*. (1. Baskı), Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım.

EKLER

EK-1. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Hazırlanan Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu

1. Kısaca kendiniz hakkında bilgi verir misiniz?

- Alınan eğitim açısından
- Mesleki tecrübe açısından
- Mesleki tatmin açısından (Mesleki tatmin açısından kendinizi nasıl değerlendiriyorsunuz?)
- Mutluluk açısından (Mesleğinizi seviyor musunuz? Mutlu musunuz? Motivasyonunuzu etkileyen faktörler nelerdir?)

2. Mesleğinizi icra ederken Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun (3568 sayılı Kanun) yeterli düzenlemeleri içerip içermediği, ihtiyaçlara cevap verip vermediği hakkında neler düşünüyorsunuz?

3. Muhasebe meslek mensubu olarak mesleki kuruluşlardan (Odalar, TÜRMOB) beklentileriniz nelerdir?

4. Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken özellikler, yeterlikler açısından baktığınızda kendinizi nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Aldığınız eğitimle mesleki yeterliliğinizi düşündüğünüzde kendinizi nasıl değerlendiriyorsunuz?
- Genel olarak muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken özellikler ve yeterlikler ne olmalıdır?
- Mesleğinize ait yeterlikler konusunda kendinizi yenileme hususunda bir çabanız var mı? Varsa bu amaç doğrultusunda neler yapıyorsunuz? Odaların bir desteğini görüyor musunuz?
- Meslek etiğinin gerekleri ile mükellef talepleri arasında bir uyumsuzluk ortaya çıktığında karar alma süreçleriniz nasıl etkileniyor? Hangi düşüncelerle nasıl bir karar alıyorsunuz?

- Mesleki açıdan gerekli özelliklere ve yeterliklere sahip olmanın mükellef memnuniyeti, mükellef ile ilişkilere yansması hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
- Mükellef ile olan ilişkinizi nasıl değerlendiriyorsunuz, nasıl niteliyorsunuz?
- Vergi ödevlerini yerine getirmede daha önceki olumlu ya da olumsuz tecrübeler sonraki vergi sorunlarına ne şekilde yansıyor?

5. Sizin de bildiğiniz gibi piyasada birçok muhasebe meslek mensubu bulunmakta ve doğal olarak mükellefler kendi durumlarına en uygun kişiyle çalışmak istemektedirler. Mesleki tatmin ve gelir elde ederek faaliyetlerinize devam etmek için belirli sayıda mükellefe sahip olmanız gerektiği gerçeği göz önünde bulundurulursa söz konusu serbest piyasada var olabilmek için neler yapıyorsunuz?

- Göreviniz mükellefin vergi planlamasını yapmak mı? Yoksa yasal veya yasadışı mükellefin her talebini karşılamak mı olduğunu düşünüyorsunuz?
- Kendinizi vergi dairesinin bir parçası olarak mı görüyorsunuz? Yani devletin çıkarları için mi çalışıyorsunuz?
- Görevinizin kamusal niteliği var mıdır? Bu konuda ne düşünüyorsunuz?

6. Müşteriler ve potansiyel müşteriler (mükellefler) ile olan iletişim yollarınızdan bahseder misiniz?

- Meslek kapsamında düşündüğünüzde sosyal medya hesaplarını kullanım durumunuz nedir? (Facebook, twitter, linkedin vb.)
- Vergi idaresinin yeni uygulamaları ve vergi mevzuatındaki değişimlerle ilgili olarak mükellefleri bilgilendiriyor musunuz? Nasıl bilgilendiriyorsunuz?
- Potansiyel müşteri (mükellef) olabileceklerle ilgili bir çalışma yapıyor musunuz?
- Çevrenizde muhasebe meslek mensuplarının müşterilerini çekmek için yaptıkları şeyleri gözlemlediniz mi ya da duydunuz mu?

7. Muhasebe meslek mensubu olarak mükelleften beklentileriniz nelerdir?

- Maddi açıdan
- Yasal yükümlülükler açısından

- Mükelleflerin vergi ödeme konusunda istekli olup olmadığı hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?
- Vergi ahlakı kavramı doğrultusunda mükelleflerin vergi ödeme durumuyla ilgili gözlemlerinizi nelerdir?
- Vergi ödeme konusunda istekli mükelleflerin yoğunluğu (azlığı/çokluğu) ile ilgili düşüncelerinizi nelerdir?
- Kendi mükellefiyetiniz açısından gerektiği kadar vergi ödediğinizi düşünüyor musunuz? Az mı ya da çok mu ödediğinizi düşünüyorsunuz?

