

T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBECİLERİN VERGİ AHLAKININ VE VERGİ
UYUMUNUN BELİRLEYİCİLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Sonnur AKTAŞ GÜZEL
DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

GEBZE
2020

T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBECİLERİN VERGİ AHLAKININ
VE VERGİ UYUMUNUN BELİRLEYİCİLERİ
ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Sonnur AKTAŞ GÜZEL
DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Gökhan ÖZER

GEBZE
2020

GTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 10/07/2020 tarih ve 2020/15 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 20/07/2020 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Sonnur AKTAŞ GÜZEL'in tez çalışması İşletme Anabilim Dalında DOKTORA tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Prof.Dr.Gökhan ÖZER

ÜYE : Prof.Dr.Salih Zeki İMAMOĞLU

ÜYE : Dr.Öğr. Üyesi Murat ÖZCAN

ÜYE : Prof.Dr. Ayşe TANSEL ÇETİN

ÜYE : Doç.Dr.Meral ELÇİ

ONAY

Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
...../...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

ÖZET

Bu çalışmada, bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu davranışı incelenerek; bu davranışı etkileyen değişkenlerden vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin, vergi uyumu üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkileri incelemek amacıyla Türkiye’de bağımsız olarak faaliyet gösteren 392 muhasebe meslek mensubu örneklem olarak ele alınmıştır. Bu örneklemden elde edilen veriler, korelasyon, faktör ve regresyon analizi kullanılarak incelenmiştir.

Analiz sonucunda elde edilen bulgular, (1) öznel norm, vergi ahlakı ve vergi sistemine yönelik tutumun vergi uyumu üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı ve dindarlığın vergi uyumu üzerinde istatistiki olarak anlamlı olmadığı; (2) hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı ve vergi ahlakının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, öznel normun istatistiki olarak anlamlı ve negatif bir etkiye sahip olduğu ve dindarlığın vergi sistemine yönelik tutum üzerinde istatistiki olarak anlamlı olmadığı ve (3) hükümete duyulan güven ve öznel normun vergi ahlakı üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, vergi adalet algısı ve dindarlığın vergi ahlakı üzerinde istatistiki olarak anlamlı olmadığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi uyumu, Vergi ahlakı, Vergi sistemine yönelik tutum, Dindarlık, Muhasebe meslek mensubu

SUMMARY

In this study, the tax compliance behavior of independent accounting professionals is examined and among the variables that affect this behavior, the effects of the variables of tax justice perception, attitudes towards the tax system, tax morality, subjective norm, religiosity, and trust in government on tax compliance are researched. 392 independent accounting professionals in Turkey were taken as samples to examine the relationships between the variables. The data obtained from this sample were examined using correlation, factor and regression analysis.

The findings obtained as a result of the analysis reveal that (1) While the subjective norm, tax morality, and attitude towards the tax system have a statistically significant and positive effect on tax compliance, trust in government, perception of tax justice and religiosity are not statistically significant on tax compliance (2) While trust in government, perception of tax justice, and tax morality has a statistically significant and positive effect on attitude towards the tax system, the subjective norm has a statistically significant and negative effect, and religiosity is not statistically significant on the attitude towards the tax system, and (3) While trust in government and the subjective norm have a statistically significant and positive effect on the tax morality, perception of tax justice and religiosity are not statistically significant on tax morality.

Keywords: Tax compliance, tax morality, attitude towards tax system, religiosity, accounting professionals

TEŞEKKÜR

Öncelikle, yüksek lisans ve doktora öğrenimim süresince desteğini eksik etmeyen, tez çalışmam boyunca konu seçiminden analizlerin değerlendirmesine kadar geçen süreçte, bilgi birikimini aktaran, yardımını ve desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Prof. Dr. Gökhan ÖZER’e gösterdiği sabır ve desteği için sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez izleme jürimde bulunan değerli hocalarım Prof. Dr. Salih Zeki İMAMOĞLU’na ve Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZCAN’a değerli katkıları için teşekkür ederim.

Doktora eğitimim süresince karşılıklı fikir alışverişinde bulunduğum, metnin daha akıcı hale getirmemde bana yardımcı olan ve benden hiç bir desteğini esirgemeyen değerli arkadaşım Öğretim Görevlisi Rahime YÜCE’ye teşekkür ederim.

Ayrıca iş yoğunluğuna rağmen zaman ayırarak tezime katkıda bulunan ve rahat bir çalışma ortamı sunan değerli eşim Mali Müşavir Tamer Güzel’e çok teşekkür ediyorum. Doktora eğitimim sürecinde kendilerine fazla zaman ayıramasam da çalışmanın manevi külfetini çeken ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen aileme göstermiş oldukları sabırlarından dolayı teşekkür ediyorum.

Son olarak, bu çalışmada katkısı olduğunu düşünen herkese teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iii
SUMMARY	iv
TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ	ix
TABLOLAR DİZİNİ	x
1. GİRİŞ	1
1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	3
1.2. Araştırmanın Tasarımı	4
2. ARAŞTIRMADA KULLANILAN TEMEL KAVRAMLAR VE HİPOTEZLER	5
2.1. Vergi Uyum	5
2.2. Vergi Sistemine Yönelik Tutum	18
2.3. Vergi Ahlakı	25
2.4. Dindarlık	35
2.5. Hükümete Duyulan Güven	44
2.6. Vergi Adaleti Algısı	49
2.7. Öznel Norm	52
2.8. Araştırma Modeli	59
3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ	60
3.1. Araştırmanın Ana Evreni	60
3.2. Araştırmada Kullanılan Ölçekler ve Anket Hazırlama	60
3.3. Ön Test ve Veri Toplama Süreci	61
3.4. Araştırma Bulguları	62
3.4.1. Demografik Bulgular	62
3.4.2. Faktör Analizi	64
3.4.3. Güvenirlilik ve Geçerlilik Analizi	67
3.4.4. Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyon Analizi	68
3.4.5. Regresyon Analizleri ve Hipotezlerin Testi	69
3.4.5.1. Değişkenlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi	70
3.4.5.2. Değişkenlerin Vergi Sistemine Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi	71

3.4.5.3. Değişkenlerin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi	73
4. SONUÇ VE TARTIŞMA	76
4.1. Değişkenlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkileri	77
4.2. Değişkenlerin Vergi Sistemine Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri	78
4.3. Değişkenlerin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri	79
4.4. Literatüre Yönelik Katkı	81
4.5. Sektöre Yönelik Katkı	81
4.6. Çalışmanın Kısıtları ve Öneriler	82
KAYNAKLAR	84
ÖZGEÇMİŞ	108
EKLER	109

SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ

Simgeler ve Açıklamalar

Kısaltmalar

MET	: Mantıklı Eylem Teorisi
PDT	: Planlı Davranış Teorisi
TRA	: Theory of Reasoned Action
TPB	: Theory of Planned Behaviour
EVS	: Avrupa Değerler Çalışması
WVS	: Dünya Değer Anketi
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

ŞEKİLLER DİZİNİ

<u>Sekil No:</u>	<u>Sayfa</u>
2.1: Araştırma Modeli	59
3.1: Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler	71
3.2: Vergi Sistemine Yönelik Tutumu Etkileyen Faktörler	72
3.3: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler	74

TABLÖLAR DİZİNİ

<u>Tablo No:</u>	<u>Sayfa</u>
3.1: Katılımcıların Özellikleri	63
3.2: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı	64
3.3: Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Test Sonuçları	65
3.4: Değişkenlere Ait Faktör Yükleri Matrisi	66
3.5: Değişkenlerin Ölçek Sayısı ve Cronbach Alfa Katsayıları	68
3.6: Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyonlar	69
3.7: Değişkenlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi	70
3.8: Değişkenlerin Vergi Sistemine Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi	72
3.9: Değişkenlerin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi	73
3.10: Hipotez Testi Sonuçları	75

1. GİRİŞ

Vergiler, toplumsal refahı sağlayan en önemli faktörlerden biridir ve kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak üzere tahsil edilmektedir. Türkiye'de 2018 yılında toplanan vergiler, kamu gelirlerinin yaklaşık % 87'sini oluşturmaktadır (Web 1, 2020). Bu oran, kamu hizmetlerinin yürütülmesinde verginin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Hükümetler kamu harcamalarını karşılamak için gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve zorunlu olarak vergi tahsil etmektedir. Bu durum gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinde azalışa neden olmaktadır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin bir kısmı vergisel sorumluluklarını vatandaşlık bilinci doğrultusunda isteyerek yerine getirirken, bir kısmı sorumluluklarını yerine getirmek istememektedir. Mükelleflerin vergi sorumluluklarını yerine getirmelerine vergi uyumu denmektedir. Hükümetler, vergi kaybını en aza indirmek amacıyla vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen vergi mükelleflerine çeşitli cezalar uygulamaktadır. Ancak hükümetlerin uygulamış olduğu bu teftiş ve ceza araçları mükelleflerin vergi uyumu göstermesi için yeterli olmamaktadır (Aktaş Güzel et al., 2019). Ayrıca sadece ceza miktarı, vergi oranı, denetim oranı, vb. gibi ekonomik yaptırımlar vergi uyumunu etkilememekte (Alm et al., 2012; Andreoni et al., 1998); vergi bilinci, vergi etiği, sosyal ve demografik faktörler, politik gücün benimsenmesi, vergi adaleti algısı, güven düzeyi, dindarlık düzeyi, devlete bağlılık, vb. gibi ekonomik olmayan değişkenler de vergi uyumunu etkilemektedir. Bu nedenle kamusal harcamaların karşılanması için gerekli olan vergiler toplanırken hükümetlerin mükelleflerle arasında ekonomik olmayan faktörleri de göz önünde bulundurarak bir bağ kurması gerekmektedir.

Hükümetlerin vergi uyumunu arttırmada ekonomik yönelimli yaklaşımları, yetersiz kalmaktadır. Bazı ülkelerde caydırıcılığı düşük düzenlemelere rağmen, vergi uyum düzeyinin yüksek olması, vergi uyumunun ekonomik yaklaşımla tam olarak açıklanamadığını ortaya koymaktadır. Bu nedenle ekonomik yaklaşım bazı araştırmacılar tarafından geniş çapta eleştirilmiştir (örneğin Ajzen and Fishbein, 1980; Fisher et al., 1992; Graetz and Wilde, 1985; Jackson and Miliron, 1986; Roberts, 1998). Ekonomik değişkenlerin yanı sıra, ekonomik olmayan değişkenler de vergiye uyumun önemli belirleyicilerindendir (Muehlbacher et al., 2011; Kirchler et al., 2008). Vergi uyumu bulmacasını çözmek için araştırmacılar ekonomik olmayan yaklaşımları kullanarak, insan davranışlarını açıklamaya yönelmiş; vergi uyum

davranışlarını anlama, açıklama ve tahmin etmeye yardımcı olacak alan çalışmaları yapmaya başlamışlardır (Torgler, 2007). Vergi mükelleflerinin yetkililere olan güvenleri (Feld and Frey, 2002; Scholz and Lubell, 1998; Van Dijke and Verboon, 2010), diğer vergi mükellefleri ve vergi adaleti algıları (Alm et al., 2012) gibi birçok değişken üzerine yapılan çalışma vergi uyumu konusunda insan davranışlarını anlamaya ve açıklamaya yöneliktir (Saad, 2011; Gilligan and Richardson, 2005).

Uluslararası literatür incelendiğinde vergi uyumunu etkileyen ekonomik olmayan faktörler içerisinde daha çok vergi ahlakı ve dindarlık değişkenlerinin ele alındığı görülmektedir. Çalışmamızda ise, vergi uyumunu etkileyen bu değişkelere ilave olarak vergi sistemine yönelik tutum, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven ve öznel norm değişkenleri eklenerek araştırma modeli oluşturulmuş ve bu değişkenler arasındaki ilişkinin araştırılması amaçlanmıştır.

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

Literatürde muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum davranışını inceleyen çok az çalışma yapılmıştır. Bu nedenle çalışmanın örnekleme bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden oluşmaktadır. Bu çalışmada, bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler'in vergi uyum davranışları ve bu davranışı etkileyen değişkenlerden, vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, dindarlık ve öznel normun vergi uyumu üzerindeki etkileri araştırılmıştır.

1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Uluslararası literatürde vergi uyumuna etki eden faktör olarak daha çok vergi ahlakı ve dindarlık değişkenleri ele alınmıştır. Bu çalışmada vergi uyumunu etkileyen bu değişkenlere ilave olarak vergi sistemine yönelik tutum, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven ve öznel norm değişkenleri eklenerek araştırma modeli oluşturulmuş ve bu değişkenler arasındaki ilişkinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum davranışlarının arkasında yatan değişkenlerin, vergi uyumu üzerindeki etkilerini tek tek incelemek yerine, değişkenler birlikte analize sokularak vergi uyumu üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Bununla birlikte bu değişkenlerin vergi sistemine yönelik tutum ve vergi ahlakı üzerindeki etkilerinin araştırılması da bu çalışmanın amaçlarındandır.

Muhasebe meslek mensubu, vergisel işlemleri yerine getirilmesinde mükelleflere rehberlik etmektedir. Muhasebe meslek mensubunun vergi uyumuna olan bakış açısı mükellefleri yönlendirmektedir. Örneğin vergi uyum düzeyi yüksek olan bir muhasebe meslek mensubu aracılık ettiği mükelleflerini vergi uyum davranışı göstermesi konusunda bilgilendirerek vergi ödemesini tavsiye edecek veya vergi uyum düzeyi düşük olan muhasebe meslek mensubu rehberlik konumunu devletten ziyade mükellef lehine kullanarak mükelleflerini vergi uyum davranışı göstermesi konusunda yönlendirmeyecek, vergi ziyayı ortaya çıkacak, vergiler belki de hiç ödenmeyecektir. Muhasebe meslek mensubunun vergi uyum düzeyi artırıldığı takdirde mükelleflerin vergi ödeme konusunda uyum göstermesi kolaylaşacaktır. Bu nedenle vergi uyumu konusunda yapılacak çalışmaların ilk önce muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum düzeyi nasıl artırılır konusuna odaklanması ve bu yönde politikaların belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi uyumu çalışmaları daha çok mükellefler üzerinde yapılmıştır. Mükelleflerin üzerinde önemli bir yönlendirme gücüne sahip olan muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerine yapılan çalışmaların sayısı ulusal ve uluslararası alanda çok azdır. Bu çalışmanın bu yönüyle önemli bir boşluğu dolduracağı ve bu yönde yapılacak çalışmalar için bir kaynak olacağı düşünülmektedir.

1.2. Araştırmanın Tasarımı

Araştırma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm giriş, araştırmanın amacı ve öneminden oluşmaktadır. İkinci bölümde araştırmamızda kullanılan değişkenler ile ilgili literatür incelenmiş ve hipotezler geliştirilerek araştırma modeli oluşturulmuştur. Üçüncü bölümde, araştırma evreni, ölçekler ve anket hazırlama süreci, ön test ve veri toplama süreci, demografik bulgular, güvenilirlik ve faktör analizi, korelasyon analizi, regresyon analizi ile ilgili bulgulara yer verilmiştir. Son bölümde ise araştırmadan elde edilen bulgular yorumlanmış ve araştırmanın literatüre ve sektöre yönelik katkılarına, kısıtlarına ve gelecek çalışmalar için önerilerine yer verilmiştir.

2. ARAŞTIRMADA KULLANILAN TEMEL KAVRAMLAR VE HİPOTEZLER

2.1. Vergi Uyumu

Vergi, kamu finansmanının temel unsurlarından biridir. Kamusal hizmetlerin yürütülmesi ve diğer sosyal sorumlulukların yerine getirmesini sağlamak için kamu hizmetlerinin finanse edilmesinde kullanılan vergi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hazinenin en önemli gelir kaynağıdır. Bununla birlikte vergi yalnızca bir kamu finansman aracı değil, aynı zamanda ülkenin sosyal dayanışma ve sosyal katılım düzeyini belirleyen bir mekanizmadır. Vergi ödemesi ise, hükümet tarafından mükelleflere uygulanan bir zorunluluktur ve bu nedenle mükellef için bu ödeme bir kamu görevidir. Fakat mükelleflerin bir kısmı vergi ödemeye istekli iken bir kısmı istekli değildir. Vergi mükellefi olan her vatandaşın vergi yasalarına istekli bir şekilde uyum göstermesi, ancak mükelleflerin vergi ödemenin toplumun kalkınması için gerekli olduğu bilincinde ve arzusunda olması ile mümkündür. Hükümetin vergilerden elde ettiği gelir miktarını arttırması, vergi mükelleflerinin gönüllü olarak vergi yasalarına uyma istekliliğine bağlıdır (Eiyya et al., 2016).

Vergilendirme tarihi boyunca vergilendirme ile ilgili temel tartışma, vergilendirmenin meşruiyeti ile ilgili olmuştur. Bu tartışma bugün devam etmekle birlikte vergi uyumu da bu tartışmalar içinde dikkat çekici bir şekilde yer almaktadır. Vergi uyumu, hükümetleri kaygılandıran konulardan biri olarak kabul edildiğinden birçok araştırmacı çalışmalarını bu alana yöneltmiştir. Dünya genelinde hükümetler için bir sorun olan vergi uyumu, bu alanda geniş ve zengin bir literatür oluşmasına neden olmuştur. Araştırmaların vergi uyumu konusuna yoğunlaşmasının nedeni, kamu hizmetlerinin finansmanında verginin hayati bir rol oynamasına rağmen, mükelleflerin vergi ödemede isteksiz ve istikrarsız olmasıdır (Mohdali et al., 2017). Vergi yükümlülüklerini yerine getiren bireylerin, şirketlerin ve diğer kuruluşların vergi uyum düzeylerinin tespit edilmesi ve vergi kaçakçılığının nedenlerinin araştırılması, devletin harcamalarını finanse etmek için gelir artırma politikaları geliştirmesine yardımcı olmaktadır (Mohdali, 2013).

Vergi uyumu, mükelleflerin gelirlerinin tamamını beyan etmesi ve yasal yükümlülüklerini yerine getirerek tüm vergilerini ödemesidir (Alm, 1991). Mustapha (2010), vergi uyumunu, mükelleflerin beyannamelerini zamanında, doğru bir şekilde gerçekleri yansıtarak yasal düzenlemelere göre hazırlayarak raporlaması olarak tanımlamaktadır. En basit biçimde vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunlarına uyma düzeyidir (James and Alley, 2002). Vergi uyumu genel olarak vergi mükellefinin tüm gelirlerini, zamanında ve elde edildiği dönemde geçerli olan yasalara uygun olarak doğru bir şekilde beyan edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Roth et al., 1989).

Vergilendirmede beyan usulü, mükelleflerin belirli dönemlerde ne kadar kazanç elde ettiğini ve bu kazançlar üzerinden ne kadar vergi ödemesi gerektiğini beyan etmelerini gerekli kılmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunları hakkında bilgilerinin yetersiz veya hiç olmaması, vergi kanunlarının karmaşık olması ve kanunen yetkilerinin bulunmaması gibi nedenlerden dolayı, uzman kişilerden yardım almadan vergisel işlemlerini gerçekleştirmeleri çok zor veya mümkün değildir. Vergilendirme sisteminin beyana dayalı olması mükelleflerin, muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duymalarına neden olmaktadır. Ülkemizde yapılan çalışmalar mükelleflerin yaklaşık % 90'ının vergisel işlemlerini yerine getirirken muhasebe meslek mensubundan yardım aldığını ortaya koymaktadır (Demir, 2008).

Mükelleflerin çoğunluğunun vergisel işlemlerini, kanunen yetkilendirilmiş muhasebe meslek mensupları aracılığıyla yerine getiriyor olması, meslek mensuplarının mükellef ile vergi idaresi arasında önemli bir rol üstlenmesine neden olmaktadır. Fakat muhasebe meslek mensubu bu rolü yerine getirirken hem vergi idaresinin hem de mükellefin baskısına maruz kalmaktadır. Mükellef muhasebe meslek mensubunun kendi çıkarları doğrultusunda davranmasını isterken, vergi idaresi ise muhasebe meslek mensuplarının vergisel işlemleri kanunlar çerçevesinde tarafsız olarak yerine getirmesini beklemektedir.

Muhasebe meslek mensupları vergisel işlemleri, kanunlara uygun olarak yerine getiren veya kanunları istismar eden bir unsur olarak vergi sisteminde çift yönlü rol oynamaktadır (Klepper et al.,1991). Bu çift yönlü etki muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumundaki önemini arttırmaktadır. 1985'ten bu yana muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemindeki rolü ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu konusunda önemli bir unsur olduğu sonucuna ulaşılmış (Jackson and Milliron, 1986; Richardson and

Sawyer, 2001) olmasına rağmen, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmalar oldukça azdır (Tan, 2006).

Klepper et al. (1991) meslek mensuplarının vergi kanunlarının belirsizliğinden dolayı ikili rol oynadığını ileri sürmektedirler. Kanunların açık net olduğu durumlarda meslek mensupları kanunun uygulayıcısı olurken (Duncan et al., 1989; Pei et al., 1992), kanunların açık olmadığı veya belirsiz olduğu durumlarda vergisel işlemleri mükellefin lehine yerine getirmektedirler (Kaplan et al., 1988; Ayres et al., 1989; Erard, 1990). Vergi literatürü muhasebe meslek mensuplarının, vergi kanunlarına hakim olmalarından dolayı, bu alandaki boşlukları çok iyi bilmeleri, bu boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınma veya vergi kaçırma konusunda mükelleflere rehberlik ettiğini göstermektedir (Tan, 1999). Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığında kritik bir öneme sahip olduğunu gösteren Tomasic and Pentony (1991)'un Avustralya'da yaptıkları çalışmaları da, bu görüşü destekler niteliktedir. Bu görüşlere karşı muhasebe meslek mensupları ise, mükelleflerin doğru beyanda bulunmayarak daha az vergi ödemede ısrarcı olduklarını iddia etmektedirler (Tan, 1999).

Mükelleflerin vergi uyumu davranışını inceleyen bazı çalışmalar, muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerini vergi kaçırma eğiliminin başlatıcısı olarak gördüğünü göstermektedir (Attwell and Sawyer, 2001; Klepper and Nagin, 1989; Schisler, 1994; Tooley, 1992). Çalışmaların bir kısmı da mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken muhasebe meslek mensuplarının aracılık etmesini istemesinin nedeninin, vergi beyannamesinin doğru olarak beyan edilmesi olduğunu ortaya koymaktadır (Hite and McGill, 1992; Collins et al., 1990; Tan, 1999). Kuzey Amerika'da yapılan bazı çalışmalar ise vergi mükelleflerinin kanunlara uygun olarak rehberlik eden muhasebe meslek mensuplarını tercih ettiklerini ortaya koyarken (Tan, 1999), ABD'de yapılan bazı araştırmalar (Klepper and Nagin, 1989; Schisler, 1994), mükellefleri kanunlara uygun olmayan yönlendirmelerde bulunan meslek mensuplarını tercih ettiklerini ortaya koymaktadır.

Marshall et al.'nın (1998), Avustralya'da yaptıkları çalışma, muhasebe meslek mensuplarının, vergisel işlemleri yerine getirirken ahlaki açıdan çeşitlilik gösterdiğini ve bu nedenle mükelleflerin, muhasebe meslek mensupları arasından seçim yaptıklarını göstermektedir. Vergiyi en az ödemek isteyen mükellefler, bu tür hizmetleri verecek olan mükellef yanlısı muhasebe meslek mensuplarını tercih ederken, vergisel işlemlerini kanunlar çerçevesinde yerine getirmek isteyen

mükellefler ise mükellef çıkarlarından ziyade toplumsal çıkarları ön plana tutan dürüst muhasebe meslek mensuplarını tercih etmektedirler. Bununla birlikte bazı muhasebe meslek mensupları, her iki mükellef tipine de uygun olarak mükelleflerin ihtiyaçlarına göre hizmet vermektedirler.

Mükelleflerin, muhasebe meslek mensubu ile yaptığı hizmet sözleşmesinin sürekliliği, meslek mensubunun mükellefe vereceği tavsiye türüne göre değil, muhasebe meslek mensubu ile arasında olan sosyal ilişkinin güçlü olmasına bağlıdır. Bu ilişki eğer güçlü ise mükellef muhasebe meslek mensubundan hizmet almaya devam edecek, güçlü değilse devam etmeyecektir. Tan'ın (1999) çalışması mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının tavsiye (kanunlara uygun veya uygun olmayan) türüne bakmaksızın tavsiyelerini kabul etme eğiliminde olduklarını göstermektedir. Collins et al. (1990) ve Hite and McGill (1992) ABD'deki çalışmalarında benzer sonuçlara ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerine verdikleri sosyal güven duygusu, mükelleflerin vergisel işlemlerin yasal bir zeminde ve tarafsız olarak yerine getirildiğine güvenmelerini sağlamaktadır. Bu durum muhasebe meslek mensubunun vergi uyumundaki kilit önemini ortaya koymaktadır.

Muhasebe meslek mensupları mükelleflerin ihtiyaçlarına ve beklentilerine uygun olarak hizmet vererek, mükelleflerle bir takım gibi çalışmaktadır (Sakurai and Braithwaite, 2003). Mükellef ile muhasebe meslek mensuplarının bir takım gibi çalışıyor olması, meslek mensuplarının, mükelleflerinin tercihleri doğrultusunda hizmet verdikleri anlamını taşımamaktadır. Saygın bir mesleğin üyesi olan muhasebe meslek mensupları, tamamen mükelleflerin tercihlerine göre hizmet vermemekte, vergisel işlemlerini yerine getirilme sürecinde tarafsız bir rol oynamaktadır. Muhasebe meslek mensupları mevzuata hakim olmaları nedeni ile bu süreçte mükelleflerden daha fazla aktif rol alarak onlardan daha ayrıcalıklı bir konuma sahiptirler (Gordon, 1988).

Muhasebe meslek mensuplarının etik davranışını ele alan Myers (1990), meslek mensuplarının mükellefleri her zaman kanunlara uygun şekilde yönlendirmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Fakat mükellefler nezdinde, daha az vergi ödeten muhasebeci en iyi muhasebeci olarak algılanmaktadır. Bazı çalışmalar, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken, mükelleflerin beklentilerini karşılamanın ve sürekli gelir elde etmenin meslek mensuplarının

davranışlarını belirlemede itici güç olmadığını göstermektedir (Cruz et al., 2000; Marshall et al., 1997; Newberry et al., 1993).

Sosyal sorumluluğun gereği olarak muhasebe meslek mensuplarının belli bir kişi veya grubun çıkarlarını değil toplumun tüm kesimlerinin çıkarlarını gözeterek doğru, dürüst ve tarafsız bir şekilde hizmet sunması beklenmektedir. Fakat bu bilinçte hizmet veren muhasebe meslek mensupları bazen mükellefin beklentilerini karşılayamamaktadır. Bu ikilemde kalan meslek mensubu, mükellefe devletin en önemli gelir kaynağının vergiler olduğunu ve vergi ödemenin vatandaşlık görevi olduğunu hatırlatarak, mükellefin bu yönde bilinçlenmesine katkı sağlamalıdır. Bu açıklamalarla ikna olmayan mükellefe, yasalara uygun olarak hizmet vermediği takdirde müteselsil sorumlu olacağını ve vergi kaçırıldığının tespit edilmesi durumunda mükellefle beraber kendisinin de cezai yaptırıma maruz kalacaklarını belirtmelidir. Hatta mükellef ile müteselsil sorumluluktan dolayı meslekten men edilme durumunun da söz konusu olabileceğini mükellefe açıklamalıdır (Yeğen, 2013).

Vergisel işlemleri, mükellefler adına muhasebe meslek mensuplarının yapıyor olması vergi kaçakçılığının artmasında veya azalmasında kilit bir rol üstlenmesine neden olmaktadır. Meslek mensuplarının üstlenmiş oldukları bu görev, mükelleflerin vergi uyumu konusunda önemli bir belirleyici olduğunu ortaya koymaktadır. Eğer muhasebe meslek mensubu, toplumsal çıkarları gözeterek mükelleflerin vergisel işlemlerini (vergi kanunlarındaki belirsizlikleri ve boşlukları toplumsal çıkarlar lehine kullanarak) yerine getirirse, mükelleflerin vergi uyumu davranışına yönlendirilmesinde aracılık etmiş olacak; muhasebe meslek mensubu mükellefin çıkarlarını dikkate alarak vergisel işlemleri (kanunlarındaki belirsizlikleri ve boşlukları mükellefin lehine kullanarak) yerine getirirse, mükelleflerin vergi uyumsuzluğuna doğru yönlendirilmesinde aracılık etmiş olacaktır. Ahlakî düzeyi yüksek olan muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik taleplerini dikkate almayarak ve toplumsal çıkarları gözeterek hizmet vermesi beklenmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının bu bilinçte olması mükelleflerin de vergi uyum düzeyinin artmasına neden olacaktır.

Vergi uyum davranışının anlaşılmasını sağlamak için çeşitli yaklaşımlar kullanılmıştır (McKerchar, 2001). Literatürde vergi uyum davranışını açıklayan iki temel yaklaşım vardır (Alley and James, 2006). Bunlardan birincisi, Allingham ve Sandmo (1972) tarafından geliştirilen Ekonomik Yaklaşımdır. Bu yaklaşım,

Allingham ve Sandmo Modeli, Caydırma Modeli (Deterrence Model), Rasyonel Tercih Teorisi ya da Beklenen Fayda Teorisi (Expected Utility Theory) olarak da adlandırılmaktadır. İkinci yaklaşım ise Davranışsal Yaklaşımdır. Bu yaklaşım Ahlaki Duygular Teorisi olarak da adlandırılmaktadır.

Ekonomik yaklaşım, mükelleflerin vergiden kaçınarak ekonomik faydalarını en üst düzeye çıkarmaya çalıştıklarını varsaymaktadır. Bu nedenle, mükellefler tespit edilme ve cezalandırma risklerini, vergiden kaçındıkları taktirde elde edecekleri faydaları ile mukayese ederek vergiden kaçınma veya kaçınmama kararı vermektedir (Kirchler, 2007). Ekonomik yaklaşım, mükelleflerin rasyonel olduklarını ve vergisel işlemlerini maksimum fayda sağlayarak yerine getirdiğini varsaymaktadır. Ekonomik temelli teorileri kullanan çalışmalarda vergi mükelleflerinin karar vermelerinde rasyonel oldukları varsayılmaktadır ve bu nedenle mükelleflerin, gelirlerini maksimum düzeye çıkaran seçenekleri seçmeleri beklenmektedir. Vergi uyumu çalışmalarındaki ekonomik temelli teoriler uyumu artırmak için motivasyon olarak, ekonomik yararları veya maliyet teşviklerini kullanmaktadır. Bu nedenle denetlenme olasılığı, cezalar ve vergi oranları gibi ekonomik parametreler, bu ekonomik yaklaşımda vergi uyum düzeyini ölçmek için yaygın olarak kullanılmaktadır.

Ekonomik yaklaşım mükelleflerin belirli koşullar altında yakalanma ve cezalandırılma riskinden dolayı vergi uyum kararını verdiklerini varsaymaktadır (Alm and McKee, 1998). Bu yaklaşım, vergi uyum davranışını, vergi denetimi, cezalar ve vergi oranları gibi ekonomik parametrelerin açıkladığını ileri sürmektedir (Hamid, 2013). Suç ve ceza kavramını ekonomik bir yaklaşımla ortaya koyan ilk kişi Becker (1968)'dir (Kirchler, 2007). Becker (1968), modelinde riskli görülen veya güvenli bulunan seçenekler arasından seçim yaparak bireylerin bir suç işlemeden önce rasyonel karar verdiklerini savunmaktadır. Becker (1968) modeline dayanarak vergi uyum davranışını açıklamak için Allingham and Sandmo (1972) tarafından bir model geliştirilmiştir. Bu model vergi uyumunu, suç ve ceza kapsamında açıklayan çalışmalara önemli bir zemin oluşturmuştur (Andreoni et al., 1998). Allingham and Sandmo (1972) tarafından geliştirilen caydırma modeli, Becker'in (1968) Beklenen Fayda Teorisi'ni kullanarak vergi uyum davranışını açıklayan ilk caydırma modelidir.

Beklenen Fayda Teorisi, bireylerin, risk söz konusu olduğunda nasıl seçim yaptığını ve potansiyel kayıp ve kazanımları nasıl değerlendirdiğini açıklamaktadır. Bu teori, mükelleflerin belirsizlik veya risk durumunda rasyonel karar verdiğini

varsaymaktadır. Beklenen Fayda Teorisi doğrultusunda geliştirilen Allingham-Sandmo modeli vergi mükelleflerinin rasyonel olduğunu ve maksimum fayda sağlayacağı seçenekleri tercih edeceğini varsaymaktadır (Hamid, 2013). Literatürde daha yüksek denetim olasılığı ve cezaların, vergi uyumunu teşvik ettiği; buna karşılık yüksek vergi oranlarının uyumu engellediği görüşünü destekleyen çok sayıda teorik ve ampirik çalışma vardır. Caydırma modeli vergi uyumunun büyük ölçüde vergi denetimine ve cezaya bağlı olduğunu ve ekonomik yaptırımın caydırıcılık etkisinin olduğunu ileri sürmektedir (Jackson and Milliron, 1986). Suç ekonomisi yaklaşımını kullanan Allingham and Sandmo (1972) yaptıkları araştırma sonucunda, caydırıcılık politikalarının uygulanması mükelleflerin vergi ödemelerini artırdığını ileri sürmüşlerdir. Bu alanda yapılan çalışmalar denetim olasılığının artmasının ve yüksek cezaların vergi kaçırmayı engellendiğini göstermektedir. Bu yaklaşım, vergi mükelleflerinin yalnızca yakalanma ve cezalandırılma nedenlerinden dolayı vergi uyum davranışı gösterdiğini varsaymaktadır (Alm, 2012).

Ekonomik yaklaşımda mükellefler vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimi içerisindedirler. Mükellefler, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma şartlarını oluşturduklarında, yükümlülüklerini zamanında, tam ve eksiksiz olarak yerine getirmemektedirler. Mükellefler, denetim ve incelemeler sonucunda haklarında vergi kayıp ve kaçağı tespit edildiği takdirde ödeyecekleri usulsüzlük ve vergi ziyayı cezaları ile gelirlerini eksiksiz beyan ettikleri takdirde ödeyecekleri vergi miktarı arasında karşılaştırma yapacaklardır. Eğer mükellefin vergi kayıp ve kaçağı tespit edilirse ödeyeceği ceza miktarı, gelirini tam beyan ettiğinde ödeyeceği vergiden daha fazla ise gelirini beyan edecek aksi takdirde ise beyan etmeyecektir. Özetle ekonomik yaklaşım, mükelleflerin davranışını mali nitelikteki faktörlerin etkilediğini ileri sürmektedir. Fakat davranışsal yaklaşım mükellefin vergi uyumu davranışını sadece mali nitelikteki faktörlerin etkilemediğini ortaya koymaktadır. Bu yaklaşım mükelleflerin vergi uyumu davranışını vergi ahlakı, vergi adaleti algısı, hükümete duyulan güven ve dindarlık gibi ekonomik olmayan değişkenlerden etkilendiğini ileri sürmektedir (Aktaş Güzel et al., 2019).

Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve vergi uyumsuzluğu, dünyada hemen hemen tüm ülkelerde artan bir sorundur (Palil et al., 2013). Vergi uyumsuzluğu birçok gelişmekte olan ülkede sorun oluşturmaktadır (Eiyya et al., 2016). Daha önce vergi uyumu alanında yapılan çalışmalar vergi kaçakçılığını önlemek için vergi denetimleri ve cezalar gibi ekonomik faktörleri kullanan, ekonomik caydırıcılık

modellerine dayanmaktaydı. Ekonomik temelli çalışmalar vergi uyumunu belli bir dereceye kadar açıklayabilse de, teorilerdeki zayıflıklardan dolayı vergi uyumunu tam olarak açıklayamamakta ve vergi uyumu davranışının açıklanmasında ekonomik olmayan teorilerin önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Örneğin, Jackson and Milliron (1986) tarafından yapılan çalışma vergi uyumunun ekonomik faktörlerle sınırlı olmadığını bunun yanında ekonomik olmayan birçok faktör tarafından etkilendiğini göstermektedir.

Bazı ülkelerde yapılan vergi uyumu çalışmaları cezaların caydırıcılık düzeylerinin düşük olmasına rağmen vergi uyum düzeylerinin yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Bu bulgular, ekonomik temelli teorilerin vergi uyum davranışını tam olarak açıklayamadığını göstermektedir. Bu nedenle ekonomik yaklaşım bazı araştırmacılar tarafından geniş çapta eleştirilmiştir (örneğin Ajzen and Fishbein, 1980; Fischer et al., 1992; Graetz and Wilde, 1985; Jackson and Miliron, 1986; Roberts, 1998). Alm et al. (1992), yüksek denetim oranları ve düşük vergi oranlarının yüksek uyumluluğa katkıda bulunmasına rağmen, daha fazla ceza kullanmanın vergi uyumluluğunu arttırmada yetersiz olduğunu ileri sürmektedir. Ekonomik yaklaşım, birçok mükellefin vergi yasalarına isteyerek uyma nedenlerini açıklayamamaktadır (Pope and Mohdali, 2010). Bu durum, vergi uyumunu etkileyen farklı faktörlerin de olabileceğini göstermektedir. Bu nedenle vergi uyumu sorununu çözmek için, araştırmacılar bireylerin davranışlarını anlama, açıklama ve tahmin etmek için çalışmalarında ekonomik temelli olmayan teorileri kullanmaya yönelmişlerdir (Torgler, 2007).

Ekonomik yaklaşım, vergi ödeme kararı alan mükelleflerin sosyal bir varlık olduklarını ve mükelleflerin sosyal ve psikolojik yönünün vergi uyum davranışı üzerindeki etkisini dikkate almamaktadır (Cullis and Lewis, 1997). Ekonomik yaklaşımın vergi uyum davranışını açıklamada sadece ekonomik faktörleri ele alıyor olması, bu yaklaşımı dar kapsamı nedeni ile eleştirilmektedir (Andreoni et al., 1998). Spicer and Lundstedt (1976) vergi uyumu kararının ekonomik modelde dikkate alınmayan faktörlerden de etkilenebileceğini ileri sürmüşlerdir. Ekonomik yaptırımlar bir dereceye kadar uyumu teşvik edebilir, ancak bütün uyuşmazlık davranışlarını açıklayamaz (Alm, 1991), çünkü diğer faktörler de vergi kanunlarına uyma konusundaki karar vermeye katkıda bulunmaktadır (Alm et al., 1995). Smith and Kinsey (1987) ve Hite (1988) çalışmalarında da benzer bulgulara ulaşmışlardır. Bir toplumda sosyal kabul görme veya reddedilme bireyin vereceği kararlarda etkili

olmaktadır. Toplumun vergi kaçırmaya olan bakışı vergi mükellefi üzerinde derinlemesine olumlu veya olumsuz bir etkiye yol açmaktadır. Cullis and Lewis (1997), bireyin yakın referans gruplarının, bireyin karar verme süreçlerinde etkili olduklarını ileri sürmektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığının yaygın olduğu bir toplumda bazı vergi mükelleflerinin vergiden kaçınması daha kabul edilebilir hale gelmektedir (Witte and Woodbury, 1985; Sandmo, 2005) ve bu hükümetler için endişe verici bir durumdur (Mohdali, 2013).

Davranış teorileri bir çok ekonomik olmayan faktörün mükelleflerin vergi uyumu davranışını etkilediğini ve bu ekonomik olmayan faktörlerin vergi uyumu çalışmalarında dikkate alınması gerektiğini ileri sürmektedir (Alm et al., 1995). Ekonomik teoriler, mükelleflerin gönüllü olarak vergisel sorumluluklarını neden yerine getirdiğini açıklayamamaktadır. Psikolojik düşünce okulu, vergi mükelleflerinin, cezaların seviyesine, denetlenme olasılığına veya herhangi bir ekonomik temelli yaptırım olasılığına bakmaksızın mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirdiğini ileri sürmektedir (Hamid, 2013). Vergi uyumu çalışmaları dar ekonomik yaklaşımlara dayanmak yerine, diğer yaklaşımları da dikkate alması gerekmektedir (James et al., 2005). Mohdali (2013), sosyal psikolojik bir yaklaşımın vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uyma istekliliğini araştırmada daha uygun bir yaklaşım olduğunu ileri sürmektedir. Etzioni (1986) ise, mükelleflerin vergi uyumu davranışlarını sadece ekonomik yaklaşım açısından incelemiş ve bu sonuçların mükellefin davranışlarını tamamıyla açıklayamadığını ileri sürmektedir.

Psikologlar, sosyologlar ve antropologlar vergi uyumunun klasik beklenen fayda teorisinin dışında, davranış teorilerinden de etkilendiğini ileri sürmektedir (Alm, 1991). Alm et al. (1995), vergi uyum davranışlarını etkileyen faktörleri; vergi yükü, yaptırımlar ve ceza gibi ekonomik faktör ile demografik özellikler; vergi ahlakı, vergilendirmeye olan tutum, hükümete duyulan güven ve vergi adaleti algısı gibi ekonomik olmayan faktörler olarak iki kategoride ele almaktadır. Mustapha (2010), vergi uyumunu etkileyen faktörleri üç kategoriye ayırmaktadır. Bunlardan birincisi Allingham and Sandmo (1972)'nin geliştirmiş oldukları ekonomik model; ikincisi denetim ve cezalardan oluşan caydırıcı model ve üçüncüsü de vergi ahlakı, vergi bilinci, hükümete duyulan güven, vergi adaleti algısından oluşan davranışsal modeldir. Alm et al. (1995), ekonomik ve ekonomik olmayan faktörlerini araştırmak

için deneysel yöntemler kullanmışlar ve bu deneysel yöntemlerin sonuçları, bu faktörlerin vergi uyumunu önemli derecede etkilediğini ortaya koymuşlardır.

Vergi uyumu sorununun asıl zorluğu, mükelleflerin neden vergi ödemekten kaçındıkları değil de ceza ve denetlenme olasılığının çok düşük olduğunda mükelleflerin neden vergilerini ödedikleridir (Alm et al., 1995). Bu durum ekonomik yaklaşımla açıklanamamaktadır. Bu nedenle, ekonomik caydırıcılık yaklaşımına odaklanma, ekonomik olmayan faktörleri ve dolayısıyla vergi mükelleflerinin karmaşık davranışlarını daha iyi anlayabilmek için sosyal psikolojik yaklaşıma kaymıştır. Sosyal psikolojik teorisyenler, ekonomik olmayan faktörlerin, mükelleflerin vergi uyumu kararlarını etkileyen ana faktörler olduğuna inanmaktadırlar (Mohdali, 2013). Sosyal psikoloji, bireylerin düşüncelerinin, duygularının ve davranışlarının diğer insanların davranışlarından etkilendiğini anlamak ve açıklamak için bilimsel yöntemi kullanan bir disiplindir (Allport, 1989). Bireylerin bağımsız, bencil ve sadece maksimum faydayı amaçlayan değil aynı zamanda farklı tutumlara, inançlara, normlara ve rollere sahip olduğu ve diğer insanlarla da etkileşim içinde bulunduğunu varsaymaktadır (James and Alley, 2002). Sosyal psikolojik bir yaklaşım, vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uyma istekliliğini araştırmak için daha uygun bir yaklaşımdır. Kısacası, caydırıcılık modeli mükelleflerin isteyerek vergi yasalarına uyma nedenlerini açıklayamamaktadır (Mohdali, 2013).

Sosyal Psikoloji modellerinin ortaya çıkışı, ekonomik yaklaşımın uyum davranışını açıklamadaki yetersizliğini vurgulayan psikologlardan ve sosyologlardan gelen eleştirilerin sonucudur. Sosyal Psikoloji Modelleri, sosyal motivasyonların ve etkileşimlerin bireylerin karar alma süreçleri üzerindeki etkisini dikkate almaktadır (McKerchar, 2003). Bu yaklaşımı içeren çalışmaların çoğu, mükelleflerin akran etkileri ve bireysel tutumları gibi karar alma sürecini etkileyen unsurları ele almıştır (Song and Yarbrough, 1978; Kaplan and Reckers, 1985; Hite, 1988). Tan and Sawyer (2003) ile Alley and James (2006) vergi yasalarına uyumu açıklamak için tutum, ahlaki yargı, öznel norm, adalet ve etik kaygılar gibi faktörleri kullanmaktadır. Trivedi et al. (2005) ve Bobek et al. (2007) tarafından yapılan çalışmalar, vergi uyumunu psikolojik faktörlerin ekonomik faktörlerden daha iyi açıkladığı görüşünü desteklemektedir. Bununla birlikte, bazı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken hem ekonomik hem de psikolojik faktörlerin etkisi altında davranışta bulunma olasılığı da vardır. Blanthorne and Kaplan (2008)

alışmalarında ekonomik ve psikolojik faktörlerin mükelleflerin vergi kanununa uyma kararını etkilediğini ileri sürmektedirler. Spicer and Lundstedt'da (1976) mükelleflerin vergi uyumunu veya vergiden kaçınmayı tercih etme nedenlerini yalnızca ekonomik yaptırımlara değil, aynı zamanda tutum ve normlara da dayandırmaktadır.

Andreoni et al. (1998) tarafından yapılan çalışma psikolojik, ahlaki ve sosyal faktörlerin vergi uyum davranışı üzerindeki etkilerini araştırmış ve bu faktörleri ekonomik yaklaşıma dahil etmenin önemli olduğunu ortaya koymuştur. Mükelleflerin vergi uyumu kararlarında, diğer mükelleflerin davranışları, adalet algıları ve sosyal normlar etkili bir rol oynamaktadır (Mohdali, 2013). Buna bağılı olarak araştırmacılar, hükümetlere vergi uyumu konusunda daha fazla bilgi vermek için mükelleflerin vergi uyumu tutumlarının anlaşılmasını sağlamak amacıyla disiplinler arası çalışmalar yapılmasını önermektedir (Hasseldine and Li, 1999). Vergi uyumu davranışının bütünsel olarak değerlendirilebilmesi ekonomik ve ekonomik olmayan faktörlerin birlikte ele alınması ile mümkündür (Kirchler and Wahl, 2010). Bu karma yaklaşım, sadece mükelleflerin psikolojik yönelimli davranışlarına değil, aynı zamanda vergi uyumuna zorlayan vergi idaresi uygulamalarının etkilerini de dikkate almaktadır (McKerchar and Evans, 2009).

Vergi uyumu, vergi idareleri için ana problemlerden biri olarak görülmektedir. Andreoni et al. (1998), bir ülkede ekonomik dengenin oluşması için mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü olarak uyması gerektiğini belirtmektedirler. James and Alley (2002) mükelleflerin vergi uyumu davranışlarını gönüllü olarak yerine getirmeleri konusunda ikna etmenin kolay olmadığını ileri sürmektedirler. Vergi idareleri mükelleflere denetim ve cezalar gibi yasal yaptırımlar uygulayarak vergi uyumu davranışını artırmada yetersiz kalmaktadır. Vergi idareleri sadece yasal yaptırımlar kullanarak istenilen vergi uyum düzeyine ulaşamamaktadır. Mükelleflerin bir kısmı yasal yaptırımlardan etkilenirken bir kısmı da vergi ahlaki, öznel norm, adalet algısı, hükümete duyulan güven gibi yasal olmayan yaptırımlardan etkilenmektedir. Bu bağlamda asıl önemli olan sorun, mükellefleri vergi uyumuna sevk eden ihtiyacın ve istekliliğin ne olduğunun tespit edilmesidir (James and Alley, 2002). Bu alanda vergi uyumu veya vergi kaçakçılığı konusunda literatürde, etik (Song and Yarbrough, 1978), vatandaşlık görevi (Slemrod, 1998), ahlaki zorunluluk (Bobek and Hatfield, 2003), ödeme yapma isteğı (Torgler et al., 2008) ve dindarlık (Torgler, 2006; Benk et al., 2015) gibi değişkenleri içeren dikkat

çekici çalışmalar vardır. Vergi idareleri tespit edilen bu duruma göre vergi politika ve stratejilerini geliştirerek vergi uyum düzeyini artırılabilirler.

Vergi uyumu araştırmalarında Welch et al. (2005) ve Stack and Kposowa (2006) gibi bir kaç araştırmacı, vergi uyumunda dindarlığın önemini vurgulayana kadar, dindarlık değişkeni yaygın bir şekilde ele alınmamıştır. Welch et al. (2005) ve Stack and Kposowa (2006)'nın çalışmaları, dindarlığın vergi uyumu açısından önemini vurgulamıştır. Gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde Tanrı'ya (veya tanrılara) veya diğer inançlara olan bağlılık mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerinde önemli bir unsurdur. Welch et al. (2005) ve Stack and Kposowa (2006) tarafından yapılan araştırmalar, dindarlığın vergi uyumunu önemli derece etkilediğini ortaya koymuştur. Pope and Mohdali (2010), Benk et al. (2016) ve Mohdali et al.(2017) tarafından yapılan çalışmalar, dindarlığın vergi uyumu üzerinde etkili olduğu yönündeki araştırmaları desteklemektedir.

Ekonomik olmayan yaklaşımlar, vergi ahlakının ve diğer ekonomik olmayan değişkenlerin vergi uyum davranışının daha iyi açıklayacağını öngörmektedir. Vergi ahlakı, vergi uyum davranışına yönelik tutumları önemli derecede etkilemektedir (Kirchler, 2007; Kornhauser, 2007; Torgler, 2007; Cullis et al., 2012). Alm (1991), bazı mükelleflerin hile yapmanın yanlış olduğuna inandıkları için vergilerini ödediklerini belirtmektedir. Bu yönde elde edilen bulgular, vergi uyumunun ekonomik olmayan faktörler tarafından etkilendiğini ve ekonomik caydırıcılık modelinin vergi uyum probleminin bir kısmını açıkladığını göstermektedir. Vergi ahlakı gibi ekonomik olmayan faktörler uyum probleminin diğer kısmını açıklamaktadır (Smart, 2012). Erard and Feinstein (1994), ekonomik olmayan değişkenlerin vergi uyum davranışını daha iyi açıklayacağını, böylelikle yasal olmayan yaptırımların vergi uyum davranışlarında etkili olduğunu ileri sürmektedirler. Bazı araştırmacılar vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde ekonomik değişkenlere göre daha fazla etkili olduğunu ileri sürerek, vergi uyum davranışlarında yasal olmayan yaptırımların önemini vurgulamaktadır (Alm, 1991; Wenzel, 2004; Kirchler, 2007; Torgler, 2007).

Richardson (2006b) vergi uyumu üzerindeki bir dizi ana faktörün etkilerini ölçmek amacıyla yaptığı çalışma için 45 ülkeden veri toplayarak analiz etmiştir. Analiz sonuçları vergi kaçakçılığı üzerinde ekonomik olmayan faktörlerin en güçlü etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca sonuçlar 45 ülkede vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde de önemli bir etkisinin olduğunu ortaya koymuştur. Torgler

(2007) vergi ahlakı olarak da adlandırılan suçluluk duygusunun, vergi mükelleflerinin raporlama davranışlarını etkilediğini ve vergi kaçırmayı azalttığını belirtmiştir. Lewis (1971), bireylerin kuralları veya sosyal normları ihlal ettiklerini düşündüklerinde, suçluluk duygusu yaşadıklarını ifade etmiştir. Aitken and Bonneville (1980) tarafından yapılan bir araştırmada ise, ankete katılanların yarısından fazlası, vergi uyumsuzluğu davranışında bulundukları takdirde vicdanen rahatsız olacaklarını ifade etmişlerdir.

Grasmick and Scott (1982) tarafından yapılan bir anketten elde edilen veriler, örneklemin yaklaşık dörtte birinin vergi uyumsuzluğu davranışında bulunduğunu, dörtte üçüncünün ise gelecekte vergi uyumu niyetinde bulunacağını ortaya koymuştur. Çalışmada, ceza tehdidi ile vergiden kaçınma niyetleri arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmasına rağmen, uyumsuz davranışla ilgili beklenen suçluluk duygusu ve sosyal leke duygularının caydırıcılık ile daha güçlü bir ilişki içinde olduğunu tespit etmiş ve suçluluk duygusunun güçlü bir kişisel yaptırım olabileceğine dair bulgular elde edilmiştir. Grasmick ve Bursik (1990) tarafından yapılan çalışma, suçluluk ve utanç duygularının vergi uyum kararında etkili olduğunu desteklemiştir. Bu çalışmalardan elde edilen bulgular, vergi kaçırmaya karşı suçluluk duygusu yaşayan mükelleflerin daha uyumlu olma eğiliminde olduklarını göstermektedir. Bulgular ayrıca, suçluluk duygusunun vergi kaçırma üzerinde, hukuki yaptırım tehdidinden daha güçlü bir caydırıcı olduğunu göstermektedir. Buna karşın, Thurman'ın (1991) suçluluk duygusunun vergi uyumu davranışları üzerindeki etkilerini inceleyen çalışması bu bulguları desteklememektedir. Thurman suçluluk duygusunun vergi uyumu davranışları üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Alm et al. (1995) ülkeler arasındaki vergi uyum farklılıklarının sosyal normlardaki farklılıklardan kaynaklandığını ileri sürmektedir. Cialdini and Trost'un (1998) sosyal normların vergi uyumu üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla sosyal normlar taksonomisini kullanmıştır. Araştırma Avustralya, Singapur ve ABD olmak üzere üç ayrı ülkede yapılmış ve bu araştırmada anket yöntemi kullanarak veriler toplanmıştır. Sonuçlar vergi uyumu konusundaki en etkili faktörlerin kişisel ve öznel norm olduğunu göstermiştir. Bunlarla birlikte hükümete duyulan güven (Murphy, 2004), vergi sisteminde algılanan adalet (Porcano, 1984), ahlaki düşünceler ve normlar (Wenzel, 2004) gibi değişkenlerin vergi uyum davranışının daha kapsamlı bir şekilde açıklanmasına katkı sağlamıştır (Verboon and Van Dijke, 2007). Adalet

algısı ile vergi uyumu davranışı arasındaki ilişkinin, karmaşık bir yapıda olması ile birlikte (Wenzel 2002a, 2002b) aralarında pozitif bir ilişkinin olduğu varsayılmaktadır (Moser et al., 1995; Spicer and Becker, 1980).

Tutum ve öznel norm, mükelleflerin vergi uyum davranışlarını belirlemede önemli bir faktördür (Hamid, 2013). Ajzen (1991) ve Fishbein and Ajzen (1975), tutumun kısmi bir davranış göstergesi olduğunu belirtmişlerdir. Sosyal psikolojide yapılan araştırmalar, tutumun davranışlar üzerinde güçlü bir etkiye yol açabileceğini göstermektedir (örneğin Ajzen and Fishbein (1977) ve Cochran and Mays (1993). Tutum alanında yapılan çalışmalar, bu alandaki psikolojik literatürün büyük çoğunluğunu açıklamakta ve tutumların bireylerin davranışlarını yönlendirmeye hizmet ettiklerini ortaya koymaktadır (Armitage and Christian, 2003).

2.2. Vergi Sistemine Yönelik Tutum

On üç büyük Amerikan şirketinin 1.000'den fazla üst ve orta düzey yöneticisine göre tutum, başarının en önemli faktörlerinden biridir. Cox (1983), tutumun kişiyi başarıya ulaştırabileceği veya başarıyı engelleyebileceğini ifade etmiştir. Tutum, kişiye katkı sağlayabilir veya zarar verebilir, hatta tarihin gidişatını etkileyebilir. Sosyal psikoloji alanında yapılan araştırmalar, tutumun davranışlar üzerinde güçlü bir etkiye yol açtığını göstermektedir (Ajzen and Fishbein, 1977; Cochran and Mays, 1993). Ajzen (1991) ve Fishbein and Ajzen (1975) tutumun kısmi bir davranış göstergesi olduğunu belirtmişlerdir. Bu nedenle sosyal psikologlar yıllardır tutuma büyük ilgi duymuştur (Oskamp and Schultz, 2014). Skinner (1957) gibi alanın öncü psikologları genellikle tutum gibi soyut kavramları kullanmaktan kaçınmaya ve bunun yerine gözlemlenebilir davranışları incelemeye çalışmışlardır.

Tutum kavramını kapsamlı bir şekilde ele alan Gordon Allport bu alanın kurucularındandır. Allport'un görüşleri sosyal psikologlar tarafından genel kabul görmektedir. Allport (1935) tutumu, bireyin belirli bir nesneye karşı zihinsel açıdan hazır oluş durumu olarak tanımlamaktadır. Allport'a göre, çoğu tutum tanımının ana özelliği, davranışa hazır olma fikridir. Yani tutum bir davranış değildir, bir kişinin yaptığı bir şey değildir; daha ziyade davranış için bir hazırlıktır, tutum nesnesine belirli bir şekilde yanıt vermek için bir yatkınlıktır. Tutum nesnesi terimi, tekil veya çoğul şeyleri, insanları, yerleri, fikirleri, eylemleri veya durumları içermek için kullanılmaktadır (Oskamp and Schultz, 2014).

Allport tarafından vurgulanan bir başka nokta da tutumların yönlendirici veya itici gücü olduğudur. Yani, tutumlar sadece geçmiş deneyimlerin pasif bir sonucu değildir. Allport tutumun yönlendirici veya dinamik olmak üzere iki aktif işlevi olduğunu belirtmiştir. Dinamik işlev, davranışları teşvik etmekte veya motive etmekte, yani davranışçıların itici güçlerdir. Yönlendirici işlev, davranışları şekillendirerek kişileri belirli kanallara yönlendirir, bazı eylemleri teşvik eder ve bazı eylemlerden caydırır (Oskamp and Schultz, 2014).

Tutum, belirli bir varlığa karşı olan olumlu ya da olumsuz duygu derecesi olarak ifade edilen psikolojik bir eğilimdir (Eagly and Chaiken, 1993; Fishbein and Ajzen, 1975). Anderson (1981) tutumun, bir nesneye karşı olumlu veya olumsuz olarak tepki gösterme eğilimi olduğunu belirtmiştir. Thurstone'a (1931) göre tutum; bir nesneye yönelen olumlu veya olumsuz duygu derecesi şeklinde tanımlamaktadır. Phillips'e (2003) göre; tutum, bir eylem için hazır bulunuşluktur. Smith (1968) tutumu, bir nesne ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlara olan bir eğilim olarak ifade etmektedir. Olson and Maio (2003), tutumu nesneleri olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirme eğilimi olduğunu belirtmiştir. Bem (1970) ise basit bir ifade ile tutumu, hoşlanmak veya hoşlanmamak olarak tanımlamıştır. Her ne kadar bu ifade aşırı basit olsa da, tutumların değerlendirci yönünün önemini vurgulamaktadır (Oskamp and Schultz, 2014)

Tutum, bireyin belirli bir davranışı olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirmesidir (Beck and Ajzen, 1991; Ajzen, 1991). Rogers (1983) ise tutumu, davranış öncesinde oluşan bir nesne yönelik inanç olarak tanımlamıştır. Conner and Sparks (2005) tutumu, bireyin belirli bir davranışa yönelik olumlu veya olumsuz algısı olarak tanımlamakta ve inançların algılamayı etkilediğini belirtmektedir. Eriksen and Fallan (1996), vergi uyumu alanında tutumun belirsiz bir yapısının olduğunu, Kirchler (2007) ise vergi uyumuna ilişkin tutumun karmaşık olduğunu ileri sürmektedir. Tutum, belirsiz ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu iddia edilmekle birlikte, vergi uyumu davranışını açıklamada en çok katkı sağlayan değişkenlerden biri olarak kabul edilmektedir (Chan et al., 2000; Eriksen and Fallan, 1996; Torgler and Valev, 2010; Vogel, 1974).

Tutum davranışlar üzerinde güçlü bir etkiye yol açmaktadır (Ajzen and Fishbein, 1977; Cochran and Mays, 1993). Bununla birlikte, bu alandaki psikolojik literatürün büyük çoğunluğu tutumların bireylerin davranışlarını yönlendirmeye hizmet ettiğini açıklamaktadır (Armitage and Christian, 2003). Bu nedenle

mükelleflerin tutumları ile ilgili araştırmaların çoğu, bireylerin davranışlarını açıklayan Fishbein ve Ajzen'in Mantıklı Eylem Teorisi ve Ajzen'in Planlı Davranış Teorisi'ne dayanmaktadır (Lewis, 1982). Bu teoriler tutumun davranışı açıklamada önemli bir unsur olduğunu ve davranışın tutumlar tarafından yönlendirildiğini ileri sürmektedir.

Tutum, bir nesneye duyulan duygusal tepkilerden oluşmaktadır. Bu duygusal tepki nesneyle ilgili geçmiş davranışlara ve deneyimlere dayanmaktadır (Fazio, 2007). Tutumlar, bireyin nesnelere karşı olumlu veya olumsuz değerlendirmelerini temsil etmelerinden dolayı tutumların, bireylerin algılarını yönlendirdiği varsayılmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçırmaya karşı olumlu tutum gösteren bir mükellefin, olumsuz tutum gösteren bir mükelleften daha az vergi uyumu davranışında bulunması beklenmektedir (Kirchler et al., 2008). Lewis (1982) mükelleflerin vergi uyum davranışını açıklama amacı ile mükelleflerin tutumlarını ve algılarını inceleyen bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışma, tutumların davranışla bağlantılı olduğunu ve vergi sistemine yönelik olumlu bir tutumun vergi uyumu ile sonuçlanacağını ileri sürmüştür.

Vergi uyumuna yönelik tutumları araştıran çalışmalar, genellikle vergi sistemine yönelik tutumlara odaklanmıştır. Örneğin, Schmolders (1959), vergi uyumu alanında yaptığı çalışmasında vergi sisteminin adaletli olup olmadığına yönelik mükelleflerin tutumlarını araştırmıştır. Braithwaite (2003, 2009), mükellefin vergi idareleriyle işbirliği yapması veya yapmamasında tutumun etkili olduğunu ileri sürmüştür. Kirchler et al., (2008), Ajzen (1991) ve Fishbein and Ajzen'in (1975) ifadeleriyle uyumlu olarak, mükelleflerin vergi kaçakçılığına karşı olumlu tutumu vergi uyumsuzluğuna, olumsuz tutumun ise vergi uyumuna neden olduğunu ileri sürmektedir. Ayrıca, vergi kanunlarına uyumun sonuçlarını olumlu olarak algılayan bir mükellefin, vergi uyumu göstermesi beklenmektedir (Hamid, 2013).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde hükümetler ve akademisyenler mükelleflerin vergi yasalarına uymaya nasıl teşvik edileceği sorusuna yanıt aramıştır. Birçok araştırmacı, bu soruyu, tutum kavramıyla açıklayarak; mükelleflerin vergi uyumu karar ve davranışlarının tutumlara göre oluştuğunu ileri sürmüşlerdir (Ajzen and Fishbein, 1980; Bobek and Hartfield, 2003; Chan et al., 2000; Dornstein, 1976; Fischer et al., 1992; Groenland and Veldhoven, 1983; Jackson and Milliron, 1986; Kinsey, 1986; Lewis, 1982; Orviska and Hudson, 2002; Porcano, 1988; Roberts, 1998; Spicer, 1974; Trivedi et al., 2003; Vogel, 1974; Wahlund, 1992; Wallchutsky,

1984; Yizhaki, 1974). Araştırmalar, bir bireyin vergi uyumunun tutum ile anlamlı bir şekilde ilişkili olduğu fikrini kuvvetle desteklemektedir. Vergi uyumuna yönelik tutum, vergi kaçakçılığı ve vergi uyumunun önemli belirleyicisidir (Fallan and Eriksen, 1993). Bu nedenle, vergi uyumunu olumlu algılayan bir mükellefin, vergi uyumunu olumsuz olarak değerlendiren mükellefe kıyasla daha uyumlu olması beklenmektedir. Yani, vergi uyumuna yönelik olumlu bir tutum mükellefi vergi yasalarına uyması yönünde teşvik etmektedir. Dolayısıyla, mükellefin tutumlarının daha iyi anlaşılması, vergi uyum davranışının geliştirilmesine önemli katkı sağlayacaktır (Gupta, 2017).

Tutumların vergi kaçırma ve vergiden kaçınma davranışları üzerindeki etkileri Kirchler et al.,(2003) tarafından araştırılmıştır. Tutumlar üzerine yapılan diğer bir çalışmada, Bobek and Hatfield (2003) tarafından yapılmış ve bu çalışmada tutumlar psikolojik açıdan ele alınmıştır. Bu alışmalar, meslek etiği, vergi ahlakı, ceza, denetim ve akranlar arasında kötü olarak algılanma korkusu gibi birçok faktörün, tutumların oluşumunda etkili olduğunu ileri sürmektedir. Tutumlar, psikolojik ve ekonomik değerşkenlerden etkilenmektedir. Psikolojik değerşkenler vergi ahlakı gibi yasal olmayan yaptırımlara, ekonomik değerşkenler ise ceza ve denetim gibi yasal yaptırımlara dayanmaktadır.

Vergi uyumu çalışmalarında tutumlar, yasal ve yasal olmayan yaptırımlara dayanan tutumlar olarak ele alınmaktadır. Yasal olmayan yaptırımlara dayanan tutumlar suçluluk duygusu, sivil görev duygusu ve ahlaki değerler gibi psikolojik değerşkenlerden oluşurmaktadır. Bu değerşkenler vergi ahlakı olarak adlandırılmakta ve vergi uyum davranışı üzerinde önemli bir etkiye sahip oldukları düşünülmektedir (Hanno and Violette, 1996; Kirchler, 2007; Kornhauser, 2007; Torgler, 2007). Yasal yaptırımlara dayanan tutumlar ise ceza, denetim ve tespit edilme gibi ekonomik değerşkenlerden oluşmaktadır. Vergi uyumu ile ilgili literatürün çoğunluğunda, vergi uyumu ekonomik modellerine dayanarak, bu yasal yaptırımlar ve vergi uyumu davranışı arasında önemli bir ilişkinin olduğu belirtilmiştir (Jackson and Milliron, 1986; Carnes and Englebrecht, 1995; Maciejovsky et al., 2001; Richardson and Sawyer, 2001).

Smart (2012) yaptığı çalışmada, yasal olmayan yaptırımlara dayanan tutumun (vergi ahlakının etkilerine dayanan tutumların) yasal yaptırımlara dayanan tutumlara (ceza, denetim gibi ekonomik değerşkenler) göre mükelleflerin vergi yasalarına uyma veya uymama davranışını belirlemede daha etkili olduğunu ileri sürmektedir. Bu

çalışmanın sonuçları, vergi ahlakının ve diğer psikolojik değişkenlerin, vergi uyum davranışı üzerinde önemli bir etkisi olduğunu ortaya koyan diğer çalışmaları desteklemektedir. Ayrıca Hasseldine et al. (1994) vergi kaçakçılığının ahlaki olarak kabul edilemez olduğuna inanan mükelleflerin, vergisel sorumluluklarını yerine getirme olasılıklarının daha yüksek olduğu bulgusuna ulaşmıştır.

Porcano (1988), kaçınma ve uyum davranışı arasında pozitif bir ilişkinin olup olmadığını araştırmıştır; Webley et al., (2001) ise yaptıkları çalışma ile vergi makamlarına yönelik tutumların, uyumluluk için önemli bir belirleyici olduğunu tespit etmişlerdir. Vergi ile ilgili farklı senaryolarda kaçırma niyetlerine bakıldığında, Bobek and Hatfield (2003) de kaçakçılığa karşı tutum ile aldatma niyetleri arasında anlamlı bir bağlantı bulmuştur. Bu sonuçlar birlikte ele alındığında, tutum ile davranış arasında pozitif bir ilişkinin olduğu görülmekle beraber, mükellefin vergi uyumu davranışı göstermesi veya göstermemesinin arkasında yatan unsurlardan birinin de mükellefin vergiye yönelik tutumu olduğu anlaşılmaktadır.

Literatürde bu alanda yapılan araştırmaların bir kısmı, düşük düzeydeki vergi kaçırma eyleminin ahlaki olarak yanlış olmadığını ya da ciddi bir suç olarak değerlendirilmediğini gösterirken (Song and Yarbrough, 1978), araştırmaların bir kısmı da mükelleflerin vergi kaçırmayı yanlış olarak değerlendirdiği ve vergi kaçırma ile vergi uyumu davranışları arasında bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır (Scott and Grasmick, 1981; Thurman et al., 1984; Klepper and Nagin, 1989; Grasmick and Bursik, 1990). Bununla birlikte, diğer araştırmalar mükelleflerin vergi sistemine yönelik olumlu tutum ile uyumluluk arasında düşük düzeyde bir ilişkinin olduğunu ileri sürmektedir (Spicer and Becker, 1980; Kaplan and Reckers, 1985).

Alabede et al. (2011) mükelleflerin vergi sistemine yönelik tutumu ile vergi uyum davranışı arasında önemli ve olumlu yönde bir ilişkinin olduğunu belirtmiştir. Mükelleflerin vergi beyanına yönelik tutumlarının, uyum davranışlarıyla pozitif yönde ilişkili olduğunu ve bu durumun vergi kaçakçılığına karşı olumsuz bir tutum sergilediğini göstermektedir. Bu bulgu, tutumun davranış göstergesi olduğuna dair teorik öngörü ile tutarlıdır (Ajzen, 1991; Fishbein and Ajzen, 1975) ve vergi sistemine yönelik tutum ve uyumluluk davranışı arasında anlamlı pozitif bir ilişkinin olduğunu ortaya koyan önceki çalışmaları desteklemektedir (Eriksen and Fallan, 1996; Kirchler et al., 2008; Chan et al., 2000; Trivedi et al., 2005).

Lewis (1982) çalışmasında vergi uyumu ile tutumlar arasındaki ilişkinin önemli olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca bu çalışma vergi kaçakçılığı ile tutumlar arasında oldukça karmaşık bir ilişkinin olduğunu ve vergiye yönelik olumsuz tutumun vergi kaçakçılığına neden olacağını göstermiştir. Eriksen and Fallan (1996) pazarlama ve hukuk bölümünde eğitim gören iki farklı öğrenci grubu üzerinde yaptığı çalışmada tutum ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışma, vergiye yönelik tutumunun vergi uyumu davranışını belirlemede önemli olduğunu ve öğrencilerin vergiye yönelik tutumlarının vergi konusunda sahip oldukları bilgilerden kaynaklandığı ileri sürmüştür. Bu bulgulara paralel olarak Roberts et al. (1994) tarafından yapılan çalışmada da vergi uyumuna ilişkin tutumların vergi konusundaki bilgi düzeyinden etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Mükelleflerin vergiye yönelik tutumlarının oluşmasında etkili olduğu düşünülen inanç ve normların tutum ile olan ilişkisinin araştırılması amacı ile Hanno and Violette (1996) ABD’nde Mantıklı Eylem Teorisini (TRA) kullanarak bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışmada tutumun vergi uyum davranışını önemli bir şekilde etkilediği ve tutumun niyet üzerindeki etkisinin öznel normlara göre daha anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Chan et al. (2000) ABD ve Hong Kong’daki mükelleflerin tutumlarını araştırdı. Bu çalışmaya ait bulgular mükelleflerin vergi yasalarına uyma niyetine yönelik tutumların vergi uyum davranışını önemli ölçüde etkilediğini göstermiş ve tutumların mükelleflerin ahlaki düzeyine bağlı olduğunu ileri sürmüştür.

Muhasebecilerle ilgili olarak, Buchan (2005) ABD’deki beş muhasebe firmasının etik davranışsal niyetlerini etkileyen faktörleri araştırmıştır. Bu çalışma, etik niyetler üzerindeki kişisel, sosyal ve örgütsel faktörlerin etkisini incelemiştir. Ayrıca bu çalışmada tutumların, öznel normların, algılanan davranışsal kontrolün, ahlaki duyarlılığın ve etik iklimin doğrudan etkileri de test edilmiştir. Bu çalışma sonucunda, tutum ile etik niyet arasında doğrudan bir ilişkinin ve öznel norm ile tutum arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, bu çalışma tutum oluşumunda sosyal faktörlerin olası etkilerini göstermektedir. Pinsker et al. (2009) muhasebe meslek mensuplarının vergiye yönelik tutumlarının aldıkları kararlara yansıdığını göstermiş, ancak denetçiler için aynı sonuçlara ulaşamamıştır. Bobek and Hartfield (2003) tarafından yapılan deneysel bir çalışmada üç senaryo kullanılmıştır. Bu çalışma vergi uyumuna yönelik tutumun, mükellefleri vergi yasalarına uymaya motive eden önemli bir faktör olduğunu ortaya koymuştur.

Yazarlar ayrıca, vergi uyumuna ilişkin olumlu bir tutumun, her üç senaryoda da vergi uyum davranışı ile yüksek bir korelasyona sahip olduğunu belirtmiştir.

