

Muhasebe Meslek Etiği ve Vergi Ahlakının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği

Effects of Accounting Professional Ethics and Tax Morale on Tax Compliance: Evidence from Turkey

Mehmet GÜNLÜK ^a Murat ÖZCAN ^b Abdullah Kürşat MERTER ^c Seyfettin SULU ^d

^a Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla, Türkiye. mehmetgunluk@mu.edu.tr

^b Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu, Türkiye. mozcan@ibu.edu.tr

^c Gebze Teknik Üniversitesi, Kocaeli, Türkiye. akmerter@gtu.edu.tr

^d Bağımsız Araştırmacı, İstanbul, Türkiye. seysulu@yahoo.com

MAKALE BİLGİSİ

ÖZET

Anahtar Kelimeler:

Muhasebe Meslek Mensupları
Muhasebe Meslek Etiği
Vergi Ahlakı
Vergi Uyumu
Düzenleyici Etki

Geliş Tarihi 2 Mayıs 2026

Düzeltilme Tarihi 5 Ağustos 2026

Kabul Tarihi 15 Ağustos 2026

Makale Sınıflandırması:

Araştırma Makalesi

Amaç: Bu çalışma, muhasebe meslek etiği ve vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki etkilerini ve vergi ahlakının muhasebe meslek etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkide üstlendiği düzenleyici rolü incelemeyi amaçlamaktadır.

Yöntem: 320 muhasebe meslek mensubundan anket yöntemiyle toplanan veriler PLS-SEM ve hiyerarşik regresyon analizi yöntemiyle analiz edilmiştir.

Bulgular: Muhasebe meslek etiği ($\beta=0.319$; $p<0.001$) ve vergi ahlakının ($\beta=0.156$; $p<0.01$) vergi uyumunu pozitif yönde etkilediği saptanmıştır. Vergi ahlakının meslek etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkide negatif yönlü anlamlı bir düzenleyici role sahip olduğu ($\beta=-0.347$; $p<0.001$); başka bir deyişle vergi ahlakı yükseldikçe meslek etiğinin vergi uyumuna katkısının azaldığı ortaya konulmuştur.

Tartışma: Bulgular, Planlı Davranış Teorisi ve Kaygan Zemin Çerçevesi ile örtüşmekte; vergi ahlakı yüksek bireylerde içsel motivasyonun dışsal etik normların marjinal katkısını azalttığını (ikame etkisi) göstermektedir. Sonuçlar, meslek örgütleri ve vergi idaresi için hedefli politika önerileri sunmaktadır.

ARTICLE INFO

ABSTRACT

Keywords:

Accounting Professionals
Accounting Professional Ethics
Tax Morale
Tax Compliance
Moderating Effect

Received 2 May 2026

Revised 5 August 2026

Accepted 15 August 2026

Article Classification:

Research Article

Purpose: This study examines the effects of accounting professional ethics and tax morale on tax compliance, and the moderating role of tax morale in the relationship between professional ethics and tax compliance.

Design/Method/Approach: Data collected from 320 accounting professionals via survey were analyzed using PLS-SEM and hierarchical regression analysis.

Findings: Both accounting professional ethics ($\beta=0.319$; $p<0.001$) and tax morale ($\beta=0.156$; $p<0.01$) positively affect tax compliance. Tax morale plays a significant negative moderating role in the relationship between professional ethics and tax compliance ($\beta=-0.347$; $p<0.001$), meaning that as tax morale increases, the contribution of professional ethics to tax compliance diminishes.

Discussion: Findings align with the Theory of Planned Behavior and the Slippery Slope Framework, revealing a substitution effect whereby intrinsic moral motivation reduces the marginal impact of external professional ethics norms among high-tax-morale individuals. Results offer targeted policy implications for professional organizations and tax administration.

ETİK ONAY / ETHICAL APPROVAL: Bu çalışma anket tekniğine dayalı nicel bir yaklaşımla yürütüldüğünden Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'na başvurulmuş ve gerekli etik kurul izni 16.06.2025 tarih ve 78 sayılı karar ile alınmıştır.

Önerilen Atıf / Suggested Citation

Günlük, M., Özcan, M., Mertes, A.K. ve Sulu, S. (2026). Muhasebe Meslek Etiği ve Vergi Ahlakının Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri: Türkiye Örneği, İşletme Araştırmaları Dergisi, 18 (3), 2628-2646.

1. GİRİŞ

Modern devletlerin temel mali egemenlik aracı olan vergiler, kamusal hizmetlerin finansmanı, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve makroekonomik istikrarın korunmasındaki vazgeçilmez rolleriyle ekonomik ve sosyal yapının merkezinde yer almaktadır (Musgrave, 1959; Musgrave ve Musgrave, 1989). Vergi sisteminin etkinliği ve sürdürülebilirliği, büyük ölçüde mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yasal çerçeve içinde, zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirme davranışı olarak tanımlanan vergi uyumuna bağlıdır (Roth vd., 1989; Kirchler vd., 2008, s. 210; Alm, 2019, s. 353-355; Slemrod, 2019, s. 904-910). Buna karşın vergi uyumsuzluğu, yalnızca kamu gelirlerinde ciddi kayıplara yol açmakla kalmayıp vergi yükünü uyumlu mükellefler üzerinde haksız biçimde yoğunlaştırarak piyasa bozulmalarına ve sosyal adaletsizliklere de zemin hazırlamaktadır (Slemrod, 2007; Andreoni vd., 1998). Bu nedenle vergi uyumunu belirleyen etkenlerin kapsamlı biçimde anlaşılması; vergi gelirlerini artırmayı ve gönüllü uyumu güçlendirmeyi hedefleyen vergi idarelerinin politika tasarım süreçleri açısından stratejik bir öneme sahiptir (Andreoni vd., 1998, s. 818-822; Luttmer ve Singhal, 2014, s. 149).

Vergi uyumuna ilişkin literatür, başlangıçta mükellefi rasyonel bir fayda-maliyet analizi yapan ekonomik bir aktör olarak ele almıştır. Allingham ve Sandmo (1972) tarafından Becker'in (1968) suç ekonomisi teorisinden türetilerek vergi kaçakçılığına uyarlanan bu neoklasik yaklaşıma göre mükellef, vergi kaçırmanın beklenen getirisini yakalanma riskiyle ilişkili beklenen maliyetiyle karşılaştırmaktadır. Bununla birlikte, denetim oranlarının görece düşük olduğu koşullarda dahi yüksek gönüllü uyum düzeylerinin gözlemlenmesi, yalnızca dışsal caydırıcılığa dayanan bu modellerin açıklama gücünün sınırlı olduğunu ortaya koymuş ve araştırmacıları sosyal, psikolojik ve etik etkenlere yöneltmiştir (Alm, 2019; Torgler, 2007; Kirchler, 2007).

Bu teorik dönüşüm sürecinde öne çıkan iki temel çerçeve, vergi uyumu literatürünü yapısal olarak yeniden şekillendirmiştir. Bu çerçevelerden birincisi olan ve Ajzen (1991) tarafından geliştirilen Planlı Davranış Teorisi, bireylerin bir davranışa yönelik tutumlarının, öznel normların ve algılanan davranışsal kontrolün uyum niyetini birlikte belirlediğini ileri sürmekte ve vergi uyumu araştırmalarında yaygın bir uygulama alanı bulmaktadır (Bobek ve Hatfield, 2003; Hanno ve Violette, 1996; Taing ve Chang, 2021). İkinci çerçeve olan ve Kirchler vd. (2008) tarafından geliştirilen Kaygan Zemin Çerçevesi ise vergi uyumunu, vergi idaresine duyulan güven ile otoritenin algılanan gücü olmak üzere birbirini tamamlayan iki temel boyut üzerinden kavramsallaştırmakta; böylece gönüllü uyum ile zorunlu uyum arasındaki dinamik geçişkenliğe yapısal bir açıklama getirmektedir.

Bu iki çerçevenin bir arada ele alınması, birbirini tamamlayıcı nitelikte iki farklı analiz düzeyini bütünleştirme ihtiyacından kaynaklanmaktadır, zira Planlı Davranış Teorisi tutum, öznel norm ve algılanan davranışsal kontrol aracılığıyla uyum niyetini bireysel düzeyde açıklarken (Ajzen, 1991), Kaygan Zemin Çerçevesi bu niyeti güç-güven ekseninde kurumsal bağlama yerleştirmektedir (Kirchler vd., 2008). Böylelikle vergi uyumu, yalnızca bireysel bir niyet ya da kurumsal bir güç dengesi meselesi olarak değil, bu iki dinamiğin kesiştiği bir etkileşim alanı olarak konumlandırılmakta; bu etkileşim alanının en önemli aktörlerinden birini ise muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır (Frecknall-Hughes vd., 2017). Söz konusu iki bakış açısının birlikte kullanılması, meslek mensuplarının hem içsel (ahlaki) hem de dışsal (kurumsal/mesleki) motivasyon kaynaklarının aynı anda modellenmesine imkân tanımakta (Henderson ve Kaplan, 2005; Doyle vd., 2013); çalışmanın önerdiği bütünleşik model de bireysel ve kurumsal düzey açıklamaları tek bir düzenleyici etki modeli içinde birleştirerek mevcut vergi uyumu literatürüne özgün bir teorik katkı sunmaktadır. Nitekim bu iki dinamiğin kesiştiği etkileşim alanının somut bir yansıması, alanda faaliyet gösteren profesyonellerin üstlendiği role işaret etmektedir.

Bu çerçevede mükellefler ile vergi idaresi arasında köprü görevi üstlenen muhasebe meslek mensupları; vergi beyannamelerinin hazırlanması, vergisel yükümlülüklere uyumun sağlanması ve vergi planlamasına ilişkin stratejik danışmanlık hizmetleriyle vergi uyumu ekosisteminde önemli bir işlev üstlenmektedir (Frecknall-Hughes vd., 2017; Klepper vd., 1991; Sakurai ve Braithwaite, 2003). Meslek mensuplarının bu kapı bekçisi işlevi, etik standartlara bağlılık düzeyleri ve bireysel vergi ahlakı algıları aracılığıyla yalnızca kendi mesleki davranışlarını değil, müşavirlik verdikleri mükelleflerin vergi kararlarını da doğrudan etkileme potansiyeli taşımaktadır (Henderson ve Kaplan, 2005; Doyle vd., 2013; Klepper ve Nagin, 1989).

Nitekim Shafer ve Simmons (2008), meslek mensuplarının etik değerlere bağlılığının agresif vergi stratejilerine katılım istekliliğini anlamlı biçimde azalttığını gösterirken; Doyle vd. (2014) firma düzeyindeki etik iklimin

vergi agresifliği üzerindeki belirleyici etkisine dikkat çekmiştir. Öte yandan vergi ahlakı, bireylerin vergi ödemeye ilişkin içsel motivasyonu olarak tanımlanmakta ve ekonomik caydırıcılık modellerinin açıklayamadığı gönüllü uyum davranışlarını anlamada önemli bir işlevi bulunmaktadır (Torgler, 2007; Luttmer ve Singhal, 2014; OECD, 2019).

Vergi profesyonellerinin etik karar verme süreci literatürde çeşitli boyutlarıyla ele alınmış olsa da (Doyle vd., 2014; Frecknall-Hughes vd., 2017) meslek etiği ile vergi ahlakının bütünleşik bir yapı içinde nasıl etkileşime girdiği sorusu henüz yeterince incelenmemiştir. Türkiye özelinde yapılan çalışmalar incelendiğinde, söz konusu değişkenleri bütünleşik bir model içinde ele alan, düzenleyici etkisini test eden ve Türkiye'ye özgü ampirik kanıtlar sunan kapsamlı bir çalışmanın bulunmadığı görülmektedir.

Bu çalışma, muhasebe meslek etiği ve vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkilerini ve vergi ahlakının düzenleyici rolünü sistematik biçimde incelemeyi amaçlamakta; böylece literatürdeki boşluğu doldurmayı hedeflemektedir. Araştırmanın literatüre başlıca katkıları üç başlık altında özetlenebilir: Birincisi, muhasebe meslek etiğinin vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkisini Türkiye özelinde ampirik olarak ortaya koymaktır. İkincisi, vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde meslek etiğinden bağımsız bir açıklayıcı güce sahip olduğunu göstermektir. Üçüncüsü, vergi ahlakının meslek etiği ile vergi uyumu ilişkisinde negatif yönde düzenleyici etki yarattığını ampirik olarak test etmektir.

Çalışmanın geri kalan bölümleri şu şekilde düzenlenmiştir: İkinci bölümde ilgili yazın sistematik biçimde gözden geçirilerek kavramsal çerçeve ortaya konulmaktadır. Üçüncü bölümde değişkenler arası ilişkiler, araştırma modeli ve hipotezler sunulmaktadır. Dördüncü bölümde metodoloji açıklanmakta; beşinci bölümde analiz bulguları raporlanmakta, altıncı bölümde ise tartışma ve sonuç yer almaktadır.

2. LİTERATÜR VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Vergi Uyum

Vergi uyumu, mükelleflerin yürürlükteki vergi mevzuatı ve ilgili idari düzenlemeler çerçevesinde üstlendikleri yükümlülükleri tam ve zamanında yerine getirme düzeyi olarak tanımlanmaktadır (Roth vd., 1989, s. 2; Andreoni vd., 1998, s. 818). Dar anlamda beyannamelerin doğru ve zamanında verilmesini ifade eden bu kavram, geniş anlamda kayıt tutma ve belge düzeni gibi tüm vergisel yükümlülüklerin eksiksiz karşılanmasını kapsamakta; literatürde beyan uyumu, ödeme uyumu ve raporlama uyumu olmak üzere üç boyutta ele alınmaktadır (Brown ve Mazur, 2003). Kirchler vd. (2008, s. 210) vergi uyumunu gönüllü uyum ve zorunlu uyum biçiminde ikiye ayırmaktadır.

Allingham ve Sandmo (1972), Becker'in (1968) suç ekonomisi teorisini temel alarak geliştirdikleri ekonomik caydırma modelinde vergi uyumunu rasyonel bir karar alma sürecine dayandırmaktadır. Ampirik araştırmalar, mükelleflerin modelin öngördüğünden çok daha fazla vergi uyumu gösterdiğini ortaya koymuş; bu durum literatürde "vergi uyumu paradoksu" olarak adlandırılmaktadır (Alm vd., 1992, s. 21).

Ekonomik caydırma modelinin açıklama gücündeki sınırlılıklar, araştırmacıları psikolojik, sosyolojik ve kurumsal faktörleri içeren davranışsal vergi uyumu yaklaşımına yönlendirmiştir. Bu yaklaşıma göre vergi uyumu; vergi ahlakı, sosyal normlar, kurumsal güven ve algılanan adalet gibi ekonomi dışı faktörlerle de şekillenmektedir (Kirchler, 2007). Nitekim Aktaş Güzel vd. (2019), Türkiye örneğinde vergi adaleti algısı ve devlete duyulan güvenin vergi uyumu üzerinde anlamlı ve pozitif yönde etkili olduğunu ampirik olarak ortaya koymuştur. Planlı Davranış Teorisi, uyum niyetinin kişisel tutum, öznel normlar ve algılanan davranışsal kontrol tarafından şekillendirildiğini belirtmektedir (Ajzen, 1991; Taing ve Chang, 2021). Kirchler vd. (2008) tarafından geliştirilen Kaygan Zemin Modeli ise otoriteye duyulan güven ile otoritenin gücünün gönüllü ve zorunlu uyumu birlikte şekillendirdiğini ortaya koymuştur. Bu davranışsal perspektifte vergi uyumu; sosyal normlar, koşullu işbirliği ve algılanan adaletin yanı sıra mükellef ile devlet arasındaki psikolojik sözleşmeyle de ilişkilendirilmektedir (Wenzel, 2004; Feld ve Frey, 2007; Bobek vd., 2013; Jimenez ve Iyer, 2016; Traxler, 2010). Davranışsal müdahalelerin uyum üzerindeki etkisi alan deneyleriyle de gösterilmiş (Hallsworth vd., 2017); Türkiye özelinde Çelikkaya ve Gürbüz (2006) ile Tabakan ve Avcı (2021) gönüllü uyumu belirleyen faktörleri ampirik olarak incelemiştir. Kaygan Zemin Çerçevesi'nin öngörülleri farklı ülke örneklemelerinde sınanmış (Kastlunger vd., 2013; Kogler vd., 2013), çerçevenin biçimselleştirilmesine yönelik kuramsal katkılar sunulmuş (Prinz vd., 2014) ve otoriteye katılımın ödeme davranışı üzerindeki etkisi ortaya konulmuştur (Wahl vd., 2010).

2.2. Vergi Ahlakı

Vergi uyumunun en güçlü psikolojik öncüllerinden biri olarak kabul edilen vergi ahlakı (Alasfour vd., 2016, s. 129), bireylerin vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonunu ifade etmekte ve dış zorlama mekanizmalarından bağımsız biçimde uyum davranışını açıklayan kilit bir yapı olarak değerlendirilmektedir (Torgler, 2007; Luttmer ve Singhal, 2014, s. 149). Vergi ahlakı yüksek bireyler, vergi ödemesini dışsal bir zorunluluk olarak değil; toplumsal sözleşmenin gereği, ahlaki bir vatandaşlık yükümlülüğü olarak algılamaktadır (Torgler, 2007; Kirchler vd., 2008; Wenzel, 2004).

OECD (2019), vergi ahlakının başlıca belirleyicileri arasında vergi gelirlerinin adil biçimde kullanıldığına ilişkin algıyı, devlet kurumlarına duyulan güveni ve kültürel değerleri saymaktadır. Frey ve Torgler (2007), "koşullu işbirliği" olgusunu inceleyerek bireylerin diğer mükelleflerin de uyumlu davrandığına inandıklarında vergi ahlakı düzeylerinin sistematik biçimde yükseldiğini göstermiştir. Ampirik çalışmalar, yüksek vergi ahlakının artan vergi uyumu (Cummings vd., 2009; Alm ve Torgler, 2011), azalan kayıt dışı ekonomi (Halla, 2012; Torgler ve Schneider, 2009) ve düşük vergi kaçakçılığı oranları (Kleven vd., 2011; Torgler, 2007) ile güçlü bir ilişki içinde olduğunu ortaya koymaktadır. Aktaş Güzel ve Özer (2023) ise muhasebe meslek mensupları örnekleminde vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki pozitif etkisini ampirik olarak doğrulamıştır.

2.3. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebe meslek etiği, muhasebe ve denetim uygulamalarını yönlendiren değerler, standartlar ve ilkeler bütününe kapsayan çok boyutlu bir kavram olarak tanımlanmaktadır (IFAC, 2021; Pflugrath vd., 2007). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC, 2018) ve IESBA (2024), genel kabul görmüş etik çerçeveyi dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ile mesleki davranış olmak üzere beş temel ilkeye dayandırmıştır. Türkiye'de ise TÜRMOB, söz konusu ilkeleri Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı (TÜRMOB, 2013) ve 3568 Sayılı Kanun'a dayanan 2007 tarihli Etik İlkeler Yönetmeliği (TÜRMOB, 2007) aracılığıyla bağlayıcı bir mesleki çerçeveye dönüştürmüştür.

Kurumsal Kuram (North, 1990; DiMaggio ve Powell, 1983), muhasebe meslek etiğinin hem resmi kurumsal yapılar hem de sosyal normlar tarafından şekillendirildiğini ileri sürmektedir. Frecknall-Hughes vd. (2017), mesleki etik normların karar alma süreçleri üzerindeki belirleyici etkisine dikkat çekmiştir. Henderson ve Kaplan (2005), yüksek etik değerlere sahip bireylerin vergi kaçınma davranışlarından uzaklaştığını göstermiştir. Ceylan (2025), meslek etiği algısının vergi kaçırma tutumu üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunduğunu ampirik olarak doğrulamıştır. Ülker ve Tekgöz (2025) ise güçlü bir etik algının haksız rekabet eğilimini anlamlı ölçüde azalttığı bulgusuna ulaşmıştır.

3. DEĞİŞKENLER ARASINDAKİ İLİŞKİLER, ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLER

3.1. Meslek Etiği ve Vergi Uyumunu

Meslek etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkinin bireysel düzeydeki kuramsal temelini Planlı Davranış Teorisi (Ajzen, 1991); kurumsal düzeydeki temelini ise Neo-Kurumsal Kuram (DiMaggio ve Powell, 1983) oluşturmaktadır. Her iki kuramsal çerçeve de güçlü mesleki etik değerlere sahip bireylerin uyum yönelimli davranışlar sergileme eğiliminde olduğunu öngörmektedir. Ampirik literatür bu öngörüye tutarlı biçimde desteklemektedir. Henderson ve Kaplan (2005), etik değerlendirmelerin vergi uyum davranışları üzerinde belirleyici ve pozitif yönlü bir etki doğurduğunu ortaya koyarken; Ceylan (2025), temel etik ilkeler algısının vergi kaçırma eğilimine yönelik tutumlar üzerinde anlamlı ve olumsuz yönlü bir etkiye yol açtığını ampirik olarak kanıtlamıştır. Abit vd. (2023) ise güçlü etik değerlerin vergi uyumunu artırdığını ve vergi kaçırma eğilimini zayıflatıldığını belirtmektedir. Bu doğrultuda H1 hipotezi geliştirilmiştir:

H1: Muhasebe meslek etiği, vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.

3.2. Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumunu

Torgler (2007), vergi ahlakını bireyin vergi ödemeye yönelik içsel motivasyonu olarak tanımlayan kapsamlı bir çerçeve ortaya koymuş; yüksek vergi ahlakının daha yüksek uyum davranışıyla doğrudan ilişkili olduğunu ampirik olarak göstermiştir. Alm ve Torgler (2006), Amerika Birleşik Devletleri ve 14 Avrupa ülkesini kapsayan karşılaştırmalı çalışmalarında vergi ahlakının güçlü bir uyum belirleyicisi olduğunu tespit

etmişlerdir. Türkiye'de Aktaş Güzel ve Özer (2023), muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları araştırmada vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde anlamlı düzeyde belirleyici olduğunu destekleyen bulgulara ulaşmıştır. Bu çalışmalardan yola çıkarak H2 hipotezi geliştirilmiştir:

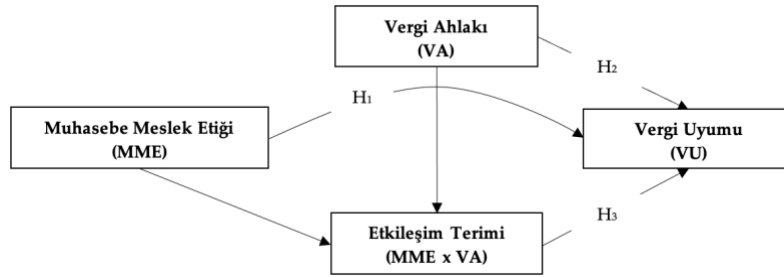
H2: Vergi ahlakı, vergi uyumunu pozitif yönde etkiler.

Araştırmanın üçüncü ve özgün katkı açısından en önemli hipotezi, vergi ahlakının meslek etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkide oynayabileceği düzenleyici role ilişkindir. Planlı Davranış Teorisi çerçevesinde muhasebe meslek etiği, tutum ve kişisel norm bileşenleri üzerinden uyum niyetini biçimlendirmektedir. Vergi ahlakının yüksek düzeyde olduğu koşullarda söz konusu bileşenler, ahlaki içselleştirmeden kaynaklanan güçlü bir normatif destek oluşturmaktadır (Wenzel, 2004; Torgler, 2007). Buna karşılık vergi ahlakının düşük olduğu koşullarda meslek etiğinin normatif yönlendirici etkisi, bireyin uyum davranışına attığı ahlaki değerle yeterince desteklenmediğinden beklenen uyum artışı sınırlı kalabilmektedir (Wenzel, 2005; Kirchler vd., 2008, s. 210). Bu teorik çerçeve ve ampirik kanıtlar ışığında aşağıdaki H3 hipotezi geliştirilmiştir:

H3: Vergi ahlakı, muhasebe meslek etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkide düzenleyici etkiye sahiptir.

3.3. Araştırma Modeli

Araştırmanın teorik temelinde muhasebe meslek etiği (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen, gizlilik ve mesleki davranış alt boyutlarından oluşmaktadır) ve vergi ahlakı bağımsız değişkenler; vergi uyumu ise bağımlı değişken olarak yer almaktadır. H1, H2 ve H3 hipotezlerini ampirik olarak test etmek amacıyla oluşturulan araştırma modeli Şekil 1'de sunulmuştur.



Şekil 1. Araştırma Modeli

Not: Araştırma modeline göre (Meslek Etiği × Vergi Ahlakı) etkileşim terimi (H3) H1 ilişkisini düzenlemektedir.

4. METODOLOJİ

4.1. Araştırma Modeli ve Evren-Örneklem

Araştırmanın evrenini, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'ne kayıtlı olarak Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanlarına sahip bağımsız olarak faaliyet gösteren toplam 131685 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Bu araştırmanın verileri Google Forms platformu üzerinden hazırlanan yapılandırılmış bir anket formu aracılığıyla 17 Haziran 2025 – 31 Aralık 2025 döneminde kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak 320 muhasebe meslek mensubundan elde edilmiştir. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde Krejcie ve Morgan (1970, s. 607) tarafından geliştirilen örneklem belirleme tablosuna başvurulmuştur. Söz konusu tabloya göre 131685 kişilik bir evren için önerilen örneklem büyüklüğü 384 olarak belirlenmiş olmakla birlikte, kolayda örnekleme yönteminin doğasından kaynaklanan erişim kısıtları nedeniyle araştırmaya 320 katılımcı dahil edilebilmiştir. Araştırmanın anket tekniğine dayalı nicel bir yaklaşımla yürütülmesi nedeniyle Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'na başvurulmuş ve gerekli etik kurul izni 16.06.2025 tarih ve 78 sayılı karar ile alınmıştır.

Yamane'nin (1967) geliştirdiği örneklem büyüklüğü formülü $[n = N / (1 + Ne^2)]$ %5 hata payıyla uygulandığında söz konusu evren için önerilen minimum örneklem büyüklüğü 399; Krejcie ve Morgan'ın (1970) tablosuna göre ise 384 olarak hesaplanmaktadır. Buna göre araştırmada kullanılan 320 kişilik örneklem, literatürde önerilen minimum değerlerin bir miktar altında kalmaktadır. Sonlu evren düzeltme faktörü uygulandığında 320 kişilik örneklem için %95 güven düzeyinde gerçekleşen hata payı ± 5.47 olarak

hesaplanmış olup bu değer standart $\pm 5\%$ eşliğini çok az aşmakla birlikte sosyal bilimler araştırmalarında genel kabul gören tolerans sınırları içinde değerlendirilebilir. Cochran'ın (1977) örnekleme teorisi çerçevesinde büyük evrenler için gerekli örneklem büyüklüğünün evren büyüklüğüyle orantılı olarak artmadığı; belirli bir eşğin ötesinde mutlak örneklem büyüklüğünün belirleyici hale geldiği bilinmektedir. Bu bağlamda 320 kişilik örneklemin 131685 kişilik evren için işlevsel bir temsil kapasitesi sunduğu, ancak ± 5.48 hata payının göz önünde bulundurulması gerektiği değerlendirilmektedir.

4.2. Veri Toplama Araçları

Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, mesleki unvan, kıdem, çalışma şekli ve medeni durum değişkenlerini kapsayan sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise 5'li Likert tipi ölçüm şeklinin benimsendiği toplam 55 ifadeli ölçeklere yer verilmiştir.

Muhasebe meslek etiği ölçeği; dürüstlük (8 ifade), tarafsızlık (6 ifade), mesleki yeterlilik (7 ifade), mesleki özen (5 ifade), gizlilik (8 ifade) ve mesleki davranış (6 ifade) olmak üzere altı alt boyut ve 40 ifadeden oluşmaktadır. Ölçek ifadeleri, TÜRMÖB tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı esas alınarak araştırmacılar tarafından uyarlanmıştır. Dört ifadeden oluşan vergi uyumu ölçeği Trifan vd. (2023)'den; on bir ifadeden oluşan vergi ahlakı ölçeğinin ilk dört ifadesi Dauna ve Masdupi (2023)'den, yedi ifadesi ise Alasfour vd. (2016)'dan uyarlanmıştır.

4.3. Verilerin Analizi

Ölçüm modelinin güvenilirlik ve geçerlilik analizlerinde SmartPLS4 yazılımı aracılığıyla Kısmi En Küçük Kareler-Yapısal Eşitlik Modeli (PLS-SEM) yöntemi, düzenleyici etkinin test edilmesinde ise hiyerarşik regresyon analizi kullanılmıştır. PLS-SEM'in tercih edilmesinde, çok boyutlu ve yansıtıcı ölçüm modellerinin değerlendirilmesinde (faktör yükü, AVE, CR, HTMT) güçlü ve esnek bir araç sunması (Hair vd., 2022) ile birlikte, verilerin normal dağılım göstermesi varsayımını gerektirmemesi ve örneklem büyüklüğünün düşük olduğu koşullarda dahi yüksek istatistiksel güç sağlaması (Sarstedt vd., 2017; Hair vd., 2019) belirleyici olmuştur. Hiyerarşik regresyon analizi ise düzenleyici etkinin basit eğim analizi yoluyla ayrıntılı biçimde görselleştirilmesine ve koşullu etkilerin (düşük/ortalama/yüksek vergi ahlakı düzeylerinde) güven aralıklarıyla birlikte raporlanmasına imkân tanınması bakımından daha yaygın ve doğrudan yorumlanabilir bir uygulama olduğu için tercih edilmiştir (Aiken ve West, 1991). Bu doğrultuda PLS-SEM yöntemi ölçüm modelinin sağlamlığının, hiyerarşik regresyon analizi ise yapısal/düzenleyici ilişkilerin test edilmesinde birbirini tamamlayıcı biçimde kullanılmıştır.

Değişkenler arasındaki ikili ilişkilerin incelenmesi amacıyla Pearson korelasyon analizi; muhasebe meslek etiği ve vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkilerini test etmek amacıyla ise hiyerarşik regresyon analizi uygulanmıştır. Vergi ahlakının düzenleyici rolünü tespit etmek amacıyla, çoklu doğrusal bağlantı sorununu en aza indirmek için bağımsız değişkenler ortalama merkezleme yöntemiyle standartlaştırılmış ve etkileşim terimi (Meslek Etiği $\times$ Vergi Ahlakı) modele dahil edilerek düzenleyici etki analizi gerçekleştirilmiştir (Aiken ve West, 1991; Baron ve Kenny, 1986).

5. ANALİZ VE BULGULAR

5.1. Demografik Bulgular

Araştırmının örneklemini, Türkiye'de faaliyet gösteren 320 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) oluşturmaktadır. Katılımcıların cinsiyet dağılımı incelendiğinde 188'inin (%58.8) erkek, 132'sinin (%41.2) kadın olduğu görülmektedir. Yaş grupları bakımından en büyük kitleyi 35-44 yaş aralığındaki bireyler oluşturmakta olup bu grup 120 kişiyle toplam örneklemin %37,5'ini temsil etmektedir; bunu sırasıyla 45-54 yaş grubu (n=80, %25), 25-34 yaş grubu (n=68, %21.2) ve 55 yaş üzeri grup (n=48, %15.0) izlemekte, 25 yaş altında ise yalnızca 4 katılımcı (%1.2) yer almaktadır. Eğitim düzeyi açısından katılımcıların büyük çoğunluğunun lisans mezunu (n=216, %67.5) olduğu görülmekte; lisansüstü eğitim düzeyine sahip olanların sayısı 96 (%30), önlisans mezunlarının sayısı ise 8 (%2.5) olarak gerçekleşmektedir. Mesleki çalışma biçimi değerlendirildiğinde 200 katılımcıların 200'ünün (%62.5) bağımsız, 120'sinin (%37.5) ise bağımlı çalıştığı anlaşılmaktadır. Son olarak medeni durum açısından katılımcıların 232'si (%72.5) evli, 88'i (%27.5) ise bekârdır.

5.2. Ölçüm Modeli Analiz Sonuçları

Araştırma modelinin güvenilirliği ve geçerliliği SmartPLS4 programı yardımıyla PLS-SEM analizi ile belirlenmiştir. Ölçüm modelinin değerlendirilmesinde yapı güvenilirliği için faktör yük değerleri (≥ 0.50), iç tutarlılık güvenilirliği için Cronbach's Alpha ($\alpha \geq 0.70$) ve birleşik güvenilirlik için CRc katsayısı (≥ 0.70) kriteri olarak alınmıştır. Yakınsama geçerliliği AVE değerleri (≥ 0.50), ayrışma geçerliliği ise Fornell-Larcker kriteri çerçevesinde korelasyon katsayıları aracılığıyla değerlendirilmiştir (Fornell ve Larcker, 1981; Hair vd., 2022). Analiz sonuçları Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Model Ölçüm Sonuçları

Değişkenler ve İfadeleri	Faktör Yüğü
Vergi Uyumu (VU) (α: 0.868) (CR: 0.912) (AVE: 0.722)	
VU1) Yapmam gereken bir davranış olduğı için vergilerimi tam ve zamanında öderim.	0.868
VU2) Gelirimi dürüst bir şekilde beyan eder ve vergilerimi zamanında öderim.	0.855
VU3) Vergi borcumun tamamını öderim.	0.861
VU4) Her yıl için gelirim doğru beyan ederek vergimi tam ve zamanında öderim.	0.833
Vergi Ahlakı (VA) (α: 0.907) (CR: 0.929) (AVE: 0.688)	
VA6) Vergi sistemi adil değilse vergi kaçırmak etikdir. (R)	0.796
VA7) Toplanan vergi etkin kullanılmıyorsa vergi kaçırmak etikdir. (R)	0.829
VA8) Toplanan verginin büyük bir kısmı değerli projelere harcansa bile vergi kaçırmak etikdir. (R)	0.850
VA9) Toplanan verginin büyük bir kısmı bana fayda sağlamayan projelere harcanıyorsa vergi kaçırmak etikdir. (R)	0.863
VA10) Yakalanma olasılığı düşükse vergi kaçırmak etikdir. (R)	0.841
VA11) Ceza oranları düşükse vergi kaçırmak etikdir. (R)	0.810
Dürüstlük (D) (α: 0.968) (CR: 0.976) (AVE: 0.949)	
D5) Mesleğimi icra ederken önemli ölçüde hatalı bilgi içerdiğinden şüphelendiğim beyan, rapor veya sonucu dikkate almam.	0.949
D6) Mesleğimi icra ederken yanıltıcı bilgi içerdiğinden şüphelendiğim beyan, rapor veya sonucu dikkate almam.	0.970
D7) Mesleğimi icra ederken özensizce/baştan savma hazırlandığından şüphelendiğim beyan, rapor veya sonucu dikkate almam.	0.958
D8) Mesleğimi icra ederken ihmal veya belirsizlik içeren beyan, rapor veya sonucu dikkate almam.	0.952
Tarafsızlık (T) (α: 0.756) (CR: 0.880) (AVE: 0.786)	
T3) Mesleğimi icra ederken üçüncü kişilerin baskı ve etkilerine maruz kalsam bile kararlarımdan ödün vermem.	0.886
T6) Mesleğimi icra ederken önyargılardan uzak durmaya çalışırım.	0.886
Mesleki Yeterlilik (MY) (α: 0.772) (CR: 0.868) (AVE: 0.688)	
MY2) Mesleğimin icrasıyla ilgili kanun ve yönetmelikleri sürekli takip ederim.	0.812
MY3) Mesleğimle ilgili ulusal gelişmeleri sürekli takip ederim.	0.849
MY4) Mesleğimle ilgili uluslararası gelişmeleri sürekli takip ederim.	0.830
Mesleki Özen (MÖ) (α: 0.909) (CR: 0.932) (AVE: 0.732)	
MÖ1) Mesleğimi icra ederken muhasebe teknik ve standartlarına uygun davranmaya özen gösteririm.	0.849
MÖ2) Mesleğimle ilgili kanun ve standartlara uymaya özen gösteririm.	0.862
MÖ3) Mesleğimi icra ederken dikkatli davranırım.	0.830
MÖ4) Mesleğimi icra ederken özenli davranırım.	0.881
MÖ5) Mesleki hizmetlerimi zamanında yerine getirmeye özen gösteririm.	0.848
Gizlilik (G) (α: 0.955) (CR: 0.963) (AVE: 0.791)	
G1) Müşterime ya da işverenime ait bilgilerin gizliliğini korumaya önem veririm.	0.862
G2) Yasal bir zorunluluk gerektirmedikçe müşterime ya da işverenime ait bilgileri üçüncü kişilere açıklamam.	0.892
G3) Mesleki bir zorunluluk gerektirmedikçe müşterime ya da işverenime ait bilgileri üçüncü kişilere açıklamam.	0.875
G4) Müşterim veya işverenim hakkındaki gizli kalması gereken bilgileri kişisel çıkarlarım için kullanmam.	0.916
G5) Müşterim veya işverenim hakkındaki gizli kalması gereken bilgileri üçüncü kişilerin yararına kullanmam.	0.915
G6) Müşterim veya işverenim hakkındaki gizli kalması gereken bilgileri, onlarla olan iş ilişkim bittikten sonra da gizli tutmaya devam ederim.	0.898

Değişkenler ve İfadeleri	Faktör Yüğü
G7) Müşterim ya da işverenim hakkındaki bilgileri onların izni olmadıkça açıklamam.	0.864
Mesleki Davranış (MD) (α: 0.910) (CR: 0.936) (AVE: 0.786)	
MD1) Mesleğimin itibarını zedeleyebilecek davranışlardan kaçınırım.	0.871
MD2) Kendimi ve yaptığım işi tanıtırken mesleğime zarar verecek söz ve davranışlardan kaçınırım.	0.901
MD5) Meslektaşlarım hakkında asılsız yorumlar veya karşılaştırmalar yapmaktan kaçınırım.	0.884
MD6) Meslektaşlarımı küçük düşürecek sözlerden veya davranışlardan kaçınırım.	0.888

Not: Faktör yükü eşik değeri ≥ 0.50 ; α : Cronbach Alpha; CR: Birleşik Güvenirlik; AVE: Ortalama Açıklanan Varyans; (R): Ters kodlanmış madde.

Faktör analizi sonucunda Muhasebe Meslek Etiği ölçeğindeki D1, D2, D3, D4, T1, T2, T4, T5, MY1, MY5, MY6, MY7, G8, MD3 ve MD4 ifadeleri ile Vergi Ahlakı ölçeğindeki VA1, VA2, VA3, VA4 ve VA5 ifadeleri, faktör yükü değerlerinin 0.50'den düşük olması nedeniyle analiz dışında bırakılmıştır. Tablo 1 incelendiğinde, tüm ifadelerin faktör yük değerlerinin 0.50 eşik değerini aştığı görülmektedir (Fornell ve Larcker, 1981). Cronbach's Alpha katsayılarının 0.70'in üzerinde olması iç tutarlılık güvenirliliğini, CRc katsayılarının 0.70 eşik değerini karşılaması birleşik güvenirliliği doğrulamaktadır (Hair vd., 2022). AVE değerlerinin 0.50'nin üzerinde olması yakınsama geçerliliğini göstermekte; her bir değişkenin AVE karekök değerinin diğer değişkenlerle olan korelasyon katsayılarından yüksek olması ise Fornell-Larcker kriterine göre ayrışma geçerliliğinin sağlandığını ortaya koymaktadır.

Ölçüm modelinden görece yüksek sayıda ifadenin (meslek etiği ölçeğinden 15, vergi ahlakı ölçeğinden 5 ifade) çıkarılmış olması birkaç nedene dayandırılabilir. Öncelikle, meslek etiği ölçeği uluslararası standart bir metin niteliğindeki TÜRMOB Etik Kurallar El Kitabı esas alınarak araştırmacılar tarafından özgün biçimde geliştirildiğinden, normatif nitelikteki kimi ifadelerin Türkiye'deki meslek mensuplarının uygulama bağlamında ilgili gizli yapıyı yeterince temsil etmediği görülmüştür. İkinci olarak, çıkarılan ifadelerin önemli bir bölümü içerik bakımından birbirine yakın olup (örneğin dürüstlük ve mesleki davranış boyutlarındaki örtüşen ifadeler), bu durum madde fazlalığından kaynaklanan çapraz yüklenmelere yol açmıştır. Vergi ahlakı ölçeğinde çıkarılan ifadelerin büyük kısmının olumlu kodlanmış maddeler olması, ölçeğin nihai yapısının ağırlıklı olarak ters kodlanmış maddelerden oluşmasına yol açmıştır. Ters kodlanmış maddelerin baskın olduğu yapılarda yanıt eğilimi yanlılığının minimize edildiği bilinmekle birlikte (Podsakoff vd., 2003), madde eleme kararları yöntem kaygılarından bağımsız olarak faktör yükleri ve psikometrik ölçütler temelinde alınmıştır. PLS-SEM yaklaşımında yansıtıcı ölçüm modellerinde faktör yükü düşük ifadelerin, ölçeğin içerik geçerliliğini zedelediği sürece arındırılması yaygın ve önerilen bir uygulamadır (Hulland, 1999; Hair vd., 2022). Nitekim ifadelerin çıkarılmasının ardından tüm yapılara ilişkin birleşik güvenirlilik (CR) ve AVE değerleri önerilen eşiklerin üzerinde gerçekleşmiş; bu durum arındırma sürecinin ölçüm modelinin psikometrik niteliğini güçlendirdiğini göstermektedir. Bununla birlikte, çıkarılan ifade sayısının yüksekliği, ilgili ölçeklerin Türkiye bağlamında yeniden gözden geçirilmesi ve doğrulayıcı faktör analiziyle bağımsız örneklemelerde sınanması gerektiğine işaret eden bir bulgu olarak değerlendirilmekte ve çalışmanın sınırlılıkları arasında ele alınmaktadır.

Tablo 2. Fornell-Larcker Ayrışma Geçerlilik Sonuçları

Değişkenler	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
(1) Vergi Uyum	0.850							
(2) Vergi Ahlakı	0.161	0.830						
(3) Dürüstlük	-0.014	-0.214	0.954					
(4) Tarafsızlık	0.331	0.232	0.010	0.887				
(5) Mesleki Yeterlilik	0.288	0.102	-0.142	0.257	0.830			
(6) Mesleki Özen	0.451	0.215	0.129	0.408	0.307	0.856		
(7) Gizlilik	0.227	-0.050	0.005	0.162	0.166	0.545	0.889	
(8) Mesleki Davranış	0.252	0.260	0.100	0.188	0.046	0.421	0.395	0.887

Not: Köşegen değerler AVE değerlerinin kareköküdür.

Tablo 2'de görüldüğü üzere, her bir değişkenin AVE karekök değeri aynı sütundaki diğer değişkenlerle olan korelasyon katsayılarından yüksektir; bu bulgu Fornell-Larcker kriterine göre ayrışma geçerliliğinin sağlandığını doğrulamaktadır (Fornell ve Larcker, 1981). Ayrışma geçerliliğinin farklı bir yaklaşımla da onaylanması amacıyla HTMT analizi gerçekleştirilmiş olup sonuçlar Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. HTMT Oranları Ayrışma Geçerlilik Sonuçları

Değişkenler	VU	VA	D	T	MY	MÖ	G	MD
Vergi Ahlakı (VA)	0.186							
Dürüstlük (D)	0.021	0.223						
Tarafsızlık (T)	0.375	0.264	0.012					
Mesleki Yeterlilik (MY)	0.342	0.122	0.167	0.304				
Mesleki Özen (MÖ)	0.514	0.246	0.146	0.463	0.364			
Gizlilik (G)	0.255	0.056	0.006	0.184	0.196	0.612		
Mesleki Davranış (MD)	0.286	0.294	0.112	0.213	0.054	0.472	0.439	

Not: VU = Vergi Uyumu.

Tablo 3 incelendiğinde, tüm değişkenlere ait HTMT oranlarının kabul edilebilir üst sınır olan 0.90'ın altında olduğu görülmektedir (Henseler vd., 2015, s. 115). Bu bulgu, HTMT kriteri aracılığıyla da ayrışma geçerliliğinin sağlandığını doğrulamaktadır.

5.2.1. Ortak Yöntem Varyansının Değerlendirilmesi

Araştırma verilerinin tek bir anket formu aracılığıyla, öz bildirim yöntemiyle ve tek bir kaynaktan toplanmış olması, bulgular üzerinde ortak yöntem varyansından (OMV) kaynaklanabilecek olası bir yanlılık riskini gündeme getirmektedir. Bu riski değerlendirmek amacıyla iki ayrı istatistiksel test gerçekleştirilmiştir. İlk olarak Harman (1976)'ın tek faktör testine başvurulmuştur (Podsakoff vd., 2003). Bu doğrultuda 55 gözlemlenebilir değişken, döndürülmemiş temel bileşenler analizi ile incelenmiş ve birinci bileşenin toplam varyansın %23.56'sını açıkladığı görülmüştür. Söz konusu değer, OMV sorununa işaret eden kritik eşik değer olan %50'nin belirgin biçimde altında kalmaktadır. Özdeğeri birden büyük 13 bileşenin tespit edilmesi, varyansın tek bir baskın faktörde toplanmadığını ortaya koymaktadır. Nitekim ilk dört bileşen birlikte toplam varyansın %50.30'unu açıklarken, ilk sekiz bileşen bu oranı %68.40'a taşımaktadır. Bu sonuçlar, veri setinin çok boyutlu bir yapı sergilediğini ve araştırmada ölçüm yönteminden kaynaklanan ortak yöntem yanlılığının ciddi bir tehdit oluşturmadığını göstermektedir. İkinci olarak, varyans temelli yapısal eşitlik modellemesi bağlamında daha güçlü bir ölçüt kabul edilen tam dikey çoklu doğrusal bağlantı testine başvurulmuştur. Bu testte her bir gizil yapı sırasıyla bağımlı değişken, geri kalan tüm yapılar ise bağımsız değişken olarak ele alınmakta; hesaplanan iç VIF değerlerinin 3.3 eşik değerinin altında kalması hem çoklu doğrusal bağlantı sorununu hem de ciddi düzeyde ortak yöntem yanlılığının bulunmadığını göstermektedir (Kock, 2015). Tam dikey çoklu doğrusal bağlantı testinin sonucunda elde edilen bulgular Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Çoklu Doğrusallık Analizi Sonuçları (VIF Değerleri)

Değişken	VIF
Vergi Ahlakı (VA)	1.194
Vergi Uyumu (VU)	1.315
Tarafsızlık (T)	1.142
Dürüstlük (D)	1.153
Mesleki Yeterlilik (MY)	1.189
Mesleki Davranış (MD)	1.313
Mesleki Özen (MÖ)	1.865
Gizlilik (G)	1.484

Tablo 4 incelendiğinde tüm gizli yapılar için hesaplanan iç VIF değerlerinin 3.3 eşik değerinin altında kalması, modelin ciddi bir ortak yöntem yanlılığı sorunundan etkilenmediğine işaret etmektedir (Kock, 2015). Her iki test sonucu birlikte değerlendirildiğinde, ortak yöntem varyansının araştırma bulgularını tehdit eden kritik bir sorun oluşturmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

5.3. Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyon Analizi

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumu, vergi ahlakı ve meslek etiği değişkenlerine ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Vergi Uyumu	320	4.51	0.70	1.50	5.00
Vergi Ahlakı	320	4.40	0.90	1.00	5.00
Meslek Etiği	320	4.55	0.35	3.62	5.00
Dürüstlük	320	3.83	1.53	1.00	5.00
Tarafsızlık	320	4.68	0.52	2.50	5.00
Mesleki Yeterlilik	320	4.24	0.69	2.33	5.00
Mesleki Özen	320	4.79	0.37	3.80	5.00
Gizlilik	320	4.92	0.24	4.00	5.00
Mesleki Davranış	320	4.83	0.39	2.75	5.00

Tablo 5 incelendiğinde katılımcıların genel olarak yüksek düzeyde vergi uyumu ($M=4.51$; $SS=0.70$) ve vergi ahlakı ($M=4.40$; $SS=0.90$) sergiledikleri görülmektedir. Meslek etiği boyutları değerlendirildiğinde, en yüksek ortalamanın gizlilik ilkesine ($M=4.92$; $SS=0.24$) ait olduğu dikkat çekmektedir. Buna karşın dürüstlük boyutu en düşük ortalama değeri ($M=3.83$; $SS=1.53$) ile öne çıkmakta; yüksek standart sapma değeri katılımcılar arasındaki görüş farklılığına işaret etmektedir.

Araştırma modelinde yer alan değişkenler arasındaki ikili ilişkilerin yönünü ve şiddetini belirlemek amacıyla Pearson korelasyon analizi gerçekleştirilmiş; elde edilen sonuçlar Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. Korelasyon Matrisi

Değişkenler	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
(1) VU	1								
(2) VA	0.161**	1							
(3) ME	0.319***	0.016	1						
(4) D	-0.014	-0.214***	0.727***	1					
(5) T	0.331***	0.232***	0.465***	0.010	1				
(6) MY	0.288***	0.102	0.368***	-0.142*	0.257***	1			
(7) MÖ	0.451***	0.215***	0.613***	0.129*	0.408***	0.307***	1		
(8) G	0.227***	-0.050	0.382***	0.005	0.162**	0.166**	0.545***	1	
(9) MD	0.252***	0.260***	0.441***	0.100	0.188***	0.046	0.421***	0.395***	1

Not: * $p<0.05$; ** $p<0.01$; *** $p<0.001$. VU=Vergi Uyumu, VA=Vergi Ahlakı, ME=Meslek Etiği, D=Dürüstlük, T=Tarafsızlık, MY=Mesleki Yeterlilik, MÖ=Mesleki Özen, G=Gizlilik, MD=Mesleki Davranış.

Korelasyon analizi sonuçları incelendiğinde, vergi uyumu ile vergi ahlakı ($r=0.161$; $p<0.001$) ve meslek etiği ($r=0.319$; $p<0.001$) arasında istatistiksel açıdan anlamlı ve pozitif yönlü ilişkilerin bulunduğu görülmektedir. Meslek etiği algısının vergi uyumuyla olan ilişkisi ($r=0.319$). vergi ahlakının vergi uyumuyla olan ilişkisine ($r=0.161$) kıyasla daha güçlüdür. Öte yandan vergi ahlakı ile meslek etiği arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir ($r=0.016$; $p>0.05$). Bu bulgu, söz konusu iki değişkenin vergi uyumu üzerindeki etkilerini birbirinden bağımsız mekanizmalar aracılığıyla ortaya koyduğuna işaret etmektedir.

Hiyerarşik regresyon analizine geçilmeden önce araştırma değişkenlerinin normallik varsayımını karşılayıp karşılamadığı çarpıklık-basıklık katsayıları ve Shapiro-Wilk testi aracılığıyla incelenmiş; elde edilen bulgular Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. Normallik Analizi: Çarpıklık, Basıklık ve Shapiro-Wilk Test Sonuçları

Değişken	Çarpıklık	z	Basıklık	z	Shapiro-W	p	Sonuç
Meslek Etiği (ME)	-0.583	-2.14	-0.330	-0.61	0.947	.002	Sınırdadır
Vergi Ahlakı (VA)	-2.135	-7.85	4.203	7.72	0.657	<.001	Normal değil
Vergi Uyumlu (VU)	-1.989	-7.31	4.684	8.61	0.705	<.001	Normal değil

Not: SEçarpıklık = 0.272; SEbasıklık = 0.544. Kritik değer: $|z| > 1.96$ ($p < .05$). Basıklık Fisher düzeltmeli (aşırı basıklık) olarak hesaplanmıştır.

Tablo 7'de yer alan analiz bulgularına göre ME değişkeninin çarpıklık (-0.583) ve basıklık (-0.330) değerlerinin kabul edilebilir sınırlar içinde kaldığı, buna karşın VA (çarpıklık = -2.135, basıklık = 4.203) ve VU (çarpıklık = -1.989, basıklık = 4.684) değişkenlerinin her iki ölçüt açısından da kritik eşiği ($|z| > 1.96$) belirgin biçimde aştığı ve Shapiro-Wilk testi sonuçlarının (VA: $W = 0.657$, $p < .001$; VU: $W = 0.705$, $p < .001$; ME: $W = 0.947$, $p = .002$) normallik varsayımının karşılanmadığına işaret ettiği görülmüş; bu nedenle analizlerde normallik varsayımını gerektirmeyen PLS-SEM tercih edilerek 5.000 yeniden örneklemeye dayalı Bootstrap yöntemi kullanılmıştır.

5.4. Hiyerarşik Regresyon Analizi

Hipotezleri test etmek amacıyla gerçekleştirilen regresyon analizine ilişkin sonuçlar Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8. Regresyon Analizi Sonuçları

Değişkenler	Model 1 (Vergi Uyumlu)		Model 2 (Vergi Uyumlu)	
	β	t	β	t
Sabit		1.92		2.13*
Meslek Etiği	0.319	6.00***	0.316	6.02***
Vergi Ahlakı			0.156	2.96**
R ²	0.102		0.126	
Düzeltilmiş R ²	0.099		0.120	
F değeri	35.98***		22.82***	

Not: * $p < 0.05$; ** $p < 0.01$; *** $p < 0.001$.

Tablo 8'de yer alan Model 1 analiz sonuçları, meslek etiğinin vergi uyumunu anlamlı ve pozitif yönde etkilediğini göstermektedir ($\beta = 0.319$; $t = 6.00$; $p < 0.001$). Meslek etiği tek başına vergi uyumundaki varyansın yaklaşık %10'unu ($R^2 = 0.099$) açıklamaktadır. Meslek etiğine ek olarak vergi ahlakı değişkeninin modele dahil edildiği Model 2'de meslek etiği ($\beta = 0.316$; $t = 6.02$; $p < 0.001$) ve vergi ahlakı ($\beta = 0.156$; $t = 2.96$; $p < 0.01$) değişkenlerinin vergi uyumu üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkilere sahip olduğu görülmektedir. Vergi ahlakının modele dahil edilmesi, açıklama gücünü $R^2 = 0.099$ 'dan $R^2 = 0.120$ 'ye yükseltmiştir. Bu bulgular H1 ve H2 hipotezlerini destekler niteliktedir.

5.5. Düzenleyici Değişken Analizi

Vergi ahlakının meslek etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkide düzenleyici rolünün olup olmadığını belirlemek amacıyla hiyerarşik regresyon analizi uygulanmıştır (Aiken ve West, 1991; Baron ve Kenny, 1986). Çoklu doğrusal bağlantı sorununu en aza indirmek için bağımsız değişkenler ortalama merkezleme yöntemiyle standartlaştırılmıştır (Cohen vd., 2003). Hiyerarşik regresyon analizi sonuçları Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9. Düzenleyici Değişken Analizi Sonuçları

Değişken	Model 1 β (SE)	Model 2 β (SE)
Sabit	4.509*** (0.037)	4.510*** (0.036)
Meslek Etiği	0.634*** (0.105)	0.598*** (0.104)
Vergi Ahlakı	0.121** (0.041)	0.111** (0.040)
Meslek Etiği $\times$ Vergi Ahlakı	–	-0.347*** (0.097)
R ²	0.126	0.160
Düzeltilmiş R ²	0.120	0.152
ΔR^2	–	0.034**
F	22.82*	20.06*

Not: Standart hatalar parantez içinde verilmiştir. *p<0.05; **p<0.01; ***p<0.001

Tablo 9'da yer alan Model 1'in sonuçları, meslek etiğinin ($\beta=0.634$; SE=0.105; p<0.001) ve vergi ahlakının ($\beta=0.121$; SE=0.041; p<0.01) vergi uyumu üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı doğrudan etkilere sahip olduğunu göstermiştir. Etkileşim teriminin (Meslek Etiği $\times$ Vergi Ahlakı) modele dahil edildiği Model 2'nin sonuçları, etkileşim teriminin istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönde olduğunu ortaya koymaktadır ($\beta=-0.347$; p<0.001). Etkileşim teriminin modele dahil edilmesiyle açıklanan varyans oranı %12.6'dan %16.0'ye yükselmiş ($\Delta R^2=0.034$; p<0.01) ve bu artış istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur.

Etkileşim teriminin negatif katsayısı ($\beta=-0.347$), vergi ahlakı düzeyi arttıkça meslek etiğinin vergi uyumu üzerindeki pozitif etkisinin göreceli olarak zayıfladığını göstermektedir. Düzenleyici etkinin yapısını daha ayrıntılı biçimde ortaya koymak amacıyla gerçekleştirilen basit eğim analizi sonuçları Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10. Basit Eğim Analizi Sonuçları

Vergi Ahlakı Seviyesi	Eğim (B)	SE	t-değeri	p-değeri	%95 Güven Aralığı
Düşük (-1 SD)	0.911	0.129	7.06	0.000***	[0.658; 1.163]
Ortalama	0.598	0.104	5.76	0.000***	[0.395; 0.802]
Yüksek (+1 SD)	0.286	0.142	2.01	0.045*	[0.008; 0.564]

Not: *p<0.05; ***p<0.001.

Tablo 10'daki basit eğim analizi sonuçları, meslek etiğinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin vergi ahlakı düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı biçimde farklılaştığını ortaya koymaktadır. Vergi ahlakının düşük olduğu durumda (-1 SD), meslek etiğinin vergi uyumu üzerindeki etkisi en yüksek değerini almakta (B=0.911; SE=0.129; t=7.06; p<0.001; %95 GA [0.658; 1.163]); vergi ahlakı yüksek olduğunda (+1 SD) ise bu etki en düşük noktasına ulaşmaktadır (B=0.286; SE=0.142; t=2.01; p<0.05; %95 GA [0.008; 0.564]). Dikkat çekici olan husus, her üç koşullu durum için de meslek etiğinin vergi uyumu üzerindeki etkisinin pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı olmasıdır. Ancak vergi ahlakı arttıkça etki büyüklüğünün azalması, iki değişken arasındaki negatif düzenleyici etkiyi doğrulamaktadır. Söz konusu bulgular H3 hipotezini desteklemektedir.

6. TARTIŞMA VE SONUÇ

6.1. Teorik Çıkarımlar

Bu çalışma, muhasebe meslek etiği ve vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki doğrudan etkilerini ve vergi ahlakının bu ilişkide üstlendiği düzenleyici rolü inceleyerek vergi uyumu literatürüne çok boyutlu teorik katkılar sunmaktadır. Araştırmanın temel teorik katkısı, Planlı Davranış Teorisi (Ajzen, 1991) ve Kaygan Zemin Çerçevesini (Kirchler vd., 2008) bütünleştirerek vergi uyumu olgusunu hem kurumsal-mesleki etik standartlar hem de içsel ahlaki motivasyonlar bağlamında açıklayan özgün bir model sunmasıdır.

Araştırmanın birinci hipotezinin (H1) analiz sonucu muhasebe meslek etiğinin vergi uyumunu istatistiksel açıdan anlamlı ve pozitif yönde etkilediğini ortaya koymaktadır ($\beta=0.319$; p<0.001). Bu bulgu, Neo-Kurumsal Kuram (DiMaggio ve Powell, 1983) bağlamında mesleki etik kodların güçlü bir kurumsal izomorfizm aracı

olarak uyum davranışını şekillendirdiği argümanını desteklemekte; Henderson ve Kaplan (2005), Ceylan (2025) ve Abit vd. (2023) çalışmalarıyla güçlü bir tutarlılık sergilemektedir.

İkinci hipoteze (H2) ilişkin bulgular, vergi ahlakının vergi uyumu üzerinde pozitif yönde bağımsız bir etkiye sahip olduğunu doğrulamaktadır ($\beta=0.156$; $p<0.01$). Vergi ahlakı ile meslek etiği arasında istatistiksel olarak anlamlı bir korelasyon bulunmaması ($r=0.016$; $p>0.05$), bu iki yapının vergi uyumunu açıklayan özerk mekanizmalar olduğunu kanıtlamaktadır. Bu sonuç, Torgler (2007) ve Alm ve Torgler (2011)'in teorik yaklaşımlarıyla tam bir uyum içindedir.

Araştırmanın literatüre en özgün katkısını oluşturan H3 hipotezine ilişkin bulgular, vergi ahlakının meslek etiği ile vergi uyumu arasındaki ilişkide negatif yönlü ve anlamlı bir düzenleyici rol üstlendiğini ortaya koymaktadır ($\beta=-0.347$; $p<0.001$). Basit eğim analizi sonuçlarına göre, vergi ahlakı düşük düzeydeyken meslek etiğinin vergi uyumu üzerindeki etkisi en yüksek seviyeye ulaşmakta ($B=0.911$), vergi ahlakı arttıkça ise bu etki belirgin biçimde zayıflamaktadır ($B=0.286$). Bu negatif etkileşim bulgusu, Kaygan Zemin Çerçevesi (Kirchler vd., 2008) bağlamında anlamlı bir açıklamaya kavuşmaktadır. Bireylerde içsel ahlaki motivasyon yüksek olduğunda uyum davranışı zaten güçlü biçimde gerçekleşmekte, bu durumda mesleki etik kurallar gibi dışsal normatif çerçevelerin sağladığı marjinal katkı azalmaktadır (ikame etkisi). Söz konusu ikame etkisi, Norm Aktivasyon Kuramı (Schwartz, 1977) ile de tutarlılık göstermektedir. Bu ikame etkisinin ardındaki psikolojik mekanizma, öz-belirleme kuramı çerçevesinde de yorumlanabilir. Buna göre, vergi ahlakı yüksek bireylerde uyum davranışı zaten içsel/özerk bir motivasyon kaynağından beslenmekte; bu nedenle dışsal ve kurumsal bir norm niteliği taşıyan mesleki etik kuralların ek bir "kontrol" işlevi üstlenmesi, motivasyonel doygunluk nedeniyle anlamlı bir katkı sağlamamaktadır. Bu bulgu, dışsal ödül ve kuralların içsel motivasyonu zayıflatabileceğini öne süren aşırı gerekçelendirme etkisi tartışmalarıyla da örtüşmektedir. Bulgunun uluslararası literatürle karşılaştırılması açısından, Alm ve Torgler (2011) ile Wenzel (2005)'in ABD ve Avrupa örneklemelerinde ahlaki motivasyon ile dışsal normlar arasında daha çok tamamlayıcı (birbirini güçlendiren) bir ilişki tespit etmiş olmaları dikkat çekicidir. Bu çalışmanın Türkiye örneğinde ortaya koyduğu ikame etkisi ise, gelişmekte olan ülkelerde kurumlara duyulan güvenin görece düşük olmasıyla ilişkilendirilebilir (Aktaş Güzel vd., 2019); bu durum, yüksek vergi ahlakına sahip bireylerin kurumsal/mesleki denetim mekanizmalarını daha az ihtiyaç duyulan bir dışsal kontrol biçimi olarak algılamalarına yol açmış olabilir. Bu farklılaşma, Türkiye'nin kurumsal güven düzeyi ile vergi idaresi-mükellef ilişkisinin niteliği bağlamında değerlendirildiğinde daha iyi anlaşılmaktadır.

6.2. Pratik Çıkarımlar

Araştırma bulguları, makro ve mikro düzeyde politika yapıcılar ile meslek örgütleri için uygulanabilir ve kanıta dayalı pratik çıkarımlar sunmaktadır. İlk olarak, TÜRMOB ve bağlı meslek odaları, standart etik eğitimleri yerine, meslek mensuplarının vergi ahlakı profillerine göre farklılaştırılmış eğitim stratejileri geliştirmelidir. Dürüstlük boyutunun en düşük ortalamaya ($M=3.83$) ve en yüksek varyansa sahip olması, etik eğitim müfredatlarının vergi kaçınma ve agresif vergi planlaması gibi gerçek yaşam senaryolarını içeren uygulamalı atölyeler şeklinde düzenlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

İkinci olarak, H3 hipotezinde tespit edilen negatif düzenleyici etki, denetim ve yaptırım mekanizmalarının tasarımında paradigma değişikliğini zorunlu kılmaktadır. Vergi ahlakı düşük grupta meslek etiğinin vergi uyumunu artırıcı etkisinin çok güçlü ($B=0.911$) olduğu dikkate alındığında, bu gruplarda mesleki etik denetimlerin sıklaştırılması en maliyet-etkin strateji olarak öne çıkmaktadır.

Üçüncü olarak, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarını vergi sisteminin güvenilir "kapı bekçileri" olarak konumlandıracak yapısal teşvik mekanizmaları kurmalıdır. Ayrıca, vergi ahlakının uyum üzerindeki bağımsız etkisi göz önüne alındığında, kamu otoritesi vergi gelirlerinin kullanımında şeffaflığı ve hesap verebilirliği artırarak toplumsal güveni inşa etmelidir.

6.3. Sınırlılıklar ve Gelecek Araştırmalar

Bu çalışmanın değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken çeşitli metodolojik sınırlılıklar bulunmaktadır. İlk olarak, kolayda örnekleme yöntemiyle toplanan veriler olasılıklı bir örnekleme temsil etmemekte ve bulguların Türkiye'deki tüm muhasebe meslek mensuplarına genellenebilirliğini kısıtlamaktadır. İkinci olarak, araştırmanın kesitsel tasarımı değişkenler arasındaki ilişkilerin yönü konusunda güçlü nedensellik

çıkarımları yapmayı güçleştirmektedir. Üçüncü olarak, öz bildirim ölçümlerinin kullanılması, etik ve ahlak gibi hassas konularda sosyal beğenirlik yanlılığı riskini barındırmaktadır.

Araştırmanın örneklemini yalnızca Türkiye'de faaliyet gösteren meslek mensuplarını kapsadığından, bulguların farklı düzenleyici ve kültürel bağlamlara genellenebilirliği de ayrı bir sınırlılık olarak değerlendirilmelidir.

Gelecekte gerçekleştirilecek araştırmalar için farklı bölgelerdeki muhasebe meslek mensupları ile uluslararası karşılaştırmalı çalışmalar önerilebilir. Ayrıca demografik özelliklerin meslek etiği ile vergi uyumu ilişkisindeki olası düzenleyici rolleri daha detaylı analiz edilebilir. Dijitalleşme, blokzincir ve yapay zekânın vergi uyum süreçlerine etkisi ise gelecek araştırmalar için son derece güncel ve önemli bir araştırma alanı oluşturmaktadır.

6.4. Sonuç

Sonuç olarak, muhasebe meslek etiği ve vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki doğrudan ve etkileşimli etkilerinin Türkiye bağlamında ampirik olarak ortaya konulması, çalışmayı vergi literatürüne katkı sunan özgün bir araştırma hâline getirmektedir. Çalışmanın literatüre en özgün katkısı, muhasebe meslek etiği ve vergi ahlakının vergi uyumu üzerindeki bağımsız etkilerinin ötesinde, bu iki yapı arasındaki etkileşimi test ederek ortaya konulan negatif düzenleyici etki (ikame etkisi) bulgusudur. Bu bulgu, önceki çalışmaların büyük bölümünde varsayılan tamamlayıcılık ilişkisine karşı alternatif bir teorik açıklama sunması bakımından vergi uyumu ve davranışsal muhasebe literatürüne özgün ve ayırt edici bir katkı sağlamaktadır. Elde edilen bulgular ayrıca, vergi uyumunu artırmaya yönelik stratejilerin hem içsel ahlaki motivasyonları (vergi ahlakı) hem de kurumsal etik standartları (meslek etiği) güçlendirecek çok boyutlu bir yaklaşımla tasarlanması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Vergi ahlakının düzenleyici rolü ise, vergi idarelerinin salt kural temelli denetim mekanizmaları yerine güven ve değer odaklı yönetim modellerine yönelmesinin sürdürülebilir vergi uyumu açısından kritik bir gereklilik olduğunu göstermektedir.

AÇIKLAMALAR / DECLARATIONS

Üretken Yapay Zekâ Beyanı: Bu çalışmanın hazırlanmasında üretken yapay zekâ araçları yalnızca dil düzenlemesi ile metnin anlaşılabilirliğinin ve okunabilirliğinin artırılması amacıyla kullanılmıştır. Bu araçlar araştırma verisi üretmek, istatistiksel analiz gerçekleştirmek, bulguları yorumlamak veya bilimsel sonuçlar geliştirmek amacıyla kullanılmamıştır. Yazarlar, yapay zekâ desteğiyle oluşturulan tüm içeriği eleştirel biçimde gözden geçirmiş ve yayımlanan çalışmanın doğruluğu, bütünlüğü ve özgünlüğüne ilişkin tüm sorumluluğu üstlenmektedir.

CRedit Yazarlık Katkı Beyanı: Mehmet Günlük: Kavramsallaştırma, Metodoloji, Veri Toplama, Yazma – Orijinal Taslak. Murat Özcan: Kavramsallaştırma, Formal Analiz, Yazma – İnceleme ve Düzenleme. Abdullah Kürşat Merter: Metodoloji, Formal Analiz, Yazma – İnceleme ve Düzenleme. Seyfettin Sulu: Veri Toplama, Yazma – İnceleme ve Düzenleme.

Çıkar Çatışması Beyanı: Yazarlar, bu araştırmanın yürütülmesi, analizi, yorumlanması veya yayımlanması sürecini etkileyebilecek herhangi bir finansal, ticari, kişisel veya mesleki çıkar çatışması bulunmadığını beyan eder.

Veri Erişilebilirliği Beyanı: Bu çalışmada kullanılan veriler, 320 muhasebe meslek mensubundan Google Forms platformu üzerinden yapılandırılmış bir anket formu aracılığıyla toplanmıştır. Katılımcı gizliliği nedeniyle ham veri seti kamuya açık olarak paylaşılamamakta olup makul bir talep üzerine sorumlu yazardan temin edilebilir.

Fon Desteği Beyanı: Yazarlar, bu araştırma, yazarlık veya yayın sürecine ilişkin herhangi bir kurum veya kuruluştan finansal destek almamıştır.

Etik Kurul Onayı: Bu çalışma anket tekniğine dayalı nicel bir yaklaşımla yürütüldüğünden Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'na başvurulmuş ve gerekli etik kurul izni 16.06.2025 tarih ve 78 sayılı karar ile alınmıştır.

KAYNAKÇA

- Abit, M.C.A.J., Ibrahim, Z., & Baharum, Z. (2023). The influence of personal and professional ethics of tax agents on their perception of tax evasion. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 16(1), 1-25. <https://doi.org/10.22452/ajap.vol16no1.1>
- Aiken, L.S., & West, S.G. (1991). *Multiple Regression: Testing and Interpreting Interactions*, Newbury Park, Sage.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)
- Aktaş Güzel, S., & Özer, G. (2023). Muhasebecilerin vergi ahlakının ve vergi uyumunun belirleyicileri üzerine bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 213-235. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1049431>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2018.12.006>
- Alasfour, F., Samy, M., & Bampton, R. (2016). The determinants of tax morale and tax compliance: Evidence from Jordan. *Advances in Taxation*, 23, 125-171. <https://doi.org/10.1108/S1058-749720160000023005>
- Allingham, M.G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J. (2019). What motivates tax compliance?. *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388. <https://doi.org/10.1111/joes.12272>
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224-246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>
- Alm, J., McClelland, G.H., & Schulze, W.D. (1992). Why do people pay taxes?. *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-48. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90040-M](https://doi.org/10.1016/0047-2727(92)90040-M)
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860. <https://doi.org/10.1257/jel.36.2.818>
- Baron, R.M., & Kenny, D.A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.51.6.1173>
- Becker, G.S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217. <https://doi.org/10.1086/259394>
- Bilgin, C. (2014). Determinants of tax morale in Spain and Turkey: An empirical analysis. MPRA Paper 57204, University Library of Munich.
- Bobek, D.D., & Hatfield, R.C. (2003). An investigation of the theory of planned behavior and the role of moral obligation in tax compliance. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), 13-38. <https://doi.org/10.2308/bria.2003.15.1.13>
- Bobek, D.D., Hageman, A.M., & Kelliher, C.F. (2013). Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior. *Journal of Business Ethics*, 115(3), 451-468. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1390-7>
- Brown, R.E., & Mazur, M.J. (2003). IRS's comprehensive approach to compliance measurement. *National Tax Journal*, 56(3), 689-700. <https://doi.org/10.17310/ntj.2003.3.15>
- Ceylan, E. (2025). Muhasebe mesleğinde temel etik ilkeler algısının vergi kaçırma etiği algısı üzerine etkisi: İzmir ili örneği. *Maliye Dergisi*, 188, 325-351.
- Cialdini, R.B. (1984). *Influence: The Psychology of Persuasion*, New York, Harper Collins.

- Cochran, W. G. (1977). *Sampling techniques* (3rd ed.). John Wiley & Sons.
- Coffee, J.C. Jr. (2001). *The Acquiescent Gatekeeper: Reputational Intermediaries, Auditor Independence and the Governance of Accounting*, Columbia Law and Economics Working Paper No. 191.
- Cohen, J., Cohen, P., West, S.G., & Aiken, L.S. (2003). *Applied Multiple Regression/Correlation Analysis for the Behavioral Sciences* (3rd ed.), Mahwah, Lawrence Erlbaum Associates.
- 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 and Organization*, 70(3), 447-457. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2008.02.010>
- Çelikkaya, A., & Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: Bir alan çalışması. *İktisat İşletme ve Finans*, 21(247), 122-139. <https://doi.org/10.3848/iif.2006.247.0084>
- Dauna, Y., & Masdupi, E. (2023). Measurement models tax compliance, tax attitude, tax knowledge, tax system fairness and tax morale, Susanto, P. vd. (Ed.), *PICEEBA 2022, AEBMR 250*, 41-56.
- DiMaggio, P.J., & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Doyle, E. (2022). Encouraging ethical tax compliance behavior: The role of the tax practitioner in enhancing tax justice. *Law and Contemporary Problems*, 85(4), 137-157.
- Doyle, E., Frecknall-Hughes, J., & Summers, B. (2013). An empirical analysis of the ethical reasoning of tax practitioners. *Journal of Business Ethics*, 114(2), 325-339. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1347-x>
- Doyle, E., Frecknall-Hughes, J., & Summers, B. (2014). Ethics in tax practice: A study of the effect of practitioner firm size. *Journal of Business Ethics*, 122(4), 623-641. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1780-5>
- Eckstein, A., & Shapira, R. (2024). Compliance gatekeepers. *Yale Journal on Regulation*, 41(2), 469-523.
- 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 and Policy*, 29(1), 102-120. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x>
- Fornell, C., & Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50. <https://doi.org/10.2307/3151312>
- Frecknall-Hughes, J., Moizer, P., Doyle, E., & Summers, B. (2017). An examination of ethical influences on the work of tax practitioners. *Journal of Business Ethics*, 146(4), 729-745. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3037-6>
- Frey, B.S., & Torgler, B. (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136-159. <https://doi.org/10.1016/j.jce.2006.10.006>
- Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2022). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* (3rd ed.), Thousand Oaks, Sage.
- Hair, J.F., Risher, J.J., Sarstedt, M., & Ringle, C.M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2-24. <https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>
- Halla, M. (2012). Tax morale and compliance behavior: First evidence on a causal link. *The B.E. Journal of Economic Analysis and Policy*, 12(1), Article 13. <https://doi.org/10.1515/1935-1682.3165>
- Hallsworth, M., List, J.A., Metcalfe, R.D., & Vlaev, I. (2017). The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance. *Journal of Public Economics*, 148, 14-31. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.02.003>
- Hanno, D.M., & Violette, G.R. (1996). An analysis of moral and social influences on taxpayer behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 57-75.
- Harman, H.H. (1976). *Modern Factor Analysis* (3rd ed.), Chicago, University of Chicago Press.

- Henderson, B.C., & Kaplan, S.E. (2005). An examination of the role of ethics in tax compliance decisions. *The Journal of the American Taxation Association*, 27(1), 39-72. <https://doi.org/10.2308/jata.2005.27.1.39>
- Henseler, J., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135. <https://doi.org/10.1007/s11747-014-0403-8>
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199902\)20:2<195::AID-SMJ13>3.0.CO;2-7](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199902)20:2<195::AID-SMJ13>3.0.CO;2-7)
- IESBA (2024). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants Including International Independence Standards*, New York, International Ethics Standards Board for Accountants.
- IFAC (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*, New York, International Federation of Accountants.
- IFAC (2021). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*, New York, International Ethics Standards Board for Accountants, <<https://www.ethicsboard.org/iesba-code>> (Erişim tarihi: 22.04.2026).
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.07.001>
- 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, 36-45. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.11.007>
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The 'slippery slope' framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Klepper, S., & Nagin, D. (1989). The role of tax preparers in tax compliance. *Policy Sciences*, 22(2), 167-194. <https://doi.org/10.1007/BF00141383>
- 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. <https://doi.org/10.1086/467224>
- Kleven, H.J., Knudsen, M.B., Kreiner, C.T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692. <https://doi.org/10.3982/ECTA9113>
- Kock, N. (2015). Common method bias in PLS-SEM: A full collinearity assessment approach. *International Journal of e-Collaboration*, 11(4), 1-10. <https://doi.org/10.4018/ijec.2015100101>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.09.010>
- Krejcie, R.V., & Morgan, D.W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), 607-610. <https://doi.org/10.1177/001316447003000308>
- Luttmer, E.F.P., & Singhal, M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168. <https://doi.org/10.1257/jep.28.4.149>
- Musgrave, R.A. (1959). *The Theory of Public Finance*, New York, McGraw-Hill.
- Musgrave, R.A., & Musgrave, P.B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice* (5th ed.), New York, McGraw-Hill.

- North, D.C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge, Cambridge University Press.
- OECD (2019). *Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?*, Paris, OECD Publishing.
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566-589. <https://doi.org/10.1108/02686900710759389>
- Podsakoff, P.M., MacKenzie, S.B., Lee, J.Y., & Podsakoff, N.P. (2003). Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879-903. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.5.879>
- Prinz, A., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2014). The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization. *Journal of Economic Psychology*, 40, 20-34. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.04.004>
- Roth, J.A., Scholz, J.T., & Witte, A.D. (1989). *Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research*, Philadelphia, University of Pennsylvania Press.
- Roychowdhury, S., & Srinivasan, S. (2019). The role of gatekeepers in capital markets. *Journal of Accounting Research*, 57, 295-322. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12266>
- Sakurai, Y., & Braithwaite, V. (2003). Taxpayers' perceptions of practitioners: Finding one who is effective and does the right thing?. *Journal of Business Ethics*, 46(4), 375-387. <https://doi.org/10.1023/A:1025641518700>
- Sarstedt, M., Ringle, C.M., & Hair, J.F. (2017). Partial least squares structural equation modeling, Homburg, C., Klarmann, M., & Vomberg, A. (Ed.), *Handbook of Market Research*, New York, Springer, 1-40.
- Schwartz, S.H. (1977). Normative influences on altruism. *Advances in Experimental Social Psychology*, 10, 221-279.
- Shafer, W.E., & Simmons, R.S. (2008). Social responsibility, Machiavellianism and tax avoidance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(5), 695-720. <https://doi.org/10.1108/09513570810872978>
- Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48. <https://doi.org/10.1257/jep.21.1.25>
- Slemrod, J. (2019). Tax compliance and enforcement. *Journal of Economic Literature*, 57(4), 904-954. <https://doi.org/10.1257/jel.20181437>
- Tabakan, G., & Avcı, O. (2021). Vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörlerin lojistik regresyon analizi ile belirlenmesi. *Sosyoekonomi*, 29(48), 541-561. <https://doi.org/10.17233/sosyoekonomi.2021.02.25>
- Taing, H.B., & Chang, Y. (2021). Determinants of tax compliance intention: Focus on the theory of planned behavior. *International Journal of Public Administration*, 44(1), 62-73. <https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1728313>
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing.
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2008.08.004>
- Traxler, C. (2010). Social norms and conditional cooperative taxpayers. *European Journal of Political Economy*, 26(1), 89-103. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2009.11.001>
- Trifan, V.A., Szentesi, S.G., Cuc, L.D., & Pantea, M.F. (2023). Assessing tax compliance behavior among Romanian taxpayers: An empirical case study. *SAGE Open*, 13(3), 1-21. <https://doi.org/10.1177/21582440231195676>
- TÜRMOB (2007). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmî Gazete, Ankara.
- TÜRMOB (2013). *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar Elkitabı*, TÜRMOB Yayınları 457, Ankara.

- Ülker, Y., & Tekgöz, V. (2025). Muhasebe meslek mensuplarında mesleki etik algısı ve bu algının haksız rekabete etkisinin incelenmesi: Kayseri ili örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 17(3), 2268-2288. <https://doi.org/10.20491/isarder.2025.2095>
- Wahl, I., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2010). The impact of voting on tax payments. *Kyklos*, 63(1), 144-158. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6435.2010.00464.x>
- Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25(2), 213-228. [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(02\)00168-X](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00168-X)
- Wenzel, M. (2005). Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 26(4), 491-508. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2004.03.003>
- Yamane, T. (1967). *Statistics: An introductory analysis* (2nd ed.). Harper & Row.