8. Ne tür vergi sorunlarıyla karşılaşıyorsunuz? Bu vergi sorunu ortaya çıktığında bu sorunun kaynağını belirleme ve çözüme ulaşma ile ilgili izlediğiniz süreç nelerdir?

- Sorunun kaynağı siz iseniz, sorunu çözme konusunda nasıl bir süreç izliyorsunuz?
- Sorunun kaynağı mükellef ise, ilgili sorun nasıl çözülüyor?
- Sorun çıkmadan tedbir alma yoluna gidiyor musunuz?

9. Vergi idaresi ile kurduğunuz resmî ya da gayri resmî ilişkilerden ne tür faydalar elde ediyorsunuz?

- Özelge talep ediyor musunuz?
- Daha önce hiç vergi dairesi tarafından şu mükellefle çalışma gibi bir tavırla karşılaştınız mı? Ya da çevrenizde bu durumla karşılaşan bir muhasebe meslek mensubu var mı, duydunuz mu?

10. Muhasebe meslek mensubu olarak denetimlerin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Denetim sırasında vergi müfettişi ile olan ilişkilerinizi düşündüğünüzde ne hissediyorsunuz? Yapılan denetimlerin objektif kriterlere uygun olarak yapılıp yapılmadığı konusundaki düşüncelerinizi nelerdir?

- Muhasebe meslek mensubu olarak yapılan denetimleri nasıl değerlendiriyorsunuz? (vergi müfettişlerinin yeterlilikleri açısından, size yaklaşımları açısından)
- Vergi denetimlerinin nasıl olması gerektiği konusundaki düşüncelerinizi nelerdir?

- 11.** Vergi cezası almış mükelleflerinize ne tür önerilerde bulunuyorsunuz?
- Vergi cezası almış mükelleflerinizin bu konudaki tutumuyla ilgili düşünceleriniz nelerdir?
 - Vergi uyumunun arttırılması ile ilgili olarak vergi cezalarının ne tür bir fonksiyona sahip olduğunu düşünüyorsunuz?
 - Vergi cezalarının caydırma, bezdirme, umursamama gibi etkilerinin olup olmadığı konusundaki düşünceleriniz nelerdir?
- 12.** Meslek hayatınız boyunca tekerrür nedeniyle cezaya maruz kaldınız mı? Hangi durumda?
- 13.** Meslek hayatınız boyunca pişmanlık beyannamesi vermeyi önerdiniz mi? Peki nasıl, hangi durumda, optimal olan o muydu?
- 14.** Meslek hayatınız boyunca cezalarda indirim talebinde buldunuz mu? Hangi durumda bu yolu seçtiniz? Neden?
- 15.** Meslek hayatınız boyunca vergi affından yararlanan bir mükellefiniz oldu mu? Bununla ilgili bir işlem yaptınız mı?
- 16.** Meslek hayatınız boyunca uzlaşma ile ilgili bir işlem yaptınız mı ve bu işlemden beklediğiniz faydayı elde ettiniz mi?
- 17.** Meslek hayatınız boyunca matrah artırımını ile ilgili işlem yaptınız mı? Ne tür bir fayda elde ettiniz?
- 18.** Vergi ödevlerine gereği gibi uyulmasını sağlamak adına önerileriniz nelerdir?
- 19.** Muhasebe meslek mensubu olarak devletin vergi politikaları ve vergi oranları hakkındaki görüşleriniz nelerdir?
- 20.** Son olarak eklemek istediğiniz bir husus var mı?

EK-2. Vergi Mükellefleri İçin Hazırlanan Yarı Yapılandırılmış Görüşme Formu

1. Kısaca kendinizi tanıtır mısınız?

- Yapılan iş açısından
- Ne zamandan beri vergi mükellefisiniz?
- Yaptığınız işten memnun musunuz? Yaptığınız iş konusunda neler düşünüyorsunuz? (Mutlu musunuz? İş tatmini konusundaki düşünceleriniz nelerdir? İş hayatında karşılaştığınız sorunlar var mı? Ne tür sorunlarla karşılaşıyorsunuz?)

2. Muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını belirleyen yasal düzenlemeler hakkında bir bilginiz var mı? Var ise düzenlemelerin yeterli olup olmadığı hakkındaki düşünceleriniz nelerdir?

3. Mükellef olarak mesleki kuruluşlardan (Odalar, TÜRMOB) beklentileriniz nelerdir?

4. Mükellef olarak muhasebe meslek mensupları sizin için ne ifade ediyor? (Her halükarda size yardımcı mıdır? Devletle aranızda sizin menfaatlerinizi sonuna kadar savunan bir kişi midir? Muhasebeciniz sizin aynı zamanda avukatınız mıdır?

Mükellef olarak muhasebe meslek mensuplarından beklentileriniz nelerdir?

Mükellef olarak muhasebe meslek mensuplarından aldığınız hizmetler nelerdir? Vergisel işlemler dışında başka bir hizmet alıyor musunuz?

Bir uyuşmazlık çıktığında ve bu durum vergi mahkemelerine taşındığında meslek mensubunuzun nasıl bir fonksiyonu oluyor, ne yapıyor?

Muhasebe meslek mensuplarının genel olarak sizden beklentileri ne yönde ve siz bu beklentileri nasıl karşılıyorsunuz? Ya da siz bu beklentileri karşılayabiliyor musunuz?

5. Bir mükellef olarak, muhasebe meslek mensubu seçiminde hangi kriterleri dikkate alıyorsunuz?

- Muhasebe meslek mensubunun sizden talep edeceği ücretin seçiminizde nasıl bir etkisi oluyor?
- Muhasebe meslek mensubunun iş deneyiminin seçiminizde nasıl bir etkisi oluyor?

- Çevrenizde bulunan kişilerin tavsiyesinin muhasebe meslek mensubu seçiminde nasıl bir etkisi oluyor? Çevrenizdeki insanlar genellikle hangi özellikleri nedeniyle bir muhasebe meslek mensubunu tavsiye ediyor? Çevrenizdeki insanların özellikle hangi tavsiyeleri ilginizi çekiyor?

Mükellef olarak çalıştığınız muhasebe meslek mensubunu hangi nedenlerle değiştirmek istersiniz?

Muhasebe meslek mensubunuzu değiştirmek istediğinizde herhangi bir sorunla karşılaşıyor musunuz?

6. Muhasebe meslek mensubu ile olan ilişkilerinizi düşündüğünüzde kendinizi nasıl değerlendiriyorsunuz?

- Muhasebe meslek mensubu ile görüşme sıklığınız nedir?
- Muhasebe meslek mensubu ile ne tür iletişim yolları benimsiyorsunuz? Yüz yüze iletişimin dışında da bir iletişim şekliniz var mı?

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda mükellefler için birtakım haklar mevcuttur. Bu yasada tanımlanan haklar konusunda muhasebe meslek mensuplarınız tarafından nasıl bilgilendiriliyorsunuz? Ya da yeterince bilgilendirildiğinizi düşünüyor musunuz? Vergi idaresinin yeni uygulamaları ve vergi mevzuatındaki değişimlerle ilgili olarak meslek mensubunuz siz mükellefleri bilgilendiriyor mu? Eğer bilgilendiriyor ise bu konuda nasıl bir yöntem benimseniyor?

7. Mükellef olarak birtakım yükümlülükleriniz var. Bu yükümlülükleri yerine getirme bağlamında:

- Bir vergi mükellefinin taşıması gereken özelliklerin neler olduğunu düşünüyorsunuz? Kendinizi nereye koyuyorsunuz?
- Mükelleflerin vergi ödeme konusunda istekli olup olmadığı konusundaki düşünceleriniz nelerdir? Mükelleflerin vergi ödeme konusunda istekli ya da isteksiz olmasının nedenleri nelerdir? Mükelleflerin vergi ödeme konusundaki hassasiyetiyle ilgili düşünceleriniz nelerdir? Sizin çevrenizdeki mükelleflerin vergi ödeme konusunda istekli olup olmadıkları ile ilgili düşünceleriniz nelerdir? Mükelleflerin yoğunluğu (azlığı/çokluğu)?