Trivedi et al. (2005) tarafından Kanada’ da yapılan çalışma, vergi uyumu ile vergiye yönelik tutum arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışma, tutumun vergi uyum davranışını açıkladığını ortaya koyarak literatürdeki çoğu çalışmaları desteklemiştir. Saad (2011) tarafından Malezya ve Yeni Zelanda'da mükellefler üzerinde yapılan bir çalışmada, tutum ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi incelemiş ve elde edilen bulgular, tutumu her iki ülkedeki mükelleflerin vergi kanununa uymada önemli bir faktör olarak gördüklerini ortaya koymaktadır. Smart (2012) tarafından Yeni Zelanda'daki mükelleflerin ve muhasebecilerin vergi uyum davranışlarının incelenmesinde de benzer bulgular ortaya konmuştur. Bu çalışma, vergi ahlakı gibi yasal olmayan yaptırımlara yönelik tutumların, mükelleflerin ve muhasebecilerin vergi yasalarına uymaları veya uymamalarını motive etmede etkili olduğunu göstermiştir. Langham et al. (2012), Avustralya'daki küçük ve orta ölçekli girişimciler üzerinde yaptıkları çalışmada vergi kayıtlarının doğru raporlanmasına ve korunmasına yönelik tutumun vergi yükümlülüklerine uyma niyetini etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Hamid (2013) Malezya ve Yeni Zelanda'daki muhasebecilerin vergi uyum davranışını açıklamak amacı ile tutumun etkisinin araştırıldığı bir anket çalışması yürütmüştür. Bu çalışma, tutumun davranış üzerindeki önemli bir etkisinin olduğunu ortaya koymuş ve araştırma sonuçları Bobek and Hatfield (2003), Buchan (2005), Trivedi et al. (2005), Saad (2011), Langham et al. (2012) ve Smart (2012) gibi araştırmacıların bulgularını desteklemiştir. Aynı zamanda anket sonuçları tutumun muhasebecilerin vergi uyumu davranışını belirleme de en önemli faktörlerden biri olduğunu ortaya koymuştur. Graafland (2017) 997 Hollandalı tüketiciden oluşan bir örneklem üzerinde çeşitli Hristiyan mezheplerinin sosyal sorumluluk ürünlerin tüketimine ilişkin tutum ve davranış arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bu araştırma, sosyal sorumluluk ürünlerine yönelik olumlu tutumun bu ürünlere olan talebi artırdığını ortaya koymuştur.

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

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

2.3. Vergi Ahlakı

Vergi ödeme davranışını belirleyen faktörlerden biri olan vergi ahlakı, literatürde içsel motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Torgler 2003d; Torgler 2004a; Torgler and Schneider 2009; Cummings et al., 2009; Torgler, 2005a; Torgler, 2007; Feld and Frey, 2007; Torgler, 2002b, 2005b, 2012; Torgler and Schneider, 2006). Mükelleflerin vergi uyumsuzluğuna yönelik fırsatları olmasına rağmen bu fırsatlardan yararlanmayarak vergilerini ödemeye devam etmesine vergi ahlakı denilmektedir (Frey, 1997; Torgler, 2002a). Schmolders (1976) vergi ahlakını, vergilendirmeye ilişkin görev ve yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi olarak tanımlarken, Luttmer and Singhal (2014) maddi olmayan motivasyonların toplamı ve beklenen fayda maksimizasyonu dışında kalan vergi uyum faktörü olarak ifade etmektedir. Tekeli (2011) ise, vergi ahlakını vergi ödemede ahlaki bir zorunluluk veya vergi ödeyerek topluma katkıda bulunma inancı olarak belirtmiştir. Torgler and Murphy (2004) vergi ahlakını, bireylerin vergi ödeme konusunda sahip oldukları ahlaki ilkeler veya değerler olarak, Song and Yarbough (1978) ise, vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları olarak tanımlamıştır.

İlk vergi ahlakı araştırmaları 1960 ve 1970'lerde "Köln vergi psikolojisi okulu" (Cologneschool of taxpsychology) tarafından yürütülmüştür. Mükellefin vergi ile ilgili davranışlarını ele alan ilk bilim adamı Alman Maliyeci Günter Schmolders'tir. Vergi ahlakı uzun yıllar vergi araştırmacılarından çok az ilgi görmüş, az sayıda araştırmacı makale ve kitaplarında bu kavramdan bahsetmiştir. Araştırmacıların sadece birkaçı vergi ahlakını çalışmalarında ayrıntıyla incelemiştir (Alm and Torgler, 2004). Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren vergi ahlakı giderek daha fazla dikkat çekmeye başlamış ve vergi uyumu konusunun ana başlıklarından biri haline gelmiştir (Torgler et al., 2007a). Ekonomistler ve psikologlar tarafından aynı yıllarda ele alınmaya başlanan vergi ahlakı, 2000'li yıllardan sonra ise daha çok ilgi görmüştür (Rodriguez and Theilen, 2018). Vergi ahlakı, sosyal ve psikolojik boyutlarıyla vergi uyumuna etki eden önemli unsurlardan biridir ve çok boyutlu olarak ele alınması, incelenmesi gerekmektedir.

Feld and Frey (2002) birçok çalışmanın, vergi ahlakını tartışmadan, hatta nasıl ortaya çıktığını veya şekillendiğini düşünmeden, bir kara kutu gibi ele aldığını ifade etmektedir. Genellikle araştırmacılar vergi ahlakını mükelleflerin davranış

tercihlerini belirleyen faktörlerden biri olarak algılamakta ve vergi kaçırma davranışını açıklayan analizlerde son etken olarak ele almaktadır. Vergi ahlakını ortaya çıkaran ve şekillendiren faktörlerin neler olduğu sorusu bu alanda dikkate alınması gereken bir konudur.

Torgler'in vergi ahlakı ile ilgili araştırmalarından sonra yapılan birçok çalışmada vergi ahlakını etkileyen faktörler analiz edilmiştir (Torgler and Schneider, 2007; Torgler and Murphy 2004; Torgler et al., 2010). Bu faktörlerden biri de kanun koyucularla ilgilidir. Vergi politikalarını yürütenler vergi ahlakının itici gücünü, yani mükelleflerin vergi ödeme isteğinin nasıl şekillendiğini bildikleri takdirde etkili ve verimli bir vergi sistemi oluşturabileceklerdir (Tekelli, 2011). İçsel motivasyonu destekleyen politikalara dayanan vergi sistemi, mükellefin vergi ahlakı üzerinde olumlu etkiye sahiptir.

Literatürde içsel motivasyon deyimiyle, dışsal bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödeme davranışı kastedilmektedir. Mükelleflerin bir kısmı, gönüllü olarak ya da yakalanma ve cezalandırılma gibi yasal yaptırım nedeni ile vergilerini öderler. Mükelleflerin diğer bir kısmı ise, yakalanma olasılığının düşük olmasına rağmen başka bir ifade ile denetimin ve ceza oranlarının çok az olduğu durumlarda bile vergi kaçırma yolunu tercih etmemektedirler. Bu nedenle vergi ahlakı çalışmaları, insanların neden vergi kaçakçılığı yaptıklarından ziyade, niçin vergi kaçakçılığı yapmadıklarını araştırmaktadır.

Torgler, Vogel'in (1974) çalışmasına benzer şekilde vergi uyumu açısından mükellefleri dört gruba ayırmıştır (Torgler, 2003b). Bunlar;

a.Sosyal Mükellef (Social taxpayer): Sosyal mükellefler, sosyal normlardan etkilenmektedir. Bu mükellefler, eksik beyanda bulunduklarında suçluluk duymakta, vergi kaçırdığının tespit edilmesinden kaçınmakta ve tespit edildiklerinde ise bu durumdan utanç duymaktadırlar. Koşullu işbirlikçi olarak görülmektedirler, diğer mükelleflerin vergisel davranışları bu grup mükelleflerin vergi ödeme veya ödememe davranışlarını etkilemektedir. Eğer diğer mükellefler vergilerini öderlerse bu grup mükellefler de bundan etkilenerek vergilerini ödemektedirler.

b.İçsel mükellef (Intrinsic taxpayer): İçsel vergi uyum düzeyi yüksek olup, her hangi bir dışsal zorlama ve baskı olmaksızın vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellef grubudur. Kurumsal uygulamalara karşı hassastırlar, devletin ve vergi idaresinin izlediği politikalar bu grup mükelleflerin davranışlarını etkilemektedir. Frey'e (1997) göre içsel motivasyonu yüksek olan mükelleflere sıkı bir mali

politikanın uygulanması, mükellef üzerinde olumsuz bir etki yaratmakta ve mükelleflerin vergi ahlakı düzeyini azaltmaktadır.

c.Dürüst mükellef (Honest taxpayer): Bu grup vergi mükellefleri vergi kaçırma yollarını aramazlar ve her durum ve şartta tüm gelirlerini beyan ederek vergilerini öderler. Dürüst mükellefler, vergi politikası, ceza oranı veya denetim sıklığı gibi unsurlardan etkilenmezler. Bu grup mükellefler, vergi kaçırmaı düşünmeyen ve vergi ahlakı düzeyi en yüksek olan mükelleflerdir.

d.Vergi kaçakçısı (Tax evader): Bu vergi mükellefleri her durum ve şartta vergi kaçırmanın yollarını aramaktadır. Ekonomik yaklaşım anlayışına göre davranış gösteren mükellef grubudur. Bu modele göre, yakalanma ve cezalandırılma korkusu, mükellefi vergi ödemeye yöneltmektedir. Mükellef, vergi kaçırdığında elde edeceği fayda ile, bu durum tespit edildiğinde ödeyeceği cezaları karşılaştıracak ve vergi kaçırma konusunda kararını verecektir. Vergi kaçakçısı, vergi ahlak düzeyi en düşük olan mükellef grubudur.

Horodnic'e (2018) göre kişisel özellikler, bireyin vergi ahlakını, vergi ahlakı da bireyin vergi uyumunu etkilemektedir. Yapılan çalışmalar, dürüst kişiliğe sahip mükelleflerin, vergi kaçırma eğiliminden uzak olduğunu göstermektedir. Düşük vergi ahlakına sahip ve vergi kaçırmaı yatkın olan mükellefler ise vergi kaçırdığı durumda karşılaştacağı cezalandırılma riski ve ceza miktarı gibi faktörleri dikkate alarak karşılaştırma yapmaktadır (Torgler, 2003b). Rasyonel davranarak vergi kaçırmaı tercih eden mükelleflerin yanında vergi kaçırmaıktan zevk alan, bunu devlet ile oynanan bir oyun olarak algılayan mükellefler de vardır (Kirchler et al., 2007).

Vergi kaçakçılığı hemen hemen tüm ülkelerde önemli bir konudur. Mükelleflerin bir kısmı vergi kaçırma yollarını ararken diğer bir kısmı ise vergilerin ödenmesi gerektiğine inanmakta ve vergi kaçırmaıya istekli değildirler. Vergi ahlakı, büyük ölçüde vergi kaçırmaıma davranışının arkasında yatan en önemli faktörlerden biridir. Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken yasal kuralları içselleştirilmesidir. Bu açıdan bakıldığında, vergi ahlakı genel olarak bir vergi zihniyetidir (Schmölders, 1976). Bu nedenle, mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin genel tutumu veya anlayışı önemlidir. Mükellefin vergiye yönelik tutumunu etkileyen en önemli faktörlerden biride, vergi ahlakıdır (İzgi ve Saruç, 2011).

Vergi ahlakı ile vergi uyumu arasında çok önemli bir ilişki vardır. Vergi uyumu gözlemlenebilir bir eylemdir ve mükellefin vergi ödeme davranışını

ölçmektedir. Vergi ahlakı ise bireyin davranışını değil tutumunu ölçmektedir (Torgler 2004a; Torgler and Schneider 2009). Vergi uyumu, sadece vergi oranı, denetim gibi ekonomik faktörlerden etkilenmemekte, aynı zamanda psikolojik faktörlerden de etkilenmektedir. Bu nedenle, insanlar neden vergi kaçırmaz sorusunun cevabını bulmak için, vergi ahlakı bulmacasını çözmek gerekmektedir (Bilgin, 2014).

Torgler (2007) vergi ahlakını etkileyen faktörleri araştırmış ve bu faktörleri üç başlık altında toplamıştır. Bu faktörler, ahlaki kurallar ve duygular, adalet ve mükellefler ile hükümet arasındaki ilişkidir. Rodriguez and Theilen (2018) Avrupa Değerler Çalışması'ndan (EVS) elde edilen verileri kullanarak bireyin vergi ahlakını şekillendirmede dolaylı bir faktör olan eğitimin rolünü araştırmışlar ve eğitimin vergi ahlakında önemli bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuşlardır. Araştırmacılar, bu çalışma ile kaliteli hizmete sahip, adil vergi sistemi olan ülkelerde iyi eğitilmiş insanların vergi ahlakı seviyesinin daha yüksek düzeyde olacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Araştırmalardan elde edilen bulgular, vergi ödeme motivasyonunun büyük ölçüde kendine özgü olmadığını ve kişiden kişiye değiştiğini ortaya koymaktadır (İbrahim et al., 2015). Bazı mükelleflerin motivasyonu için denetim, ceza gibi ekonomik faktörler etkili iken bazı mükellefler için ise içsel motivasyon olarak tanımlanan vergi ahlakı gibi psikolojik faktörler etkili olmaktadır. Kayıt dışı gelirlerinin tespit edilmesi ve vergilendirilmesinin genellikle zor olduğu durumlarda, mükelleflerin gelirlerinin gerçeğe uygun olarak beyan etmesinin sağlanması, sadece vergi cezası uygulamalarıyla yetersiz kalmaktadır. Bundan dolayı hükümetler, vergi gelirlerini artırmak amacı ile uygulanan sıkı vergi politikaları ile birlikte mükellefleri vergi ödemeye sevk edecek faktörleri tespit etmeli ve bu faktörleri göz önünde bulundurarak vergi politikaları geliştirmelidirler. Çok sayıdaki çalışma, caydırıcılık önlemlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırırken; vergi ahlakı konusunu kapsamlı olarak araştıran sadece birkaç çalışma yapılmıştır (Horodnic, 2018). Bazı çalışmalar vergi ahlakı ile algılanan yaptırımlar arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ortaya koyarken (Torgler and Werner, 2005; Torgler et al., 2007a; Williams and Horodnic, 2016), bazı çalışmalar ise ilişkinin olmadığını ortaya koymaktadır. Ancak yaptırımların arttırılmasının hükümet ile mükellef arasındaki güveni zedeleyeceğini ve vergi uyumundan uzaklaştıracağını gözden kaçırmamak gerekmektedir (Pommerehne and Frey, 1992).

Vergi ahlakını etkileyen en önemli faktörlerden biri hükümetlere duyulan güvendir. Hükümetler, kaynakları adil bir şekilde dağıtarak kaliteli ve verimli kamusal hizmet sunmakta, şeffaflık ve hukukun üstünlüğü ilkelerini benimseyen yönetim düşüncesi ile mükelleflerin güvenini kazanmaktadırlar. Vergi, kamu hizmetlerinin kaynağı olarak görülmektedir (İbrahim et al., 2015). Mükellefler, ödedikleri vergi karşılığında devletten hizmet almayı beklemektedir. Mükelleflerin, sunulan sosyal destek ve hizmetlerden doğrudan veya dolaylı faydalandıklarında, vergi uyumlarının daha yüksek; faydalanmadıklarında ise daha düşük olduğu görülmektedir (Barone and Mocetti, 2011). Başka bir ifade ile, vergi gelirlerinin kamu yararına ve kaliteli hizmetlere dönüştürülmesi, mükelleflerin hükümetlere olan güven duygusunu arttırmaktadır. Sonuç olarak diyebiliriz ki, kaliteli kamu hizmeti ve sosyal destekler kamu idarelerine güven oluşumunu sağlamakta ve oluşan bu güvende vergi uyum düzeyini artırmaktadır (Alm et al., 2006; Torgler, 2004a, 2005a). Literatürde vergi ahlakını etkileyen değişkenlerden biri olan hükümete duyulan güven değişkenlerini inceleyen birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalarda mükelleflerin hükümete duyduğu güvenin vergi ahlakını artırdığı ileri sürülmektedir (Andriani, 2016; Daude et al., 2012; İbrahim et al., 2015; Kondelaji et al., 2016; Leonardo, 2011; Li, 2010; Ristovska et al., 2013; Torgler, 2003c, d, 2004a, b; Torgler and Schaffner, 2007; Torgler and Schneider, 2004; Torgler et al., 2007a, b; Trüdingen and Hildebrandt, 2012; Vythelingum et al., 2017; Torgler and Schneider, 2009). Ayrıca, hükümete duyulan güven, kamu idarelerinin sunmuş oldukları hizmetlerin, adil ve verimli olarak algılanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Rodriguez and Theilen, 2018).

Vergi ahlakını etkileyen diğer bir faktörde adalettir. Çok sayıda araştırma, vergi ahlakının, mükelleflerin hükümetin sunduğu hizmetlerin adil olarak dağıtıldığının algılanmasına bağlı olduğunu ileri sürmektedir. Bu nedenle, kamu harcamalarının doğru, yerinde ve adil olarak yapıldığı algısı (Barone and Mocetti, 2011; Molero and Pujol, 2012; Sipos, 2015; Vythelingum et al., 2017) ve algılanan fayda (Alm and Gomez, 2008) vergi ahlakı düzeyini artırmaktadır. Bu alanda yapılan çalışmalar, vergi sisteminin ve hükümetin sunduğu hizmetlerin, mükellefler tarafından tutarlı ve adil olarak dağıtıldığı ve uygulandığı şeklinde algılandığında, vergi ahlakı düzeyini artıracakını belirtmektedir (Alm and Gomez, 2008; Çevik, 2016; Cummings et al., 2005, 2009; Cyan et al., 2016; Niesiołbiedzka, 2014; Torgler and Schaffner, 2007; Torgler et al., 2008; Vythelingum et al., 2017).

Vergi ahlakı, hükümetle vatandaşlar arasında daha yakın bir ilişki olduğu durumlarda artmaktadır. Feld and Frey (2002) ve Torgler (2005b) demokratik hakların vergi ahlakı üzerindeki etkisini incelemek amacı ile İsviçre’de bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışma demokratik hakların, vergi ahlakı üzerine önemli derecede olumlu etkisi olduğunu göstermiştir. İsviçre’de yapılan diğer çalışmalarda ise demokratik hakların, hem vergi ahlakını hem de kayıt dışı ekonominin azaltılmasını olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır (Torgler, 2005b, c; Torgler and Schneider, 2004; Torgler et al., 2007b, 2010). Benzer şekilde, halkın tercihlerine göre vergilerin harcanmasının yanı sıra, bütçenin şeffaflığına önemli düzeyde katkıda bulunan yerel denetim mahkemelerinin yeterliliği ve güvenilirliği de vergi ahlakını artırmaktadır (Torgler, 2005c; Torgler et al., 2007b, 2010). Ayrıca mükelleflerin, vergi gelirlerinin devleti yönetenler tarafından nasıl kullanıldıklarını bilmeleri vergi ahlakının oluşmasında etkili olmaktadır (Sipos, 2015).

Literatürdeki çalışmaların çoğunluğu vergi ahlakı üzerinde yaş, cinsiyet, meslek durumu, medeni durum, gelir düzeyi ve eğitim düzeyi gibi çok sayıda sosyo-demografik değişkenlerin vergi ahlakı üzerine etkisini incelemiştir. Bu değişkenlerin vergi ahlakı üzerindeki etkisine ilişkin yapılan çalışmalar, yaşlı insanların (Martinez-Vazquez and Torgler, 2009; Alm and Torgler, 2006; Clotfelter, 1983; Cummings et al., 2009; Daude and Melguizo, 2010; Daude et al., 2012; Hug and Spörri, 2011; Lago-Peñas and Lago-Peñas, 2010; Torgler, 2004a, 2005a, b, 2006), kadınların (Alm and Torgler, 2006; Torgler and Murphy, 2004; Torgler and Valev, 2010; Daude et al., 2012; Kastlunger et al., 2013; Torgler, 2005b, 2006; Torgler and Schneider, 2007) ve evli bireylerin (Alm and Torgler, 2006; Torgler, 2005a) vergi ahlakı düzeylerinin daha yüksek olduğunu göstermektedir. Gelirin vergi ahlakı üzerindeki etkisi ise çok açık değildir. Torgler (2006), Alm et al. (2006) ve Doerrenberg and Peichl (2013), gelir ve vergi ahlakı arasında olumsuz bir ilişki olduğunu; Konrad and Qari (2012) ve Torgler et al., (2008) gelirin vergi ahlakı üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını ileri sürmektedir.

Vergi ahlakının belirleyicileri üzerine yapılan araştırmaların bir kısmı, bir ülke üzerinde yoğunlaşırken (Torgler 2005a; Martinez-Vazquez and Torgler, 2009) bir kısmı da ülkelerin karşılaştırılması (Torgler and Schneider, 2006; Alm and Torgler, 2006; Torgler, 2004a, 2006; Bilgin, 2014) üzerine yoğunlaşmıştır. Bu çalışmaların büyük bir çoğunluğu Uluslararası Sosyal Anket Programı (ISSP), Dünya Değer

Anketi (WVS), Avrupa Değer Anketi (EVS) ve Afrika Görüş Anketi (Afrobarometre) gibi uluslararası veri tabanlarındaki veriler kullanarak yapılmıştır.

Demir (2008) vergi ahlakını etkileyen faktörleri, ekonomik faktörler, sosyo-kültürel faktörler ve demografik faktörler olarak üç grupta incelemiştir; ekonomik faktörleri, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, yolsuzluk, kayıt dışı ekonominin yaygınlığı, vergi adaleti, vergi yapısı, vergi denetimi, vergi yükü, vergi cezaları, vergi afları, gelir düzeyi ve çevresel faktörler (muhasibe meslek mensuplarının vergi ahlakına etkisi, vergi idaresinin vergi ahlakına etkisi, diğer mükelleflerin vergi ahlakına etkisi); sosyo-kültürel faktörleri devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci, dini inanç, vergi kültürü ve demokrasi; demografik faktörleri ise yaş, cinsiyet, eğitim, medeni durum, mesleki durum olarak ele almıştır.

Ayas ve Saruç (2015) farklı vergi kültürüne sahip olan Türkiye ve İtalya'nın vergi ahlakını etkileyen faktörleri tespit etmek amacıyla bir çalışma yapmıştır. Araştırmacılar, çalışmalarında iki ülke arasındaki vergi ahlakı düzeylerini karşılaştırmış; her iki ülkede de vergi ahlakını en çok etkileyen faktörlerin, kamu kaynaklarının israfı ve algılanan subjektif vergi yükü olduğunu tespit etmişlerdir. Çalışmaya göre demografik faktörlerden yaş ve cinsiyet değişkeni her iki ülkede de vergi ahlakını etkilemektedir. Fakat cinsiyet değişkeni, İtalya'da ve Türkiye'de farklıyken, yaş değişkeni her iki ülkede de benzer niteliktedir. Bulgular, Türkiye'de erkeklerin vergi ahlakı düzeyinin kadınların vergi ahlakı düzeyinden daha yüksek; İtalya'da kadınların vergi ahlakı düzeyinin erkeklerden daha yüksek olduğu yönündedir. Her iki ülkede de gençlerin vergi ahlakı düzeyinin yaşlıların vergi ahlakı düzeyinden daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Doerrenberg et al. (2012) demografik faktörlerin vergi ahlakı üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Ülkeler arası bir analiz olan çalışma, kadınların erkeklere göre, evlilerin bekarlara göre daha yüksek vergi ahlakına sahip olduklarını göstermektedir. Ayrıca bu çalışmada vatanseverlik, emeklilik ve dindarlığın vergi ahlakı üzerinde olumlu etkilerinin olduğu ileri sürülmüştür.

Bilgin (2014) Türkiye ve İspanya'daki vergi ahlakını etkileyen faktörler üzerine Dünya Değerler Anketi verilerini kullanarak bir çalışma yapmıştır. Bu çalışma, Türkiye'de sosyal sermaye değişkenlerinin (siyasi güven, din ve ulusal gurur gibi) ve bazı demografik faktörlerin vergi ahlakını önemli derecede etkilediğini göstermektedir. Ayrıca çalışma, güven, din ve milli gururun vergi ahlakını olumlu yönde etkilediğini ortaya koymaktadır. Öte yandan İspanya'daki sonuçlar,

Türkiye'deki sonuçlardan farklıdır. İspanya'da sosyal sermaye değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmış; özellikle güven değişkeninin istatistiksel olarak anlamsız olduğu bulunmuştur. İspanya'da yaş, eğitim düzeyi ve gelir düzeyi vergi ahlakını önemli derecede etkilemektedir.

Yew et al. (2015) sosyo-demografik ve kurumsal değişkenlerin Rusya'daki bireysel vergi ahlakı üzerindeki etkilerini incelemek için probit regresyon modelini uygulamıştır. Çalışmalardan elde edilen bulgular, vergi ödeme motivasyonu ile istihdam sektörü ve gelir düzeyi arasında ters bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Sosyo-demografik değişkenlerin, vergi ahlakını etkilemediği, kurumsal değişkenlerin ise genellikle mükelleflerin vergi ahlakını arttırdığı ileri sürülmüştür.

Ibrahim et al. (2015) tarafından vergi ödeme motivasyonunu etkileyen faktörlerin neler olduğunu tespit etmek amacı ile Gana'da bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada, vergi uyumunun oluşabilmesi için, vergi ahlakı düzeyinin artırılması gerektiği belirtilmiş ve vatandaşların neden vergilerini ödediği sorusuna yoğunlaşmıştır. Bu çalışmada yaş, dindarlık, çocuk sayısı, cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, demokrasi, ekonomik sınıf ve hükümete duyulan güven değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde etkisi araştırılmıştır. Yaş ile vergi ahlakı arasında doğrusal olmayan bir ilişkinin olduğunu tespit edilmiştir. Vergi ahlakı düzeyi yaş arttıkça azalmaktadır. Eğitim düzeyi, medeni durum, vatanseverlik, istihdam ve demokrasiden memnuniyet değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde önemli bir etken olmadığı sonucuna varılmıştır. Hükümete ve parlamentoya güven duyan mükelleflerin vergi ödemeye motive oldukları görülmektedir. Ayrıca, vergi ahlakı üzerinde dindarlık ve çocuk sayısının etkisi olumsuz; cinsiyet, medeni durum ve eğitimin olumlu yönde ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte, bu etkilerin hiçbirisi istatistiksel olarak anlamlı değildir; eğitime katılım, medeni durum, dindarlık, cinsiyet ve çocuk sayısının vergi ahlakı üzerinde önemli olmadığı görülmektedir. Ayrıca hükümete çok fazla güven duyan kişilerin, hükümete güvensiz olanlardan daha fazla vergi ödeyebilecekleri, bu nedenle hükümete güven değişkeninin vergi ahlakı üzerinde çok önemli etkisi olduğunu ileri sürülmektedir.

Alm and Torgler (2004) 1990 ve 1995 WVS verilerini kullanarak ABD ile İspanya'nın vergi ahlakı düzeyini karşılaştırmış ve ABD'de vergi ahlakı düzeyinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç, ABD'nin vergi uyum düzeyinin İspanya'nın vergi uyum düzeyinden daha yüksek olduğunu göstermektedir. Alm and Torgler (2006) tarafından yapılan bir başka karşılaştırmalı

çalışmada, 1990 ve 1993 yıllarında WVS verilerini kullanarak 14 Avrupa ülkesinde ve ABD'de vergi ahlakı analiz edilmiştir. Daha önceki deneysel sonuçlara paralel olarak, ABD'de vergi ahlakının İspanya'dan daha yüksek olduğu tespit edilmiş ve ilave değişkenler kullanılarak bir analiz yapılmıştır. Bu araştırmada en yüksek vergi ahlakı düzeyinin ABD'de olduğu tespit edilmiş ve ABD'yi Avusturya ve İsviçre takip etmiştir. Ayrıca kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ile bu ülkelerdeki vergi ahlakı düzeyi arasında güçlü bir negatif korelasyonun olduğu tespit edilmiştir.

Torgler and Schneider (2006), 1995-1997 WVS ve 1999-2000 EVS verilerini kullanarak İspanya, İsviçre ve Belçika'da vergi ahlakının belirleyicilerini inceleyen bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışmada cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim, iş durumu, sosyal sınıf, gelir düzeyi, kiliseye devam, doğrudan demokrasi, ulusal gurur, adalet sistemine güven, siyasi kurumlara ve hükümete duyulan güven, demokrasiye katılım değişkenleri ile vergi ahlakı değişkeni arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Analiz sonuçları, İspanya ve İsviçre'de kadınların erkeklerden daha yüksek vergi ahlakı düzeyine sahip olduğunu, ayrıca adalet sistemine, hükümete ve parlamentoya güven, ulusal gurur ve demokrasiyi destekleyen tutumların vergi ahlakını olumlu yönde etkilediğini göstermektedir.

Torgler (2006), 1995-1997 WVS verilerini kullanarak 32 ülkede vergi ahlakının belirleyicilerini incelemiştir. Modelde cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim, iş durumu, sosyal sınıf, finansal durum, riskten kaçınma, dindarlık, yolsuzluk ve güven değişkenleri ele alınmıştır. Bu çalışmada dindarlığın özellikle Katolik, Hindu ve Budistlerde vergi ahlakının arttırdığı; riskten kaçınma ve finansal memnuniyetin vergi ahlakını olumlu yönde etkilediği, ayrıca yüksek gelir grubunun vergi ahlakının düşük; emekli, ev hanımı ve yarı zamanlı çalışanlar, kadınlar ve evli insanların vergi ahlakının yüksek olduğu belirtilmiştir. Eğitim ve vergi ahlakı arasında ise, olumsuz bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Benzer bir araştırma, Cummings et al. (2005) tarafından, 1999 ve 2000'lerin Afrika Görüş Anketi (Afronarometre) verilerini kullanarak Botswana ve Güney Afrika da; Gökbunar vd., (2007) tarafından, 2002'nin EVS verilerini kullanarak Türkiye de ve Martínez-Vázquez and Torgler (2009) tarafından 1981, 1990, 1995 ve 1999-2000'e ait WVS ve EVS verilerini kullanarak İspanya'da yapılmıştır. Bu çalışmalarda sosyo-demografik ve sosyal sermaye değişkenlerinin vergi ahlakı üzerinde olumlu etkilerinin olduğu tespit edilmiştir.

Martínez-Vázquez and Torgler (2009) tarafından 1981, 1990, 1995 ve 1999-2000'e ait WVS ve EVS verilerini kullanarak İspanya üzerine bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırma vergi uyumu literatürünün aksine, vergi ahlakını bağımlı değişken olarak incelemekte ve vergi ahlakını gerçekte neyin şekillendirdiğini cevaplamaya çalışmaktadır. Araştırmada 1980'li yıllara göre, 1990'lı yıllarda vergi ahlakının daha güçlü olduğu, işsizlik ve enflasyon gibi makro değişkenlerin vergi ahlakını olumsuz yönde etkilediği; parlamentoya güven, dindarlık ve ulusal onur değişkenlerinin vergi ahlakını artırdığı tespit edilmiştir. Araştırmada yaş, cinsiyet ve gelir düzeyi kontrol değişkeni olarak ele alınmış ve bu değişkenlerin vergi ahlakını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kaynar ve Bilgin (2011), 2005-2008 yıllarındaki WVS verilerini kullanarak Türkiye'deki vergi ahlakının belirleyicileri üzerine bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim, istihdam durumu, gelir düzeyi, finansal memnuniyet, dindarlığın önemi, hükümete, adalet sistemine, parlamentoya ve politikaya duyulan güven, ulusal gurur, ve dindarlık değişkenleri incelenmiştir. Yazar dindarlığın, ulusal gururun ve hükümete duyulan güvenin vergi ahlakını olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Torgler (2005b) Uluslararası Sosyal Anket Programı (ISSP) 1998 anket verilerini kullanarak, İsviçre'de doğrudan demokrasinin vergi ahlakı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bulgular, doğrudan demokrasinin vergi ahlakı üzerinde çok önemli bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Gökbunar vd. (2007) 2002 yılı EVS (Avrupa Değerler Anketi) verileri kullanılarak Türkiye'de vergi ahlakını etkileyen değişkenler üzerine bir araştırma yapmıştır. Araştırmada demografik değişkenlerin yanında sosyo-kültürel değişkenler de dikkate alınmıştır. Vergi ahlakını yaş, cinsiyet, istihdam durumu, dindarlık düzeyi ve demokrasiye bağlılık, anlamlı bir şekilde etkilerken, diğer değişkenlerin etkisi bulunmamaktadır.

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

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

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

2.4. Dindarlık

20. yüzyılın sosyal teorilerinin çoğunda din, bilimsel açıdan sorgulamaya yönelik bir konu olarak ele alınmış (Ebaugh, 2002) ve sosyal bilimin gelişiminde önemli bir rol oynamıştır. Din yıllardır insan davranışını etkileyen önemli bir sosyal güç olarak kabul edilmiştir (Mokhlis, 2006a). Dini inançların bireylerin tutumları ve davranışları üzerinde fark edilebilir bir etkiye sahip olduğu uzun zamandır kabul edilmektedir. Davranış bilimciler de bu alanda yaptıkları çalışmalarla dini inançların bireyler arasında farklı tutum ve davranışlara neden olduğu sonucuna varmışlardır (McDaniel and Burnett, 1990).

Pargament et al. (2005) dinin, bireyin yaşamında çok çeşitli etkilerinin olduğunu ve din tanımının çok karmaşık olduğunu belirtmiştir. Bu alanda yapılan çalışmalar evrensel bir din tanımının olmadığını göstermektedir (Guthrie, 1980). Terpstra and David (1991) dini, insanın doğuştan getirdiği özellikleri belirleyen ve olayların seyrini etkilediğine inanılan bir dizi inanç, fikir ve eylem olarak; Tylor (1979) ise manevi varlıklara olan inanç olarak tanımlamıştır. Hirschi and Stark'a (1969) göre din, yasadışı davranışları engellemektedir. Çünkü din toplumsal değerleri meşrulaştıran ve güçlendiren bir yaptırım sistemidir. Din, ahlaki bir taahhüdün kararlı bir şekilde yerine getirilmesi olarak görülmektedir (Torgler, 2006). Anderson and Tollison (1992) dini, doğaüstü bir polis olarak kabul etmekte ve dinin bireye kurallar doğrultusunda davranış sergilemesi için belirli bir uygulama ve hareket etme düzeyi sağladığını ileri sürmektedir. Din, Tanrı'nın varlığını kanıtlayan ve yarattığı insanların bu dünyada nasıl davranması gerektiğine dair bir inanç sistemidir (Sheth and Mittal, 2004). Morreall and Sonn'a (2012) göre din, davranışı düzenleyen doğaüstü ve manevi bir sistemdir. Din, bireylere olaylar karşısında ilkeler ve kurallar çerçevesinde nasıl davranması konusunda rehberlik etmekte ve bireylerin yaşamlarını düzenlemektedir. Böylece din, sosyal yaşamı daha öngörülebilir hale getirmekte ve bireylerin belirsizlikle karşı karşıya kaldıklarında kendilerini daha sakin ve daha güvenli hissetmelerini sağlamaktadır (Heiner, 1983). Din, insan gruplarının doğaüstü ve kutsal olduklarını düşündükleri bir inanç ve uygulama sistemidir (Johnstone, 1975).

Dindarlık, göreceli bir kavram olduğundan dolayı, davranış tanımları çok çeşitli ve belirsizdir (Kurt, 2009). McDaniel and Burnett (1990) dindarlığı, kişinin mensubu olduğu dine ait inancı; Tanrı'ya olan inancı ve Tanrı tarafından ortaya

konulduğuna inanılan ilkeleri yerine getirme olarak tanımlamaktadır. Cornwall et al. (1986) göre dindarlık, bireyin dini inançlarının gücü ve davranışlarını kapsayan bir kavramdır. Dindarlık, kişinin dini inançlarının davranışlarında ne derece etkili olduğudur. Dini inançlarına veya dini bir gruba yüksek düzeyde bağlı olan bireyler, karar verme süreçlerinde dini değerlerinden etkilenmektedir. Bu bireyler, dinsel topluluk adına fedakarlık yapma, başkalarına gönüllü hizmetler veya sosyal destek sağlama konusunda daha isteklidir (Mokhlis, 2006a).

Johnson et al. (2001), dini bağlılığı veya dindarlığı, bir bireyin inandığı dine ve öğretilerine bağlı olma düzeyi ve bu bağlılığın tutum ve davranışlarına yansımaları olarak tanımlamıştır. Allport and Ross (1967) dindarlığı, bireyin ait olduğu dine uygun olarak yaşaması olarak tanımlamıştır. Dindarlık, bireyin ait olduğu dine duyduğu aidiyet ve dini faaliyetlere katılma düzeyidir (Himmelfarb, 1975). Dindarlık basitçe dindar olmanın ifadesi olarak görülmektedir (Eiya et al., 2016).

Basit bir şekilde, dindarlık insanüstü bir kontrol gücüne özellikle de bir Tanrı'ya ya da tanrılara inanmanın koşuludur (Pope and Mohdali, 2010). Dindarlık, sadece gözlemlenebilir davranış ve tutumları değil aynı zamanda gözlemlenemeyen inançları, duyguları ve deneyimleri içeren karmaşık bir kavramdır (Arya, 2018). Bu nedenle daha önce yapılan araştırmalarda, dindarlık dini mensubiyet ve dini bağlılık olmak üzere iki açıdan ele alınmıştır. Dini mensubiyet, Budizm, Hristiyanlık, İslam ve Hinduizm gibi bireylerin bağlı olduğu dindir (Pope and Mohdali, 2010). Dini bağlılık, bir kişinin dini değerlere, inançlara ve uygulamalara uyma ve bunları günlük yaşamda kullanma derecesi olarak tanımlanmaktadır (Worthington et al., 2003). Dini bağlılık iki gruba ayrılır: Bireyin inanç ve tutumlarından kaynaklanan içsel (intrapersonal) dindarlık; bireyin dini cemaat veya örgüte katılımından kaynaklanan dışsal (interpersonal) dindarlık (Pope and Mohdali, 2010).

Allport and Ross (1967) dindarlığı içsel ve dışsal dini yönelimlerle açıklamıştır. Dışsal dini yönelimler, bireyin ibadet ve dini törenler gibi davranışlarını izleyerek kolayca gözlenmekte iken içsel dini yönelimleri tanımlamak ve gözlemlemek zordur (Kurpis et al., 2008). Lehrer (2004) dindarlığın, ekonomik ve demografik davranışların belirleyicilerinden biri olduğunu ileri sürmektedir. Bireyin inancı doğrultusunda ahlaki kurallar çerçevesinde davranış sergiliyor olması sadece bireye katkı sağlamamakta aynı zamanda topluma da katkı sağlamaktadır. Bu bilgiye paralel olarak Anderson and Tollison'un (1992) piyasa ekonomisinin verimli bir şekilde çalışabilmesi için ahlaki sermayenin hayati bir önem taşıdığını belirtmiştir.

Din, çoğu kültürde toplumun temel bir unsurudur ve bireyin yaşamını etkilemektedir. Zimbardo and Ruch'a (1979) dinin, bireyin hedeflerini, kararlarını, motivasyonunu, amaçlarını ve memnuniyetini etkilediğini ifade etmektedir. Dini inançlar ile davranışlar arasındaki ilişkiye dair kanıtlar, bireyin günlük rutinlerinin bir parçası olan eylemlerde görülmektedir (Mokhlis, 2006b). Literatürde farklı anabilim dallarında, dindarlık üzerine yapılan birçok çalışma dini inançların davranışları etkilediğini ortaya koymaktadır. Örneğin, yönetim alanındaki bir çalışma dindarlığın kurumsal yöneticilerin etik karar vermelerini şekillendirdiğini ileri sürmektedir (Van Buren and Agle, 1998). Yaşam kalitesi ile ilgili bir çalışmada, dindarlığın psikolojik iyi oluşla pozitif yönde ilişkili olduğu ortaya konmuştur (Swinyard et al., 2001; Francis and Kaldor, 2002; Eungi-Kim, 2003). Bu çalışmalara benzer şekilde taşıma, giyim tarzları, yeme ve içme, kozmetik kullanımı, sosyal ve politik görüşler gibi alanlarda yapılan araştırmalarda dini inançların davranışlar üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu ortaya konulmuştur (Poulson et al., 1998; Witkowski, 1999; Mattila et al., 2001; Diamond, 2002). Kısacası araştırmalar, din kavramının bireyin davranışının açıklanmasında temel değişkenlerden biri olduğunu göstermektedir (Ebaugh, 2002). Din, bireyin yaşamında önemli bir rol oynayan (Ellison and Cole, 1982) ve davranışlarını etkileyen önemli unsurlardan biridir (LaBarbera, 1987).

Dindarlık, bireyi bilişsel ve davranışsal olarak etkilemektedir. Dindar bireyler, daha az dindar ve dindar olmayan bireylerden farklı değer sistemlerine sahiptir. Dindar bir bireyin dünyayı dini şemalar aracılığıyla değerlendireceği ve böylece dini değerleri yaşamının büyük bir kısmına yansıtacağı varsayılmaktadır. Bireyler eğer dini değerlere ve uygulamalara güçlü bir şekilde bağlı ise, örneğin düzenli olarak haftalık ibadetlere katılıyorsa dini doktrinlere uyma eğilimi artacaktır. Bireyin eğer dini değerlere inancı zayıfsa, bu durumda dini doktrinleri ihmal edecek ve özgürce istediği davranışta bulunacaktır (Mokhlis, 2006b). Dini değerler, bireyi daima olumlu davranışlarda bulunma yönünde yönlendirmektedir. Dini değerlerin, mükelleflerin vergi yasalarına gönüllü olarak uymalarını da olumlu yönde etkileyeceği varsayılmaktadır (Mohdali, 2013). Riahi Belkaoui (2004) tarafından vergi uyumu araştırmalarında dindarlık değişkeninin yeterince dikkate alınmadığı ileri sürülmüş ve gelecekte bu alanda yapılacak araştırmalarda bu değişkenin de ilave edilmesi gerektiğini önermiştir.

Din, toplumu milyarlarca dolar zarara uğratan ve vergi kaçırma gibi ahlaki olmayan davranışların önlenmesi için dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur. Dindarlığın bireyin davranışı üzerindeki etkisini araştıran birçok çalışma yapılmıştır. Bazı çalışmalarda dindarlığın, aldatma (Bloodgood et al., 2008; Rettinger and Jordan, 2005) ve suçlu davranışı (Baier and Wright, 2001; Ellis and Peterson, 1996) üzerinde etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. Bu alanda sistematik ve uluslararası yeterli araştırma olmamakla birlikte çalışmaların çoğu ABD’de yapılmıştır. Stack and Kposowa (2006) WVS verilerini kullanarak 36 ülkede ve 45.728 bireyin üzerinde dindarlık ve vergi kaçırma ilişkisini incelemiş; bireyin dindarlık düzeyi ve vergi kaçırma arasında ters bir ilişkinin olduğu sonucuna ulaşmıştır. Pope and Mohdali (2010) tarafından bireylerin ahlaki değerlerinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin araştırıldığı çalışmada da dindarlığın önemli olduğu belirtilmiştir. Ayrıca İsviçre, Belçika, ABD ve Kanada gibi otuzdan fazla ülkede yapılan çalışmalarda dindarlığın vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Torgler, 2003d, 2006; Torgler and Schneider, 2007).

Vergi ahlakının ve vergi uyumunun belirlenmesinde ekonomik caydırıcılık modellerinden ziyade ekonomik olmayan faktörlerin önemi giderek artmaktadır. Literatürde vergi uyumu alanında birçok çalışma bulunmaktadır. Fakat bu alanda yapılan çalışmalarda dindarlık değişkeni yeterince dikkate alınmamıştır. Vergi uyumu alanında yapılan çalışmalarda vergi uyumu sorunu farklı açılardan ele alınmıştır. Başlangıçta, mükelleflerin vergi uyumu davranışı sergilemeleri için yaptırımlar uygulanması gerektiğine inanılmış ve bu alanda çalışmalar yapılmıştır. Fakat daha sonra yapılan çalışmalarda yaptırımların vergi uyumu davranışını açıklamada yetersiz kaldığı anlaşılmış ve bu yaptırımlar dışında başka değişkenlerin olabileceği araştırılmış ve mükelleflerin vergi uyumu davranışını etkileyen değişkenlerden birinin de dindarlık olduğu tespit edilmiştir (Mohdali et al., 2017).

Literatürde dindarlığın vergi kaçakçılığı, vergi ahlakı ve vergi uyumu üzerindeki etkilerini inceleyen az sayıda çalışma vardır (Mohdali and Pope, 2014). Vergi kaçakçılığı üzerine yapılan çoğu araştırmada, dindarlık değişkeni ele alınmazken (Grasmick and Bursik, 1990; Vogel, 1974) bu değişkeni dikkate alan çalışmalarda vardır (Grasmick et al., 1991a, 1991b; Tittle and Welch 1983; Welch et al., 1991). Konu ile ilgili literatürdeki ilk çalışma Tittle and Welch'e (1983) aittir. Araştırmacılar çalışmalarında dindarlık ve ahlaki olmayan davranış arasındaki ilişki incelenmiş ve vergi kaçakçılığı davranışını ahlaki olmayan davranış olarak ele

almıştır. Güçlü dini inancın, özellikle vergi kaçakçılığında, yarattığı suçluluk duygusuyla yasa dışı davranışı önlemesi beklenmektedir (Grasmick et al., 1991a). Grasmick et al. (1991b) çalışmasında dini kimliğe ve kiliseye katılmaya vurgu yapmış ve bunların vergi kaçakçılığını azaltmada oldukça etkili olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca bu çalışmada dini mensubiyeti olmayanların hile yapmaya daha yatkın olduğu sonucuna varılmıştır. Toplumda dindarlık düzeyinin yüksek olması, vergi kaçakçılığını da kapsayan yasalara aykırı davranışların daha az sayıda yaşanmasına neden olmaktadır.

Çalışmaların çoğunda dindarlıkla ahlaki olmayan davranışların arasında ters bir ilişki olduğu tespit edilmiş, bireyin dindarlığı arttıkça ahlaki olmayan davranışların oluşma riskinin de azaldığı görülmüştür (Baier and Wright 2001; Tittle and Welch 1983). Dinler insanları sapkın inanç ve davranışlardan vazgeçirecek şekilde sosyalleştirmektedir. Ayrıca din, inananları lanetlenme tehditleri ile kötü davranışlardan caydırarak iyi davranışlara yönlendirmektedir (Baier and Wright 2001; Tittle and Welch 1983). Din, hayatın stresli ve üzüntülü olayları karşısında, insanların olaylara ve çevresindeki bireylere tepkilerini azaltarak (örneğin, dua, meditasyon, mutlu bir ahirete inancı ile) ahlaki olmayan davranışların oluşumunu azaltmaktadır. Dindar kişilerin ahlaki olmayan davranışlardan psikolojik utanç duymaları muhtemeldir. Ahlaki olmayan davranış sonucunda ortaya çıkacak olan utanç, suçluluk duygusu oluşturacak ve ahlaki olmayan davranışı engelleyecektir (Baier and Wright 2001; Grasmick et al., 1991a).

Dindarlığın, vergi uyumu ve vergi etiği gibi vergi mükelleflerinin tutumları ve davranışları üzerindeki etkilerini araştıran çalışmaların sayısı sınırlıdır. Torgler, 1990'da Kanada'da Dünya Değerler Anketi verilerini kullanarak yaptığı araştırmayla vergi ahlakının dindarlığa bağlı olduğunu ilk olarak ortaya koyan araştırmacı olmuştur (Torgler, 2003d). Torgler, Kanada (Torgler, 2003d), Asya ülkeleri (Torgler, 2004a), Almanya (Feld and Torgler, 2007), İspanya dışındaki Avrupa ülkeleri (Torgler and Schneider, 2007) ABD ve Türkiye'de (Torgler et al., 2008) dahil olmak üzere 30'dan fazla ülkede çalışma yürütmüştür. Bu çalışmaların bulguları değerlendirildiğinde, dindarlığın vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. Stack and Kposowa (2006) ve Richardson'un (2008) yapmış olduğu çalışmalar da Torgler'in bulgularını desteklemektedir. Stack and Kposowa (2006) tarafından yapılan çalışma, dini bağlantısı olmayan kişilerin vergi dolandırıcılığını kabul edilebilir olarak görme ihtimalinin daha yüksek olduğunu

doğrulamaktadır. Richardson (2008) tarafından 47 ülkeyi kapsayan çalışma yüksek dindarlık düzeyi ile vergi kaçakçılığı arasındaki negatif ilişkiyi doğrulamaktadır. Benzer şekilde Benk et al. (2015), dindarlık seviyesinin özellikle Hristiyanlar ve Müslümanlarda vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğini tespit etmiştir. Benk et al. (2016) sadece Müslümanlar üzerinde yapmış oldukları anket çalışması sonucunda da benzer bulgulara ulaşmışlar ve yalnızca dışsal dindarlığın vergi uyumunu olumlu yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Araştırma bulguları genellikle dindarlık ve vergi uyumu arasındaki pozitif ilişkileri veya dindarlık ile vergi kaçakçılığı arasındaki negatif ilişkileri gösterirken, Welch et al. (2005) vergi kaçakçılığı algılarının, dindarlık düzeyine bakılmaksızın toplum üzerinde benzer bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Genel olarak, dindarlığın bu çalışmalarda vergi mükelleflerinin ahlakı üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu ve dindarlığın vergi ahlakını etkileyen unsurlardan biri olduğu açıkça görülmektedir (Pope and Mohdali, 2010).

Alan çalışmaları incelendiğinde, dindarlığın ahlaki değerlerin oluşumunda ve insanların genel ahlak kurallarına uymayan ve uygunsuz davranışlarda bulunmasının önlenmesi üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu görülmektedir (Johnson et al., 2001). Dinden elde edilen değerler, büyük ölçüde bir güzel ahlak kaynağı olarak görülmektedir (Thornton and Camburn, 1989). Bunun en önemli nedeni, bütün dinlerin ahlaki doktrinleri desteklemesi ve ahlaki bir iklim oluşumu için çaba göstermesidir (Kurpis et al., 2008). Stack and Kposowa'ya (2006) göre, bütün dinlerde sapkın davranış yasaktır ve lanetlidir. Ayrıca, dindar kişilerin dindar olmayan kişilerden daha iyi zihinsel ve fiziksel sağlığa sahip olması, bireylerin sapkın davranışlardan uzaklaşmasında etkili olmaktadır (Hackney and Sanders, 2003).

Din, yaşamı anlamaya yönelik sorulara verdiği cevaplarla birçok insanın yaşamında çok etkilidir. Bütün dinler genellikle iyi davranışları teşvik eden, kötü davranışları engelleyen ortak bir amaca hizmet eder. Topluma etkisi bir nevi doğaüstü polislik olarak adlandırılan dinin, bir iç denetim mekanizması aracılığı ile bireyin kendi kendini kontrol etmesini sağlayarak ahlaki davranışlarını yönetmesi beklenmektedir (Anderson and Tollison, 1992). Din, kanuna uyumu da etkilemektedir. Dindarlığın, kanunlara uyumu etkileyen mekanizmaları, hem teorik hem de ampirik olarak ele alınmıştır. Birçok çalışma, dindarlığın vergi uyumu dahil pek çok alanda etkisini ortaya koymuştur. Grasmick et al. (1991a) yaptıkları

çalışmada dindarlığın yasa dışı davranışı engellediği sonucuna ulaşmıştır. Son yıllarda yapılan çalışmalarda bu bulguları desteklemektedir.

Vergi ahlakı ile dindarlık arasında pozitif ilişki olduğunu tespit eden bazı araştırmalar vardır (Torgler, 2003d; 2006; Feld and Torgler, 2007; Torgler and Schneider, 2007; Torgler et al., 2008; Torgler, 2012). Frank'ın (1996) da işaret ettiği gibi, vergi uyumu algısı, ahlaki değerlere ve etik kurallara bağlı olan insanlar arasında daha yaygındır. Dindar insanlar neyin doğru neyin yanlış olduğunu merak eder ve yapılması gereken bazı görevleri olduğuna inanırlar. Bu nedenle vergi ödemeyi de bu görevlerden biri olarak görürler (Bilgin, 2014).

Torgler (2006), 1995-1997'deki WVS verilerini kullanarak 32 ülkede vergi ahlakını etkileyen cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim, iş durumu, sosyal sınıf, finansal durum, riskten kaçınma, dindarlık, yolsuzluk ve güvenilirlik değişkenleri üzerine bir çalışma yapmıştır. Çalışmada Katolik, Hindu ve Budistlerde dindarlık değişkeninin vergi ahlakını arttırdığı, riskten kaçınma ve finansal durum değişkenlerinin ise vergi ahlakını olumlu yönde etkilediği tespit etmiştir. Ayrıca bu çalışmada, gelir düzeyi yüksek olan bireylerin ve gelir düzeyi düşük olan, emekli, ev hanımı ve yarı zamanlı çalışanların vergi ahlakı düzeyinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kaynar ve Bilgin (2011), 2005-2008 yıllarındaki Dünya Değerler Anket verilerini kullanarak Türkiye'de vergi ahlakı belirleyicilerini araştırmışlardır. Cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim, istihdam durumu, gelir düzeyi, finansal memnuniyet, dindarlık, ulusal gurur, hükümete güven, adalet sistemi ve parlamento, politika ve dindarlığın önemi değişkenlerinin ele alındığı çalışmada; dindarlığın, politikanın, ulusal gururun ve devlete duyulan güvenin vergi ahlakını olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. İspanya ve ABD'de 1999 ve 2000 yıllarındaki Dünya Değerler Anket verileri kullanarak yürüttükleri çalışmada Alm and Torgler (2006), dindarlığın vergi ahlakını artırdığını tespit etmişler ve İspanya'da ki vergi ahlakı düzeyinin ABD'den daha düşük olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Gökbunar vd. (2007) 2002 yılı Avrupa Değerler Anketi verileri kullanılarak vergi ahlakını etkileyen değişkenler üzerine Türkiye'de bir araştırma yapmışlardır. Araştırmanın sonuçlarına göre, yaş, cinsiyet, ulusal onur ve dindarlık arttıkça vergi ahlakı da artmaktadır. Ayrıca bu çalışmada serbest meslek mensuplarının vergi ahlakının düşük olduğu tespit edilmiştir.

Doerrenberg et al. (2012) vergilendirmenin vergi ahlakı üzerindeki etkilerini araştırmışlar. Bu çalışmadan elde edilen bulgular, kadınların erkeklerden ve evli insanların bekarlardan daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca bu çalışmada dindarlık değişkeninin vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Birçok çalışmada, kiliseye katılım sıklığı olarak ölçülen dindarlığın, vergi ahlakı ile olumlu yönde ilişkisinin olduğu yönünde sonuçlara ulaşılmıştır (Horodnic, 2018). Çoğu çalışma, dini değerlerin veya yüksek düzeyde kiliseye katılımın, vergi ahlakının yüksek olması ile ilişkilendirmiştir (Kannianen and Pääkkönen, 2010; Torgler, 2003d; Alm and Torgler, 2004, 2006; Andriani, 2016; Bilgin, 2014; Daude et al., 2012; Feld and Torgler, 2007; Feld et al., 2008; Frey and Torgler, 2007; Leonardo and Martinez-Vazquez, 2016; Martinez-Vazquez and Torgler, 2009; Russo, 2013, Torgler, 2003a, 2003d, 2005b, 2006; Torgler and Murphy, 2004; Torgler et al., 2007a, b, 2010; Vythelingum et al., 2017).

Benk et al. (2016) tarafından yapılan çalışmada dindarlığın mükelleflerin vergi sistemine yönelik tutumları üzerinde önemli ve olumlu bir etkisinin olduğunu ortaya koyulmuştur. Bu çalışmanın sonuçları, dindar mükelleflerin dindar olmayan mükelleflere göre vergi yasalarına uymaya daha istekli olduklarını göstermektedir. Bu sonuçlar, dindarlığın vergi ahlakı üzerindeki etkisine ilişkin Torgler ve diğer araştırmacılar tarafından yürütülen çalışmalarda elde edilen bulguları desteklemektedir.

Grasmick et al. (1991b) dindarlığı hem dini mensubiyet hem de dini bağlılık olarak ele almışlar ve bunların yetişkinler üzerinde hukuk kurallarına uyma konusunda etkisini incelemişlerdir. Tittle and Welch (1983) tarafından yapılan çalışmada dindarlığın suçluluk duygusu üzerinde güçlü bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. Grasmick and Bursick (1990) tarafından yapılan çalışmada ise vergi kaçakçılığı da dahil olmak üzere yasal suçlar hakkında 355 kişiye gelecekteki eğilimleri sorulmuştur. Bu kişiler, algılanan yasal yaptırım tehdidinden daha çok, vergi kaçakçılığı sonucunda oluşacak suçluluk duygusunun daha büyük bir caydırıcı güç olduğunu ifade etmişlerdir. Tsakumis et al. (2007) daha kapsamlı bir vergi kaçırma modeli sunmak ve literatürdeki önemli bir boşluğu gidermek amacı ile vergi kaçakçılığı modeline yasal, politik ve dini değişkenleri eklemişlerdir. Richardson (2008) yasal, politik ve dini değişkenlerin, araştırmaya konu olan ülkelerde vergi kaçakçılığı üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Bu çalışmada 47 ülkeden elde edilen

verilere dayanarak yasal zorunluluk, hükümete güven ve dindarlık düzeyi ne kadar düşük olursa, vergi kaçırma düzeyinin de o kadar yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mohdali and Pope (2014) tarafından yapılan çalışma Malezya'da 300 mükellefe anket uygulanmış ve 14 mükellef ile yüz yüze görüşülerek dindarlığın mükelleflerin vergi uyumuna yönelik tutumları üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bu çalışmada dindarlığın vergi uyumu üzerinde düşük fakat istatistiksel olarak anlamlı ve olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu bulgu, literatürde dindarlığın vergi uyumunu olumlu etkilediği yönündeki baskın görüşü desteklemektedir. Eiya et al. (2016) Nijerya'da vergi uyumu üzerinde dindarlığın etkisini incelemiştir. Nijerya'da farklı eyaletlerdeki 342 Müslüman ve Hristiyan mükellefe anket uygulanmıştır. Bu çalışma ile mükelleflerin vergi uyumunda sadece dini değerlerin önemli bir rol oynamadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, bu ülkedeki mükelleflerin vergi yasalarına uymada ceza tehdidinden güçlü bir şekilde etkilenmediği, gönüllü uymayı sağlayacak faktörlerden daha çok etkilendiği tespit edilmiştir.

Sennur et al. (2011) tarafından Türkiye ve Kırgızistan üniversitelerindeki öğrencilerin vergi kaçakçılığı hakkındaki görüşlerini ölçmek amacı ile yapılan çalışmada, vergi kaçakçılığına Türk öğrencilerin Kırgız öğrencilerinden daha fazla karşı çıktığı sonucu elde edilmiştir. Ayrıca, Türk kız öğrencilerin erkek öğrencilerden daha yüksek ahlaki değerlere sahip olduğu, Kırgız erkek öğrencilerin kız öğrencilerinden daha yüksek ahlaki değerlere sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmada, kültür, cinsiyet ve diğer farklılıkların vergi kaçakçılığı konusunda farklı algılara yol açtığı ileri sürülmüştür. Arya'nın (2018) Endonezya'nın en kalabalık şehirlerinden biri olan Sidoarjo'da dindarlığın vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırdığı çalışması, dindarlığın vergi kaçakçılığı üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını göstermiştir. Benk et al. (2016) dindarlık ve vergi uyumu arasındaki ilişkiyi, Türkiyede 408 serbest çalışan mükellefler üzerinde araştırmışlardır. Bu çalışmada dindarlığın vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mohdali et al. (2017) Malezya ve Türkiye'de dindarlığın vergi uyumu üzerindeki etkisinin karşılaştırıldığı çalışmada, dindarlığın, vergi uyumu üzerinde önemli bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu araştırmanın bulguları, dindarlığın vergi uyum davranışları üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu gösteren çalışmaların çoğu ile paraleldir. Ayrıca dini bağlılık düzeyi, mükelleflerin

vergi uyum davranışları konusunda daha fazla açıklayıcı bilgi vermektedir. Boone et al. (2013), dindarlığı, mükelleflerin vergiden kaçınma davranışı konusunda bir belirleyicisi olarak ele almışlardır. Bu çalışmada dindarlığın mükelleflerin vergiden kaçınma davranışını önemli bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

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

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

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

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

2.5. Hükümete Duyulan Güven

Güven, birçok ilişkinin etkinliğinde ve bu ilişkilerle ilgili problemlerin çözümünde önemli bir faktördür (Parloff and Handlon, 1966). Güven, kişilerarası ilişkilerin kabulünü kolaylaştırırken, güvensizlik zorlaştırmaktadır (Gibb, 1961). Birçok çalışma sosyal problemlerin etkili bir şekilde çözümünde kişilerarası güvenin gerekli olduğunu göstermektedir (Zand, 1972). Mükellefler, vergiyi hükümetin yapmış olduğu hizmetler için ödenen bir bedel olarak algılamaktadır. Mükellefin vergiyi gönüllü olarak ödenmesi için hükümete güven duyması oldukça önemlidir (Scholz and Lubell, 1998; Frey and Togler, 2007). Kamu güveni eksikliği, dolaylı olarak devletlerin gelirlerini azaltmakta ve hükümetlerin işlevlerini yerine getirme yeteneğini zayıflatmaktadır. (Togler, 2003b). Vergi kaçırma eğilimi hükümetlerle mükellefler için büyük bir problemdir. Hükümetlerin, bu problemi sadece caydırıcı politikalar uygulayarak çözmesi yeterli olmamaktadır. Hükümetler, mükellefler ile güvene dayalı bir strateji geliştirerek bu problemin çözümüne katkı sağlayabilir. Mükellefler hükümetlere güvendikleri takdirde vergiye gösterecekleri direnç azalacak veya ortadan kalkacaktır. Ayrıca, mükelleflerle güvene dayalı güçlü bir bağ kurarak oluşturulacak vergi politikaları, mükelleflerin hükümete güven duymalarını sağlamakta ve vergi kanunlarına uyumunu kolaylaştırmaktadır.

Son yıllarda vergi uyumu alanında yapılan çalışmalar, hükümete duyulan güvenin mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi uyumunda önemli bir değişken olduğunu

göstermektedir. Hükümet mükelleflerin güvenini kazanacak şekilde faaliyetlerde bulunduğunda mükelleflerin hükümete duydukları güven artmakta ve mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmede daha istekli olmaktadır (Torgler, 2003b). Böylece hükümet ile mükellefler arasındaki ilişkiler olumlu bir şekilde sürmektedir (Torgler and Schneider, 2005). Mükelleflerin kamu kurumlarının güvenilir bir şekilde çalıştığına ilişkin algısı, hükümete olan güveni artırmaktadır. Böylece güvene dayalı yaklaşım daha yüksek bir vergi uyumu oluşturmaktadır. Örneğin, Scholz and Lubell (1998) hükümete veya diğer vatandaşlara güvenen Amerikalı mükelleflerin, güvenmeyen mükelleflerden daha fazla vergi yükümlülüğünü yerine getirdiklerini belirtmişlerdir.

Mükellefler devlet harcamaları ile ilgili olarak genellikle olumsuz görüşlere sahiptirler. Çoğu vergi mükellefi, hükümet harcamalarının gereğinden yüksek olduğuna inanmakta ve hükümetin amaçları ve hizmetleri hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip değildirler. Eğer mükellefler toplanan vergilerin nerelere ve hangi kriterlere göre harcandığı konusunda bilgilendirilse, vergilendirmeye daha fazla destek vereceklerdir (Lewis, 1982). Bu durum mükelleflerin hükümete duyduğu güveni etkilemektedir. Güven duygusunun olumlu yönde olması, vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusundaki tutumlarını değiştirmekte ve vergi uyumunun artmasına katkı sağlamaktadır (McClenny, 1992).Yapılan çalışmalar güven ile tutum arasında güçlü ve anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır (Wu et al.,2011; Kaushik et al., 2015; Wu and Chen, 2005).

Genel olarak bakıldığında, hükümete güvenen mükellefler, vergisel yükümlülüklerle karşı olumlu tutum sergilemektedir (Beck and Dye, 1982). Hükümete güven düzeyi düşük olan mükellefler, vergi politikalarını olumsuz bir şekilde algılamakta, güven düzeyi yüksek olan mükellefler ise olumlu olarak algılamaktadır (Robinson, 1996). Hükümete güvenmeyen mükellefler, vergilerin nasıl harcandığı konusunda önyargılı ve daha büyük çekincelere sahiptirler. Mükellefler, hükümeti güvenilir olarak algıladıklarında, vergi ile ilgili kararları destekleyecekler, güven eksikliğinde ise bu kararları desteklemeyeceklerdir (Rudolph, 2009). Aynı zamanda hükümete güvenmeyen mükellefler vergilerinin çok yüksek olduğunu düşünmektedirler (Beck and Dye,1982). Sonuç olarak hükümete duyulan güvensizlik mükellefleri vergi kaçırma eğilimine itmektedir (Jimenez and Iyer, 2016).

Vergi uyumu alanında çalışma yapan ekonomistler, son zamanlarda hükümete duyulan güvenin vergi uyumu üzerinde son derece etkili olduğunu tespit etmişler ve araştırmalarını bu alana yoğunlaştırmışlardır (Gobena and Van Dijke, 2016; Gangl et al., 2013; Muehlbacher et al., 2011; Scholz and Lubell, 1998; Torgler, 2003b). Scholz and Lubell (1998) vergi uyumu ile güven arasındaki ilişkiyi araştırmışlar ve mükelleflerin hükümete duydukları güvenin, vergi uyumunu önemli derecede etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Hükümete duyulan güven mükellefin vergilendirmeye karşı tutumunu, vergi sistemine olan bağlılığını ve vergi ödeme davranışını olumlu yönde etkilemektedir (Torgler, 2003b; Jimenez and Iyer, 2016). Etiyopya (Badu and Chariye, 2015), Gana (Ibrahim et al., 2015; Abubakari and Christopher, 2013), Makedonya (Ristovska et al., 2013), Rusya (Alm et al., 2006), Sri Lanka (Jayawardane, 2016) ve Zimbabwe (Nyamwanza et al., 2014) gibi ülkelerde yapılan çalışmalar, hükümete duyulan güven ile vergi uyumu tutumları arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu göstermektedir.

Dünya Değerler Anketini kullanan birçok çalışma, hükümete duyulan güven düzeyine bağlı olarak mükelleflerin vergisel yükümlüklerini yerine getirme konusunda istekli olduğunu ortaya koymaktadır (Torgler 2003c, 2003d, 2004a). Richardson'ın (2008) 47 ülkede, Song and Yarbrough'un (1978) U.S'de yaptıkları çalışmalarda ise, hükümete duyulan güven ile vergi uyumu arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu tespit etmişlerdir. Muehlbacher et al. (2011) tarafından İngiltere, Avusturya ve Çek Cumhuriyeti'nde yapılan çalışma, vergi idarelerine duyulan güvenin, vergi uyumunda en güçlü değişkenlerden biri olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca, Kastlunger et al. (2013) tarafından İtalya'da gerçekleştirilen çalışmada güvenin vergi uyumu ile pozitif olarak ilişkili olduğu bulunmuştur. Hükümete duyulan güven, gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi uyumu tutumlarında önemli rol oynamaktadır. Hükümete daha fazla güven duyulması, vergi uyumuna yönelik tutumu artırmaktadır (Gupta, 2017).

Yönetime yüksek düzeyde güvenen çalışanlar yönetim tarafından alınan kararları kabul etme eğilimi gösterirken; yönetime düşük düzeyde güvenen çalışanlar bu kararları reddetme eğilimi göstermektedirler. Yüksek güven duygusu kuşkuyu azaltmakta ve çalışanlar arasında geniş bir kabul alanı bulmaktadır (Rousseau and Tijoriwala, 1999). Mükelleflerle vergi idaresi arasında güvene dayalı bir etkileşimin bulunması, mükelleflerin vergi idaresinin kararlarına karşı uyumunu kolaylaştırmaktadır. Mükellef hükümete karşı güven duymadığında vergi idaresine

de güven duymamaktadır. Bu tür mükellef grubu yapılan vergi incelemelerinde, vergi idaresinin kendisine vergi kaçırdığı şüphesi ile bakıldığını düşünmekte ve ön yargısal olarak bu düşünceyle hareket etmektedir. Bunun sonucunda mükelleflerin vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonları azalmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi idaresi ile olan etkileşimi, vergi uyumu literatüründe ihmal edilmiştir. Feld and Frey (2002) İsviçre de 26 Kanton üzerinde yaptıkları çalışmada, vergi idaresinin mükelleflerle olan etkileşimini demokratik ve daha az demokratik olarak iki farklı açıdan ele almıştır. Bu çalışma, demokratik olan vergi idarelerinin mükelleflere karşı daha saygılı bir tutum içerisinde olduklarını ve mükelleflere şüpheli veya vergi kaçırıldığı düşüncesiyle yaklaşmadıklarını tespit etmiştir. Vergi idaresinin mükelleflere olan bu saygılı tutumu, içsel motivasyonunu artırarak mükelleflerin vergi ahlakını artırmaktadır. Daha az demokratik olan vergi idareleri ise mükelleflerin vergi kaçırdıklarını ve sürekli denetlenmesi gerektiğini düşünmekte olup, mükelleflere şüpheli ve önyargılı olarak bakmaktadırlar. Bu anlayış mükelleflerin onurunu kırmakta ve vergi ahlakını azaltmaktadır. Feld and Frey (2007) vergi idaresinin mükelleflere yönelik saygılı tutumun vergi ahlakını artırdığını belirtmiştir. Mükelleflerini vergi kaçırdığı düşüncesi ile değerlendirmeyen vergi idareleri, mükelleflerin doğru bir şekilde beyanda bulunması ve vergilerini ödemesi için mükelleflere yönelik teşvikler sunmaktadır (Frey, 2003). Bu durum mükelleflerin hükümete duyduğu güveni artırmaktadır.

Literatürde hükümete duyulan güven ile vergi ahlakı arasındaki ilişkiyi ölçen çalışmalarda, Avusturya da dahil olmak üzere gelişmiş ülkelerde hükümete olan güven ile vergi ahlakı arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Araştırma yapılan ülkeler, Avusturya (Casal et al., 2016; Torgler and Schneider, 2005); Avustralya (Murphy, 2003; Torgler and Murphy, 2004); Belçika (Torgler and Schneider, 2007); Kanada (Torgler, 2003d); Estonya (Randlane, 2012); Yeni Zellanda (Woodward and Tan, 2015); Hollanda (Ross and McGee, 2012); ABD (Torgler, 2012; Alm and Torgler, 2006; Jimenez and Iyer, 2016); İspanya (Alm and Gomez, 2008; Martinez-Vazquez and Togler, 2009; Torgler and Schneider, 2007; İsviçre'dir (Torgler, 2005b).

Badu and Chariye (2015) Etiyopya'da yapmış oldukları çalışmada, mükelleflerin hukuk sistemine ve hükümete yönelik tutumunun vergi ahlakı üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışma için veriler, 500 vergi mükellefinden anket aracılığıyla toplanmıştır. Araştırmacılar Etiyopya'da vergi uyum tutumunu

iyileştirme ve sürdürmede önemli belirleyicilerden birinin güvenilir kamu kurumlarının olduğunu tespit etmiştir. Torgler (2003c, 2004a, 2012) gelişmekte olan ve geçiş ülkeleri üzerine yapılmış sayısız uluslararası çalışmayı ve vergi ahlakını etkileyen faktörleri incelemiştir. Tüm bulgular, bireylerin hükümete ve hukuk sistemine olan güveninin artmasının vergi ahlakını olumlu yönde ve önemli derecede etkilediğini göstermiştir.

Hükümetler vatandaşlarına daha fazla hizmeti daha adil bir şekilde sunarak vatandaşlarının güvenini kazanmaya çalışmaktadır (Kogler et al., 2013; McFarlin and Sweeney, 1992; Alexander and Ruderman, 1987). Hükümetin uygulamalarının, mükellefler tarafından adil olarak yapıldığının algılanması sonucunda mükelleflerin hükümete olan güveninin artması; adil yönetimin, hükümete duyulan güvenle ilişkili olduğunu göstermektedir (Kirchler et al., 2008). Vergi literatüründe güven, adaletin bir sonucu olarak modellenmektedir. Fakat bu alanda yapılan son çalışmalar, adalet değişkeninin güven değişkeninden önce geldiği fikrini reddetmektedir (Jimenez and Iyer, 2016; Holtz, 2013).

Literatürdeki mevcut teori ve araştırmaların büyük kısmı (Hartman et al., 1998; Konovsky and Cropanzano, 1991; Korsgaard et al., 1995, 2002; Mayer et al., 1995; Becerra and Gupta, 2003; Kogler et al., 2013; McFarlin and Sweeney, 1992; Alexander and Ruderman, 1987) adaletin bir sonucu olarak güvene odaklanmış olsa da güvenin adalet algısının önemli bir değişkeni olduğunu ortaya koyan (Holtz and Harold, 2008; Brashear et al., 2005; Holtz, 2013; Jimenez and Iyer, 2016) çalışmalar da vardır. Hükümete duyulan güven ve vergi adaleti algısı vergi uyumu üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Vergi adaleti algısı, hükümete duyulan güven ile vergi uyumu arasında tam aracılık etmektedir (Jimenez and Iyer, 2016).

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

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

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

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

2.6. Vergi Adaleti Algısı

Andreoni et al. (1998), vergi uyumu ile ilişkili en önemli psikolojik faktörlerden birinin, vergi adaleti algısı olduğunu belirtmektedir. Mükellefler ödemiş oldukları vergiler oranında hizmet alamadıklarında vergi sisteminin adil olmadığını düşünmektedir. Kamu hizmetinin artması, mükelleflerin vergi sistemine ilişkin adalet algısını etkilemektedir (Roberts, 1994). Hükümetin yürüttüğü adil bir vergilendirme sistemi, mükelleflerin vergi uyumunu artırmaktadır (Spicer and Becker, 1980).

Adalet bir algıdır (Reuben and Winden, 2010). Adalet algısında her hangi bir artış vergi uyumunun artmasına yol açmaktadır (Forest and Sheffrin, 2002; Azmi and Perumal, 2008). Adil bir vergi sistemi, mükellefleri uyumlu davranışlara yönlelteceğinden dolayı mükellefler tarafından vergi sisteminin nasıl algılandığı önemlidir. Hükümetin vergi stratejisi ve politikası mükelleflerin vergi adaleti algısında belirleyici olmaktadır (Gerbing, 1988). Mükellef vergi sisteminin adil olmadığını algılayorsa, vergi ödemediği kaçınma eğilimi gösterecektir (Vogel, 1974; Spicer and Becker, 1980).

Vergi uyumu literatürü, vergi adaleti algısı ile vergi uyumu arasında anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır. Fakat adalet algısının çok boyutlu olması nedeni ile genel bir adalet algısı oluşturulamamıştır. Gerbing (1988), vergi adaletinin çok boyutlu bir yapı olduğunu belirtmiştir. Vergi adaleti algısı kavramı çok farklı şekillerde ele alınmıştır. Kirchler et al. (2006), vergi adaletini mükelleflerin ekonomik durumlarına göre farklı oranlarda vergilendirmesi olarak ifade edilen dikey adaletle açıklarken; Goetz (1978), aynı ekonomik durumda olan mükelleflerin eşit vergilendirilmesi anlamına gelen yatay adaletle; Gilligan and Richardson (2005), Gerbing (1988) karşılıklı adalet, kişisel çıkar adaleti, vergi oranı tercihi, varlıklı kişilerin vergilendirilmesine yönelik tutum ve genel adaletle açıklamaktadırlar. Fakat çoğu çalışma (Christensen et al., 1994; Gilligan and Richardson, 2005; Richardson, 2006a; Azmi and Perumal, 2008; Khasawneh et al., 2008) vergi adalet algısını ölçmek için, Gerbing (1988) tarafından geliştirmiş olan faktörleri kullanmışlardır.

Azmi and Perumal (2008) adil vergi sisteminin önemli olduğunu ve vergi mükelleflerinin tutumlarını etkilediğini ileri sürmektedir. Mohamad et al. (2013) vergi adaletinin mükelleflerin tutumu ile pozitif yönde ilişkili olduğunu, mükellefler tarafından algılanan adil bir vergi sisteminin, mükelleflerin vergi uyumuna yönelik tutumlarını etkilediğini belirtmişlerdir. Sonuç olarak, mükelleflerin vergi adaleti ile

vergi uyumuna yönelik tutumu arasında anlamlı bir ilişki vardır. Avustralya (Devos, 2012; Murphy, 2003), Almanya (Hennighausen and Heinemann, 2015), Macaristan (Pántya et al., 2016), Yeni Zelanda (Woodward and Tan, 2015), İspanya (Alm and Gomez, 2008), Hollanda (Ross and McGee, 2012), ABD (Jimenez and Iyer, 2016; Wilson and Sheffrin, 2005) gibi gelişmiş ülkelerde yapılan literatür çalışmalarında, adalet algısı ile vergi uyum tutumu arasında pozitif bir ilişkinin olduğu ileri sürülmektedir.

Wilson and Sheffrin (2005) ABD'de yaptığı çalışmada, adalet algısı ile tutum arasındaki ilişkiyi, Mükellefleri Uyumluluk Ölçüm Programı verilerini kullanarak incelemişlerdir. Bulgular, ABD'deki mükelleflerin vergi adalet algısının vergi uyumuna yönelik tutumu etkilediğini göstermiştir. Bu sonuçlar sadece gelişmiş ülkelerde değil, Çin de dahil olmak üzere Gana (Abubakari and Christopher, 2013), Sri Lanka (Jayawardane, 2016), Yemen (Helhel and Admed, 2014), Zimbabwe (Nyamwanza et al., 2014) ve bazı Afrika ülkeleri (Ali et al., 2014) gibi gelişmekte olan ülkelere de adalet ile vergi uyumuna yönelik tutum arasında pozitif bir ilişkinin olduğu yönündeki bulgularla benzerlik göstermektedir.

Helhel and Admed (2014) Yemen'de, vergi mükelleflerinin vergi uyumu konusundaki tutumları incelenmiştir. Bu çalışma Yemen'de vergi uyumsuzluk tutumlarıyla ilgili en önemli faktörlerden birinin adil olmayan vergi sistemi olduğunu ortaya koymuştur. Nyamwanza et al. (2014) KOBİ'lerin Zimbabwe'de vergi uyumuna yönelik tutumlarını araştırmıştır. Çalışmada, Zimbabwe'de çoğu KOBİ'nin vergi uyumu göstermediği ve birçok KOBİ'nin vergi sistemini adil algılamadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu alanda yapılan çalışmaların çoğunda, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere vergi adalet algısı ile vergi uyumu tutumu arasında pozitif bir ilişki olduğu yönünde bulgular elde edilmiştir.

Vergi adaletinin vergi uyumu üzerindeki rolünü araştıran birçok çalışmada vergi uyumu ile adalet arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Casal et al., 2016; Schisler, 1995; Vogel, 1974; Spicer and Becker, 1980; Saad, 2011). Mustapha (2010) vergi adaleti algısının vergi uyumu davranışlarını etkilediğini; Etzioni (1986) ise, adalet algısının vergi uyumu üzerindeki etkisinin vergi oranlarından daha fazla olduğunu ifade etmektedir. Gilligan and Richardson (2005), Roberts (1994) ve Harris (1989) yapmış oldukları çalışmalarda, diğerleriyle benzer şekilde vergi adaleti algısının vergi uyumu ile önemli ölçüde ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir.

Gerbing (1988) 225 mükellefin vergi adaleti algısını ölçmek amacıyla ABD'nin Dallas eyaletinde bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışmada vergi adalet algısı ölçeği sekiz adet faktör olarak uygulanmış, ancak analiz sonucunda ölçeğin dört adet faktör olduğu tespit edilmiştir. Bu faktörler, genel adalet ve vergi yükünün adil dağılımı, vergi oranı tercihi, karşılıklı adalet ve varlıklı kişilerin vergilendirilmesine yönelik tutumdur. Richardson (2006a) Hong Kong'ta 302 yüksek lisans öğrencisine Gerbing (1988) tarafından geliştirilen vergi adalet algısı ölçeğini kullanarak bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışmada vergi adalet algısının vergi uyumu üzerindeki etkisi araştırılmış ve analiz sonucunda bu faktörlerin tamamının anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Azmi and Perumal (2008) tarafından aynı faktörleri kullanarak Malezya'daki 290 kişi üzerinde yapılan çalışmada ise bu faktörlerden yalnızca genel adalet, vergi oranı tercihi ve kişisel çıkar faktörü anlamlı çıkmış; vergi adaleti algısı faktörlerinin Gerbing tarafından belirlenen faktörler ile aynı olmadığı tespit edilmiştir. Başka bir bulgu ise Malezyalıların, zengin kişilere yönelik özel vergi ayrıcalığı olduğunu düşünmedikleri yönündedir. Çalışmada, vergi adalet algısı faktörlerinin Malezya'da diğer ülkelerden farklı çıkmasının ülkeler arasındaki kültürel farklılıklardan kaynaklandığı ileri sürülmüştür.

Khasawneh et al. (2008) Ürdün'de 246 gelir vergisi mükellefinin vergi adalet algısının vergi uyumu üzerinde etkisini araştırmıştır. Bu çalışmada kullanılan vergi adaleti algısı ölçeği Gerbing (1988)'in ve Christensen et al. (1994)'in kullandıkları ölçeklerin uyarlanması ile oluşturulmuştur. Yapılan analizde adalet algısının vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Verboon and van Dijke (2007) Almanya'da 744 gelir vergisi mükellefi ve 359 çalışana yönelik bir çalışma yürütmüş ve dağıtım adaleti algısının vergi uyumu üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma sonucunda dağıtım adalet algısının vergi uyumunu olumlu yönde etkilediği ileri sürülmüştür.

Gerbing (1988) ABD'de, Gilligan and Richardson (2005), Richardson (2005) Avustralya ve Hong-Kong'da vergi adaleti algısı faktörleri kullanarak çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalarda kullanılan adalet algısı faktörlerinin diğer çalışmalardan farklı olduğu görülmektedir. Çalışmalar, bu farklılıkların ülkelerin vergi yapısı, ele alınan örneklemin özellikleri ve her çalışmada kullanılan yöntem farklılıkları gibi nedenlerden ortaya çıktığını, bu nedenle adalet algısı faktörlerini karşılaştırmanın zor olduğunu göstermektedir (Saad, 2011). İpek ve Kaynar (2009)

Çanakkale’de 410 mükellefin vergi uyum düzeylerini araştırdıkları çalışmalarında, mükelleflerin gelir vergisi sistemini adil olarak algıladıkları sonucuna ulaşmışlardır.

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

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

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

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

2.7. Öznel Norm

Öznel norm, belli bir davranışın aile ve arkadaş çevresi gibi sosyal baskı grupları tarafından onaylanması veya onaylanmamasına dönük bireyin algıladığı sosyal baskıdır (Ajzen and Fishbein, 1980; Beck and Ajzen, 1991). Diğer bir ifade ile sosyal baskı gruplarının (aile, arkadaşlar, iş arkadaşları) bireyin beklenen davranışı yerine getirmesi veya getirmemesine yönelik düşünceleri, bireyin algılamasıdır (Ajzen, 1991; Fishbein and Ajzen, 1975; Cialdini and Trost, 1998)

Hedeflenen davranış konusunda referans alınan kişilerin görüşleri öznel normu oluşturmaktadır (Ajzen, 1991). Öznel norm, referans gruplarının kişinin nasıl davranması gerektiğine yönelik beklentileri ile ilgili algılarına yöneliktir (Fishbein and Ajzen, 1975). Baron and Byrne (2002) ise öznel normu, bireyin eylemlerinin başka kişiler tarafından desteklenip desteklenmeyeceği algısı olarak ifade etmektedir. Öznel normlar, bireyin benimsediği referans grup normları olarak da tanımlanmaktadır (Wenzel, 2002a, 2004, 2005a, b; Falsetta, 2007).

Literatür çalışmaları, bireylerin davranışlarının referans gruplarının görüşlerinden etkilendiğini ve bu görüşlere bağlı olarak davranışlarını değiştirebileceklerini ileri sürmektedir (Ajzen, 1991; Lerner and Tetlock, 1999; Peecher et al., 2013). Örneğin, tutum literatürü genellikle bireylerin, referans grubunun tercihi ile uyumlu davranacağını ortaya koymaktadır (Cialdini and Trost, 1998).

Fishbein and Ajzen (1975) bireysel tercih davranışlarının öznel norm tarafından etkilediğini belirtmiştir. Öznel norm, bireyin kendisi için önemli olan

kişilerin davranışlarını dikkate alması olarak da ifade edilmektedir. Bireyin arkadaş, aile üyeleri veya iş arkadaşları tarafından davranışlarının onaylanması veya onaylanmamasının sosyal baskıya yol açtığı varsayılmaktadır (Ajzen and Fishbein, 2005). Bireyin sosyal ağındaki kilit kişiler bireyin davranışını etkilemektedir (Biel and Thøgersen, 2007). Bu bulgular bu alanda yapılan diğer çalışmalar tarafından desteklenmektedir (Ajzen, 1991; Fishbein and Ajzen, 1975; Ajzen and Fishbein, 2005; Aronson et al., 2010). Birey için önemli olan kişilerin, bir olay hakkındaki düşünceleri bireyin davranışlarını güçlü olarak etkilerken birey için önemli olmayan kişilerin düşünceleri bireyin davranışlarını etkilememekte veya düşük düzeyde etkilemektedir (Aronson et al., 2010). Ajzen and Fishbein (1980) referans gruplarının bireyin davranışları hakkındaki beklentilerinin bireyin beklenen davranışı göstermesinde motive edici bir etkiye sahip olduğunu ileri sürmektedir.

Birey, bir olay hakkındaki kararında içinde bulunduğu (ait olduğu) grup etkili olmakta ve grubun beklentisine uygun davranışta bulunmaktadır. Özel norm, bireyin grup içerisindeki kişileri memnun etmek isteyen, karar verirken bireyleri motive eden açık veya örtük sosyal kısıtlamaları da içermektedir (Lerner and Tetlock, 1999). Bu nedenle, bireyler grup için hareket ettiklerinde kendi düşüncelerinden farklı kararlar alabilmekte ve grubun yararı için davranışlarını değiştirebilmektedirler (Ajzen, 1991; Lerner and Tetlock, 1999; Pecher et al., 2013). Bireyin belirli bir sosyal gruba dahil olması, bu topluluğun üyeliğinden elde ettiği sosyal kimliğe dayanarak düşünüp ve hareket etmesini tetiklemektedir (Turner et al., 1987). Gruplar, üyelerinden belirli bir rol davranışı beklemektedir. Birey bu rol beklentilerini içselleştirirse, rol kişinin kimliğinin bir parçası olmaktadır (Graafland, 2017). Bu bağlamda Fishbein and Ajzen (1975) özel normların sosyal çevrenin etkisini ölçmeye yönelik olduğunu ifade etmiş, Turner (1991) ise bu sosyal etkiyi insanların düşünceleri ve hislerini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen bir süreç olarak tanımlamıştır (Smart, 2012).

Bireyler, diğer bireylerin düşüncelerinden ve eylemlerinden etkilenmektedir. Bireyin karar verme sürecinde aile, arkadaşlar, meslektaşları, akranlar, grup üyeleri ve hissedarlar gibi önemli referans grupları etkili olmakta ve bu süreçte ana faktör olarak kabul edilmektedir. Birey, bu önemli referans gruplarının belirli bir davranış hakkındaki düşüncelerinden etkilenmekte ve çoğunlukla bu düşüncelere paralel olarak davranış sergilemektedir. Birey, önemseydiği referans grubu önünde saygınlığını yitirmemek veya bu gruptan kabul görmek istemektedir. Bu nedenle

bireyin içinde bulunduğu çevre, belirli bir davranış hakkında olumlu tutum içinde ise bireyin de bu davranış hakkında olumlu bir tutum geliştirmesi beklenmektedir.

Psikolojik yaklaşım, bireylerin etkileşime girdiği insanların tutum, inanç ve normlarından etkilendiğini varsaymaktadır (James and Alley, 2002). Birey kendisi için önemli olan kişilerin düşüncelerini önemsemektedir. Özel norm, aile ve arkadaşlar gibi, bir bireyin yakın çevresindeki kişilerin belirli bir davranış hakkındaki düşüncelerini etkilemektedir. Bu nedenle özel normun vergi uyum kararında etkili olduğu varsayılmaktadır. Bireyin, kendisine en yakın grup üyelerinin vergi kanunlarına uyması veya uymaması, bireyin davranışlarını etkilemektedir (Aronson et al., 2010).

Vergi kaçakçılığı üzerine yapılan çalışmaların çoğu akran veya sosyal etkileşim etkisini dikkate almamıştır (Fortin et al.,2007). Aile üyeleri ve arkadaşlar gibi referans gruplarının vergi uyumundaki önemine yönelik araştırmalar sınırlıdır. Son zamanlarda yapılan birkaç çalışmada, özel normun vergi uyumu davranışını etkileme şekli incelenmiştir (Wenzel, 2004, 2005a; Bobek et al., 2007; Blanthorne and Kaplan, 2008), ancak yapılan çalışmalar yeterli düzeyde görülmemiştir. Andreoni et al. (1998), yüksek vergi uyum düzeyini açıklamak ve anlamak için uyum davranışına ilişkin çeşitli psikolojik, ahlaki ve sosyal etkenlerin daha fazla araştırılması gerektiğini belirtmiştir. Bu yönlendirmeye bağlı olarak araştırmacılar bu alanda çalışmaya başlamış olmalarına rağmen (Alm et al., 1999; Bobek and Hatfield,2003; Wenzel 2004, 2005a; Bobek et al., 2007; Blanthorne and Kaplan, 2008) ilave araştırmaların yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Weisbach and Plesko, 2007).

Vergi uyumu literatüründe özel norm çalışmaları yetersiz olsa da, bu alanda yapılan çalışmalarda özel norm, önemli bir faktör olarak ele alınmıştır (Bobek and Hatfield, 2003; Bobek et al.,2007; Hanno and Violette, 1996; Wenzel, 2004, 2005a, b). Jones (2010) ve Hageman (2009), normların bireyin vergi uyum kararında önemli olduğunu ileri sürmüştür. Vergi uyumu alanında yapılan bir çok çalışma, özel normun vergi uyumundaki rolünü desteklemektedir (Bobek and Hatfield, 2003; Bobek et al., 2007; Hanno and Violette, 1996; Engida and Albera, 2014).

Mükellefin uyumluluk tutumlarına yön veren en etkili faktör, mükellefin kendisinin ve yakın çevresinin değerleri birleşimidir (Bobek et al., 2007). Bu nedenle, diğer vergi mükelleflerinin davranışları mükelleflerin davranışını belirlemede ve etkilemede önemli bir rol oynamaktadır (Kaplan and Reckers, 1985;

Witte and Woodbury, 1985; Trivedi et al.,2003; Welch et al., 2005). Diğer vergi mükelleflerinin vergiye olan bakış açısı, mükelleflerin vergi uyum davranışını etkilemektedir (Torgler, 2004b). Vergi kaçakçılığının yaygın olduğu toplumlarda vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma eğilimleri daha yüksektir (Hasseldine et al., 1994). Mükelleflerin vergisel davranışı, diğer vergi mükelleflerinin davranışlarından etkilenmektedir. Bu nedenle mükellef için önemli olan referans gruplarının vergi uyumuna karşı olumlu tutumları, mükellefleri vergi uyum davranışına teşvik ederken olumsuz tutumları da vergi uyumsuzluğuna itmektedir (Witte and Woodbury, 1985; Sandmo, 2005). Bir toplumda vergiden kaçınma davranışı gösteren bireylerin fazla oranda bulunması, mükellefin davranışlarını olumsuz yönde etkileyecek ve vergiden kaçınma olasılığı daha fazla olacaktır (Alm and Martinez-Vazquez, 2003; Frey and Torgler, 2004). Mükellefler, toplumda vergi kaçakçılığının yaygın olduğuna inanırlarsa vergi ahlakı düzeyi azalmakta; aksi takdirde vergi ahlakı düzeyi artmaktadır (Torgler and Schneider, 2005).

Bireyin yakın arkadaşları ve ailesinin belli bir davranışı onaylanmasından veya onaylanmamasından etkilendiği görüşü Bobek et al.'un (2013, 2007) öznel normun vergi uyumu üzerindeki etkisini değerlendirdiği çalışmasının sonuçlarıyla da tutarlıdır. Öte yandan öznel norm, bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirme niyetini de etkilemektedir (Ariff et al., 2010). Bu nedenle, davranışların ve normların vergi davranışı araştırmalarında dikkate alınması oldukça önemlidir. Alm et al. (1999) yaptığı çalışmada öznel normun mükelleflerin vergi uyum kararlarında çok önemli bir rol oynadığı sonucuna varmıştır. Bu sonuçlar öznel normun, vergi uyumunu ve vergi gelirlerini artırmada önemli bir unsur olduğunu göstermektedir. Öznel norm yoluyla oluşan sosyal baskı, mükelleflerin vereceği kararlarda belirleyici bir rol oynamaktadır. Bundan dolayı referans grupları vergi uyumuna yönelik olumlu bir tutuma sahipse, mükelleflerin vergi uyumu davranışlarında bulunmasını; olumsuz bir tutuma sahipse vergi uyumsuzluğu davranışlarında bulunmasını beklenmektedir (Basri et al., 2012).

Bir bireyin vergi uyumuna ilişkin algısı grupla olan iletişiminden etkilenmektedir (Alm et al.,1999). Mükellefler sosyal gruplarındaki kişilerin vergi uyumsuzluğu davranışlarını onayladığını algıarlarsa vergi ödemeden kaçınma eğilimine daha fazla niyetli olacaklardır. Örneğin, mükellefler akranlarının vergiden kaçındığını gözlemlediklerinde (Collins et al., 1992; Kaplan and Reckers, 1985) veya

vergi kaçakçılığının yaygın olduğuna inandıklarında vergiden kaçınma eğilimlerinin daha yüksek olması beklenmektedir (Torgler, 2003d).

Cialdini and Trost (1998), grup üyeliğinin mükellefin alacağı kararlarda önemli olduğunu, çünkü bireylerin gruba karşı sorumlu olduklarını ileri sürmektedir. Örneğin, Grasmick and Bursik (1990), uyumsuzluğa karşı akran baskısı olduğunda vergi hilesinin azaldığını tespit etmiştir. Ayrıca bireyler, belli bir konuda uygun ve doğru davranışın ne olduğuna dair kararsız kaldıklarında, ait oldukları grubun normlarından etkilenme eğilimindedirler (Sigala et al., 1999). Bu görüş doğrultusunda bazı çalışmalar, vergi mükelleflerinin gelişmiş ülkelerde akran uyumu algıları ile vergi uyumu tutumları arasında anlamlı bir ilişki bulmuştur (Bobek et al., 2013; Dwenger et al., 2016; Hallsworth et al., 2014). Bobek et al. (2013), öznel normun vergi uyumunu doğrudan etkilediğini tespit etmiştir.

Grasmick and Scott (1982) ve Grasmick and Bursik (1990) akranlarına saygı duyma ile vergi uyumu arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalarında, vergi uyumu göstermediğinde referans gruplarının kendisine gösterdiği saygının yitirileceğine inanan mükelleflerin, vergi uyumu davranışı göstermesi eğilimlerinin olabileceğini ileri sürmüşlerdir. Çoğu durumda, akranlarının saygısını kaybetme korkusu mükelleflerin vergi uyum kararlarında, uyumsuzluğa karşı caydırıcı rol oynamaktadır.

Referans gruplarının, bireyin hedef davranışı gerçekleştirme veya gerçekleştirme yönündeki beklentileri olarak tanımlanan öznel norm, mükellefin vergi yükümlülüklerine uyma veya uymama niyetini etkilemektedir (Bobek and Hatfield, 2003; Trivedi et al., 2005; Smart, 2012). Jackson and Milliron (1986), vergi uyumu literatürü araştırmalarının çoğunda, aynı meslekte faaliyet gösteren mükelleflerin uyumluluk davranışları arasında önemli bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Bu bağlamda, eğer mükellef kendisinin önemseydiği referans gruplarının vergi uyum davranışı göstermediğini algılasa vergi uyum davranışından kaçınacaktır.

Bobek et al. (2007) Avustralya, Singapur ve ABD’de yaptığı çalışmada, mükellefin kendi ahlaki değerlerinin yanı sıra mükellefe yakın olan arkadaşların ahlaki değerlerinin, mükelleflerin tutumları üzerinde güçlü bir etkiye olduğunu tespit etmişlerdir. Vergi uyumunu etkileyen faktörleri inceleyen Jackson and Milliron (1986), akranlarının uyum davranışının, bireyin kendi uyum düzeyiyle önemli derecede ilişkili olduğunu gösteren çok sayıda çalışma olduğu sonucuna

ulaşmışlardır. Steenbergen et al. (1992), vergi uyumunun en önemli belirleyicisinin referans gruplarının görüşleri olduğunu ortaya koymuştur. Andreoni et al., (1998) tarafından batı ülkelerinde vergi mükelleflerinin tutumları ve davranışları üzerine yapılan çalışmada, vergi uyum davranışı gösteren mükellef ve meslektaşların, akranlarının da vergi uyumu davranışı gösterdiklerini, vergi kaçırın mükelleflerin meslektaşlarının ve akranlarının da vergi kaçırma eğilimi içerisinde olduklarını ileri sürmüştür. Bu bulgular, öznel normun uyum davranışını etkilediği düşüncesi ile tutarlıdır.

Gelişmekte olan ülkelerde yapılan çalışmalarda, akran etkisinin, vergi mükelleflerinin uyumluluk tutumlarında önemli bir rol oynadığını tespit edilmiştir. Ho et al. (2013), Çin’de vergi mükelleflerinin vergi uyumu davranışlarını değerlendirmek için bir çalışma yapmış fakat bu görüşe asıl destek, tutum faktörlerini inceleyen Jayawardane’nın (2016) araştırmasıyla sağlanmıştır. Çalışma sonuçları akran etkisinin, Sri Lanka’da vergi uyumsuzluğundaki en önemli faktörlerden biri olduğunu göstermiştir. Jackson and Milliron (1986) tarafından vergi uyumu konusundaki geçmiş araştırmalarını sentezleyen çalışma ve daha sonra Richardson and Sawyer (2001) tarafından yapılan çalışma, akran etkisi biçimindeki öznel normun önemli bir vergi uyumu faktörü olarak kabul etmektedir. Benzer şekilde, Fischer et al. (1992) vergi mükelleflerinin vergi uyum davranışlarını açıklamada akran etkisinin önemini kabul etmektedir. Akran etkisi kullanılarak ölçülen öznel normun önemi Westerman et al. (2007) tarafından da desteklenmektedir. Westerman et al. (2007)’nın Almanya, İtalya ve Japonya ülkelerinde yaptıkları çalışmada, bireyin etik karar vermesinde öznel normun ulusal kültüre kıyasla daha güçlü bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Vergi uyumu davranışında öznel normun önemi Hanno and Violette’in (1996) çalışmasında da incelenmiştir. Bu çalışmada öznel normun, vergi uyumu gösteren gruplar üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Genel olarak, vergi uyum davranışı gösteren veya göstermeyen referans grupları, mükellefin vergi uyumu davranışı üzerinde etkili olmaktadır (Hamid, 2013). Bobek and Hatfield (2003) ABD’de öznel normun vergi uyumundaki rolünü incelemek için planlı davranış teorisine (PDT) dayanan bir model geliştirmiştir. Geliştirilen model, üç vergi uyum senaryosu ile test edilmiştir. Bulgular, her üç senaryoda da tutum ve öznel norm arasındaki ilişkinin anlamlı ve pozitif olduğunu ve öznel normun vergi uyumu üzerinde önemli ve olumlu bir etkisinin olduğunu ortaya koymuştur. Efebera et al. (2004), PDT’ye dayanan bir vergi

uyum davranışı modeli geliştirerek bir çalışma yürütmüştür. Bu çalışma bulguları planlı davranış teorisini desteklemektedir. Trivedi et al. (2005) PDT modelini kullanarak vergi uyumu davranışını incelemiştir. Çalışmanın temel amacı, mükelleflerin neden vergi uyumu veya uyumsuzluğu davranışı gösterdiğine dair ekonomik ve psikolojik teorilerin (PDT'nin altında yatan) öngörülerini test etmektir. Bulgular, PDT'nin modelini desteklemekte ve vergi uyumu davranışında tutum ve niyet değişkeninin önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Langham et al. (2012) Avustralya'da vergi aracıları ve muhasebe meslek mensuplarının küçük ve orta ölçekli işletme sahipleri üzerindeki etkisini, öznel normun mükelleflerin vergi uyumu niyetlerine olan etkisi bağlamında araştırmıştır. Bulgular, öznel normun mükelleflerin vergisel işlemlerini yerine getirmesinde etkili olduğunu, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarını önemli bir şekilde etkilediğini ortaya koymaktadır. Bu araştırma, daha önce yapılan çalışmalara benzer şekilde mükelleflerin referans gruplarının baskılarına maruz kalarak vergi yasalarına uyum gösterdiklerini ortaya koymuştur (Bobek and Hatfield, 2003; Buchan, 2005).

Hite et al. (2003) yaptığı çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyum kararını etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Bu sonuç mükelleflerin davranışlarının başkalarının görüşlerinden etkilendiğini göstermektedir. Ayrıca Tan (2011) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının tavsiyelerinin mükellefin vereceği kararlarda etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kahle and White (2004) ABD'de muhasebe firmaları üzerine yaptıkları çalışmada öznel normun etkisini incelemiştir. Çalışmanın sonuçları mükelleflerin muhasebe meslek mensuplarının kararlarının oluşmasında etkili olduğunu göstermiştir. Muhasebe meslek mensupları karar alırken kanunlardan ziyade mükelleflerin tercihlerinden daha fazla etkilenmektedir. Vergi uyum davranışında öznel normun etkisi Smart (2012) tarafından yapılan çalışmada da desteklenmektedir. Smart'ın (2012) Yeni Zelanda Muhasebeciler Enstitüsü'nün üyeleri üzerine yaptığı çalışmada öznel normun vergi uyumunu etkilediği sonucuna ulaşarak, muhasebecilerin, mükelleflerin vergi yasalarına uyum davranışları üzerinde olumlu ve önemli bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur.

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

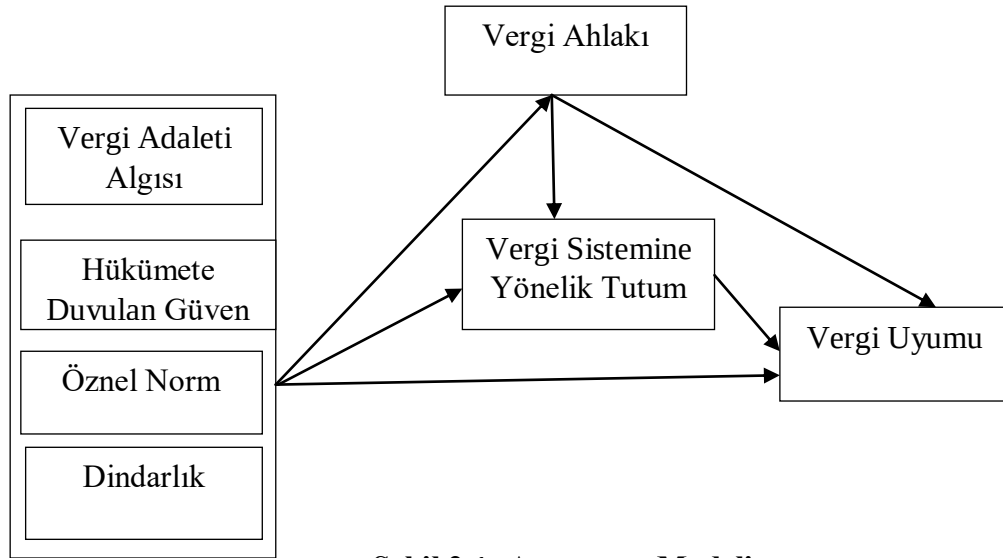
Hipotez 13: Öznel normun, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.

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

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

2.8. Araştırma Modeli

Önceki bölümlerde kurulan hipotezler doğrultusunda oluşturulan araştırma modeli Şekil 2.3’de sunulmuştur.



Şekil 2.1: Araştırma Modeli.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Ana Evreni

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

3.2. Araştırmada Kullanılan Ölçekler ve Anket Hazırlama

Değişkenlerin oluşturulabilmesi için öncelikle araştırma konusu ile ilgili literatür incelenmiş ve araştırmanın kapsam ve içeriği ile uyumlu ölçekler araştırılmıştır. Bazı değişkenlerin ölçülmesinde tek bir ölçekten yararlanmak yerine farklı ölçeklerden yararlanarak araştırma için daha uygun olacağı düşünülen yeni ölçekler uyarlanmıştır. Bu çerçevede araştırmanın konusunu teşkil eden değişkenlerle ilgili literatür incelemesi sonucunda uyarlanan ölçekler ile kapsamlı bir anket formu oluşturulmuştur. Anket formu önce İngilizceden Türkçeye çevrilmiş ve uygulama alanı olan muhasebe meslek mensuplarına uygun olacak şekilde uyarlanmıştır. Bütün bu çalışmaların sonunda ankete son hali verilmiştir. Araştırmada kullanılan değişkenler, literatürde geçerlilik ve güvenilirliği farklı çalışmalarda test edilmiş ölçeklerden uyarlanmıştır. Anket formu sırasıyla hükümete güven, vergi adaleti algısı, öznel norm, vergi uyumu, vergi ahlakı, vergi sistemine yönelik tutum,

dindarlık ve demografik özelliklere ilişkin sorular yer almaktadır. Anket soruları 1’den (kesinlikle katılmıyorum) 5’e (kesinlikle katılıyorum) kadar sıralanan beşli Likert tipi ölçek ile ölçülmüştür.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum ölçeği, Murphy (2009); Mustapha (2010); Verboon and Dijke (2007) makalelerinden uyarlanmıştır ve 10 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Vergi adaleti algısı ölçeği, Gerbing (1988) tarafından ABD için geliştirilen ve daha sonra diğer bazı araştırmacılar tarafından farklı ülkelere uyarlanarak genişletilmiş olan (Christensen et al., 1994; Gilligan and Richardson, 2005; Richardson, 2006a; Azmi and Perumal, 2008; Khasawneh et al., 2008) ve 7 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Hükümete güven ölçeği, Brewer and Sigelman (2002); Colesca (2009) makalelerinden uyarlanmıştır ve 4 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının dindarlık düzeyini ölçmek amacıyla Özbek vd. (2013) tarafından çeşitli ölçeklerden (Gorsuch and McPherson, 1989; McDaniel and Burnett, 1990; Marta, 1999; Plante et al., 2002) yararlanılarak geliştirilen ölçek kullanılmıştır. Vergi sistemine yönelik tutum ölçeği Kirchler and Maciejovsky (2001) makalesinden uyarlanmıştır ve 8 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Vergi ahlakı ölçeği Torgler (2003e) makalesinden uyarlanmıştır ve 4 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür. Öznel norm ölçeği ise Saad (2010); Bobek et al. (2007) makalelerinden uyarlanmıştır ve 5 sorudan oluşan ölçek kullanılarak ölçülmüştür.

3.3. Ön Test ve Veri Toplama Süreci

Hazırlanmış olan anketler 50 muhasebe meslek mensubuna uygulanarak ön test yapılmıştır. Ön test sonucunda elde edilen verilerin faktör analizi, geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Faktör analizi ile ölçeklerin ilgili değişkenlere yüklenip yüklenmediği incelenmiş ve ilgili değişkenlere yüklenmeyen ifadeler anket formundan çıkartılmıştır. Güvenirlilik analizi ile ölçeklerin güvenirliliğini düşürdüğü tespit edilen ölçekler de anket formundan çıkartılmış ve anket formunun son şekli oluşturulmuştur.

Çalışmada yüz yüze görüşme ve online anket yöntemi kullanılarak veriler elde edilmiştir. Anket formu 2013 yılı Ocak – Temmuz ayları arasında Türkiye genelinde çeşitli illerde bağımsız olarak faaliyet gösteren 401 muhasebe meslek mensubuna

anket uygulanmıştır. Bu anketlerden 9'u güvenilir olmadığından analiz dışında bırakılmış, geri kalan 392 anket analizde kullanılmıştır.

3.4. Araştırma Bulguları

Anket yoluyla toplanan veriler SPSS 19.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen bulgular aşağıdaki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde sunulmuş ve yorumlanmıştır.

3.4.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına ilişkin demografik bulgular Tablo 3.1' de sunulmuştur. Buna göre, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %16' sını kadınlar, % 84'ünü ise erkekler oluşturmaktadır. Bulgular çalışmaya katılan katılımcıların çoğunluğunun erkeklerden oluştuğunu göstermektedir. Araştırmaya katılan katılımcıların % 86'sı evli iken % 14'ü ise bekardır. Muhasebe meslek mensuplarının % 78,6' sını üniversite; % 15,7' si lise; % 4,7'si yüksek lisans; % 0,7'si diğer ve % 0,2' si ise doktora düzeyinde eğitim almıştır. Katılımcıların % 28,2'si 5.000TL ve üstü; % 25,2'si 2.000 – 3.000TL arasında; % 22,2'si 3.000- 4.000TL arasında; % 16,7'si 4.000 – 5.000TL arasında ve % 7,7' si ise 1.000 – 2.000TL arasında gelir elde etmektedir.

Tablo 3.1: Katılımcıların Özellikleri.

Demografik Özellikler	Kriterler	Kişi Sayısı	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	64	16,0
	Erkek	337	84,0
Medeni Durum	Evli	345	86,0
	Bekar	56	14,0
Eğitim Düzeyi	Doktora	1	0,2
	Yüksek Lisans	19	4,7
	Üniversite	315	78,6
	Lise	63	15,7
	Diğer	3	0,7
Gelir Düzeyi	1.000 – 2.000 TL	31	7,7
	2.000 – 3.000 TL	101	25,2
	3.000 – 4.000 TL	89	22,2
	4.000 – 5.000 TL	67	16,7
	5.000 TL ve üstü	113	28,2

Tablo 3.2’ de araştırmaya katılan yöneticilerin yaşları ile ilgili veriler sunulmaktadır. Araştırmaya katılan katılımcılarının yaşları 27 ile 82 arasında oldukça geniş bir yelpazede dağılmaktadır. Araştırmaya katılanların yaşlarına bakıldığında en çok katılımın %7,2’ lik oranla 40 yaşındaki muhasebe meslek mensubu tarafından sağlandığı görülmektedir.

Tablo 3.2: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı.

Yaş	Kişi Sayısı	Yüzde	Yaş	Kişi Sayısı	Yüzde	Yaş	Kişi Sayısı	Yüzde
27	1	,2	43	15	3,7	59	3	,7
28	3	,7	44	13	3,2	60	1	,2
29	2	,5	45	12	3,0	61	5	1,2
30	11	2,7	46	7	1,7	62	2	,5
31	5	1,2	47	22	5,5	63	11	2,7
32	10	2,5	48	12	3,0	64	2	,5
33	15	3,7	49	5	1,2	65	6	1,5
34	9	2,2	50	11	2,7	66	3	,7
35	14	3,5	51	9	2,2	67	1	,2
36	9	2,2	52	9	2,2	68	2	,5
37	21	5,2	53	8	2,0	69	1	,2
38	22	5,5	54	4	1,0	72	1	,2
39	12	3,0	55	9	2,2	81	1	,2
40	29	7,2	56	9	2,2			
41	20	5,0	57	9	2,2			
42	21	5,2	58	4	1,0			
Toplam							392	100

3.4.2. Faktör Analizi

Faktör analizi, değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacı ile verilerin daha anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli bir analiz çeşididir (Nakip, 2003, s.403). Başka bir ifade ile faktör analizi, verileri özet bir biçimde sunmak amacı ile birbirleri ile yakın ilişkili olan verilerin aynı faktör altında toplanmasını ve ilişkili faktörlere yüklenmesini sağlamaktadır.

Faktör analizi ile anket formunda yer alan 47 ifadenin, ölçmek istediğimiz faktörlere yüklenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla çalışmada SPSS 19.0 programı kullanılarak varimaks dönüşümlü keşifsel faktör analizi yapılmıştır. Analizde faktör yapısını bozan ve başka faktörlere yüklenen 10 ifade, temsil ettiği değişken grubundan farklı bir faktöre yüklenmesi sonucu analizden çıkartılmıştır. Ayrıca

faktör yükleri literatürde kabul edilebilir alt sınırın (0,50) üzerindedir (Tabachnick and Fidell, 2007; Çokluk vd., 2014).

Analiz sonucunda dindarlık, vergi adalet algısı, vergi uyumu, öznel norm, vergi sistemine yönelik tutum, hükümete duyulan güven ve vergi ahlakı olmak üzere 7 faktörlü bir yapıya ulaşılmıştır. Elde edilen 7 faktör toplam varyansın %66,578'ini açıklamaktadır ve bu oran sosyal bilimlerde açıklanan toplam varyans için kabul edilebilir alt sınırın (0,60) üzerindedir (Nakip, 2003, s.412). Faktör analizinden elde edilen sonuçlar doğrultusunda dindarlık 9, vergi adalet algısı 7, vergi uyumu 6, öznel norm 4, vergi sistemine yönelik tutum 5, hükümete duyulan güven 3 ve vergi ahlakı 3 ifade kullanılarak ölçülmüştür. Değişkenlere ait faktör yükleri matrisi Tablo 3.4'te sunulmuştur.

Faktör analizinin uygunluğunu ve kullanılan değişkenlerin homejenliğini test etmede KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem yeterliliği ölçütü ve Barlett testi kullanılmıştır. KMO, kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştırarak, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olup olmadığını açıklayan bir endekstir (Norusis, 1993: 53). Bu oranın %60'ın üzerinde olması beklenmektedir (Hair et al., 1998). Çalışmada Kaiser-Meyer-Olkin değeri 0,883 olarak bulunmuştur ve bu sonuç örneklem sayısının faktör analizi için yeterli ve uygun olduğunu göstermektedir. Barlett testinin sonuçları (Ki Kare=10.063,023; $p<0.000$) ana kütle içindeki değişkenler arasında bir ilişkinin var olduğunu açıkça göstermektedir. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett test sonuçları Tablo 3.3'de sunulmuştur.

Tablo 3.3: Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Test Sonuçları.

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

Tablo 3.4: Değişkenlere Ait Faktör Yükleri Matrisi.

	1	2	3	4	5	6	7
<i>Dindarlık</i>							
Dindarlık 1	,887						
Dindarlık 2	,878						
Dindarlık 3	,878						
Dindarlık 4	,864						
Dindarlık 5	,795						
Dindarlık 6	,775						
Dindarlık 7	,772						
Dindarlık 8	,766						
Dindarlık 9	,709						
<i>Vergi Adalet Algısı</i>							
Vergi Adalet Algısı 1		,887					
Vergi Adalet Algısı 2		,871					
Vergi Adalet Algısı 3		,851					
Vergi Adalet Algısı 4		,848					
Vergi Adalet Algısı 5		,838					
Vergi Adalet Algısı 6		,793					
Vergi Adalet Algısı 7		,780					
<i>Vergi Uyumu</i>							
Vergi Uyumu 1			,807				
Vergi Uyumu 2			,787				
Vergi Uyumu 3			,758				
Vergi Uyumu 4			,709				
Vergi Uyumu 5			,672				
Vergi Uyumu 6			,515				
<i>Öznel Norm</i>							
Öznel Norm 1				,763			
Öznel Norm 2				,732			
Öznel Norm 3				,690			
Öznel Norm 4				,628			
<i>Vergi Sistemine Yönelik Tutum</i>							
VSY Tutum 1					,678		
VSY Tutum 2					,667		
VSY Tutum 3					,662		
VSY Tutum 4					,623		
VSY Tutum 5					,531		

Tablo 3.4: Değişkenlere Ait Faktör Yükleri Matrisi (Devam).

	1	2	3	4	5	6	7
Hükümete Duyulan Güven							
Hükümete Duyulan Güven 1						,855	
Hükümete Duyulan Güven 2						,850	
Hükümete Duyulan Güven 3						,682	
Vergi Ahlakı							
Vergi Ahlakı 1							,738
Vergi Ahlakı 2							,736
Vergi Ahlakı 3							,731
Açıklanan Varyans (%)	16,833	15,662	9,508	6,407	6,340	6,031	5,796
Kümülatif Varyans (%)	16,833	32,495	42,003	48,411	54,751	60,782	66,578

3.4.3. Güvenirlilik ve Geçerlilik Analizi

Ölçeğin güvenirliliğinin değerlendirilmesinde, Cronbach (1951) tarafından geliştirilen Cronbach alfa testinden yararlanılmıştır. Alfa (α) katsayısının bulunduğu aralık, ölçeğin güvenilir olup olmadığını göstermektedir. Buna göre α katsayısı; $\alpha < 0,50$ kabul edilemez, $0,50 \leq \alpha < 0,60$ zayıf, $0,60 \leq \alpha < 0,70$ kabul edilebilir, $0,70 \leq \alpha < 0,90$ iyi ve $0,90 \leq \alpha$ mükemmel bir ölçek olduğu kabul edilmektedir (George and Mallery, 2003). Nunnally (1978), ise cronbach alfa katsayısının 0.70'in üzerinde ise ölçeği güvenilir kabul etmektedir.

Araştırma modeline ait değişkenlerin güvenirlilik (cronbach alfa) katsayıları 0.70 ve üzerinde olması, oluşturulan ölçeğin güvenirlilik koşullarını yerine getirdiğini ve değişkenlerin içsel tutarlılığa sahip olduğunu göstermiştir. Geliştirilen ölçeğin güvenirlilik testi (cronbach alfa) sonuçları Tablo 3.5'de sunulmuştur.

Tablo 3.5: Değişkenlerin Ölçek Sayısı ve Cronbach Alfa Katsayıları.

Değişkenler	Değişkenin Ölçek Sayısı	Cronbach Alfa
Dindarlık	9	0,940
Vergi Adalet Algısı	7	0,945
Hükümete Duyulan Güven	3	0,923
Veri Uyumu	6	0,836
Vergi Ahlakı	3	0,773
Vergi Sistemine Yönelik Tutum	5	0,697

Çalışmada ölçeklerin geçerliliğini araştırmak için kapsam ve yapı geçerliliğinden yararlanılmıştır. Kapsam geçerliği, uzman görüşünden yararlanarak anket formunda yer alan ifadelerin ölçmek istenilen alan için uygunluğunun tespit edilmesidir (Karasar, 2005, s.151). Kapsam geçerliliği kapsamında değişkenleri ölçek ifadeler hazırlanırken literatürde anket formunda yer alan değişkenler ile ilgili kullanılan ölçekler incelenmiş ve bütün değişkenler literatürde güvenilirlik ve geçerliliği ispatlanmış ölçeklerden uyarlanmıştır. Ayrıca uyarlanan bu ölçeklerin ölçmek istenen alan için uygun olup olmadığının belirlenmesi için bu alandaki uzman kişilerin görüşleri alınmış ve ön test yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda uygun olmayan ölçekler anket formundan çıkartılmıştır.

Yapı geçerliliği, soyut bir olgunun ölçme aracı ile ne derece doğru ölçülebildiğinin göstergesidir (Tavşancıl, 2002, s.45). Çalışmada yapı geçerliliği kapsamında ön test yapılarak elde edilen verilerin faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi sonucunda 7 faktörlü bir yapıya ulaşılmış ve bu sonuç ilgili faktörleri ölçek 37 sorunun belirli bir yapıyı ölçmekte yeterli olduğunu göstermektedir.

3.4.4. Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyon Analizi

Pearson Korelasyon analizi değişkenler arasındaki ilişkilerin incelenmesi için yapılmış ve analiz sonucunda korelasyon katsayıları hesaplanmıştır. Pearson Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki doğrusal ilişkinin derecesini göstermektedir (Bülbül, 2001, s.407). Değişkenler arasındaki korelasyon analizi sonuçları ve değişkenlere ait ortalama, standart sapma değerleri Tablo 3.6.'da sunulmuştur. Korelasyon analizi sonuçları, vergi sistemine yönelik tutum ile öznel

norm değişkenleri arasındaki ilişkinin anlamsız olduğunu ve bu ilişki dışındaki diğer tüm ilişkilerin pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.6: Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyonlar.

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

* Korelasyon 0,05 seviyesinde anlamlıdır.

** Korelasyon 0,01 seviyesinde anlamlıdır.

3.4.5. Regresyon Analizleri ve Hipotezlerin Testi

Bu bölümde araştırmada oluşturulan hipotezler test edilecektir. Araştırmada bağımlı değişkenleri etkileyen birden fazla değişken olduğundan hipotezleri test etmek için çoklu regresyon analizi kullanılmıştır.

3.4.5.1. Değişkenlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi

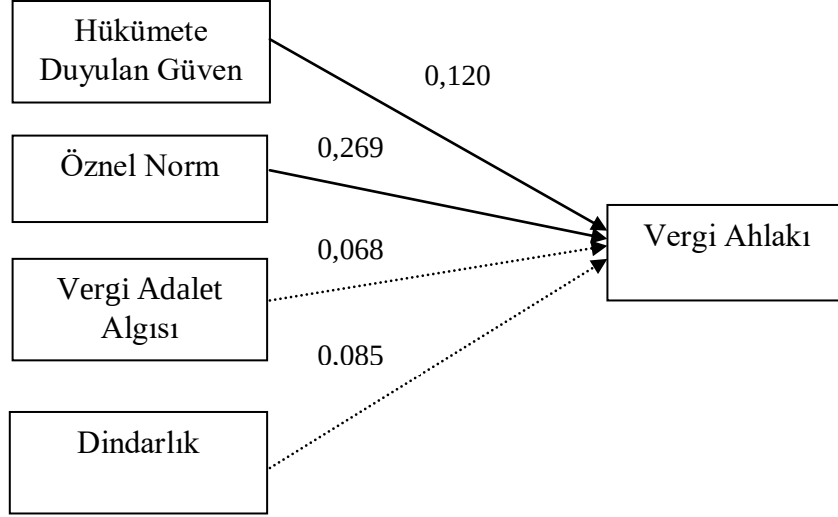
Bu analizde ise vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin muhasebe meslek mensubunun vergi ahlakı üzerindeki etkileri incelenmiştir ve analiz sonuçları Tablo 3.7’de sunulmuştur.

Tablo 3.7: Değişkenlerin Vergi ahlakı Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi.

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken : Vergi Ahlakı		
	β	t	Sig.
Hükümete Duyulan Güven	,120	2,088	,037
Vergi Adalet Algısı	,068	1,200	,231
Öznel Norm	,269	5,377	,000
Dindarlık	,085	1,730	,084
F		18,316	
R ²		,156	
Düzeltilmiş R2		,148	

Regresyon analizi sonucunda oluşturulan regresyon modelinin istatistiki olarak anlamlı ($F=18,316$; $p<0,01$) ve modelin açıklama gücünün önemli ($R^2= 0,156$) olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Hükümete duyulan güven ($\beta= 0,120$; $p<0,05$) ve öznel norm ($\beta= 0,269$; $p<0,01$) muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, vergi adalet algısı ($p>0,05$) ve dindarlığın ($p>0,05$) vergi ahlakı üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı olmadığı görülmektedir.

Yapılan regresyon analizi sonucunda H_9 ve H_{15} hipotezleri desteklenirken, H_6 ve H_{12} hipotezleri desteklenmemiştir.



Şekil 3.1: Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler.

3.4.5.2. Değişkenlerin Vergi Sistemine Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi

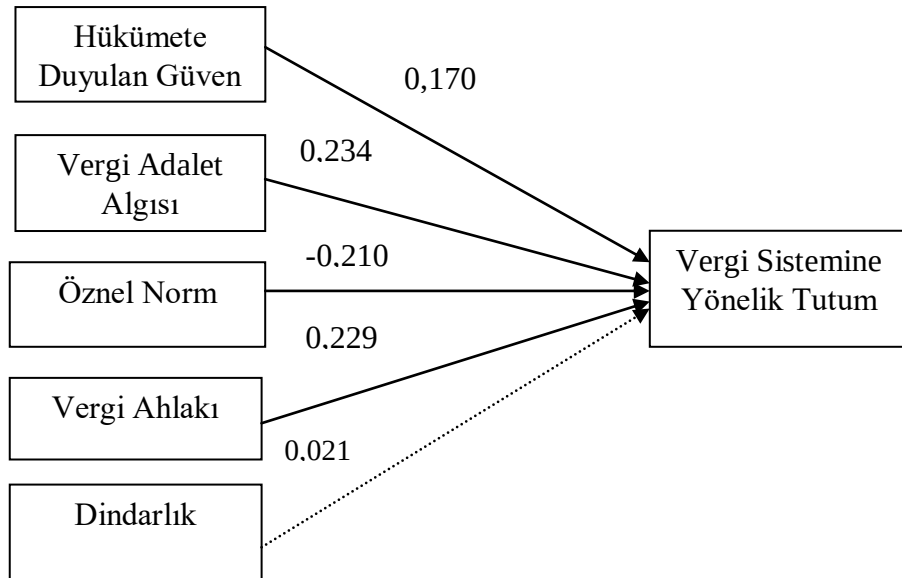
Vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin muhasebe meslek mensubunun vergi sistemine yönelik tutum üzerindeki etkileri incelenmiş ve ilgili hipotezler test edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo 3.8’de sunulmuştur.

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

Tablo 3.8: Değişkenlerin Vergi Sistemine Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi.

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken : Vergi Sistemine Yönelik Tutum		
	β	t	Sig.
Hükümete Duyulan Güven	,170	2,993	,003
Vergi Adalet Algısı	,234	4,179	,000
Öznel Norm	-,210	-4,120	,000
Vergi ahlakı	,229	4,637	,000
Dindarlık	,021	,429	,668
F		18,081	
R ²		,186	
Düzeltilmiş R ²		,176	

Yapılan regresyon analizi sonucunda H₃, H₈, H₁₁ ve H₁₄ hipotezleri desteklenirken, H₅ hipotezi desteklenmemiştir.



Şekil 3.2: Vergi Sistemine Yönelik Tutumu Etkileyen Faktörler

3.4.5.3. Değişkenlerin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi

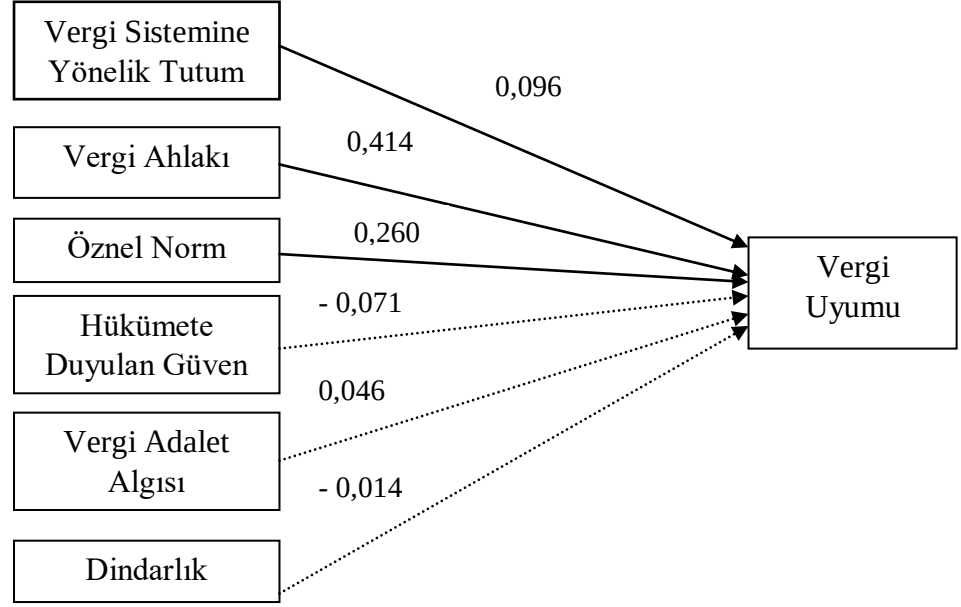
Bu regresyon analizinde, vergi sistemine yönelik tutum, vergi ahlakı, vergi adalet algısı, hükümete duyulan güven, öznel norm ve dindarlık değişkenlerinin muhasebe meslek mensubunun vergi uyumu üzerindeki etkileri ölçülerek oluşturulan hipotezler test edilmiştir ve analiz sonuçları Tablo 3.9’ da sunulmuştur.

Tablo 3.9: Değişkenlerin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkileri ile İlgili Regresyon Analizi.

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken : Vergi Uyumuna		
	β	T	Sig.
Hükümete Duyulan Güven	-,071	-1,366	,173
Vergi Adalet Algısı	,046	,888	,375
Öznel Norm	,260	5,497	,000
Vergi Ahlakı	,414	9,007	,000
Dindarlık	-,014	-,329	,742
Vergi Sistemine Yönelik Tutum	,096	2,098	,037
F		32,832	
R ²		,333	
Düzeltilmiş R ²		,323	

Regresyon analizi sonucunda oluşturulan regresyon modelinin istatistiki olarak anlamlı ($F=32,832$; $p<0,01$) ve modelin açıklama gücünün önemli ($R^2= 0,333$) olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öznel norm ($\beta= 0,260$; $p<0,01$), vergi ahlakı ($\beta= 0,414$; $p<0,01$) ve vergi sistemine yönelik tutum ($\beta= 0,096$; $p<0,05$) muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerinde istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir etkiye sahipken, hükümete duyulan güven ($p>0,05$), vergi adalet algısı ($p>0,05$) ve dindarlığın ($p>0,05$) vergi uyumu üzerindeki etkisinin istatistiki olarak anlamlı olmadığı görülmektedir.

Yapılan regresyon analizi sonucunda H_1 , H_2 ve H_{13} hipotezleri desteklenirken, H_4 , H_7 ve H_{10} hipotezleri desteklenmemiştir.



Şekil 3.3: Vergi Uyumunu Etkileyen Faktörler.

Tablo 3.10: Hipotez Testi Sonuçları.

HİPOTEZLER		SONUÇLAR
H ₁	Muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemine yönelik tutumun vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₂	Muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₃	Muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₄	Muhasebe meslek mensuplarının dindarlığın vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklenmedi
H ₅	Muhasebe meslek mensuplarının dindarlığın vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklenmedi
H ₆	Muhasebe meslek mensuplarının dindarlığın vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklenmedi
H ₇	Muhasebe meslek mensuplarının hükümete duydukları güvenin vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklenmedi
H ₈	Muhasebe meslek mensuplarının hükümete duydukları güvenin vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₉	Muhasebe meslek mensuplarının hükümete duydukları güvenin vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₁₀	Muhasebe meslek mensuplarının vergi adaleti algısının vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklenmedi
H ₁₁	Muhasebe meslek mensuplarının vergi adaleti algısının vergi sistemine yönelik tutum üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₁₂	Muhasebe meslek mensuplarının vergi adaleti algısının vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklenmedi
H ₁₃	Öznel normun, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₁₄	Öznel normun, muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemine yönelik tutumu üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi
H ₁₅	Öznel normun, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı üzerinde pozitif yönlü bir etkisi vardır.	Desteklendi

4. SONUÇ VE TARTIŞMA

Devletler kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakların büyük bir kısmını (%90) vergiler yolu ile elde etmektedir. Bu oran devletin en önemli gelir kaynağının vergiler olduğunu ve vergiler toplanamadığı takdirde kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinin mümkün olamayacağını göstermektedir. Bu nedenle devletin, mükelleflerin kanunlara uygun olarak vergisel işlemleri yerine getirmesini sağlaması gerekmektedir. Çünkü mükelleflerin vergisel sorumluluklarının yerine getireceğinin en önemli göstergesi, mükelleflerin vergi uyum düzeyleridir. Vergi uyum düzeyi yüksek olan bir mükellef, vergisel işlemlerini kanunda belirtilen şekilde yerine getirmektedir.

Mükellefler, vergi kanunlarını yeterince bilmiyor olmaları, vergi kanunlarının karışık ve sürekli değişiyor olması, vergi idaresinin bazı vergisel işlemlerin yetkili muhasebe meslek mensupları aracılığı ve sorumluluğu ile yerine getirilme zorunluluğu gibi nedenlerden dolayı, vergisel işlemlerini yerine getirirken muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle muhasebe meslek mensupları vergi idaresi ile mükellefler arasında bir köprü görevi görerek vergisel işlemlerin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde aracılık etmektedirler. Bu aracılık muhasebe meslek mensuplarının mükellef ile vergi idaresi arasında önemli bir rol üstlenmesine neden olmaktadır. Fakat meslek mensubu bu rolü yerine getirirken hem vergi idaresinin hem de mükellefin baskılarına maruz kalmaktadır. Mükellef muhasebe meslek mensubunun kendi çıkarları doğrultusunda davranmasını isterken vergi idaresi ise muhasebe meslek mensuplarının vergisel işlemleri kanunlar çerçevesinde yerine getirmesini ve kanunlardaki boşlukları kullanırken de toplumsal çıkarları gözetmesini istemektedir.

Meslek mensuplarının vergisel işlemleri mükellefler adına yapıyor olması vergi kaçakçılığının artmasında veya azalmasında kilit bir rol üstlenmesine neden olmaktadır. Meslek mensuplarının üstlenmiş oldukları bu aracılık ve sorumluluk görevi, mükelleflerin vergi uyumu eğiliminde önemli bir belirleyici olmaktadır. Eğer meslek mensubu, toplumsal çıkarları gözeterek mükelleflerin vergisel işlemlerini (vergi ziyanına yol açmadan ve kanundaki boşlukları toplumsal çıkarlar lehine kullanarak) yerine getirirse mükelleflerin vergi uyumu davranışına yönlendirilmesinde aracılık etmiş olacak; meslek mensubu mükellefin çıkarlarını dikkate alarak vergisel işlemleri (vergi ziyanına yol açarak ve kanundaki boşlukları

mükellef lehine kullanarak) yerine getirirse mükelleflerin vergi uyumsuzluğuna doğru yönlendirilmesinde aracılık etmiş olacaktır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi uyumunun en önemli belirleyicilerinden biri olduğu söylenebilir. Dolayısıyla vergi uyumunun sağlanarak devletin gelirlerinin artırılması için ilk önce mükelleflerle vergisel işlemlerin yerine getirilmesinde aracılık eden muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum düzeyini etkileyen faktörlerin bilinmesi ve arttırılması çalışmalarının yapılması faydalı olacaktır.

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

4.1. Değişkenlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkileri

Hükümete duyulan güven, dindarlık, öznel norm ve vergi adalet algısının vergi ahlakı üzerindeki etkilerinin incelendiği analiz sonuçları, öznel normdaki artışın ($\beta=0,269$; $p<0,01$) vergi ahlakı üzerinde de bir artış meydana getireceğini göstermektedir. Çalışmada vergi ahlakına en çok etki eden değişken öznel normdur. Torgler and Schneider (2005) da benzer sonuçları elde etmiş ve mükelleflerin referans gruplarının vergi kaçırıyor olması, mükelleflerin de vergi ahlakını azalttığını belirtmişlerdir. Hükümete duyulan güven artışı da ($\beta=0,120$; $p<0,05$) vergi ahlakını artırmaktadır. Vergi ahlakı düzeyinin yüksek olması hükümete duyulan güven düzeyinin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Bu bulgu literatürdeki çalışmalarla desteklenmektedir (Andriani, 2016; Daude et al., 2012; Ibrahim et al., 2015; Kondelaji et al., 2016; Leonardo, 2011; Li, 2010; Ristovska et al., 2013; Torgler and Schaffner, 2007; Torgler and Schneider, 2004, 2009; Torgler et al., 2007a, 2007b; Trüdinger and Hildebrandt, 2012; Vythelingum et al., 2017).

Dindarlık ve vergi adalet algısı değişkenlerinin diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde vergi ahlakı üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı görülürken, tek başına etkisinin incelendiği analizlerde

istatistiki olarak anlamlı bir şekilde etkilediği görülmektedir. Literatürdeki çalışmalar vergi adalet algısı ve dindarlığın vergi ahlakını artırdığını göstermektedir. Torgler (2003d), dindarlığın rolü konusunda kapsamlı bir araştırmada 1990'da Kanada Dünya Değerler Anketi verilerini kullanarak vergi ahlakının dindarlığa bağlı olduğunu ortaya koymuştur. Torgler çalışmalarını, Kanada (Torgler, 2003d), Asya'daki ülkeler (Torgler, 2004a), Almanya (Feld and Torgler, 2007), İspanya dışındaki Avrupa ülkeleri (Torgler and Schneider, 2007), ABD ve Türkiye'de (Torgler et al., 2008) dahil olmak üzere 30'dan fazla ülkede yürütmüştür. Bu çalışmaların bulguları değerlendirildiğinde, dindarlığın vergi ahlakı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca vergi adalet algısı ile vergi ahlakı arasında literatürde yapılan çalışmalarda mükelleflerin vergi sistemini adil olarak algılamasının, vergi ahlakını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır (Alm and Gomez, 2008; Çevik, 2016; Cummings et al., 2005, 2009; Cyan et al., 2016; Niesiołędzka, 2014; Torgler and Schaffner, 2007; Torgler et al., 2008; Vythelingum et al., 2017).

4.2. Değişkenlerin Vergi Sistemine Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri

Hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı, vergi ahlakı, öznel norm ve dindarlığın vergi sistemine yönelik tutum üzerindeki etkilerinin incelendiği analiz sonuçlarına bakıldığında, vergi adalet algısının ($\beta = 0,234$; $p < 0,01$) vergi sistemine yönelik tutum üzerinde en büyük etkiye sahip olduğu görülmektedir. Bu sonuç, vergi adalet algısındaki artışın tutumu artıracağını göstermektedir. Hükümetin uygulayacağı adil bir vergi sistemi, muhasebe meslek mensupları tarafından vergi sisteminin olumlu algılanmasını ve vergiye karşı olumlu bir tutumun oluşmasını sağlayacaktır. Bu bulgu bir çok ülkede yapılan çalışmalarla da desteklenmiştir (Avustralya (Devos, 2012; Murphy, 2003); Almanya (Hennighausen and Heinemann, 2015); Macaristan (Pántya et al., 2016); Yeni Zelanda (Woodward and Tan, 2015); İspanya (Alm and Gomez, 2008), Hollanda (Ross and McGee, 2012); ABD (Jimenez and Iyer, 2016).

Vergi sistemine yönelik tutum üzerinde vergi adalet sisteminden sonra en çok etkiye sahip olan değişken vergi ahlakı ($\beta = 0,229$; $p < 0,01$) değişkenidir ve vergi ahlakının artması vergi sistemine yönelik tutumu artırmaktadır. Böylece, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakı düzeyi artırılarak vergi sistemine karşı olumlu bir

tutum geliştirilebilir ve bunun sonucunda vergi uyumu davranışının gerçekleşmesinde katkı sağlanmış olunur. Hükümete duyulan güven de ($\beta = 0,170$; $p < 0,01$) vergi adalet algısı ve vergi ahlakı gibi vergi sistemine yönelik tutum üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Hükümete duyulan güven arttıkça vergi sistemine karşı olumlu bir tutumun gelişmesine neden olacaktır. Literatürde yapılan çalışmalar güven ile tutum arasında güçlü ve anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır (Wu et al., 2011; Kaushik et al., 2015).

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

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

4.3. Değişkenlerin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri

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

Analiz sonuçları vergi ahlakını, vergi uyumunu en çok artıran değişken olduğunu göstermektedir. Vergi uyumunu arttırmasındaki etkileri dikkate

alındığında, muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakını artıracak uygulamaların faaliyete geçirilmesinin faydalı olacağı görülmektedir. Literatürde de vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki etkilerine dair benzer sonuçlar elde edilmiştir (Hanno and Violette, 1996; Kirchler, 2007; Kornhauser, 2007; Torgler, 2007).

Çalışmada, vergi sistemine yönelik tutumun artması, vergi uyumunu artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum, vergi uyumuna yönelik olumlu bir tutumun, vergi mükelleflerinin yasalara uyma eğilimini teşvik edeceğinin bir göstergesidir. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin vergiye yönelik tutumlarının daha iyi anlaşılması, vergi uyumunun artırılması için önemlidir. Bu bulgu, literatürde benzer çalışmaların sonuçlarıyla örtüşmektedir (Bobek and Hartfield, 2003; Chan et al., 2000; Onu, 2016 ; Alabede et al., 2011; Hamid, 2013).

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

Hükümete duyulan güven, vergi adalet algısı ve dindarlığın diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde, vergi uyumu üzerinde anlamlı bir etkinin bulunmadığı görülürken, tek başına etkilerinin incelendiği analizlerde ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde etkilediği sonucu görülmektedir. Literatürdeki çalışmalar, hükümete duyulan güvenin vergi uyumunu artırdığını göstermektedir (Gobena and Van Dijke, 2016; Gangl et al., 2013; Muehlbacher et al., 2011; Scholz and Lubell, 1998). Scholz and Lubell (1998), vergi uyumu ile güven arasındaki ilişkiyi araştırmış ve bu araştırma sonucunda mükelleflerin hükümete duydukları güveninin, vergi uyumunu önemli derecede etkilediği sonucuna varmışlardır. Ayrıca Jimenez and Iyer (2016) çalışmasında vergi adaleti algısının, hükümete duyulan güven ile vergi uyumu arasında tam aracılık ettiği sonucuna ulaştı.

Bununla birlikte literatürde vergi adalet algısının vergi uyumunu artırdığı ile ilgili sonuçlar elde edilmiştir. Bir çok çalışmada vergi adaletinin vergi uyumu üzerindeki rolü araştırıldı ve vergi uyumu ile adalet arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edildi (Casal et al., 2016; Schisler, 1995; Vogel, 1974; Spicer and Becker,

1980; Saad, 2011). Dindarlığın da vergi uyumunu artırdığı ile ilgili sonuçlar literatürde yer almaktadır. Bununla ilgili olarak Eiya et al. (2016) dindarlığın Nijerya'daki vergi uyumu üzerindeki etkisini inceledi. Sadece dini değerlerin, vergi mükelleflerinin vergiye uyumunda önemli bir rol oynamadığı sonucuna ulaşıldı.

4.4. Literatüre Yönelik Katkı

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

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

4.5. Sektöre Yönelik Katkı

Vergi, hükümetler için en önemli gelir kaynağıdır. Vergi mükelleflerinin vergi uyum düzeyi arttıkça hükümetlerin gelirleri de artacaktır. Bu nedenle hükümetler vergi mükelleflerinin vergi uyumunu etkileyen değişkenleri belirlemek istemektedir. Vergi mükelleflerinin kararları, hükümet, vergi idaresi, muhasebe meslek mensupları ve diğer vergi mükelleflerinin faaliyetleri tarafından etkilenmektedir (Alm et al., 2012). Vergi mükelleflerinin çoğunluğu, vergi kanunlarının artan karmaşıklığı (Tan, 1999; Killuan and Doyle, 2005) ve vergi yasaları hakkındaki bilgi yetersizlikleri (Tan, 1999) nedeniyle vergisel yükümlülüklerini muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yerine getirmektedirler. Bu nedenle muhasebe meslek mensupları vergi mükelleflerinin vergi uyum davranışında önemli bir rol oynamaktadır (Tan, 1999).

Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin vergisel işlemleri yerine getirilmesinde mükelleflere danışmanlık ve aracılık yapmaktadır. Muhasebe meslek mensubunun vergi uyumuna olan bakış açısı mükelleflerin vergi uyumunu da

etkilemektedir. Bu nedenle mükelleflerin vergi uyumunu artırmanın en önemli unsurlarından biri, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu artırıcı politikaların geliştirilmesidir. Muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum düzeyinin artırılması, mükelleflerin aynı yönde eğilim göstermesine neden olacaktır. Başka bir ifade ile vergi uyum düzeyi yüksek olan bir muhasebe meslek mensubu, aracılık ettiği mükelleflerin vergi uyum davranışı göstermesi konusunda yönlendirecek; vergi uyum düzeyi düşük olan muhasebe meslek mensubu ise vergi ziyaı ve vergi ödemeden kaçınma konusunda ilgisiz davranarak mükelleflerin vergi uyum davranışından uzaklaştıracaktır. Bundan dolayı vergi uyumu konusunda öncelikle muhasebe meslek mensuplarının vergi uyum düzeyinin artırılması konusunda çalışmaların yapılması, vergi uyumu alanında uygulanacak olan politikalara katkı sağlayacaktır. Bu çalışma bulguları hükümetlere muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu artırmada uygulayacağı politikaların ve stratejilerin geliştirilmesine yardımcı olacaktır.

4.6. Çalışmanın Kısıtları ve Öneriler

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

Çalışmadaki diğer bir kısıt örneklem büyüklüğüdür. Bu çalışmada kullanılan veriler, Türkiye'de bağımsız olarak çalışan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerden toplanmıştır. Bu nedenle, bu araştırmanın sonuçları sadece bu mesleki grup için yorumlanabilir. Ancak, bu çalışma, diğer meslek gruplarında yapılacak çalışmalara zemin oluşturabilir. Aynı zamanda, bu sonuçların Türkiye'deki 392 bağımsız serbest muhasebeci ve mali müşavirlerden toplanması, örneklemin Türkiye'deki tüm muhasebe meslek mensuplarına genelleme yapılmasını engellemektedir.

Dindarlığın diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği regresyon modelinde vergi ahlakı, vergi sistemine yönelik tutum ve vergi uyumu üzerinde; hükümete duyulan güvenin diğer değişkenler ile birlikte etkilerinin incelendiği

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

KAYNAKLAR

- Abubakari A.R., Christopher J. A., (2013), "Evaluating taxpayers' attitude and its influence on tax compliance decisions in Tamale, Ghana", *Journal of Accounting and Taxation*, 5 (3), 48 - 57.
- Aitken S. S., Bonneville L., (1980), "A General Taxpayer Opinion Survey", DC: IRS, Office of Planning and Research, Washington.
- Ajzen I., (1991), "The theory of planned behavior", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50 (2), 179-211.
- Ajzen I., Fishbein M., (1977), "Attitude behavior relations: A theoretical analysis and Review of empirical research", *Psychological Bulletin*, 84 (5), 888-918.
- Ajzen I., Fishbein M., (1980), "Understanding Attitudes and Predicting Social Behaviour", Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Ajzen I., Fishbein M., (2005), "Theory based behavior change interventions: Comments on hobbis and sutton", *Journal of Health Psychology*, 10 (1), 27-31.
- Aktaş Güzel S., Özer G., Özcan M., (2019). "The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey", *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 78, 80-86.
- Alabede O.J., Ariffin Z.Z., Kamil M.I., (2011), "Individual taxpayers' attitudes and compliance behaviour in Nigeria: The moderating role of financial condition and risk preference", *Journal of Accounting and Taxation*, 3 (5), 91-104.
- Alexander S., Ruderman M., (1987), "The role of procedural and distributive justice in organizational behavior", *Social Justice Research*, 2, 177-198.
- Ali M., Fjeldstad O., Sjursen I.H., (2014), "To pay or not to pay? Citizens' attitudes toward taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa", *World Development*, 64, 828-842.
- Alley C., James S., (2006), "Research in to Economic and Behavioural Approaches in Tax Compliance", In A. Sawyer, Editors, "Taxation Issues in Twenty-First Century, Christchurch: The Centre for Commercial and Corporate Law", School of Law.
- Allingham M.G., Sandmo A. (1972), "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*, 1 (3-4), 323-338.
- Allport G. W., (1935), "Attitudes", In C. Murchison, Editors, "A Handbook of Social Psychology", Worcester, MA: Clark University Press.
- Allport G. W., (1989), "The Historical Background of Social Psychology", In G. Lindzey, E. Aronson , Editors, "Handbook of Social Psychology", New York: McGraw Hill.
- Allport G.W., Ross M., (1967), "Personal religious orientation and prejudice", *Journal of Personality and Social Psychology*, 5 (4), 432-443.

- Alm J., (1991), "A Perspective on the experiment analysis of taxpayer reporting", *The Accounting Review*, 66, 577-593.
- Alm J., (2012), "Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies", *Int. Tax Public Financ*, 19, 54-77.
- Alm J., Gomez J.L., (2008), "Social capital and tax morale in Spain", *Economic Analysis and Policy*, 38 (1), 73-87.
- Alm J., Jackson B., McKee M., (1992), "Institutional uncertainty and taxpayer compliance", *American Economic Review*, 82 (4), 1018-1026.
- Alm J., Kirchler E., Muehlbacher S., (2012), "Combining psychology and economics in the analysis of compliance: from enforcement to cooperation", *Economic Analysis and Policy*, 42 (2), 133-151.
- Alm J., Martinez-Vazquez J., (2003), "Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries", In J. Martinez-Vazquez, J. Alm, Editors, "Public Finance in Developing and Transitional Countries: Essays in Honor of Richard Bird", Cheltenham, UK: Edward Elgar.
- Alm J., Martinez-Vazquez J., Torgler B., (2006), "Russian attitudes toward paying taxes before, during, and after the transition", *International Journal of Social Economics*, 33 (12), 832-857.
- Alm J., McClelland G., Schulze, W., (1999), "Changing the social norm of tax compliance by voting", *KYKLOS*, 52 (2), 141-171.
- Alm J., McKee M., (1998), "Extending the lessons of laboratory experiments on tax compliance to managerial and decision economics", *Managerial and Decision Economics*, 19, 259-275.
- Alm J., Sanchez I., De Juan, A., (1995), "Economic and noneconomic factors in tax compliance", *KYKLOS*, 48, 13-18.
- Alm J., Torgler B., (2004), "Estimating the determinants of tax morale", *Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 97, 269-274.
- Alm J., Torgler B., (2006), "Culture differences and tax morale in the United States and in Europe", *Journal of Economic Psychology*, 27, 224-246.
- Anderson N. H., (1981), "Foundations of Information Integration Theory", New York: Academic Press.
- Anderson G., Tollison R., (1992), "Morality and monopoly: The constitutional political economy of religious rules", *CATO Journal*, 12 (2), 373-391.
- Andreoni J., Erard, B., Feinstein J., (1998), "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, 36 (2), 818-60.
- Andriani L., (2016), "Tax morale and prosocial behaviour: evidence from a Palestinian survey", *Cambridge Journal of Economics*, 40 (3), 821-841.
- Armitage C. J., Christian J., (2003), "From attitudes to behavior: Basic and applied research on the theory of planned behavior", *Current Psychology*, 22, 187-195.

Ariff A.H.M., Bidin Z., Sharif Z., Ahmad, A., (2010), "Predicting entrepreneurship intention among Malay University accounting students in Malaysia", *British Journal of Social Psychology*, 40 (4), 471-499.

Aronson E., Wilson T.D., Akert R.M., (2010), "Social Psychology", 7th Edition, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River.

Arya S.D., (2018), "Religiosity influences towards tax compliances in Sidoarjo", *RJOAS*, 9 (81), 235-241.

Attwell R.L., Sawyer A.J., (2001), "The ethical attitudes of New Zealand tax practitioners still 'barely passing'?", *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 7 (2), 111-146.

Ayas I., Saruç N.T., (2015), "Vergi kültürü ve vergi ahlakı: İtalya ve Türkiye", *AKÜ İİBF Dergisi*, 14 (2), 179-188.

Ayres F.L., Jackson B.R., Hite P.A., (1989), "The economic benefits of regulation: Evidence from professional tax preparers", *The Accounting Review*, 64, 300-312.

Azmi A.A.C., Perumal K.A., (2008), "Tax Fairness Dimensions in an Asian Context: The Malaysian perspective", *International Review of Business Research Papers*, 4 (5), 11-19.

Badu N., Chariye A.B., (2015), "The effect of taxpayers' attitudes towards the legal system and government on tax morale", *European Journal of Business and Management*, 7 (1), 321.

Baier C., Wright, B., (2001), "If you love me, keep my commandments: A meta-analysis of the effect of religion on crime", *Journal of Research in Crime and Delinquency*, 38 (3), 3-21.

Baron R.A., Byrne D., (2002), "Social Psychology", 9. Baskı. Boston: Allyn - Bacon Publications.

Barone G., Mocetti S., (2011), "Tax morale and public spending inefficiency", *International Tax and Public Finance*, 18 (6), 724-749.

Basri Y.M., Surya R.A.S., Fitriyari R., Novriyan R., dan Tania T.S., (2012), "Studi Ketidakpatuhan pajak: Faktor yang mempengaruhinya (Kasus pada wajib pajak orang Pribadi yang terdaftar di KPP pratama tampan pekanbaru)", *Simposium Nasional Akuntansi 15, Universitas Lambung Mangkurat Banjarmasin*.

Becerra M., Gupta A., (2003), "Perceived trustworthiness with in the organization: the moderating impact of communication frequency on trustor and trustee", *Organization Science*, 14 (1), 1-19.

Beck L., Ajzen I., (1991), "Predicting dishonest actions using the theory of planned behavior", *Journal of Research in Personality*, 25 (3), 285-301.

Beck P.A., Dye T.R., (1982), "Sources of public opinion on taxes: The Florida case", *The Journal of Politics*, 44 (1), 172-182.

Becker G.S., (1968), "Crime and punishment: An economic approach", *Journal of Political Economy*, 76 (2), 169-217.

Bem D.J., (1970), "Beliefs, Attitudes, and Human Affairs", Belmont, CA: Brooks/Cole.

Benk S., McGee R., Yüzbaşı B., (2015), "How religions affect attitudes toward ethics of tax evasion? A comparative and demographic analysis", *Journal for the Study of Religions and Ideologies*, 14, 202–223.

Benk S., Yüzbaşı B., Mohdali R., (2016), "The impact of religiosity on tax compliance among Turkish self-employed taxpayers", *Religions*, 7 (4), 1–10.

Biel A., Thøgersen J., (2007), "Activation of social norms in social dilemmas: A review of the evidence and reflections on the implications for environmental behavior", *Journal of Economic Psychology*, 28, 93–112.

Bilgin, C., (2014), "Determinants of tax morale in Spain and Turkey: an empirical analysis", *European Journal of Government and Economics*, 3 (1), 60-74.

Blanthorne C., Kaplan S., (2008), "An egocentric model of the relations among the opportunity to underreport, social norms, ethical beliefs, and underreporting behavior", *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7/8), 684-703.

Bloodgood J., Turnley W., Mudrack P., (2008), "The influence of ethics instruction, religiosity, and intelligence on cheating behavior", *Journal of Business Ethics*, 82 (3), 557-571.

Bobek D., Hatfield, R., (2003), "An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance", *Behavioral Research in Accounting*, 15, 13–38.

Bobek D.D., Hageman A.M., Kelliher C.F., (2013), "Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior", *J. Bus. Ethics*, 115 (3), 451–468.

Bobek D., Robin W.R., John T.S., (2007), "The social norms of tax compliance: Evidence from Australia, Singapore and the United States", *Journal of Business Ethics*, 74 (1), 49 - 64.

Boone J.P., Khurana I.K., Raman K.K., (2013), "Religiosity and tax avoidance", *Journal of the American Taxation Association*, 35, 53–84.

Braithwaite V.A., (2003), "Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion", Ashgate Publishing.

Braithwaite V.A., (2009), "Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy", Edward Elgar Publishing.

Brashear T.G., Manolis C., Brooks C.M., (2005), "The effects of control, trust, and justice on salesperson turnover", *Journal of Business Research*, 58, 241–249.

Brewer P.R., Sigelman L., (2002), "Trust in government: personal ties that bind?", *Soc. Sci. Q.* 83 (2), 624–631.

Buchan H.F., (2005), "Ethical decision making in the public accounting profession: an extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior", *Journal of Business Ethics*, 61, 165-181.

Bülbül S.E., (2001), "Çözümsel İstatistik", Alfa Yayınları.

Carnes G. A., Englebrecht T.D., (1995), "An investigation of the effect of detection risk perceptions, penalty sanctions, and income visibility on tax compliance", *The Journal of the American Taxation Association*, 17 (1), 26-41.

Casal S., Kogler C., Mittone L., Kirchler E., (2016), "Tax compliance depends on voice of taxpayers", *Journal of Economic Psychology*, 56, 141-150.

Chan C.W., Troutman C.S., O'Bryan D., (2000), "An expanded model of taxpayer compliance: Empirical evidence from the United States and Hong Kong", *J. Int. Account Auditing Taxation*, 9, 83-103.

Christensen A.L., Weihrich S.G., Gerbing M.D. (1994), "The impact of education on perceptions of tax fairness", *Advances in Taxation*, 6, 63-94.

Cialdini R., Trost M., (1998), "Social Influence: Social Norms, Conformity, and Compliance", In: D. Gilbert, S. Fiske, G. Lindzey, Editors, "The Handbook of Social Psychology", 4th edition, Oxford University Press, New York.

Clotfelter C.T., (1983), "Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns", *Review of Economics and Statistics*, 65 (3), 363-373.

Cochran S.D., Mays V.M., (1993), "Applying social psychological models to predicting HIV-related sexual risk behaviors among African Americans", *Journal of Black Psychology*, 19, 142-154.

Colesca S.E., (2009), "Increasing e-trust : A solution to minimize risk in e-government adoption", *Journal of Applied Quantitative Methods*, 4 (1), 31-44.

Collins J.H., Milliron V.C., Toy D.R., (1990), "Factors associated with household demand for tax preparers", *The Journal of American Taxation Association*, 12, 9-15.

Collins, J. H., Milliron, V. C., & Toy, D. R. (1992). Determinants of tax compliance: A contingency approach. *Journal of the American Taxation Association*, 14 (2), 1-29.

Conner M., Sparks P., (2005), "Theory of Planned Behaviour and Health Behaviour", In: M. Conner, P. Norman, Editors, "Predicting Health Behaviour: Research and Practice with Social Cognition Models", Philadelphia: Open University Press.

Cornwall M., Albrecht S.L., Cunningham B.H., Pitcher B.L., (1986), "The dimensions of religiosity: A conceptual model with an empirical test", *Review of Religious Research*, 27 (3), 226- 243.

Cox A. (1983), *The Business of Attitudes*, United.

Cronbach I. J., (1951), "Coefficient Alpha and the Internal Structure of tests", *Psychometrika*, 16, 297-334.

Cruz C.A., Shafer W.E., Strawser J.R., (2000), "A multidimensional analysis of tax practitioners' ethical judgments", *Journal of Business Ethics*, 24, 223-244.

Cullis J., Jones P., Savoia A., (2012), "Social norms and tax compliance: Framing the decision to pay tax", *Journal of Socio-Economics*, 41 (2), 159-168.

Cullis J.G., Lewis A., (1997), "Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention", *Journal of Economic Psychology*, 18 (2), 305.

Cummings R.G., Martinez-Vazquez J., McKee M., Torgler B., (2005), "Effects of tax morale on tax compliance: experimental and survey evidence", Working paper No. 2005-29. Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.

- Cummings R.G., Martinez-Vazquez J., McKee M., Torgler B. (2009), "Tax morale affects tax compliance: evidence from surveys and an artefactual field experiment", *Journal of Economic Behavior Organization*, 70 (3), 447-457.
- Cyan M.R., Koumpias A.M., Martinez-Vazquez J., (2016), "The determinants of tax morale in Pakistan", *Journal of Asian Economics*, 47, 23-34.
- Çevik S., (2016), "Tax Morale and Tax Compliance in Socio-Political Context", In: M. Aydın , S.S. Tan, Editors, "Political Economy of Taxation", IJOPEC Publicatio.
- Çokluk Ö., Şekercioğlu G., Büyüköztürk Ş., (2014), "Sosyal Bilimlerde Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve LISREL Uygulamaları", Ankara: Pegem Akademi.
- Daude C., Gutiérrez H., Melguizo Á., (2012), "What drives tax morale?", Working Paper No. 35, OECD Development Centre, Paris.
- Daude C., Melguizo A., (2010), "Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America", OECD Development Centre Working Paper No. 294, OECD, Paris.
- Demir İ.C., (2008), "Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği", Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Devos K., (2012), "A comparative study of compliant and non-compliant individual taxpayers in Australia", *Journal of Business and Policy Research*, 7 (2), 180-196.
- Diamond E., (2002), "The kosher lifestyle: religious consumerism and suburban orthodox jews", *Journal of Urban History*, 28 (4), 488-505.
- Doerrenberg P., Duncan D., Fuest C., Peichl A., (2012), "Nice guys inish last: are people with higher tax morale taxed more heavily?", Discussion Paper Series, IZA Discussion Paper No. 6275, Germany.
- Doerrenberg P., Peichl A., (2013), "Progressive taxation and tax morale", *Public Choice*, 155 (4), 293-316.
- Dornstein M., (1976), "Compliance with legal and bureaucratic rules: The case of self-employed taxpayers in Israel", *Human Relations*, 29 (11), 1019-1034.
- Duncan J.A., LaRue D.W., Reckers P.M.J., (1989), "An empirical examination of the influence of selected economic and noneconomic variables in decision making by tax professionals", *Advances in Taxation*, 2, 91-106.
- Dwenger N., Kleven H., Rasul I., Rincke J., (2016), "Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany", *American Economic Journal: Economic Policy*, 8 (3), 203-232.
- Eagly A.H., Chaiken S., (1993), "The psychology of attitudes", Fort Worth, TX: Harcourt Brace Jovanovich College Publishers.
- Ebaugh H.R., (2002), "Return of the sacred: reintegrating religion in the social sciences", *Journal for the Scientific Study of Religion*, 41 (3), 385- 395.
- Efebera H., Hayes D.C., Hunton J.E., O'Neil C., (2004), "Tax compliance intentions of low-income individual taxpayers", *Advances in Accounting Behavioral Research*, 7 (7), 1-25.

Eiya O., Ilaboya O., Okoye A., (2016), "Religiosity and tax compliance: Empirical evidence from Nigeria", *Igbinedion University Journal of Accounting*, 1, 27-41.

Ellis L., Peterson J., (1996), "Crime and religion: An international comparison among thirteen industrial nations", *Personality and Individual Differences*, 20 (6), 761-768.

Ellison C.W., Cole K.C., (1982), "Religious commitment, television viewing, values and quality of life", *Journal of Psychology and Christianity*, 1, 21-32.

Engida T.G, Abera B., (2014), "Factors influencing taxpayers' compliance with the tax system: An empirical study in Mekelle City, Ethiopia", *eJournal of Tax Research*, 12 (2), 433 - 452.

Erard, B. (1990). "The impact of tax practitioners on tax compliance: A research summary", *Internal Revenue Service Research Conference*, Washington, DC.

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

Eriksen K., Fallan L., (1996), "Tax knowledge and attitudes towards taxation: A report on a quasi-experiment", *Journal of Economics Psychology*, 17 (3), 387-402.

Etzioni A., (1986), "Tax Evasion and Perceptions of Tax Fairness: A Research Note", *Journal of Applied Behavioural Science*, 22 (2), 177-185.

Eungi Kim A., (2003), "Religious influences on personal and societal well-being", *Social Indicators Research*, 63, 149-170.

Fallan L., Eriksen, K., (1993), "Ph a~re og samvittighet. Om ~rsaker til skatteunndragelser. (Upon my honor. About causes of tax evasion)", *Norwegian School of Economics and Business Administration*.

Falsetta D., (2007), "A discussion of an investigation of why taxpayers prefer refunds: A theory of planned behavior approach", *Journal of the American Tax Association*, 29 (1), 113–116.

Fazio R.H., (2007), "Attitudes as object-evaluation associations of varying strength", *Social Cognition*, 25 (5), 603–637.

Feld L.P., Frey B.S., (2002), "Trust breeds trust: How taxpayers are treated", *Economics of Governance*, 3 (2), 87–99.

Feld L.P., Frey B.S., (2007), "Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation", *Law Policy*, 29 (1), 102–120.

Feld L. P., Torgler B., (2007), "Tax morale after the reunification of germany: results from a quasi-natural experiment", *Munich: CESifo Working Paper No:1921*.

Feld L.P., Torgler B., Dong B., (2008), "Coming closer? Tax morale, deterrence and social learning after German unification", *Working Paper No. 2008-9, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel*.

Fishbein M., Ajzen I., (1975), "Belief, Attitude, Intention and Behavior: An Introduction to Theory and Research". Reading, MA: Addison-Wesley.

- Fischer C.M., Wartick M., Mark M., (1992), "Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature", *Journal of Accounting Literature*, 11, 1-46.
- Forest A., Sheffrin S.M., (2002), Complexity and compliance: An empirical investigation", *National Tax Journal*, 1, 75 -88.
- Fortin B., Lacroix G., Villeval M.C.,(2007), "Tax evasion and social interactions", *Journal of Public Economics*, 91 (8), 2089–2112.
- Francis L.J., Kaldor P., (2002), "The relationship between psychological well-being and Christian faith and practice in an Australian population sample", *Journal of the Scientific Study of Religion*, 41 (1), 179-184.
- Frank R.H., (1996), "What price the morale high ground?", *Southern Economic Journal*, 63 (1), 1-17.
- Frey B.S., (1997), "Not Just for the Money, An Economic Theory of Personal Motivation", Edward Elgar Publishing Limited.
- Frey B.S., (2003), "Deterrence and tax morale in the European Union", *European Review*, 11 (3), 385–406.
- Frey B.S., Torgler B., (2004), "Taxation and conditional cooperation", CREMA Working Paper 2004-20.
- Frey B.S., Torgler B., (2007), "Tax morale and conditional cooperation", *Journal of Comparative Economics*, 35 (1), 136-159.
- Gangl K., Muehlbacher S., Hofmann E., Kogler C., (2013)., "How can I help you?" perceived service orientation of tax authorities and tax compliance", *Public Finance Analysis*, 69 (4), 487-510.
- George D., Mallery P., (2003), "SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference", 11.0 update (4th ed.). Boston: Allyn & Bacon.
- Gerbing M.D., (1988), "An Empirical study of Taxpayer Perceptions of Fairness", PhDthesis, Austin: The University of Texas at Austin.
- Gibb J.R., (1961), "Defense Level and Influence Potential in Small Groups", In: L. Petrillo, B.M. Bass, Editors, "Leadership and Interpersonal Behavior", New York: Holt, Rinehart Winston.
- Gilligan G., Richardson G., (2005), "Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong: A preliminary study", *Journal of Financial Crime*, 12 (4), 331-343.
- Gobena L.B., Van Dijke M., (2016), "Power, justice, and trust: A moderated mediation analysis of tax compliance among Ethiopian business owners", *Journal of Economic Psychology*, 52, 24–37.
- Goetz M.L., (1978), "Tax avoidance, horizontal equity and tax reform: A proposed synthesis", *Southern Economic Journal*, 44 (4), 798-812.
- Gordon R.W., (1988), "The independence of lawyers", *Boston University Law Review*, 68, 1–83.

- Gorsuch R.L., McPherson S.E., (1989, "Intrinsic/extrinsic measurement: I/E revised and single- item scales", *Journal for the Scientific Study of Religion*, 28 (3), 348-354.
- Gökbunar A.R., Selim S., Yanikkaya H., (2007), "Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", *Yaklaşım Dergisi*, 18 (63), 69-94.
- Graafland J., (2017), "Religiosity, attitude, and the demand for socially responsible products", *Journal of Business Ethics*, 76 (2), 1-18.
- Graetz M., Wilde L., (1985), "The economics of tax compliance: facts and fantasy", *National Tax Journal*, 38 (3), 355-363.
- Grasmick H.G., Bursik R., (1990), "Conscience, significant others, and rational choice: Extending the deterrence model", *Law and Society Review*, 24(3), 837–862.
- Grasmick H.G., Bursik R., Cochran J.K., (1991a), "Render unto caesar what is caesar’s: religiosity and taxpayers’ inclinations to cheat", *Sociological Quarterly*; Berkeley, 32 (2), 251-266.
- Grasmick H.G., Kinsey K., Cochran J.K., (1991b), "Denomination, religiosity and compliance with the law: A study of adults", *Journal for the Scientific Study of Religion*, 30 (1), 99-107.
- Grasmick H.G., Scott W.J., (1982), "Tax evasion and mechanisms of social control: A comparison with grand and petty theft", *Journal of Economic Psychology*, 2 (3), 213-230.
- Groenland E., Van Veldhoven G., (1983), "Tax evasion behaviour: A psychological framework", *Journal of Economic Psychology*, 3, 129-144.
- Gupta R., (2017), "Taxpayers’ Attitudes toward Tax Compliance in Developed and Developing Countries: A Critical Review of the Literature", PhDthesis, Auckland University of Technology (AUT)
- Guthrie S., (1980), "A cognitive theory of religion", *Current Anthropology*, 21, 181-203.
- Hackney C., Sanders G., (2003), "Religiosity and mental health: A meta-analysis of recent studies", *Journal for the Scientific Study of Religion*, 42 (1), 43–55.
- Hageman A.M., (2009), "Understanding the Antecedents and Consequences of Sales Use Tax Policy: Evidence from Three Studies", Doctoral Dissertation, University of Central Florida.
- Hair J.F., Anderson R.E., Tatham R.L., Black, W.C., (1998), *Multivariate Data Analysis with Readings*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Hallsworth M., List J.A., Metcalfe R.D., Vlaev I., (2014), "The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance", *Journal of Public Economics*, 148, 14-31.
- Hamid S.A., (2013), "Tax Compliance Behaviour of Tax Agents: A Comparative Study of Malaysia and New Zealand", PhD thesis, University of Canterbury.
- Hanno D.M., Violette G.R., (1996), "An analysis of moral and social influences on taxpayer behavior", *Behavioral Research in Accounting*, 8, 57-75.

- Harris T.D., (1989), "The Effect of Type of Tax Knowledge on Individuals' Perceptions of Fairness and Compliance with the Federal Income Tax System: An Empirical Study", PhDthesis, South Carolina: University of South Carolina.
- Hartman S.J., Yrle A.C., Galle W.P., (1998), "Procedural and distributive justice: Examining equity in a university setting", *Journal of Business Ethics*, 20, 337-351.
- Hasseldine J., Kaplan S.E., Fuller L.R., (1994), "Characteristics of New Zealand tax evaders: a note", *Accounting and Finance*, 34 (2), 79-93.
- Hasseldine J., Li Z., (1999), "More tax evasion research required in new millennium", *Crime, Law and Social Change*, 31(2), 91-104.
- Heiner R.A., (1983), "The origin of predictable behavior", *The American Economic Review*, 73 (4), 560-595.
- Helhel Y., Ahmed Y., (2014), "Factors affecting tax attitudes and tax compliance: A survey study in Yemen", *European Journal of Business and Management*, 6 (22), 48–58.
- Hennighausen T., Heinemann F., (2015), "Don't tax me? Determinants of individual attitudes toward progressive taxation", *German Economic Review*, 16 (3), 255-289.
- Himmelfarb H., (1975), "Measuring religious involvement", *Social Forces*, 53 (4), 606–618.
- Hirschi T., Rodney S., (1969), "Hellfire and delinquency", *Social Problems*, 17 (2), 202- 213.
- Hite P.A., (1988), "The effect of peer reporting behavior on taxpayer compliance", *Journal of the American Taxation Association*, 9(2), 47-64.
- Hite P., Hasseldine J., Al-Khoury A., James S., Toms S., Toumi M., (2003), "Tax Practitioners and Tax Compliance", In: A. Lymer, D. Salter, Editors, "Contemporary Issues in Taxation Research", Ashgate Publishing Limited.
- Hite P.A., McGill G., (1992), "An examination of taxpayers preference for aggressive tax advice", *National Tax Journal*, 45, 389–403.
- Ho D., Ho D.K., Young A., (2013), "A study of the impact of culture on tax compliance in China", *International Tax Journal*, 39 (3), 33-44.
- Holtz B.C., (2013), "Trust primacy: A model of the reciprocal relations between trust and perceived justice", *Journal of Management*, 39 (7), 1891–1923.
- Holtz B.C., Harold C.M., (2008), "When your boss says no! the effects of leadership style and trust on employee reactions to managerial explanations", *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 81, 777–802.
- Horodnic I.A., (2018), "Tax morale and institutional theory: a systematic review", *International Journal of Sociology and Social Policy*, 38 (10), 868-886,
- Hug S., Spörri F., (2011), "Referendums, trust and tax evasion", *European Journal of Political Economy*, 27 (1), 120-131.
- Ibrahim M., Musah A., Abdul-Hanan A., (2015), "Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana?", *Humanomics*, 31(4), 399-414.

İpek S., Kaynar, İ., (2009), “Demografik faktörlerin vergi uyumuna etkisi: Bir anket çalışmasının sonuçları”, *Maliye Dergisi*, 157, 116-130.

İzgi K., Saruç N.T., (2011), “Sosyo-kültürel faktörlerin vergi ahlakı üzerindeki etkisi: üniversite öğrencileri ile yapılan anket çalışması”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3 (2), 133- 142.

Jackson B.R., Milliron V.C., (1986), “Tax compliance research: Findings, problems and prospects”, *Journal of Accounting Literature*, 5, 135-166.

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

James S., Murphy K., Reinhart M., (2005), “Taxpayer beliefs and views: two new surveys”, *Australian Tax Forum*, 20, 157-188.

Jayawardane D., (2016), “Taxpayer attitude and tax compliance decision in Sri Lanka”, *International Journal of Arts and Commerce*, 5(2), 124-135.

Jimenez P., Iyer G.S., (2016), “Tax compliance in a social setting: The influence of social norms, trust in government, and perceived fairness on taxpayer compliance”, *Advances in Accounting*, 34, 17-26.

Johnson B.R., Jang S.J., Larson, D.B., De Li, S., (2001), “Does adolescent religious commitment matter? A reexamination of the effects of religiosity on delinquency”, *Journal of Research in Crime and Delinquency*, 38(1), 22-44.

Johnstone R.L., (1975), “Religion and Society in Interaction: the Sociology of Religion”, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Jones C.R., (2010), “Understanding and Improving Use-Tax Compliance: A Theory of Planned Behavior Approach”, PhDthesis , University of South Florida.

Kahle J.B., White R.A., (2004), “Tax professionals decision biases: The effects of initial beliefs and client preference”, *The Journal of American Taxation Association*, 26, 1-29.

Kanniainen V., Pääkkönen J., (2010), “Do the catholic and protestant countries differ by their tax morale?”, *Empirica*, 37, 271-290.

Kaplan S.E., Reckers P.M.J., (1985), “A study of tax evasion Judgments”, *National Tax Journal*, 38(1), 97-102.

Kaplan S.E., Reckers P.M.J., West S.G., Boyd J.C., (1988), “An examination of tax reporting recommendations of professional tax preparers”, *Journal of Economic Psychology*, 9, 427- 443.

Karasar N., (2005), “Bilimsel Araştırma Yöntemi: Kavramlar, İlkeler ve Teknikler”, Nobel Yayıncılık.

Kastlunger B., Lozza E., Kirchler E., Schabmann A., (2013), “Powerful authorities and trusting citizens: the slippery slope framework and tax compliance in Italy”, *Journal of Economic Psychology*, 34(1), 36-45.

Kaushik A.K., Agrawal A.K., Rahman Z., (2015), “Tourist behaviour towards self-service hotel technology adoption: Trust and subjective norm as key antecedents”, *Tour. Manag. Perspect*, 16, 278-289.

Kaynar Bilgin H., (2011), "Türkiye'de vergi ahlakının belirleyicileri", *Odtü Gelişme*, 38 (2), 167-190.

Khasawneh A., Ibrahim O. M., Abdullah A.M., (2008), "Income tax fairness and the taxpayers' compliance in Jordan", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 24 (1), 15-39.

Kinsey K.A., (1986), "Theories and models of tax cheating", *Criminal Justice Abstracts*, 18, 403-425.

Killuan S., Doyle E., (2005), "Tax aggression among tax professionals: The case of South Africa", *Journal of Accounting, Ethics Public Policy*, 4(3), 159-189.

Kirchler E., (2007), "The Economic Psychology of Tax Behaviour", Cambridge University Press.

Kirchler E., Hoelzl E., Wahl I., (2008). "Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework", *Journal of Economic Psychology*, 29, 210–225.

Kirchler E., Maciejovsky B., (2001), "Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession", *Journal of Economic Psychology*, 22 (2), 173–194.

Kirchler E., Maciejovsky B., Schneider F., (2003), "Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?", *Journal of Economic Psychology*, 24 (4), 535-553.

Kirchler E., Muehlbacher S., Kastlunger B., Wahl I., (2007), "Why pay taxes? A review of tax compliance decisions", *International Studies Program Working Paper No.2007-30*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

Kirchler E., Niemiowski A., Wearing A., (2006), "Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers", *Journal of Economic Psychology*, 27(4), 502 - 517.

Kirchler E., Wahl I., (2010), "Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, 31, 331-346,

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

Klepper S., Mazur M., Nagin, D., (1991), "Expert Intermediaries and legal compliance: The case of tax preparers", *Journal of Law and Economics*, 34(1), 205-229.

Kogler C., Batrancea L., Nichita A., Pantya J., Belianin A., Kirchler E., (2013), "Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania And Russia", *Journal of Economic Psychology*, 34, 169–180.

Kondelaji M.H., Sameti M., Amiri H., Moayedfar R., (2016), "Analyzing determinants of tax morale based on social psychology theory: Case study of Iran", *Iranian Economic Review*, 20 (4), 581-598.

Konovsky M. A., Cropanzano R., (1991), "Perceived fairness of employee drug testing as a predictor of employee attitudes and job performance", *Journal of Applied Psychology*, 76 (5), 698-707.

Konrad K.A., Qari S., (2012), "The last refuge of a scoundrel? Patriotism and tax compliance", *Economica*, 79 (315), 516–533.

Kornhauser M., (2007), "A tax morale approach to Compliance: Recommendations for the IRS", *Florida Tax Review*, 8 (6), 601-634.

Korsgaard M.A., Brodt S.E., Whitener E.M., (2002), "Trust in the face of conflict: The role of managerial trustworthy behavior and organizational context", *Journal of Applied Psychology*, 87 (2), 312–319.

Korssgaard M.A., Schweiger D.M., Sapienza H.J., (1995), "Building commitment, attachment, and trust in strategic decision making teams: The role of procedural justice", *Academy of Management Journal*, 38 (1), 60-84.

Kurpis L.V., Beqiri M.S., Helgesen J.G., (2008), "The effects of commitment to moral selfimprovement and religiosity on ethics of business students", *Journal of Business Ethics*, 80, 447- 463.

Kurt A., (2009), "Dindarlığı etkileyen faktörler", *Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 18 (2), 1-26.

LaBarbera P.A., (1987), "Consumer behavior and born-again Christianity", *Research in Consumer Behavior*, 2, 193-222.

Lago-Peñas I., Lago-Peñas S., (2010), "The determinants of tax morale in comparative perspective: evidence from European countries", *European Journal of Political Economy*, 26 (4), 441-453.

Langham J., Paulsen N., Härtel C., (2012), "Improving taxcompliance strategies: can the theory of planned behaviourpredict business compliance?", *eJournal of Tax Research*,10, 364–402.

Lehrer E.L., (2004), "Religion as a determinant of economic and demographic behavior in the united states", *Population and Development Review*, 30 (4), 707-726.

Leonardo G.M., (2011), "Politics and Tax Morale. The Role of Trust, Values, and Beliefs, in Shaping Individual Attitudes towards Tax Compliance", *Dissertation Thesis*, Georgia State University.

Leonardo G., Martinez-Vazquez J., (2016), "Politicians, bureaucrats, and tax morale: what shapes tax compliance attitudes?", *International Studies Program Working Paper No. 2016-08*, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, GA, August.

Lerner J.S., Tetlock P. E., (1999), "Accounting for the effects of accountability", *Psychological Bulletin*, 125 (2), 255–275.

Lewis H. B., (1971), "Shame and Guilt in Neurosis", New York: International University Press.

Lewis A., (1982), "The social psychology of taxation", *British Journal of Social Psychology* 21, 151-158.

Li S.X., (2010), "Social identities, ethnic diversity, and tax morale", *Public Finance Review*, 38 (2), 146-177.

- Luttmer E.F.P., Singhal M., (2014), "Tax morale", *Journal of Economic Perspectives*, 28 (4), 149-168.
- Maciejovsky B., Kirchler E., Schwarzenberger H., (2001), "Mental accounting and the impact of tax penalty and audit frequency on the declaration of income: An experimental analysis", Discussion Paper No. 16, Humboldt-Universität zu Berlin.
- Marshall R.L., Armstrong R.W., Smith M., (1998), "The ethical environment of tax practitioners: Western Australian evidence", *Journal of Business Ethics*, 17, 1265–1279.
- Marshall R.L., Smith M., Armstrong R.W., (1997), "Self-assessment and the tax audit lottery: The Australian experience", *Managerial Auditing Journal*, 21 (1), 9-15.
- Marta J.K.M., (1999), "An Empirical Investigation into Significant Factors of Moral Reasoning and Their Influences on Ethical Judgment and Intentions", Doctoral Dissertation, Old Dominion University.
- Martinez-Vazquez J., Torgler B., (2009), "The evolution of tax morale in modern Spain", *Journal of Economic Issues*, 43 (1), 1-26.
- Mattila A.S., Apostolopoulos Y., Sonmez S., Yu L., Sasidharan V., (2001), "The impact of gender and religion on college students' spring break behaviour", *Journal of Travel Research*, 40 (November), 193-200.
- Mayer R.C., Davis J.H., Schoorman F.D., (1995), "An integrative model of organizational trust", *Academy of Management Review*, 20 (3), 709-734.
- McClenny R.L., (1992), "Changing Taxpayer Attitudes and Increasing Taxpayer Compliance: The Role of Individual Differences in Taxpayers", PhDthesis, Virginia Polytechnic Institute and State University.
- McDaniel S.W., Burnett J.J., (1990), "Consumer religiosity and retail store evaluative criteria", *Journal of the Academy of Marketing Science*, 18 (2), 101- 112.
- McFarlin D.B., Sweeney P.D., (1992), "Distributive and procedural justice as predictors of satisfaction with personal and organizational outcomes", *Academy of Management Journal*, 35 (3), 626–637.
- McKerchar M., (2001), "Why Do Taxpayers Comply? Past Lessons and Future Directions in Developing a Model of Compliance Behaviour", In: M. Walpole, C. Evans, Editors, "Tax Administration in the 21st Century", St Leonards, NSW: Prospect Media.
- McKerchar M., (2003), "The impact of complexity upon tax compliance: a study of Australian personal taxpayers", Australian Tax Research Foundation, Research Study No. 39, Sydney.
- McKerchar M., Evans C., (2009), "Sustaining growth in developing economies through improved taxpayer compliance: Challenges for policy makers and revenue authorities", *eJournal of Tax Research*, 7 (2), 171-201.
- Mohamad M., Nor N.M., Bakar N., Nanta W.L.A., (2013), "Accounting vs non-accounting majors: perception on tax knowledge, fairness and perceived behavioural control", *International Journal of Asian Social Science*, 3 (9), 1887-1896.
- Mohdali R., (2013), "The Influence of Religiosity on Tax Compliance in Malaysia", Doctoral dissertation, Curtin University.

- Mohdali R., Pope J., (2014) "The influence of religiosity on taxpayers' compliance attitudes: Empirical evidence from a mixed-methods study in Malaysia", *Accounting Research Journal*, 27, 71–91.
- Mohdali R., Benk S., Budak T., MohdIsa K., Yussof S. H., (2017), "A cross-cultural study of religiosity and tax compliance attitudes in Malaysia and Turkey", *eJournal of Tax Research*, 15 (3), 490-505.
- Mokhlis S., (2006a). "The Influence of Religion on Retail Patronage Behavior in Malaysia", Phd Thesis, Universiti of Sterling.
- Mokhlis S., (2006b), "The effect of religiosity on shopping orientation: an exploratory study in Malaysia", *Journal of American Academy of Business*, 9 (1), 64-74.
- Molero J.C., Pujol F., (2012), "Walking inside the potential tax evader's mind: Tax morale does matter", *Journal of Business Ethics*, 105 (2), 151-162.
- Morreall J., Sonn T., (2012), "The Religion Toolkit", Blackwell Publishing, Oxford.
- Moser D.V., Evans III J.H., Kim C.K., (1995), "The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions", *Accounting Review*, 70 (4), 619–634.
- Muehlbacher S., Kirchler E., Schwarzenberger H., (2011), "Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the "slippery slope" framework", *European Journal of Law and Economics*, 32 (1), 89–97.
- Murphy K., (2003), "Examination of taxpayers' attitudes towards the Australian tax system: Findings from a survey of tax scheme investors", *Australian Tax Forum*, 18, 209-241.
- Murphy K., (2004), "The role of trust in nurturing compliance: a study of accused tax avoiders", *Law and Human Behavior*, 28 (2), 187 - 209.
- Murphy K., (2009), "Procedural justice and affect intensity: Understanding reactions to regulatory authorities", *Social Justice Research*, 22 (1), 1–30.
- Mustapha B., (2010), "The Impact of Tax Fairness and Demographic Factors on Tax Compliance in Nigeria", Phdthesis, Malaysia:University Utara Malaysia.
- Myers A.J., (1990), "Tax advice: The lawyers ethical responsibility", *Australian Tax Review*, 19, 80–87.
- Nakip M., (2003), "Pazarlama Arastirmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar", Seçkin Yayıncılık.
- Newberry K.J., Reckers P.M.J., Wyndelts R.W., (1993), "An examination of tax practitioner decisions: The role of preparer sanctions and framing effects associated with client condition", *Journal of Economic Psychology*, 14, 439–452.
- Niesiołędzka M., (2014), "Relations between procedural fairness, tax morale, institutional trust and tax evasion", *Journal of Social Research Policy*, 5 (1), 41-52.
- Norusis M.J., (1993), "SPSS for Windows: Professional Statics", Release 6.0, SPSS Inc. Chi-cago.
- Nunnally, Jum C. (1978). *Psychometric Theory*. New York: McGraw Hill.

- Nyamwanza T., Mavhiki S., Mapetere D., Nyamwanza L., (2014), "An analysis of SMEs' attitudes and practices toward tax compliance in Zimbabwe", *SAGE Journal*, 4 (3), 1-6.
- Olson J.M., Maio G., (2003), "Attitudes in Social Behavior", In: T. Millon, M. Lerner, Editors, "Handbook of psychology: Personality and social psychology", New York: Wiley.
- Onu D., (2016), "Measuring tax compliance attitudes: What surveys can tell us about tax compliance behaviour", *Advances in Taxation*, 23, 173-190.
- Orviska M., Hudson J., (2002), "Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen", *European Journal of Political Economy*, 19 (1), 83-102.
- Oskamp S., Schultz P.W., (2014), "Attitudes and Opinions", New York Psychology Press.
- Özbek V., Özer G., Aydın K., (2013), "İşletme öğrencilerinin dindarlık düzeyleri ve etik niyetlerinin pazarlama etiği bağlamında değerlendirilmesi", *Business and Economics Research Journal*, 4 (3), 111-129.
- Palil M.R., Akir M.R., Ahmad W.F., (2013), "The perception of tax payers on tax knowledge and tax education with level of tax compliance: a study the influences of religiosity", *Journal of Economics, Management and Accounting*, 1 (1), 118-129.
- Pántya J., Kovács J., Kogler C., Kirchler E., (2016), "Work performance and tax compliance in flat and progressive tax systems", *Journal of Economic Psychology*, 56, 262-273.
- Pargament K.I., Magyar-Russell G.M., Marray-Swenk N.A., (2005), "The sacred and the search for significance: Religion as a unique process", *Journal of Social Issues*, 61 (4), 665-687.
- Parloff M.B., Handlon J.H., (1966), "The influence of criticalness on creative problem solving dyads", *Psychiatry*, 29, 17-27.
- Peecher M.E., Solomon I., Trotman K.T., (2013), "An accountability framework for financial statement auditors and related research questions", *Accounting Organizations and Society*, 38 (8), 596-620.
- Pei B.K.W., Reckers P.M.J., Wyndelts R.W., (1992), "Tax professionals belief revision: The effects of information presentation sequence, client preference and domain experience", *Decision Sciences*, 8, 201-205.
- Phillips S.L., (2003), "Contributing Factors to Music Attitude in Sixth, Seventh and Eighth Grade Students", *PhDthesis*, The University of Iowa.
- Pinsker R., Pennington R., Schafer J.K., (2009), "The influence of roles, advocacy, and adaptation to the accounting decision environment", *Behavioral Research in Accounting*, 21(2), 91-111.
- Plante T.G., Vallaey C.L., Sherman A.C., Wallston K.A., (2002), "The development of a brief version of the Santa Clara strength of religious faith questionnaire", *Pastoral Psychology*, 50 (5), 359- 368.
- Pommerehne W.W., Frey B.S., (1992), "The effects of tax administration on tax morale", *Discussion Papers Series II 191*, University of Konstanz, Konstanz, September.

- Pope J., Mohdali R., (2010), "The role of religiosity in tax morale and tax compliance", *Australian Tax Forum*, 25 (4), 565-596.
- Porcano T.M., (1984), "Distributive Justice and Tax Policy", *The Accounting Review*, 59, 619- 636.
- Porcano T.M., (1988), "Correlates of tax evasion", *Journal of Economic Psychology*, 9, 47-67.
- Poulson R.L., Eppler M.A., Satterwhite T.N., Wuensch K.L., Bass, L.A., (1998), "Alcohol consumption, strength of religious belief and risky sexual behaviour in college students", *Journal of American College Health*, 46 (5), 227-232.
- Randlene K., (2012), "Tax compliance and tax attitudes: The case of Estonia", *Journal of Management and Change*, 29, 89-103.
- Rettinger D.A., Jordan A. E., (2005), "The relations among religion, motivation, and college cheating: A natural experiment", *Ethics Behavior*, 15 (2), 107-129.
- Reuben E., Winden F.V., (2010), "Fairness perceptions and prosocial emotions in the power to take", *Journal of Economic Psychology*, 31, 908 - 922.
- Riahi-Belkaoui A., (2004), "Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13 (2), 135-143.
- Richardson G., (2005), "A preliminary study of the impact of tax fairness perception dimensions on tax compliance behaviour in Australia", *Australian Tax Forum*, 407-434.
- Richardson G., (2006a), "The impact of tax fairness dimensions on tax compliance behaviour in an Asian jurisdiction: The case of Hong Kong", *International Tax Journal*, Winter, 29 - 42.
- Richardson G., (2006b), "Determinants of tax evasion: A cross-country investigation", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 150–169.
- Richardson G., (2008), "The Relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17 (2), 67-78.
- Richardson M.A., Sawyer A., (2001), "A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects", *Australian Tax Forum*, 16 (2), 137-320.
- Ristovska M., Mojsoska-Blazevski N., Nikolov M., (2013), "An alternative view to the tax evasion: the effect of tax morale on paying taxes in Macedonia and EU countries", *Serbian Journal of Management*, 8 (2), 169-183.
- Roberts M.L., (1994), "An experimental approach to changing taxpayers' attitudes towards fairness and compliance via television", *The Journal of the American Taxation Association*, 16, 67-86.
- Roberts M.L., (1998), "Tax accountants' judgment/decision-making research: A review and synthesis", *The Journal of the American Taxation Association*, 20 (1), 78 - 121.

Roberts M.L., Hite P.A., Bradley C.F., (1994), "Understanding attitudes towards progressive taxation", *Public Opinion Quarterly*, 58 (2), 165-190.

Robinson S.L., (1996), "Trust and breach of the psychological contract", *Administrative Science Quarterly*, 41, 74-599.

Rodriguez-Justicia D., Theilen B., (2018), "Education and tax morale", *Journal of Economic Psychology*, 64, 18-48.

Rogers E.M., (1983), "Diffusion of Innovation", Free Press, New York.

Ross A.M., McGee R.W., (2012), "Attitudes toward tax evasion: A demographic study of the Netherlands", *Journal of International Business Research*, 11 (2), 1-44.

Roth J.A., Scholtz J.T., Witte A.D., (1989), "Taxpayer Compliance: An Agenda for Research", Pennsylvania: University of Pennsylvania Press.

Rousseau D.M., Tijoriwala S.A., (1999), "What's a good reason to change? Motivated reasoning and social accounts in promoting organizational change", *American Psychological Association*, 84 (4), 514-528.

Rudolph T.J., (2009), "Political trust, ideology and public support for tax cuts", *Public Opinion Quarterly*, 73 (1), 144-158.

Russo F.F., (2013), "Tax morale and tax evasion reports", *Economics Letters*, 121 (1), 110-114.

Saad N., (2010), "Fairness perceptions and compliance behaviour: The case of salaried taxpayers in Malaysia after implementation of the self-assessment system", *eJournal of Tax Research*, 8 (1), 32-63.

Saad N., (2011), "Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: Taxpayers Judgments in Self-Assessment Environments", PhDthesis, New Zealand: University of Canterbury.

Sakurai Y., Braithwaite V., (2003), "Taxpayers perceptions of practitioners: Finding one who is effective and does the right thing?", *Journal of Business Ethics*, 46, 375-387.

Sandmo A., (2005), "The theory of tax evasion: A retrospective view", *National Tax Journal*, 58, 643-663.

Schmölders G., (1959), "Fiscal Psychology: A new branch of public finance", *National Tax Journal*, 12 (4), 340-345.

Schmölders G., (1976), "Genel Vergi Teorisi", (Çev: Salih Turhan), İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Schisler D.L., (1994), "An experimental examination of factors affecting tax preparers' aggressiveness a prospect theory approach", *Journal of American Taxation Association*, 16 (2), 124-142.

Schisler D.L., (1995), "Equity, aggressiveness, consensus: A comparison of taxpayers and tax preparers", *American Accounting Association*, 9, 76-87.

Scholz J.T., Lubell M., (1998), "Trust and taxpaying: testing the heuristic approach to collective action", *American Journal of Political Science*, 42 (2), 398-417.

Scott W.J., Grasmick H.G., (1981), "Deterrence and income tax cheating: Testing interaction hypotheses in utilitarian theories", *Journal of Applied Behavioral Science*, 17, 395–408.

Sekaran U., (2003), "Research Methods for Business: A Skill Building Approach", John Wiley & Sons.

Sennur S., Sefyi Y., Yasar A., (2011), "The ethics of tax evasion: A comparative study of Turkey and Kyrgyzstan", *Journal of Applied Business and Economics*, 12 (3), 75-90.

Sheth J.N., Mittal B., (2004), "Customer Behavior: A Managerial Perspective", 2nd Edition, Thomson South-Western.

Sigala M., Burgoyne C., Webley P., (1999), "Tax communication and social influence: Evidence from a British sample", *Journal of Community Applied Social Psychology*, 9 (3), 237-241.

Sipos A., (2015), "Determining factors of tax-morale with special emphasis on the tax revenues of local self-governments", *Procedia Economics and Finance*, 30, 758-767.

Skinner B.F., (1957), "Verbal Behavior", New York: Appleton-Century-Crofts.

Slemrod J., (1998), "On voluntary compliance, voluntary taxes, and social capital", *National Tax Journal*, 485–492.

Smart M., (2012), "The Application of the Theory of Planned Behaviour and Structural Equation Modelling in tax compliance behaviour: A New Zealand Study", PhDthesis, University of Canterbury.

Smith M.B., (1968), "Attitude change", *International Encyclopedia of the Social Sciences*, 458–467.

Smith K.W., Kinsey K.A., (1987), "Understanding taxpaying behavior: a conceptual framework with implications for research", *Law & Society Review*, 21 (4), 639-663.

Song Y., Yarbrough T.E. (1978), "Tax ethics and taxpayer attitudes: A survey", *Public Administration Review*, 38, 442–453.

Spicer M.W., (1974), "A Behavioural Model of Income Tax Evasion", Unpublished type-script, Ohio State University, Ohio, United States.

Spicer M.W., Becker L.A., (1980), "Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach", *National Tax Journal*, 33 (2), 171–175.

Spicer M.W., Lundstedt, S.B., (1976), "Understanding tax evasion", *Public Finance*, 31, 295-305.

Stack S., Kposowa A., (2006), "The effect of religiosity on tax fraud acceptability: A cross-national analysis", *Journal for Scientific Study of Religion*, 45 (3), 325-351.

Steenbergen M. R., McGraw K.M., Scholz J.T., (1992), "Taxpayer adaptation to the 1986 tax reform act: Do new tax laws affect the way taxpayers think about taxes?", In: J. Slemrod, Editors, "Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement", Ann Arbor: The University of Michigan Press.

- Swinyard W.R., Kau A.K., Phua H.Y., (2001), "Happiness, materialism and religious experience in the U.S. and Singapore", *Journal of Happiness Studies*, 2 (1), 13-32.
- Tabachnick B.G., Fidell L.S., (2007), "Using Multivariate Statistics", Boston: Pearson Education.
- Tan L.M., (1999), "Taxpayers' preference for type of advice from tax practitioner: A preliminary examination", *Journal of Economic Psychology*, 20 (4), 431-447.
- Tan L.M. (2006), "Research on the Role of Tax Practitioners in Taxpayer Compliance: Identifying Some of the Gaps", In: A. Sawyer, Editors, "Taxation Issues in the Twenty-First Century", Christchurch: The Centre for Commercial and Corporate Law, School of Law, University of Canterbury.
- Tan L.M., (2011), "Giving advice under ambiguity in a tax setting", *Australian Tax Forum*, 26 (1), 73-101.
- Tan L.M., Sawyer A.J., (2003), "A synopsis of taxpayer compliance studies: Overseas vis-a-vis New Zealand", *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 9 (4), 431-454.
- Tavşancıl E., (2002), "Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi", Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Tekeli R., (2011), "The Determinants Of Tax Morale:The Effects of Cultural Differences and Politics", PRI Discuccion Paper Series, No.11, Policy Research Institute, 1-77.
- Terpstra V., David K., (1991), "The Cultural Environment of International Business", 3 th Edition, Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Company.
- Thornton A., Camburn D., (1989), 'Religious participation and adolescent sexual behavior and attitudes"', *Journal of Marriage and the Family*, 51 (3), 641-653.
- Thurstone L.L.. (1931). "The Measurement of Social Attitudes", *The Journal of Abnormal and Social Psychology*, 26, 249-269.
- Thurman Q.C., (1991), "Taxpayer Noncompliance and General Prevention: An Expansion of the Deterrence Model", *Public Finance*, 46(2), 289-298.
- Thurman Q.C., John C.S., Riggs L., (1984), "Neutralization and tax evasion: How effective would a moral appeal be in improving compliance to tax law", *Law and Policy*, 6, 309-327.
- Tittle C.R., Welch M.R. (1983), "Religiosity and deviance: Toward a contingency theory of constraining effects", *Social Forces*, 61 (3), 653-682.
- Tomasic R., Pentony B.D., (1991). "Tax compliance and the rule of law: From legalism to administrative procedure", *Australian Tax Forum*, 8, 85-116.
- Tooley S., (1992), "Tax practitioners: Towards an understanding of ethical problems and attitudes", Discussion paper, Palmerston North: Massey University.
- Torgler B., (2002a), "Speaking to the theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments", *Journal of Economic Surveys*, 16 (5), 657-683.
- Torgler B., (2002b), "Vertical and Exchange Equity in a Tax Morale Experiment", *European Public Choice Society*.

Torgler B., (2003a), "Tax morale and institutions. Center for research in economics", Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Working Paper, 09, 1-36.

Torgler B., (2003b), "Tax morale, rule-governed behaviour and trust", *Constitutional Political Economy*, 14 (2), 119-140.

Torgler B., (2003c), "Tax morale in transition countries", *Post-Communist Economies*, 15(3) , 357-381.

Torgler B., (2003d), "To evade taxes or not to evade: that is the question", *Journal of Socio-Economics*, 32 (3), 283-302.

Torgler B., (2003e), "Tax Morale and Tax Compliance: A Cross Culture Comparison", *Proceedings of the 96 th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association-Tax Institute of America*, 63-74.

Torgler B., (2004a), "Tax Morale in Asian Contries". *Journal of Asian Economics*, 15, 237-266.

Torgler B., (2004b), "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., (2005a), "Tax morale in Latin America", *Public Choice* , 122, 133-157.

Torgler B., (2005b), "Tax Morale and Direct Democrarcy", *European Journal of Political Economy*, 21(2), 525-31.

Torgler B., (2005c), "A knight without a sword? The effects of audit courts on tax morale", *Journal of Institutional and Theoretical Economics (JITE)*, 161 (4), 735-760.

Torgler B., (2006), "The importance of faith: Tax morale and religiosity", *Journal of Economic Behavior Organization*, 61, 81-109.

Torgler B., (2007), "Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis", Edward Elgar Publishing, Chentelham.

Torgler B., (2012), "Tax morale, Eastern Europe and European enlargement", *Communist and Post-Communist Studies*, 45 (1-2), 11-25.

Torgler B., Demir I.C., Macintyre A., Schaffner M., (2008), "Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation", *Economic Analysis and Policy*, 38(2), 313–339.

Torgler B., Murphy K., (2004), "Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time?", *Journal of Australian Taxation*, 7, 298-335.

Torgler B., Schaffner M., (2007), "Causes and consequences of tax morale: an empirical investigation", Working Paper No. 2007-11, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.

Torgler B., Schneider F., (2004), "Does culture influence tax morale? Evidence from different European countries", Working Paper No. 2004-17, Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.

- Torgler B., Schneider F., (2005), "Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis", *Empirica*, 32, 231–250.
- Torgler B., Schneider F., (2006), "What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European Countries", Working Paper Series, No. 0608, 1-36.
- Torgler B., Schneider F., (2007), "Shadow economy, tax morale, governance and institutional quality: a panel analysis", IZA Discussion Paper No. 2563, CESifo Working Paper Series No. 1923.
- Torgler B., Schneider F., (2009), "The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy", *Journal of Economic Psychology*, 30 (2), 228-245.
- Torgler B., Schaffner M., Macintyre A. (2007a), "Tax compliance, tax compliance, tax morale, and governance quality", International Studies Program Working Paper No. 07-27,
- Torgler B., Schneider F., Schaltegger C.A., (2007b), "With or against the people? The impact of a bottom-up approach on tax morale and the shadow economy", Working/Discussion Paper No. 211.
- Torgler B., Schneider F., Schaltegger C.A., (2010), "Local autonomy, tax morale, and the shadow economy", *Public Choice*, 144 (1-2), 293-321.
- Torgler B., Valev, N.T., (2010), "Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion", *Contemporary Economic Policy*, 28 (4), 554-568.
- Torgler B., Werner J., (2005), "Fiscal autonomy and tax morale: evidence from Germany", Working Paper No. 2005-07, Center for Research in Economics, Management and the Arts.
- Trivedi, V. U., Shehata, M., & Lynn, B. (2003). Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance: An Experimental Analysis. *Journal of Business Ethics*, 47(3), 175-197.
- Trivedi V.U., Shehata M., Mestelman S., (2005), "Attitudes, incentives, and tax compliance", *Canadian Tax Journal*, 53 (1), 29-61.
- Trüdinger E.M., Hildebrandt A., (2012), "Causes and contexts of tax morale: rational considerations, community orientations, and communist rule", *International Political Science Review*, 34 (2), 191-209.
- Tsakumis G.T., Curatola A.P., Porcano T.M. (2007), "The relation between national cultural dimensions and tax evasion", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 131–147.
- Turner J. C. (1991), "Social Influences", Milton Keynes: Open University Press.
- Turner J.C., Hogg M.A., Oakes P.J., Reicher S.D., Wetherell M.S., (1987), "Rediscovering the Social Group: A Self-Categorization Theory", Basil Blackwell.
- Tylor E.B., (1979), "Animism", In: W.A. Lessa, E. Z. Vogt, Editors, "Reader in Comparative Religion", New York: Harper and Row.
- Van Buren III, H.J., Agle B.R., (1998), "Measuring Christian beliefs that affect managerial decision-making: a beginning", *International Journal of Value-Based Management*, 11 (2), 159-177.

Van Dijke M., Verboon P., (2010), "Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 80-91.

Verboon P., Van Dijke M., (2007), "A self-interest analysis of justice and tax compliance: how distributive justice moderates the effect of outcome favorability", *Journal of Economic Psychology*, 28, 704-727.

Vogel J., (1974), "Taxation and public opinion in Sweden", *National Tax Journal*, 27, 499-513.

Vythelingum P., Soondram H., Jugurnath B., (2017), "An assessment of tax morale among Mauritian taxpayers", *Journal of Accounting and Taxation*, 9 (1), 1-10.

Wahlund R., (1992), "Tax changes and economic behavior: The case of tax evasion", *Journal of Economic Psychology*, 13 (4), 657-677.

Wallschutzky I.G., (1984), "Possible causes of tax evasion", *Journal of Economic Psychology*, 5, 371-384.

Web 1,(2020),
<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/userupload/VI/GBG1.htm>,
(Erişim Tarihi: 05/02/2020).

Webley P., Cole M., Eidjar, O.P., (2001), "The prediction of self-reported and hypothetical tax-evasion: Evidence from England, France and Norway", *Journal of Economic Psychology*, 22 (2), 141-155.

Weisbach D.A., Plesko G.A., (2007), "A legal perspective on unanswered questions in tax research", *The Journal of the American Taxation Association*, 29 (2), 107-113.

Welch M.R., Tittle C. R., Petee T., (1991), "Religion and deviance among adult Catholics: A Test of the "moral communities hypothesis", *Journal for the Scientific Study of Religion*, 30 (2), 159-172.

Welch M.R., Xu Y., Bjarnason T., Petee T., O'Donnell P., Magro P., (2005), "But everybody does it: The effects of perceptions, moral pressures, and informal sanctions on tax cheating", *Sociological Spectrum*, 25 (1), 21-52.

Wenzel M.,(2002a), "The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity", *Journal of Applied Psychology*, 87 (4), 629-645.

Wenzel M., (2002b), "Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field", In: V. Braithwaite, Editors, "Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion", Aldershot: Ashgate

Wenzel M., (2004), "An analysis of norm processes in tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, 25, 213-228.

Wenzel M., (2005a), "Motivation or rationalization? Casual relations between ethics, norms and tax compliance", *Journal of Economic Psychology*, 26 (4), 491-508.

Wenzel M., (2005b), "Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention", *Journal of Economic Psychology*, 26, 862-883.

- Westerman W., Beekun R.I., Stedham Y., Yamamura J., (2007), "Peers versus national culture: An analysis of antecedents to ethical decision-making", *Journal of Business Ethics*, 75 (3), 239-252.
- Williams C.C., Horodnic I.A., (2016), "Tackling the undeclared economy in the European Union: An evaluation of the tax morale approach", *Industrial Relations Journal*, 47 (4), 322-340.
- Wilson J.L.F., Sheffrin S., (2005). "Understanding surveys of taxpayer honesty", *FinanzArchiv*, 61, 256-274.
- Witkowski T.H., (1999), "Religiosity and Social Meaning in Wearing Islamic Dress". In: S.M. Smith, Editors, *Proceedings of the Seventh Cultural Consumer and Business Studies Research Conference*.
- Witte A.D., Woodbury D.F., (1985), "The effect of tax laws and tax administration on tax compliance: The case of the U.S. individual income tax", *National Tax Journal*, 38 (1), 1-13.
- Woodward L., Tan L. M., (2015), "Small business owners' attitudes toward GST compliance: a preliminary study", *Australian Tax Forum*, 30(2), 517-550.
- Worthington E. L.Jr., Wade N.G., Hight T.L., Ripley J. S., McCullough M.E., Berry J.W., Schmitt M.M., Berry J.T., Bursley K.H., O'Connor L., (2003), "The Religious Commitment Inventory--10: Development, refinement, and validation of a brief scale for research and counseling", *Journal of Counseling Psychology*, 50 (1), 84-96.
- Wu I-L, Chen J-L., (2005), "An extension of Trust and TAM model with TPB in the initial adoption of on-line tax: An empirical study", *Int J Hum Comput Stud*, 62 (6), 784-808.
- Wu K., Zhao Y., Zhu Q., Tan X., Zheng H., (2011), "A meta-analysis of the impact of trust on technology acceptance model: investigation of moderating influence of subject and context type", *Int. J. Inf. Manag*, 31(6), 572-581.
- Yankelovich S., White I., (1984), "Taxpayer attitudes study: Final report. Public opinion survey prepared for the public affairs division", Internal Revenue Service, Nova York.
- Yeğen B., (2013), "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği", *Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi*.
- Yew B.K., Milanov B.V., McGee R.W., (2015), "An analysis of individual tax morale for Russia: Before and after lat tax reform", *International Business Research*, 8 (1), 60-80.
- Yitzhaki S., (1974), "A note on income tax evasion: A theoretical analysis", *Journal of Public Economic*, 3 (2), 201-202.
- Zand D.E., (1972), "Trust and Managerial Problem Solving", *Administrative Science Quarterly*, 17 (2), 229-239.
- Zimbardo P.G., Ruch F., (1979), "Psychology and Life", 10th Edition, Glenview, IL: Scott, Foresman and Company

ÖZGEÇMİŞ

Sonnur AKTAŞ GÜZEL, 18.08.1980 tarihinde Trabzon’da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Rize’de tamamladı. 1999 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü’nde lisans öğrenimine başladı ve 2003 yılında bu bölümden mezun oldu. Aynı yıl Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı’nda yüksek lisans eğitimine başladı. 2007 yılında yüksek lisans eğitimini bitirerek aynı yıl, aynı enstitüde doktora programına başladı ve halen devam etmektedir. 2009 yılında Artvin Çoruh Üniversitesi, Arhavi Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Programı’nda öğretim görevlisi olarak göreve başladı ve halen bu görevi sürdürmektedir.

EKLER

Ek A : Tez Çalışması Kapsamında Yapılan Yayınlar

Aktaş Güzel S., Özer G., Özcan M., (2019). “The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey”, *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 78, 80-86.

Ek B :Anket Formu



Değerli KATILIMCI,

Bu çalışma bağımsız muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu ve vergi uyumunu belirleyen temel değişkenlerin ve bunlar arasındaki ilişkilerin ortaya konması amacıyla hazırlanmıştır. Sonuçlar tamamen akademik amaçlı olarak kullanılacaktır.

Araştırmaya katıldığınız için çok teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Gökhan ÖZER & Öğr.Gör. Sonnur AKTAŞ
Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, İşletme Fakültesi
Artvin Çoruh Üniversitesi, Arhavi Meslek Yüksekokulu
e-mail:sonnuraktas@gtu.edu.tr

Her bir ifade “1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde derecelendirilmiştir. Lütfen size en uygun olanı yuvarlak içine alınız.						
Hükümete Duyulan Güven 1	Devlet kurumlarına güveniyorum	1	2	3	4	5
Hükümete Duyulan Güven 2	Bana göre devlet kurumları güvenilirdir.	1	2	3	4	5
Hükümete Duyulan Güven 3	Devlet kurumları tüm vatandaşların çıkarını gözetmekte ve onların yararı için çalışmaktadır.	1	2	3	4	5
Hükümete Duyulan Güven 4	Devlet kurumları ödediğimiz vergileri etkin bir şekilde kullanmaktadır.	1	2	3	4	5
Vergi Adalet Algısı 1	Genellikle adil bir vergi sisteminin olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
Vergi Adalet Algısı 2	Genel olarak vergi yükü adil dağıtılmaktadır.	1	2	3	4	5
Vergi Adalet Algısı 3	Vergi mükellefleri arasında vergi yükünün adil dağıtıldığına inanıyorum.	1	2	3	4	5
Vergi Adalet Algısı 4	Şahsen benim için, vergisi sistemi adildir.	1	2	3	4	5
Vergi Adalet Algısı 5	Ortalama vergi mükellefi için vergi sisteminin adil olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
Vergi Adalet Algısı 6	Ülkemizde herkes gelirene uygun düzeyde vergi ödemektedir.	1	2	3	4	5
Vergi Adalet Algısı 7	Ülkemizde herkes ödeme gücüne uygun vergi ödemektedir.	1	2	3	4	5
Öznel Norm 1	Eksik beyandan dolayı yakalanırsam, utanırım.	1	2	3	4	5
Öznel Norm 2	Vergi kaçırdığımı arkadaşlarım bilirse, yanlış düşünürler.	1	2	3	4	5
Öznel Norm 3	Çoğu meslektaşım vergilerini tam olarak beyan ediyor.	1	2	3	4	5
Öznel Norm 4	Ailem ve arkadaşlarım tüm gelirlerimi beyan edeceğimi düşünüyorlar.	1	2	3	4	5
Öznel Norm 5	Benim için önemli olan çoğu insan, vergi kaçırmanın yanlış olduğunu düşünüyor.	1	2	3	4	5

Ek B :Anket Formu (Devam).

Her bir ifade “1-Kesinlikle <u>Katılmıyorum</u> , 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- <u>Katılıyorum</u> , 5-Kesinlikle <u>Katılıyorum</u> ” şeklinde derecelendirilmiştir. Lütfen size en uygun olanı <u>yuvarlak içine alınız</u> .						
Vergi Uyumu 1	Bilinçli bir şekilde vergi ödemekten kaçınıyorum.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 2	Giderlerimi abartarak beyan ederim.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 3	Bilinçli bir şekilde vergi sisteminde hile yollarını arıyorum.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 4	Mümkün olduğu kadar vergi ödemekten kaçınıyorum.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 5	Giderlerimi abartılı göstermek için gerekli tüm çabayı gösteririm.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 6	Artık gelirimini tamamını beyan etmiyorum.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 7	Eğer müşteri istemiyorsa, fiş ya da fatura vermem ve bu tür gelirleri beyan etmem.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 8	Beyan ettiğim gelirler kredi kartıyla yapılmış gelirlerdir.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 9	Vergilendirmede tespit edilemeyecek bazı gelirlerimi beyan etmem.	1	2	3	4	5
Vergi Uyumu 10	Bazı kişiler gelirlerin tamamını beyan etmedikleri veya giderleri şişirdikleri için daha az vergi ödemeleri doğaldır.	1	2	3	4	5
Vergi Ahlakı 1	Eksik beyanda bulunmak kötü bir şey değil.	1	2	3	4	5
Vergi Ahlakı 2	Vergi kaçırmak çok kolay olduğu için, yapmamak aptallıktır.	1	2	3	4	5
Vergi Ahlakı 3	Herkes vergi kaçıracağı için, vergi kaçırmak ahlaksızlık olarak düşünülemez.	1	2	3	4	5
Vergi Ahlakı 4	Mevcut vergi yükü dikkate alındığında, vergi kaçırılması çok doğal.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 1	Az gelişmiş ülkelere yardım etmekte kullanılan kamu harcamaları çok yüksektir.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 2	Evli insanlar için vergilerin çok yüksek olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 3	Vergi yükü her ne pahasına olursa olsun azaltılmalıdır.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 4	Taşıtlardan alınan satış vergilerinin çok yüksek olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 5	Vergilerin çok büyük bir kısmı anlamsız amaçlar için kullanılmaktadır.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 6	Genel yararları düşünüldüğünde ödemek zorunda olduğum vergiler uygundur.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 7	Tüm sosyal faydaları göz önünde göz önünde bulundurduğumuzda vergiler çok yüksek değildir.	1	2	3	4	5
VSY Tutum 8	Alkol üzerinden alınan satış vergilerini çok yüksek olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5

Ek B :Anket Formu (Devam).

Her bir ifade “1-Kesinlikle <u>Katılmıyorum</u> , 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- <u>Katılıyorum</u> , 5-Kesinlikle <u>Katılıyorum</u> ” şeklinde derecelendirilmiştir. Lütfen size en uygun olanı <u>yuvarlak içine alınız</u> .						
Dindarlık 1	Dini inançlarım hayatıma anlam ve amaç katar.	1	2	3	4	5
Dindarlık 2	Hayatımın her alanında, dini inançlarıma göre yaşamak için çaba gösteririm	1	2	3	4	5
Dindarlık 3	Dini inanç, hayatı anlamlı ve heyecan verici bir yolculuk haline getirir.	1	2	3	4	5
Dindarlık 4	Düzenli bir şekilde ibadet etmenin önemli olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
Dindarlık 5	İbadet etmek ve dinim hakkında düşünmek için zaman harcamaya önem veririm.	1	2	3	4	5
Dindarlık 6	Dinimle ilgili yayınları okumayı seviyorum.	1	2	3	4	5
Dindarlık 7	Aynı inancı paylaştığım kişilerle bir arada olmaktan hoşlanırım.	1	2	3	4	5
Dindarlık 8	Günlük ibadetlerimi düzenli olarak yaparım.	1	2	3	4	5
Dindarlık 9	Dinim benim için çok önemlidir.	1	2	3	4	5

Lütfen aşağıdaki kişisel bilgileri doldurunuz.

1. Yaşınız:			
2. Cinsiyetiniz:	a) Kadın	b) Erkek	
3. Unvanınız :	a) SM	b)SMMM	
4. Medeni Durumunuz :	a) Evli	b) Bekar	
5. Eğitim Düzeyiniz:	a) Doktora	b) Yüksek Lisans	c) Üniversite
	d) Lise	e) Diğer	
6. Aylık geliriniz:	a) 1.000 TL –2.000TL arası		
	b) 2.000 TL –3.000 TL arası		
	c) 3.000 TL - 4.000 TL arası		
	d) 4.000 TL –5.000 TL arası		
	e) 5.000 TL ve yukarısı		
7. Kaç yıldır bağımsız muhasebeci olarak çalışıyorsunuz:			
8. Yanınızda çalışan eleman sayısı:			
9. Faaliyet gösterdiğiniz il :			