8. Bir vergi sorunu ortaya çıktığında bu sorunun kaynağını belirleme ve çözüme ulaşma konusunda nasıl bir süreç izliyorsunuz, muhasebe meslek mensubu ile olan iletişiminiz nasıldır?
- Bir vergi sorunu ortaya çıktığında ilk arama ihtiyacı duydunuz kişi kimdir?
 - Mükellef olarak dava açmanız gerektiği zaman ilk olarak kiminle iletişim kuruyorsunuz? Bunun nedeni nedir? (Avukat mı? Muhasebe Meslek Mensubu mu?)
9. Mükellef olarak vergi idaresinden beklentileriniz nelerdir? Vergi ödevlerini yerine getirirken vergi idaresi nasıl bir fonksiyona sahiptir? Mükelleflere vergi ödevlerini yerine getirirken kolaylık sağlanıyor mu?
10. Vergi denetimlerinin yeterli ve etkin olup olmadığı konusundaki düşünceleriniz nelerdir?
11. Siz ya da çevrenizde bulunan mükellefleri düşündüğünüzde vergi cezası almış olanların bu konudaki tutumuyla ilgili düşünceleriniz/düşünceleri nelerdir? Cezaların azlığı/çokluğu, ağırlığı/hafifliği ile ilgili düşünceleriniz nelerdir?
- Eğer ceza almamışsanız bunun nedeni ne olabilir? İyi bir meslek mensubuna sahip olmanız ceza almamanıza neden olmuş olabilir mi?
- Vergi uyumunun artırılması ile ilgili olarak vergi cezalarının ne tür bir fonksiyona sahip olduğunu düşünüyorsunuz? Vergi cezalarının caydırma, bezdirme, umursamama gibi etkilerinin olup olmadığı konusundaki düşünceleriniz nelerdir?
12. İş hayatınız süresince tekerrür nedeniyle cezanız arttı mı? Hangi durumda?
13. İş hayatınız süresince pişmanlık ile beyanname verdiniz mi? Nasıl?
14. İş hayatınız süresince cezalarda indirimden yararlandınız mı? Hangi durumda?
15. İş hayatınız süresince vergi aflarından yararlandınız mı? Nasıl? Hangi durumda?
16. İş hayatınız süresince uzlaşma talebinde bulundunuz mu? Nasıl bir fayda elde ettiniz?

17. İş hayatınız süresince matrah artırımında buldunuz mu? Hangi durumda?

18. Vergi ödevlerine gereği gibi uyulmasını sağlamak adına önerileriniz nelerdir?

- Vergi ödevlerini gereği gibi yerine getiriyorsanız bunu nasıl başarıyorsunuz?
- Vergi ödevlerinin gereği gibi yerine getirilmemesinin sebepleri neler olabilir sizce?

Vergi yükümlülükleri/ödevleri açısından baktığımızda, söz konusu yükümlülüklerin/ödevlerin çokluğu ya da azlığı hakkındaki düşünceleriniz nelerdir? Söz konusu ödev ve yükümlülükleri yerine getirirken sıkıntı çekiyor musunuz?

19. Mükellef olarak devletin vergi politikaları ve vergi oranları hakkındaki görüşleriniz nelerdir?

20. Son olarak eklemek istediğiniz bir husus var mı?

EK-3. Yazılı İzin Formu

Bu belgenin amacı sizi çalışmanın amacından ve sürecinden haberdar etmek ve buna bağlı olarak katılımınızla ilgili olarak sizden izin almaktır.

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları ile mükellefler arasında gerçekleşen etkileşimlerin vergi uyumu bağlamında incelenmesini amaçlayan bir doktora tezi ve araştırma projesi yapıyorum. Araştırmanın amacı, devlet ile vergi dairesi arasında köprü görevi gören muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna katkı süreçlerinin tespit edilmesi ve mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde muhasebe meslek mensuplarının rolünün belirlenmesidir.

Görüşmemiz süresince ses kayıt cihazı ile konuşmalarımız kaydedilecektir. Dilediğiniz zaman görüşmeyi kesebilirsiniz ve kayıtların size teslim edilmesini talep edebilirsiniz. Görüşme süresinde alınan kayıt, aynı zamanda tez danışmanım Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ ve ikinci tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Sema ÜNLÜER tarafından da incelenecektir.

Çalışmama gösterdiğiniz ilgi için şimdiden teşekkür ediyorum. Saygılarımla.

Araş. Gör. Aytül BİŞGİN

Yukarıdaki açıklamaları okudum, anladım. Belirtilen konu hakkında görüşme yapmayı kabul ediyorum.

Tarih:

İmza: