ISSN: 1304-4796
Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
Manisa Celal Bayar University Journal of Social Sciences
2026; 24 (3); 1492-1527

Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlamasına Yönelik Algı ve Tutumlarının Belirlenmesi: Isparta Örneği

Mehmet Akif Altunay[1]

ÖZET

Bu araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik algı ve tutumlarını çok boyutlu olarak incelemek ve Peker Kılıçer (2018) tarafından geliştirilen yedi faktörlü ölçeğin farklı bir coğrafi bağlam ve bağımsız bir örneklemdeki ölçüm yapısı ile grup farklılıklarını değerlendirmektir. Isparta'da bulunan 257 muhasebe meslek mensubundan (%72 yanıt oranı) toplanan veriler doğrulayıcı faktör analizi, Mann–Whitney U ve Kruskal-Wallis testleri ile analiz edilmiştir. Bulgular, ölçeğin yedi faktörlü yapısının Isparta örnekleminde genel uyum bakımından kabul edilebilir bir çerçeve sunduğunu, bazı boyut çiftlerinde ise ayırt edici geçerliğin sınırlı kaldığını göstermiştir. En dikkat çekici bulgu, F4 (Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri) boyutunda orijinal örneklemle kıyaslandığında ~2,3 puanlık artıştır. Bu durum 2018–2025 dönemindeki mevzuat değişikliklerinin uyum yükünü artırdığı şeklinde yorumlanmıştır. Araştırmada cinsiyet, meslek unvanı ve eğitim düzeyi değişkenlerinin vergi planlaması algısında seçici farklılıklar ürettiği, mükellef sayısı değişkeninin ise tüm boyutlarda anlamlı farklılıklar ürettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi Planlaması, Muhasebe Meslek Mensupları, Doğrulayıcı Faktör Analizi, Isparta, Türkiye.*

Determining the Perceptions and Attitudes of Accounting Professionals Towards Tax Planning: The Case of Isparta

ABSTRACT

The aim of this study is to examine the perceptions and attitudes of accounting professionals towards tax planning from a multidimensional perspective, and to evaluate the measurement structure and group differences of the seven-factor scale developed by Peker Kılıçer (2018) within a different geographical context and using an independent sample. Data collected from 257 accounting professionals in Isparta (72% response rate) were analyzed using confirmatory factor analysis, the Mann–Whitney U test, and the Kruskal-Wallis test. The findings indicate that the

[1] Doç.Dr. Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, mehmetaltunay@sdu.edu.tr, ORCID:0000-0002-0729-1686.

seven-factor structure of the scale provides an acceptable framework in terms of general fit for the Isparta sample, though discriminant validity remains limited in some factor pairs. The most notable finding is an increase of approximately 2.3 points in the F4 (Negative Aspects of Tax Planning) dimension compared to the original sample. This was interpreted as an indication that regulatory changes during the 2018–2025 period increased the compliance burden. The study concluded that the variables of gender, occupational title, and education level produced significant differences in perceptions of tax planning, while the number of taxpayers variable produced significant differences across all dimensions.

Keywords: *Tax Planning, Accounting Professionals, Confirmatory Factor Analysis, Isparta, Türkiye.*

1. GİRİŞ

Son yıllarda yaşanan COVID salgını ve uluslararası siyasi gerginlikler gibi gelişmeler ülkelerin ekonomilerini olumsuz yönde etkilemiş ve mükelleflerin vergi yükünün daha da ağırlaşmasına neden olmuştur (Athira ve Ramesh, 2023, s. 2; OECD, 2025a). Vergi yüklerindeki bu artış, işletmelerin kârlılık hedefleri ile devletin vergi gelirlerini artırma ihtiyacı arasında yapısal bir çıkar çatışması yaratmaktadır (Börü ve Bilen, 2021, s. 501; Çelikay, 2019, s. 20). Bu çatışma karşısında mükellefler, üzerlerindeki vergi yükünü hafifletmek amacıyla çeşitli stratejilere başvurmaktadır.

Literatürde işletmelerin vergi yükünü azaltma stratejileri vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve vergi planlaması olmak üzere üç boyutta tartışılmaktadır. Vergi kaçırma, vergi yasalarına kasten aykırı davranarak vergi matrahını aşındırmayı hedefleyen ve cezai yaptırımı olan yasa dışı bir eylem olarak tanımlanabilir (Koc, 2019, s. 1019; Öztürk, 2025, s. 48). Vergi ve ceza mevzuatı vergi kaçırmayı bir suç olarak tanımlamaktadır. Buna karşın vergiden kaçınma ve vergi planlaması etik olarak tartışmalı olsalar da suç sayılmamaktadırlar. Vergiden kaçınma, vergi yükümlüsünün vergi kanunlarına dayanarak ve kasıtlı aldatma olmadan vergi matrahını en aza indirmek için gösterdiği çabalar olarak tanımlanabilir (Acinöroğlu, 2013, s. 189; Batı, 2019, s. 100). Vergi planlaması ise, tamamen yasal sınırlar içerisinde kalarak, kanunun lafzına ve özüne uygun biçimde vergi maliyetlerinin azaltılmasını sağlayan makul bir finansal işletme stratejisidir (Börü ve Bilen, 2021, ss. 501-502; Peker Kılıçer, 2019, s. 81). Vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki sınırlar karmaşık finansal işlemlerin de artmasıyla birlikte belirsiz hale gelmektedir (Çiçek ve Sabbağ, 2016, s. 45). Bu durum, agresif vergi planlaması veya vergi sığınakları adı altında hem etik hem de hukuki sınırların zorlandığı tartışmalı bir ara bölgenin ortaya çıkmasına neden olmaktadır (De Simone, Nickerson, Seidman ve Stomberg, 2019, s. 5; Oats ve Tuck, 2019, s. 567; Ünal Uyar, Tutcu ve Doğan, 2023, s. 1528). Bu tartışmalı alan, yasal meşruiyet, kurumsal sosyal sorumluluk ve ahlaki değerler ekseninde de derin tartışmalara yol açmaktadır (Lanis ve Richardson, 2015, s. 454).

Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin vergi planlaması süreçlerinde kilit aracı konumunda olup, onların vergi planlaması kavramına ilişkin farkındalık düzeyleri işletme kararlarını belirlemede önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Radulović ve Savić,

2025; Roberts, 1998; Taşkın ve Peker, 2019). Bu konuyu ele alan nitel çalışmalar, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına ilişkin algılarını ayrıntılı biçimde betimlemektedir (Brühne ve Schanz, 2022; Mayer ve Gendron, 2024). Ancak bu algının yapısal boyutlarını nicel olarak ölçen ve gruplar arası farklılıkları doğrulanmış bir ölçüm modeli üzerinden inceleyen çalışmalar sınırlıdır. Türkiye bağlamında Peker Kılıçer'in (2018) doktora çalışması, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algısını çok boyutlu biçimde ölçmeye yönelik temel çalışmalardan biridir. Bu çalışmada geliştirilen yedi faktörlü ve 33 maddelik yapı, daha sonra aynı veri setine dayanan farklı yayınlarda da kullanılmıştır. Buna karşılık ölçeğin özgün örneklemi dışında bağımsız bir örneklemde doğrulanıp doğrulanmadığı henüz belirsizdir.

Türk vergi mevzuatında 2018–2025 döneminde hızlanan dijitalleşme, vergi planlamasını mevzuata uyum, dijital kayıt, şeffaflık ve denetim riskiyle birlikte değerlendirilmesi gereken stratejik bir yönetim alanına taşımıştır (Ercan, 2023; Gölçek, 2023). E-fatura, e-arşiv fatura, e-defter ve diğer e-dönüşüm uygulamalarının yaygınlaşması, muhasebe meslek mensuplarının e-sistemlere ilişkin algı, tutum, uyum ve iş yükü deneyimlerini mesleki gündemin önemli bir parçası haline getirmiştir (Altunal ve Özbek, 2024; Karaca ve Gümüş, 2023; Uzun, Sezer ve Kuytan, 2022). Uluslararası düzeyde ise OECD'nin BEPS[2] eylem planı kapsamındaki transfer fiyatlandırması ve zorunlu raporlama yükümlülüklerinin sıkılaşması, transfer fiyatlandırması ve agresif vergi planlamasının daha izlenebilir ve denetlenebilir bir çerçevede ele alınmasına yol açmıştır (OECD, 2025a; Ubay, 2024). Bu gelişmelerin meslek pratikleri üzerindeki etkisi henüz bilinmemektedir. Dolayısıyla Peker Kılıçer'in (2018) çalışmasından bu yana geçen yedi yılda meslek mensuplarının vergi planlamasını nasıl algıladığı ampirik olarak sınanmamış görünmektedir.

Bu çalışma, Peker Kılıçer'in (2018) yedi faktörlü ölçeğini farklı bir coğrafi bağlamda bağımsız bir örneklem üzerinde psikometrik olarak sınamayı, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik algı ve tutumlarını çok boyutlu biçimde incelemeyi ve bu algının demografik değişkenlere göre nasıl farklılaştığını belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle mevcut çalışma, ölçeğin bağımsız bir örneklemde psikometrik olarak sınanmasının yanı sıra, 2018–2025 dönemindeki dijitalleşme ve düzenleyici dönüşümün muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algısına nasıl yansıdığını değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE HİPOTEZLER

Bu başlıkta vergilemenin işletmelere etkisi ve vergi planlaması kavramı ele alınarak araştırma için hipotezler belirlenecektir.

[2] Vergi tabanının aşınması ve kârın başka ülkelere kaydırılması (BEPS) hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız (OECD, 2025b).

2.1. Vergilemenin İşletmelere Etkisi

Vergi sistemlerindeki oran değişiklikleri ve teşvik düzenlemeleri, işletmelerin yatırım, finansman ve büyüme kararlarını doğrudan etkilemektedir (Taşkın ve Peker, 2019). Vergi oranı değişiklikleri işletmelerin yatırım ve finansman tercihlerini doğrudan yönlendirmektedir (Kindsfaterienė ve Lukaševičius, 2008; Princen, 2012). Öte yandan vergi yükümlülüklerinin ağırlığı, özellikle küçük ölçekli işletmelerin büyüme ve istihdam kapasitesini kısıtlamaktadır (Poutziouris, Chittenden ve Michaelas, 1999). Yüksek uyum maliyetleri ise vergi uyum düzeyi üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır (Mahangila, 2017; Roche, 2015).

Vergi uyum davranışına ilişkin meta-analitik çalışmalar (Antinyan ve Asatryan, 2025; Blaufus, Chirvi, Huber, Maiterth ve Sureth-Sloane, 2022), ağırlıklı olarak mükellef davranışını ve kurumsal etkenleri incelemiş; meslek mensuplarının bu sürece katkısını ve onların algı yapılarını ise büyük ölçüde göz ardı etmiştir. Bu eksiklik, söz konusu grubun araştırma nesnesi olarak ayrıca ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.

2.2. Vergi Planlamasının Kavramsal Çerçevesi ve Sınırları

Vergi planlaması, yasal muafiyet, istisna ve indirimlerin bilinçli kullanımıyla vergi yükünü azaltma ve vergi sonrası nakit akışlarını artırma çabası olarak tanımlanmaktadır (Buyrukoğlu ve Şimşek, 2022; O. Eroğlu ve Eftekin, 2015). Bu tanımın ötesinde vergi planlaması, işletmenin vergi yükünü azaltmaya yönelik stratejik bir karar alma süreci olarak kavramsallaştırılmaktadır (Feller ve Schanz, 2017; Saraçoğlu ve Çakır, 2017; Wilde ve Wilson, 2018). Nitekim bu stratejik süreç, likiditeyi artırmak, rekabet avantajı sağlamak ve işletme kaynaklarının daha etkin kullanılmasına katkıda bulunmak gibi çok boyutlu hedeflere de hizmet edebilmektedir. Ayrıca bu süreç, işletmenin genel stratejik yönetimiyle de doğrudan entegre olan bir maliyet yönetimi aracı olarak konumlanmaktadır (Demir ve Gökçen, 2013; Ercan, 2023).

Literatürde vergi planlamasının kavramsal sınırları, öncelikle vergi kaçırma ve vergiden kaçınma olguları üzerinden çizilmektedir. Literatürde genel olarak vergi kaçırma, vergi matrahının hileli ve yasadışı yollarla gizlenmesini, vergiden kaçınma ise vergi yükünün yasal yollarla azaltılmasını ifade etmektedir (Gölçek, 2023; Nar, 2015). Vergi planlaması, yasal sınırlar içerisinde kalması, kanun koyucunun teşvikleriyle uyumlu olması ve ekonomik öze sahip, yapay nitelik taşımayan işlemleri içermesi yönüyle meşru bir hak olarak kabul edilmektedir (Taşkın ve Peker, 2019). Kamu otoritesi açısından bakıldığında ise vergi planlamasının yalnızca gelir toplama işleviyle sınırlı olmadığı; kamu yararı, vergilemede adalet, eşitlik, kesinlik, belirlilik ve iktisadi etkinlik ilkeleriyle birlikte değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Bahçe ve Gümüş, 2017). Fakat vergiden kaçınma kavramı kimi çalışmalarda vergi planlamasından ayrı bir kavram olarak, şirketlerin planlama sürecindeki tutumunu veya vergi giderini düşürmeye dönük eğilimini temsil eden daha dar bir alan olarak ele alınmaktadır (Çelikay ve Yılancı, 2019; Feller ve Schanz, 2017).

Bu kavramsal ayrışma, agresif vergi planlaması ile meşru planlama arasındaki sınır belirsizliğiyle daha da derinleşmektedir. Gribnau (2015) bu ayrımı tanımlama çıkmazı olarak nitelendirirken, Ubay (2024) agresif stratejilerin meşru planlama ile vergi kaçakçılığı arasında geniş bir gri alan yarattığını vurgulamaktadır.

Özellikle transfer fiyatlandırması, kâr kaydırma ve vergi cennetleri gibi araçlar (Çelebi ve Özcan, 2018), vergi planlamasının peçeleme veya muvazaa gibi yasadışı eylemlere yaklaşmasına neden olmaktadır (Yenilmez, 2023). Agresif vergi stratejileri, vergi planlamasının hukuki, ekonomik ve etik eksenlerindeki meşruiyetini zorlayarak kurumsal itibar ve kurumsal sosyal sorumluluk bağlamında da tartışma yaratmaktadır (Çakır ve Karakaş, 2022; Çelikay, 2019; Gribnau, 2015; Lanis ve Richardson, 2015; Oral, 2024).

Vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki ilişkinin sınırları, agresif vergi planlamasının ne ölçüde yasal sayılacağı ve etik değerlendirmede kanunun lafzı ile ruhu arasındaki öncelik halen tartışmalıdır (Field, 2017). Tam da bu nedenle, vergi planlaması sürecinin temel uygulayıcılarından biri olan muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasını nasıl tanımladıkları, hangi uygulamaları meşru veya agresif gördükleri ve bu olguya hangi tutumlarla yaklaştıkları, vergi planlaması pratiklerinin temelinde yatan davranışsal dinamiklerin anlaşılması için güçlü bir teorik zemin sağlamaktadır. Bu çerçeveden hareketle mevcut çalışma, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik algılarını ölçüm yapısı ve grup farklılıkları perspektifinden ampirik olarak incelemeyi amaçlamaktadır.

2.3. Hipotezler

Bu çalışmanın hipotezleri, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına ilişkin yargılarını, bireysel bilişsel faktörler (bilgi, deneyim) ile çevresel ekonomik faktörlerin (mükellef portföyü, mevzuat karmaşıklığı) karşılıklı etkileşimi içinde kavramsallaştıran Roberts'ın (1998) Ekonomik Psikoloji-İşlem Modeli'ne dayandırılmıştır. Bu modele göre, meslek mensubunun cinsiyeti ve deneyimi gibi bireysel psikolojik faktörler, risk iştahını ve etik yargıları farklılaştırarak vergi planlamasına yönelik tutumları şekillendirirken, mükellef sayısı ve meslek ünvanı gibi özellikler, algılanan ekonomik risk ve ödül mekanizmalarını harekete geçirmektedir (Roberts, 1998).

Literatürde kadın muhasebe meslek mensuplarının vergi konusunda riskten kaçınma eğilimlerinin daha yüksek olduğu ve yasal uyum konusunda daha katı davrandıkları gösterilmiştir (Bobek, Hageman ve Hatfield, 2010; Chen, Chang ve Lee, 2020; Francis, Hasan, Wu ve Yan, 2014). Türkiye bağlamında da erkek meslek mensuplarının vergiden kaçınma eğilimlerinin daha yüksek olduğuna dair bulgular mevcuttur (Öztürk, 2025). Bununla birlikte, cinsiyetin meslek mensuplarının vergi algısı ve risk alma tutumları üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık yaratmadığına ve kurumsal kültürün bireysel cinsiyet farklılıklarını yeknesaklaştırabileceğine işaret eden bulgular da literatürde yer almaktadır (Kılıncer ve Karahan, 2021; Lynch ve McCullagh, 2024).

H1: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algıları, ölçeğin yedi boyutu itibarıyla katılımcıların cinsiyeti değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik tutumlarında yaş değişkeninin rolü, literatürde üzerinde geniş bir uzlaşı bulunan temel unsurlardan biridir. Yaş, meslek mensuplarının risk toleransını ve etik yargılarını şekillendiren en güçlü tahmin edicilerden biri olarak kabul edilmektedir (Conroy, Emerson ve Pons, 2010; Emerson, Conroy ve Stanley, 2007). Araştırmalar, yaşın ve buna bağlı olarak artan mesleki tecrübenin, muhasebe profesyonellerini daha muhafazakâr ve kurallara uyumlu bir karar alma sürecine yönelttiğini ampirik olarak ortaya koymaktadır (Bogdan, Deliu, Săveanu, Ban ve Popa, 2020; Kılıncer ve Karahan, 2021; Lynch ve McCullagh, 2024; Öztürk, 2025).

H2: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algıları, ölçeğin yedi boyutu itibarıyla katılımcıların yaşları değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır.

Eğitim düzeyinin vergi tutumları üzerindeki etkisi tartışmalıdır. Bir kesim araştırma eğitim ile mesleki etik yargılar arasında anlamlı ilişki bulamazken (Odar, Jerman, Jamnik ve Kavčič, 2017), bazı çalışmalar lisansüstü eğitimin şüpheli uygulamalara karşı daha esnek tutumu öngörebileceğine işaret etmektedir (Conroy ve diğerleri, 2010; Emerson ve diğerleri, 2007). Öte yandan, eğitimin üst düzey bilişsel yetenek ve ihtiyatlılık getirdiğini savunan güncel yaklaşımlar, yüksek eğitim seviyesine (örneğin doktora derecesine) sahip muhasebe yöneticilerinin agresif vergiden kaçınma faaliyetlerinden uzak durduğunu ve daha muhafazakâr kararlar aldığını ampirik olarak desteklemektedir (Nguyen, Dang, Dinh, Vo ve Huynh, 2026). Türkiye örnekleminde gerçekleştirilen araştırmalar da vergiden kaçınma eğilimlerinin katılımcıların eğitim durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiğini doğrulamaktadır (Öztürk, 2025). İlgili literatürün sunduğu bu çok yönlü bulgular ışığında, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik görüşlerinin ve risk algılarının eğitim düzeylerine göre farklılaşabileceği temkinli bir biçimde ileri sürülebilir.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algıları, ölçeğin yedi boyutu itibarıyla katılımcıların eğitim düzeyi değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır.

Ünvan değişkenini ele alan araştırmalar, ünvan yükseldikçe mükellef savunuculuğu eğiliminin arttığını (Bobek ve diğerleri, 2010) ve vergiden kaçınma tutumlarının ünvana göre anlamlı biçimde farklılaştığını (Öztürk, 2025) ortaya koymaktadır. Öte yandan, hiyerarşik ünvanın (müdür, ortak vb.) şüpheli vergi ve muhasebe senaryolarına yönelik etik yargıları açıklamada sistematik ve güçlü bir belirleyici olmadığı, yalnızca sınırlı sayıdaki vakada üst düzey yöneticilerin agresif eylemlere esnek yaklaştığı ifade edilmektedir (Conroy ve diğerleri, 2010). Ek olarak, kariyer aşaması ve pozisyonun vergi profesyonellerinin kişisel risk iştahı veya kurumsal risk algısı üzerinde anlamlı bir farklılık yaratmadığını gösteren bulgular da mevcuttur (Lynch ve McCullagh, 2024). Literatürün

sunduğu bulgular ışığında, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik görüşlerinin ve risk algılarının ünvanlarına göre farklılaşabileceği ileri sürülebilir.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algıları, ölçeğin yedi boyutu itibarıyla katılımcıların meslek ünvanı değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır.

Mesleki deneyim, muhasebe profesyonellerinin vergi tutumlarını çift yönlü biçimde etkileyebilmektedir. Buna göre, deneyim bir yandan etik uyum bilincini güçlendirirken öte yandan mükellef savunuculuğu eğilimini artırabilmektedir (Bobek ve diğerleri, 2010; Bogdan ve diğerleri, 2020). Deneyim arttıkça vergi yükünü azaltıcı stratejilere yönelik farkındalığın da yükseldiği gösterilmiştir (Nguyen ve diğerleri, 2026; Radulović ve Savić, 2025). Türkiye bağlamında da deneyim ile vergi algısı arasında anlamlı ilişkiler belgelenmiştir (Kılıncer ve Karahan, 2021; Öztürk, 2025). Literatürden elde edilen bu bulgular çerçevesinde, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik görüşlerinin mesleki deneyimlerine göre farklılaşabileceği ileri sürülebilir.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algıları, ölçeğin yedi boyutu itibarıyla katılımcıların deneyimi değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının hizmet sunduğu mükellef sayısının büyüklüğü, onların mükellefler üzerindeki mesleki otoritelerini ve vergi uyumuna yönelik gözlemlerini şekillendiren yapısal bir özellik olarak literatürde değerlendirilmektedir (Taşkın ve Peker, 2019). Meslek mensubunun sahip olduğu mükellef sayısı arttıkça, vergi uyumunu teşvik etme ve yönlendirme hususundaki güçlü etkinin azaldığı saptanmıştır (Radulović ve Savić, 2025). Mükellef portföyünün genişlemesi, meslek mensubu ile mükellef arasındaki yakın ve kişisel iletişimi sınırlayarak, vergi süreçlerindeki kontrol gücünü dolaylı olarak zayıflatabilmektedir. Nitekim ampirik bulgular, daha fazla sayıda mükellefe hizmet sunan muhasebe meslek mensuplarının, uyumsuzluk ve risk barındıran mükellef davranışlarıyla karşılaşma olasılıklarının istatistiksel açıdan daha yüksek olduğuna işaret etmektedir (Radulović ve Savić, 2025). İlgili literatür verileri ışığında, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik görüşlerinin ve risk algılarının, hizmet verdikleri mükellef sayısına göre sınırlı düzeyde farklılaşabileceği ileri sürülebilir.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması algıları, ölçeğin yedi boyutu itibarıyla katılımcıların mükellef sayıları değişkenine göre istatistiki olarak anlamlı biçimde farklılaşmaktadır.

3. YÖNTEM

Bu başlıkta araştırma anketinin geliştirilmesinden, verilerin toplanmasından ve yapılan analizlerden bahsedilecektir.

3.1. Anketin Geliştirilmesi

Araştırma aracı olarak, Peker Kılıçer (2018) tarafından doktora tezi kapsamında geliştirilen ölçek benimsenmiştir. Bu ölçek, aynı veriler kullanılarak Taşkın ve Peker (2019) tarafından hakemli bir dergide, ardından Oniki Levha Yayıncılık tarafından kitap biçiminde yayımlanmıştır (Peker Kılıçer, 2019). Bu üç kaynak da aynı örneklem ve veri setine dayanmaktadır. Mevcut çalışma, bu ölçeğin özgün örneklemi dışında bağımsız bir örneklemde ilk kez sınandığı çalışmayı temsil etmektedir. Orijinal çalışmada anket 45 maddeden oluşmakla birlikte, araştırmacı tarafından gerçekleştirilen açımlayıcı faktör analizi sonucunda ölçek 33 madde ve 7 boyutlu bir yapıya indirgenmiştir. Bu yapı, aynı veriye dayanan sonraki yayınlarda korunmuştur. Bu çalışma da söz konusu 7 faktörlü yapı esas alınmıştır:

a) Vergilemenin işletme davranışlarına etkisi (6 madde),

b) Vergi planlamasının tanımlanması (3 madde),

c) Vergi planlamasının olumlu yönleri (7 madde),

d) Vergi planlamasının olumsuz yönleri (2 madde),

e) Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler (4 madde),

f) Vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler (6 madde) ve

g) Vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar (5 madde).

Bu ölçek, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik algı ve tutumlarını belirlemek için muhasebe araştırması bağlamında güvenilirliği kanıtlanmış ve geçerli uygulamaları dikkate alınarak seçilmiştir. Tüm maddeler, 1 (kesinlikle katılmıyorum) ile 7 (kesinlikle katılıyorum) arasında değişen 7 puanlık Likert ölçekleri kullanılarak ölçülmüştür. Anket, demografik sorularla sona ermiştir.

3.2. Veri Toplama

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına yönelik algı ve tutumlarını belirlemeyi amaçladığından, anket muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak gerçekleştirilmiştir. Örneklem, işletmelerin muhasebe ve vergi işlemlerini gerçekleştiren muhasebe meslek mensuplarını içermektedir.

Veriler, Türkiye'nin Isparta ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarından toplanmıştır. Isparta ilinin seçilmesinde üç temel gerekçe etkili olmuştur. İlk olarak, ölçeğin daha küçük ölçekli ve görece homojen (benzer özellikler taşıyan) bir mesleki çevrede aynı yapının nasıl çalıştığının sınanması amaçlanmıştır. Homojen yapı, ölçeğin güvenilirlik performansını olumlu yönde etkilemiş olabilir. İkinci olarak, Isparta çevresi, vergi planlaması algısına ilişkin önceki bulguların sürdürülebilirliğini muhasebe meslek mensupları düzeyinde yeniden değerlendirmek için uygun bir saha sunmaktadır. Üçüncü olarak, Isparta ili, büyük şehirlere göre daha sınırlı ve daha bütünleşik bir meslek topluluğuna sahip olduğundan

ölçeğin farklı sosyo-ekonomik ve mesleki bağlamlardaki performansını test etmek bakımından elverişli görülmüştür. Isparta ilinde ilçeleriyle birlikte 357[3] muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Etik Kurul Kararı[4] alındıktan sonra Google Forms aracılığıyla oluşturulan anketin katılımcılara ulaştırılması amacıyla iki eğitimli anket yöneticisi atanmıştır.

Araştırmaya katılmaya sadece Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları davet edilmiştir. Ayrıca katılımı artırmak amacıyla muhasebe meslek mensuplarının kişisel eposta adreslerine ve dışa kapalı iletişim gruplarına anketin web adresi gönderilmiştir. Evrenin tamamına ulaşılması hedeflenmiştir. Bu amaçla 357 meslek mensubunun tamamına Eylül ve Ekim 2025 döneminde erişim sağlanmaya çalışılmış ve 257 katılımcıdan yanıt alınmıştır.

Yanıt vermeme yanlılığını değerlendirmek amacıyla Armstrong ve Overton'ın (1977) yaklaşımı benimsenmiştir. Ankete ilk katılan %25'lik dilim (n=64) ile son katılan %25'lik dilim (n=64) karşılaştırılmıştır. Mann-Whitney U testi sonuçları, iki grup arasında ölçek boyutlarının hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmadığını ortaya koymaktadır ($p>0,05$). Bununla birlikte meslek ünvanı, yaş, mesleki faaliyet süresi ve mükellef sayısı değişkenlerinde gruplar arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($p<0,05$). Söz konusu demografik farklılıkların ölçek puanlarını anlamlı biçimde etkilememesi, yanıt vermeme yanlılığının mevcut çalışmada temel bulgular açısından ciddi bir tehdit oluşturmadığına işaret etmektedir.

Ortak yöntem yanlılığını değerlendirmek amacıyla önce Harman'ın tek faktör testi uygulanmış, ardından çok faktörlü CFA modeli ile tek faktörlü CFA modelinin uyum değerleri karşılaştırılmıştır (Malhotra, Kim ve Patil, 2006).

Tablo 1. Tek Faktörlü ve Çok Faktörlü Model Karşılaştırması (CMB Kontrolü)

Model	χ^2/df	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Yedi faktörlü model	1,754	0,840	0,946	0,939	0,054
Tek faktörlü model	2,608	0,737	0,879	0,870	0,079

Not: Değerler AMOS 22.0 ile hesaplanmıştır. Tek faktörlü modelin uyum indeksleri, yedi faktörlü modele kıyasla daha zayıftır.

Harman testi sonucunda tek faktörün toplam varyansın %56,07'sini açıkladığı görülmüş ve bu değer %50 eşiğini aşmıştır. Bununla birlikte, Tablo 1'de sunulan CFA bazlı karşılaştırma, tek faktörlü modelin yedi faktörlü modele kıyasla daha zayıf uyum

[3] http://issmo.org.tr/istatistikler

[4] Araştırmanın ölçeğinin kapsam ve uygulama açısından etik ilkelere ve insan haklarına uygun olduğuna dair Süleyman Demirel Üniversitesi, Üniversite Etik Kurulu'ndan 20.3.2025 tarihli ve 32 nolu karar ile izin alınmıştır.

sergilediğini göstermektedir. Bu bulgu, ortak yöntem varyansının araştırmanın temel bulgularını tamamen açıkladığı yönündeki alternatif yorumu zayıflatmaktadır. Ancak Harman testinin %50 eşiğini aşması nedeniyle ortak yöntem yanlılığı olasılığı, çalışma sonuçlarının yorumlanmasında bir sınırlılık olarak dikkate alınmalıdır.

Normallik testleri (Shapiro-Wilk) ve çarpıklık katsayılarının incelenmesi sonucunda verilerin normal dağılım varsayımını karşılamadığı belirlenmiştir. Bu nedenle grup karşılaştırmalarında parametrik olmayan testler tercih edilmiştir. İkili grup karşılaştırmalarında Mann-Whitney U testi, üç ve daha fazla grup karşılaştırmalarında Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. Tüm istatistiksel testlerde anlamlılık düzeyi $\alpha=0,05$ olarak belirlenmiştir.

4. BULGULAR

Çalışmanın bu kısmında araştırmadan ve verilerin analizinden elde edilen bulgular ele alınacaktır.

4.1. Katılımcıların Özellikleri

Katılımcıların özellikleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 2. Katılımcıların Özellikleri (N=257)

Demografik profil	Gruplar	n	%
Meslek ünvanı	**SMMM**	**211**	**82,1**
	SM	**46**	**17,9**
Yaş	**20–30**	**33**	**12,8**
	31–40	**67**	**26,1**
	41–50	**101**	**39,3**
	51–60	**44**	**17,1**
	61 ve üzeri	**12**	**4,7**
Cinsiyet	**Kadın**	**85**	**33,1**
	Erkek	**172**	**66,9**
Eğitim düzeyi	**Lisans**	**229**	**89,1**
	Lisansüstü	**28**	**10,9**
Mesleki faaliyet süresi	**1–3 yıl**	**25**	**9,7**
	4–6 yıl	**18**	**7,0**
	7–9 yıl	**39**	**15,2**
	10–15 yıl	**68**	**26,5**
	16–20 yıl	**60**	**23,3**
	21 yıl ve üzeri	**47**	**18,3**
Mükellef sayısı	**0–10**	**20**	**7,8**
	11–25	**17**	**6,6**
	26–50	**39**	**15,2**
	51–100	**78**	**30,4**
	101 ve üzeri	**103**	**40,1**

Örneklem belirli gruplarda belirgin biçimde yoğunlaşmış görünmektedir. Öncelikle katılımcıların büyük çoğunluğu (%82,1) SMMM ünvanına sahiptir. Bu durum, örneklemin ağırlıklı olarak serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluştuğuna işaret etmektedir. Cinsiyet dağılımında erkek katılımcıların oranı (%66,9) kadın katılımcıların oranının (%33,1) yaklaşık iki katıdır. Yaş bakımından en dikkat çekici grup %39,3 ile 41–50 yaş aralığıdır. Bu grubu %26,1 ile 31–40 yaş grubu izlemektedir. Dolayısıyla örneklemin önemli ölçüde orta yaş grubunda toplandığı söylenebilir. Eğitim düzeyinde lisans mezunlarının oranı (%89,1) oldukça baskın olup, lisansüstü mezunların oranı sınırlı kalmaktadır (%10,9). Mesleki faaliyet süresi açısından 10–15 yıl (%26,5) ve 16–20 yıl (%23,3) gruplarının öne çıkması, katılımcıların büyük bölümünün meslekte belirli bir deneyime sahip olduğunu göstermektedir. Benzer şekilde mükellef sayısında da 101 ve üzeri mükellefe sahip olanların (%40,1) ilk sırada yer alması, bunu 51–100 mükellef grubunun (%30,4) izlemesi, örneklemin önemli bir kısmının yüksek hacimli bir mükellef portföyüyle çalıştığını ortaya koymaktadır. Genel olarak bu dağılım, katılımcıların daha

çok deneyimli, aktif ve geniş mükellef portföyüne sahip muhasebe meslek mensuplarından oluştuğunu göstermektedir.

4.2. Ölçüm Modelinin Güvenirliği ve Geçerliliği

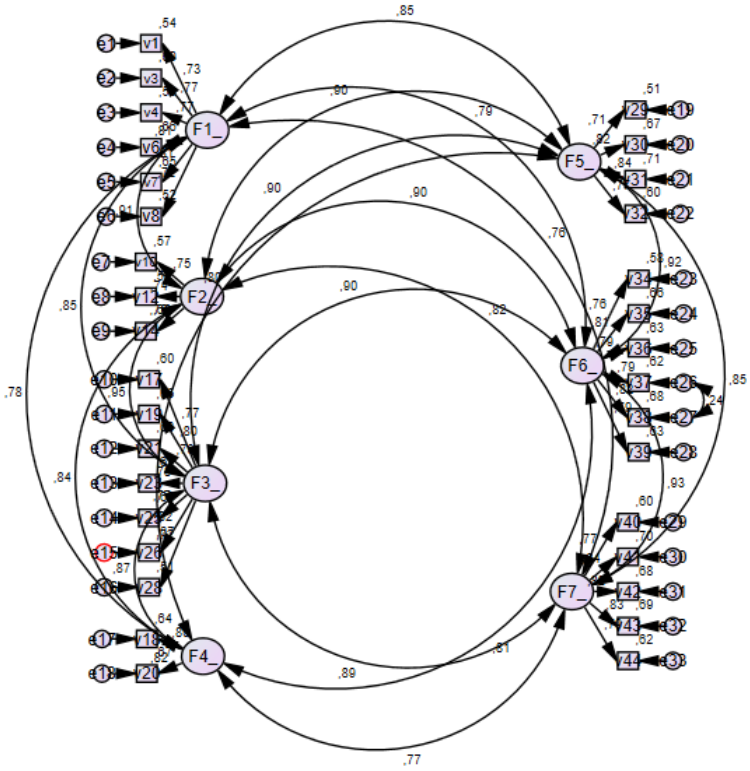
Ölçüm modelini değerlendirmeden önce, normal dağılım varsayımı çarpıklık ve basıklık katsayıları kullanılarak incelenmiştir. Maddelere ait çarpıklık değerleri -1,064 ile -0,589 arasında, basıklık değerleri ise -0,556 ile 0,749 arasında değişmektedir. Bu değerler, yapısal eşitlik modellemesi bağlamında kabul edilebilir eşik değerleri dahilinde olup DFA uygulaması açısından yeterli normalliğe işaret etmektedir (Byrne, 2016).

Ölçüm modelinin geçerliliği ve güvenilirliği, AMOS 22.0'da doğrulayıcı faktör analizi (DFA) yapılarak değerlendirilmiştir. Bollen ve Long'un (19) önerileri doğrultusunda model uyumu çoklu endeksleri (χ2 /df, CFI, TLI, GFI ve RMSEA) kullanılarak incelenmiştir. Ölçüm modelinin uyumu, farklı uyum göstergelerinin birlikte değerlendirilmesiyle incelenmiştir. Model uyumu, tek indeksin yanıltıcı olabileceği gerekçesiyle çoklu ölçütler (χ^2/df, CFI, TLI, RMSEA, SRMR, GFI) ile değerlendirilmiştir

(Schermelleh-Engel, Moosbrugger, ve Müller, 2003). DFA sonuçları χ^2/df=1,754, GFI=0,840, CFI=0,946, TLI=0,939, RMSEA=0,054 ve SRMR=0,038 şeklinde elde edilmiştir. χ^2/df değerinin 2'nin altında olması, CFI ve TLI değerlerinin 0,90 eşiğinin üzerinde olması ve RMSEA değerinin 0,08'in altında kalması model uyumunu desteklemektedir. Ayrıca SRMR=0,038 değeri, modelin artık uyumu bakımından güçlü bir kanıt sunmaktadır. Buna karşılık GFI=0,840 değeri geleneksel 0,90 eşiğinin altında kalmaktadır. Bununla birlikte, GFI'nin örneklem büyüklüğü ve model karmaşıklığından etkilenebilen bir uyum göstergesi olduğu ve büyük modellerde kabul edilebilir sınırın altına düşebildiği bilinmektedir (Hu ve Bentler, 1999). Bu nedenle modelin genel uyumu, GFI'daki sınırlılığa rağmen χ^2/df, CFI, TLI, RMSEA ve özellikle SRMR değerlerinin birlikte değerlendirilmesiyle kabul edilebilir düzeyde yorumlanmıştır.

Ölçüm modeline ilişkin doğrulayıcı faktör analizi diyagramı aşağıda sunulmuştur.

Şekil 1. Doğrulayıcı Faktör Analizine İlişkin Ölçüm Modeli



Not: Şekilde standartlaştırılmış faktör yükleri ve faktörler arası korelasyonlar gösterilmiştir.

Modifikasyon indeksleri model uyumunu artırabilecek bazı yerel iyileştirme alanlarına işaret etmekle birlikte, ölçeğin orijinal yapısını korumak ve veri güdümlü post-hoc müdahalelerden kaçınmak amacıyla teorik olarak açıkça gerekçelendirilemeyen hata kovaryansları modele eklenmemiştir. Şekil 1'de görülen ölçüm yapısına ilişkin faktör yükleri, AVE, bileşik güvenirlik ve Cronbach alfa değerleri Tablo 3'te ayrıca raporlanmıştır. Fornell ve Larcker (1981) uyarınca, yakınsak geçerlilik faktör yükleri ve ortalama varyans ekstraksiyonu (AVE) üzerinden değerlendirilmiştir.

Ölçüm modeline ilişkin faktör yükleri, AVE, bileşik güvenirlik (CR) ve Cronbach alfa değerleri aşağıda verilmiştir.

Tablo 3. Ölçüm Modeli Sonuçları

Boyutlar	Maddeler	Faktör Yükleri	AVE	CR	Cronbach Alfa
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	v1	0,734	0,593	0,897	0,895
	v3	0,775			
	v4	0,767			
	v6	0,815			
	v7	0,807			
	v8	0,718			
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	v10	0,752	0,571	0,800	0,801
	v12	0,739			
	v14	0,776			
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	v17	0,773	0,609	0,916	0,915
	v19	0,804			
	v21	0,791			
	v23	0,783			
	v25	0,775			
	v26	0,818			
	v28	0,716			
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	v18	0,797	0,653	0,790	0,789
	v20	0,819			
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	v29	0,714	0,621	0,867	0,864
	v30	0,816			
	v31	0,843			
	v32	0,772			
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	v34	0,763	0,632	0,911	0,913
	v35	0,811			
	v36	0,794			
	v37	0,785			
	v38	0,823			
	v39	0,792			
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	v40	0,774	0,658	0,906	0,905
	v41	0,837			
	v42	0,825			
	v43	0,832			
	v44	0,787			

Tüm faktör yüklemeleri 0,714 ile 0,843 arasında değişmektedir. Bu değerlerin tamamı önerilen 0,50 eşiğinin üzerinde olduğundan anlamlı ve yeterli kabul edilmektedir (Hair,

Black, Babin ve Anderson, 2019). AVE değerleri 0,571 ile 0,658 arasında değişmekte olup tüm boyutlarda 0,50 eşik değerini aşmaktadır. Benzer şekilde, bileşik güvenirlik (CR) ve Cronbach alfa katsayılarının da tüm boyutlarda 0,70'in üzerinde gerçekleşmesi, ölçeğin yakınsak geçerlilik ve iç tutarlılık bakımından büyük ölçüde yeterli olduğunu göstermektedir (Hair ve diğerleri, 2019). Sonuç itibariyle ölçüm modeli, yakınsak geçerlilik ve iç tutarlılık bakımından kabul edilebilir düzeyde performans sergilemiştir.

Ayırt edici geçerlilik, Henseler, Ringle ve Sarstedt'in (2015) önerdiği HTMT ölçütü aracılığıyla da değerlendirilmiştir. Elde edilen değerler aşağıda verilmiştir.

Tablo 4. Heterotrait–Monotrait Ratio (HTMT) Sonuçları

Boyut	**F1**	**F2**	**F3**	**F4**	**F5**	**F6**	**F7**
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	-	**0,926**	0,857	0,785	0,870	0,794	0,776
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması		-	**0,947**	0,833	**0,908**	0,889	0,821
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri			-	0,866	**0,911**	0,900	0,896
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri				-	0,803	0,813	0,770
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler					-	**0,921**	0,865
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler						-	0,932
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar							-

Not: HTMT<0,90 eşiği Henseler ve diğerleri (2015) ölçütüne dayanmaktadır. Kalın ile gösterilen değerler bu eşiği aşmakta olup F2–F3 (0,947), F1–F2 (0,926), F6–F7 (0,932), F5–F6 (0,921), F3–F5 (0,911) ve F2–F5 (0,908) çiftlerinde ayırt edici geçerliliğin sınırlı kaldığına işaret etmektedir. F3–F6 (0,900) değeri eşikte seyretmektedir.

HTMT değerlerinin bazı boyut çiftlerinde 0,90 eşiğini aşması, ölçeğin orijinal çalışmada olduğu gibi mevcut çalışmada da kavramsal örtüşmeyi yansıtmakta olduğu gözlemlenmiştir. Bu durum, söz konusu boyutların teorik olarak ilişkili ancak ayrışık yapılar olduğunu ima etmekte ve ölçeğin ayırt edici geçerlilik performansını gelecek çalışmalarda yeniden gözden geçirilmesi gereken bir alan olarak işaretlemektedir. Bununla birlikte, ölçeğin yakınsak geçerlilik ve iç tutarlılık ölçütleri bakımından kabul edilebilir düzeyde performans sergilemesi ve DFA'nın kabul edilebilir uyum indeksleri üretmesi, grup karşılaştırmalarına yönelik analizlerin yürütülmesine zemin sağlamaktadır.

4.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Test sonuçları tüm faktörler için normallik varsayımının karşılanmadığını göstermektedir ($p<0,001$). Bu nedenle ikili grup karşılaştırmalarında Mann-Whitney U testi, üç ve daha fazla grup karşılaştırmalarında ise Kruskal-Wallis testi kullanılmıştır.

Cinsiyet grupları arasında ölçek puanlarının karşılaştırılabilirliğini değerlendirmek amacıyla çok gruplu doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Bu kapsamda sırasıyla konfigüral, metrik ve skalar değişmezlik modelleri test edilmiş aşağıda verilmiştir.

Tablo 5. Cinsiyet Gruplarına Göre Ölçüm Değişmezliği Sonuçları

Model	χ^2	df	χ^2/df	CFI	TLI	RMSEA	ΔCFI	ΔRMSEA	Sonuç
Konfigüral model	1630,577	946	1,724	0,901	0,889	0,053	-	-	Sınırda kabul edilebilir
Metrik model	1646,894	972	1,694	0,902	0,894	0,052	+0,001	-0,001	Desteklendi
Skalar model	1713,578	1005	1,705	0,897	0,892	0,053	-0,005	+0,001	Sınırlı fakat kabul edilebilir

Çok gruplu DFA sonuçları, metrik ve skalar değişmezlik için pratik uyum ölçütleri bakımından ($\Delta CFI \leq 0,005$, $\Delta RMSEA \leq 0,001$) kabul edilebilir kanıt ortaya koymaktadır. Konfigüral modelin sınırda uyum göstermesi ve kadın alt örneklemindeki bazı yüksek faktör korelasyonları göz önünde bulundurularak H1 bulguları ihtiyatla yorumlanmıştır. Mann–Whitney U testi sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 6. H1 Hipotezine İlişkin Mann-Whitney U Testi Sonuçları ve Etki Büyüklükleri (Cinsiyet)

Boyut	Cinsiyet	n	Ortalama Sıra	U	Z	p	r
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	Kadın	85	119,77	6525,5	-1,402	0,161	-
	Erkek	172	133,56				
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	Kadın	85	112,26	5887,5	-2,553	0,011	0,159
	Erkek	172	137,27				
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	Kadın	85	111,10	5788,5	-2,717	0,007	0,170
	Erkek	172	137,85				
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	Kadın	85	118,59	6425,5	-1,592	0,111	-
	Erkek	172	134,14				
	Kadın	85	118,67	6432,0	-1,571	0,116	-

Boyut	Cinsiyet	n	Ortalama Sıra	U	Z	p	r
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	Erkek	172	134,10				
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	Kadın	85	107,83	5510,5	-3,215	0,001	0,201
	Erkek	172	139,46				
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	Kadın	85	113,30	5975,5	-2,386	0,017	0,149
	Erkek	172	136,76				

Not: r = etki büyüklüğü (r = Z/√N). Cohen'in (2013) ölçütlerine göre r < 0,10 önemsiz, r =0,10–0,29 küçük, r=0,30–0,49 orta düzeyde etki olarak yorumlanır. - = istatistiksel olarak anlamlı değil.

Cinsiyet değişkenine göre yapılan Mann–Whitney U testi sonuçları, vergi planlaması algısının yalnızca belirli boyutlarında anlamlı biçimde farklılaştığını göstermektedir. Buna göre erkek katılımcılar vergi planlamasının tanımlanması (p=0,011), olumlu yönleri (p=0,007), kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler (p=0,001) ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar (p=0,017) boyutlarında kadın katılımcılara kıyasla daha yüksek sıra ortalamalarına sahiptir. Buna karşılık vergilemenin işletme davranışlarına etkisi (p=0,161), vergi planlamasının olumsuz yönleri (p=0,111) ve vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler (p=0,116) boyutlarında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Bu bulgu, cinsiyetin vergi planlaması algısının seçici boyutlarda farklılaştırdığını göstermektedir. Bununla birlikte, ölçüm değişmezliği bulgularının sınırda kabul edilebilir nitelikte olması nedeniyle H1'e ilişkin sonuçlar ihtiyatla yorumlanması gereken grup farklılığı bulguları olarak değerlendirilmiştir.

Yaş değişkenine göre yedi boyutta gözlenen farklılıklar Kruskal–Wallis testi ile incelenmiş ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 7. H2 Hipotezine İlişkin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları (Yaş)

Boyut	20–30	31–40	41–50	51–60	61 ve üzeri	χ^2	sd	p	η^2
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	116,53	116,66	140,43	130,85	129,17	5,210	4	0,266	0,020
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	100,44	115,79	142,07	137,72	139,33	11,085	4	0,026	0,043

Boyut	20–30	31–40	41–50	51–60	61 ve üzeri	χ^2	sd	p	η^2
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	105,62	116,06	141,86	134,23	138,17	8,737	4	0,068	0,034
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	94,92	117,40	139,55	139,05	161,83	13,999	4	0,007	0,055
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	120,80	114,71	136,72	134,41	146,50	4,897	4	0,298	0,019
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	109,06	113,15	138,13	137,58	164,04	10,231	4	0,037	0,040
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	101,32	120,79	133,00	145,11	158,21	9,654	4	0,047	0,038

Tablodaki grup değerleri sıra ortalamalarını göstermektedir. $\eta^2=\chi^2 / (N-1)$ formülüyle hesaplanmıştır, N=257. Cohen'in (2013) yorum ölçütlerine göre $\eta^2<0,06$ küçük, $\eta^2=0,06–0,14$ orta, $\eta^2>0,14$ büyük etki olarak değerlendirilmektedir.

Yaş değişkenine göre yapılan Kruskal–Wallis testi sonuçları, vergi planlamasının tanımlanması (p=0,026), vergi planlamasının olumsuz yönleri (p=0,007), vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler (p=0,037) ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar (p=0,047) boyutlarında yaş grupları arasında anlamlı farklılık bulunduğunu göstermektedir. Buna karşılık vergilemenin işletme davranışlarına etkisi (p=0,266), vergi planlamasının olumlu yönleri (p=0,068) ve vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler (p=0,298) boyutlarında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Bonferroni düzeltmeli post-hoc karşılaştırmalar, anlamlı farklılıkların yalnızca vergi planlamasının tanımlanması ve vergi planlamasının olumsuz yönleri boyutlarında ortaya çıktığını göstermiştir. Buna göre 41–50 yaş grubundaki katılımcılar, 20–30 yaş grubuna kıyasla vergi planlamasının tanımlanması (p=0,004) ve vergi planlamasının olumsuz yönleri (p=0,002) boyutlarında daha yüksek algı düzeyine sahiptir. Diğer ikili karşılaştırmalarda ise anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Bu bulgu, yaşın vergi planlaması algısının özellikle "kavramsal değerlendirme" ve "olumsuz sonuçlara" ilişkin algı düzeyinde sınırlı biçimde farklılaştırdığını göstermektedir.

Eğitim düzeyi değişkenine göre yedi boyutta gözlenen farklılıklar Mann–Whitney U testi ile incelenmiş ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 8. H3 Hipotezine İlişkin Mann-Whitney U Testi Sonuçları (Eğitim Düzeyi)

Boyut	Eğitim Düzeyi	n	Mean Rank	U	Z	p	r
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	Lisans	229	125,04	2300,000	-2,445	0,014	0,153
	Lisansüstü	28	161,36				
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	Lisans	229	126,45	2623,000	-1,580	0,114	-
	Lisansüstü	28	149,82				
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	Lisans	229	125,14	2321,500	-2,385	0,017	0,149
	Lisansüstü	28	160,59				
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	Lisans	229	125,47	2396,500	-2,200	0,028	0,137
	Lisansüstü	28	157,91				
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	Lisans	229	124,36	2144,000	-2,869	0,004	0,179
	Lisansüstü	28	166,93				
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	Lisans	229	125,39	2378,500	-2,232	0,026	0,139
	Lisansüstü	28	158,55				
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	Lisans	229	125,29	2357,500	-2,291	0,022	0,143
	Lisansüstü	28	159,30				

Not: r=etki büyüklüğü, -=istatistiksel olarak anlamlı değil

Eğitim düzeyine göre yapılan Mann–Whitney U testi sonuçları, vergi planlaması algısının büyük ölçüde eğitim düzeyine göre farklılaştığını göstermektedir. Buna göre lisansüstü eğitim düzeyine sahip katılımcılar, vergilemenin işletme davranışlarına etkisi (p=0,014), vergi planlamasının olumlu yönleri (p=0,017), vergi planlamasının olumsuz yönleri (p=0,028), vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler (p=0,004), vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler (p=0,026) ve vergi planlaması

yapmayı engelleyen durumlar (p=0,022) boyutlarında lisans mezunlarına kıyasla daha yüksek algı düzeyine sahiptir. Buna karşılık vergi planlamasının tanımlanması boyutunda eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir (p=0,114). Bu bulgu, eğitim düzeyi yükseldikçe muhasebe meslek mensuplarının vergi planlamasına ilişkin değerlendirmelerinin birçok boyutta daha belirgin hale geldiğine, kavramsal tanımlama boyutunun ise eğitim düzeyinden aynı ölçüde etkilenmediğine işaret etmektedir.

Meslek ünvanı değişkenine göre yedi boyutta gözlenen farklılıklar Mann–Whitney U testi ile incelenmiş ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 9. H4 Hipotezine İlişkin Mann-Whitney U Testi Sonuçları (Meslek Ünvanı)

Boyut	Meslek Ünvanı	n	Ortalama Sıra	U	Z	p	r
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	SMMM	211	134,07	3783,000	-2,347	0,019	0,146
	SM	46	105,74				
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	SMMM	211	132,63	4087,000	-1,687	0,092	-
	SM	46	112,35				
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	SMMM	211	135,48	3486,500	-2,995	0,003	0,187
	SM	46	99,29				
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	SMMM	211	133,48	3908,000	-2,088	0,037	0,130
	SM	46	108,46				
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	SMMM	211	134,26	3744,000	-2,435	0,015	0,152
	SM	46	104,89				
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	SMMM	211	131,44	4338,000	-1,129	0,259	-
	SM	46	117,80				
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	SMMM	211	134,09	3779,000	-2,357	0,018	0,147
	SM	46	105,65				

Not: r=etki büyüklüğü, -=istatistiksel olarak anlamlı değil

Meslek ünvanına göre yapılan Mann–Whitney U testi sonuçları, vergi planlaması algısının bazı boyutlarda meslek ünvanına göre anlamlı biçimde farklılaştığını göstermektedir. Buna göre SMMM ünvanına sahip katılımcılar, vergilemenin işletme davranışlarına etkisi (p=0,019), vergi planlamasının olumlu yönleri (p=0,003), vergi planlamasının olumsuz yönleri (p=0,037), vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler (p=0,015) ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar (p=0,018) boyutlarında SM grubuna kıyasla daha yüksek algı düzeyine sahiptir. Buna karşılık vergi planlamasının tanımlanması (p=0,092) ile vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler (p=0,259) boyutlarında meslek ünvanına göre anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Bu bulgu, meslek ünvanının vergi planlamasına ilişkin algıları özellikle uygulama, sonuç ve engelleyici unsurlarla ilişkili boyutlarda farklılaştırdığını göstermektedir. Metodolojik bir sınırlılık olarak, SMMM–SM karşılaştırmaları öncesinde ölçüm değişmezliği test edilmemiştir. SM grubunun görece küçük örneklemi (n=46), çok gruplu DFA'nın güvenilir biçimde yürütülmesi için gereken minimum koşulu karşılamamaktadır (Vandenberg ve Lance, 2000). Bu nedenle H4 bulgularına ilişkin yorumlar, ölçüm yapısının her iki grupta eşdeğer biçimde çalıştığını varsaymaktadır. Bu varsayımın gelecek çalışmalarda daha dengeli örneklemlerle sınanması önerilmektedir.

Meslek faaliyet süresi değişkenine göre yedi boyutta gözlenen farklılıklar Kruskal–Wallis testi ile incelenmiş ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 10. H5 Hipotezine İlişkin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları (Deneyim)

Boyut	**1–3 Yıl**	**4–6 Yıl**	**7–9 Yıl**	**10–15 Yıl**	**16–20 Yıl**	**21 Yıl ve Üzeri**	**χ^2**	**sd**	**p**	**η^2**
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	121,10	84,94	117,90	143,82	135,75	129,23	10,713	5	0,057	0,042
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	98,48	91,56	123,06	145,59	144,45	120,78	15,782	5	0,007	0,062
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	92,44	87,47	124,67	147,33	139,16	128,46	17,097	5	0,004	0,067
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	106,76	86,61	116,95	145,52	133,14	137,87	13,578	5	0,019	0,053

Boyut	1–3 Yıl	4–6 Yıl	7–9 Yıl	10–15 Yıl	16–20 Yıl	21 Yıl ve Üzeri	χ^2	sd	p	η^2
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	119,08	84,50	121,44	142,76	138,88	125,06	10,892	5	0,054	0,043
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	106,08	82,33	124,53	134,32	142,03	138,45	12,606	5	0,027	0,049
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	91,00	74,25	123,76	137,21	137,00	152,45	22,803	5	<0,001	0,089

Tablodaki grup değerleri sıra ortalamalarını göstermektedir. $\eta^2=\chi^2$ / (N-1) formülüyle hesaplanmıştır, N=257. Cohen'in (2013) yorum ölçütlerine göre $\eta^2<0,06$ küçük, $\eta^2=0,06–0,14$ orta, $\eta^2>0,14$ büyük etki olarak değerlendirilmektedir.

Mesleki deneyime göre yapılan Kruskal–Wallis testi sonuçları, vergi planlamasının tanımlanması (p=0,007), vergi planlamasının olumlu yönleri (p=0,004), vergi planlamasının olumsuz yönleri (p=0,019), vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler (p=0,027) ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar (p<0,001) boyutlarında gruplar arasında anlamlı farklılık bulunduğunu göstermektedir. Buna karşılık vergilemenin işletme davranışlarına etkisi (p=0,057) ve vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler (p=0,054) boyutlarında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir. Ancak her iki değerin belirlenen anlamlılık eşiğine (α=0,05) yakın seyrettiği not edilmelidir.

Bonferroni düzeltmeli post-hoc karşılaştırmaları, vergi planlamasının tanımlanması boyutunda yalnızca 4–6 yıl ile 10–15 yıl grupları arasında (p=0,003), vergi planlamasının olumlu yönleri boyutunda 1–3 yıl ile 10–15 yıl (p=0,003) ve 4–6 yıl ile 10–15 yıl (p=0,002) grupları arasında, vergi planlamasının olumsuz yönleri boyutunda yalnızca 4–6 yıl ile 10–15 yıl grupları arasında (p<0,001) ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar boyutunda 1–3 yıl ile 21 yıl ve üzeri (p=0,001), 4–6 yıl ile 10–15 yıl (p<0,001), 4–6 yıl ile 16–20 yıl (p=0,002) ve 4–6 yıl ile 21 yıl ve üzeri (p<0,001) grupları arasında anlamlı farklılık bulunduğunu göstermiştir. Bu bulgular, mesleki faaliyet süresi arttıkça vergi planlamasına ilişkin bazı boyutlarda algı düzeyinin yükseldiğini fakat bu etkinin tüm boyutlarda ve tüm grup karşılaştırmalarında aynı güçte ortaya çıkmadığını göstermektedir.

Mükellef sayısı değişkenine göre yedi boyutta gözlenen farklılıklar Kruskal–Wallis testi ile incelenmiş ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 11. H6 Hipotezine İlişkin Kruskal-Wallis Testi Sonuçları (Mükellef Sayısı)

Boyut	0–10	11–25	26–50	51–100	101 ve üzeri	χ^2	sd	p	η^2
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	91,33	124,26	110,17	137,72	137,63	10,209	4	0,037	0,040
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	72,53	113,06	114,47	137,48	141,67	18,051	4	0,001	0,071
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	60,95	105,47	112,53	138,17	145,39	26,640	4	<0,001	0,104
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	65,68	111,62	107,32	139,96	144,07	25,149	4	<0,001	0,098
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	87,28	136,35	97,69	131,73	145,67	18,792	4	<0,001	0,073
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	75,15	104,24	112,15	132,63	147,17	20,796	4	<0,001	0,081
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	54,65	119,41	102,26	129,96	154,42	37,579	4	<0,001	0,147

Tablodaki grup değerleri sıra ortalamalarını göstermektedir. $\eta^2=\chi^2$ / (N-1) formülüyle hesaplanmıştır, N=257. Cohen'in (2013) yorum ölçütlerine göre $\eta^2<0,06$ küçük, $\eta^2=0,06–0,14$ orta, $\eta^2>0,14$ büyük etki olarak değerlendirilmektedir.

Mükellef sayısına göre yapılan Kruskal–Wallis testi sonuçları, vergi planlaması algısının tüm boyutlarda mükellef sayısına göre anlamlı biçimde farklılaştığını göstermektedir. Buna göre vergilemenin işletme davranışlarına etkisi (p=0,037), vergi planlamasının tanımlanması (p=0,001), vergi planlamasının olumlu yönleri (p<0,001), vergi planlamasının olumsuz yönleri (p<0,001), vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler (p<0,001), vergi planlamasının kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler (p<0,001) ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar (p<0,001) boyutlarında gruplar arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır. Bonferroni düzeltmeli post-hoc karşılaştırmalar, bu farklılaşmanın özellikle düşük mükellef portföyüne sahip katılımcılar ile yüksek portföylü katılımcılar arasında yoğunlaştığını göstermiştir. Buna göre vergi planlamasının tanımlanması boyutunda 0–10 mükellefe sahip katılımcılar, 51–100 ve 101 ve üzeri mükellefe sahip katılımcılara kıyasla daha düşük algı düzeyine sahiptir (her ikisi

için p<0,001). Vergi planlamasının olumlu yönleri boyutunda da 0–10 grubu, 51–100 ve 101 ve üzeri gruplardan daha düşük puan almıştır (her ikisi için p<0,001). Vergi planlamasının olumsuz yönleri boyutunda benzer biçimde 0–10 mükellef grubunun 51–100 ve 101 ve üzeri gruplardan daha düşük düzeyde olduğu görülmüştür (her ikisi için p<0,001). Vergi planlaması yapma eğilimini artıracak yöntemler boyutunda 0–10 ile 101 ve üzeri (p=0,003) ve 26–50 ile 101 ve üzeri (p<0,001) grupları arasında, kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler boyutunda 0–10 ile 51–100 (p=0,003) ve 101 ve üzeri (p<0,001) grupları arasında, vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar boyutunda ise 0–10 ile 51–100 (p<0,001), 0–10 ile 101 ve üzeri (p<0,001) ve 26–50 ile 101 ve üzeri (p<0,001) grupları arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Buna karşılık vergilemenin işletme davranışlarına etkisi boyutunda genel test anlamlı olmakla birlikte, Bonferroni düzeltmesi sonrasında hiçbir ikili karşılaştırma anlamlı olarak kalmamıştır.

Kruskal–Wallis testlerine ilişkin etki büyüklükleri birlikte değerlendirildiğinde, yaş değişkeni için gözlenen farklılıkların küçük düzeyde (η^2=.019–.055), mesleki faaliyet süresi için küçük ile küçük-orta arasında değişen düzeyde (η^2=.042–.089) ve mükellef sayısı için ise küçükten orta düzeye yaklaşan bir aralıkta (η^2=.040–.147) gerçekleştiği görülmektedir. Bu bulgu, özellikle mükellef sayısının vergi planlaması algısı üzerinde diğer demografik ve mesleki değişkenlere kıyasla daha güçlü bir farklılaştırıcı olduğunu, buna karşılık yaş ve mesleki faaliyet süresine ilişkin anlamlı farklılıkların daha sınırlı bir pratik etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

5.1. Teorik Çıkarımlar

Bu çalışmada elde edilen güvenilirlik değerleri, Peker Kılıçer'in (2018) orijinal ölçek geliştirme çalışmasıyla karşılaştırıldığında genel olarak daha yüksek seyretmektedir. Aşağıda sunulan bu karşılaştırma, her iki çalışmanın iç tutarlılık örüntüsünü boyut bazında ortaya koymaktadır.

Tablo 12. Cronbach Alfa Değerlerinin Orijinal Çalışmayla Karşılaştırılması

Boyut	Peker Kılıçer (2019)	Mevcut Çalışma	Fark
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi	0,82	0,895	+0,075
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması	0,61	0,801	+0,191
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri	0,84	0,915	+0,075
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri	0,78	0,789	+0,009

Boyut	Peker Kılıçer (2019)	Mevcut Çalışma	Fark
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler	0,82	0,864	+0,042
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler	0,71	0,913	+0,203
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar	0,91	0,905	-0,005

Yedi boyutun tamamında güvenilirlik değerlerinin 0,70 eşiğini aştığı ve büyük çoğunluğunun 0,80'in üzerinde seyrettiği görülmektedir. Özellikle F2 (Vergi Planlamasının Tanımlanması) ve F6 (Kötüye Kullanılmaması İçin Önlemler) boyutlarında orijinal çalışmaya kıyasla sırasıyla 0,191 ve 0,203 puanlık belirgin artışlar dikkat çekmektedir. Orijinal çalışmada F2 boyutunun güvenilirliği 0,61 düzeyinde kalmış ve bu değer kabul edilebilir sınırın (0,70) altında seyretmiştir. Mevcut çalışmada ise aynı boyut 0,801 ile yeterli güvenilirlik düzeyine ulaşmıştır. Bu iyileşmenin temel açıklaması örneklem homojenliğidir. Örneklemin %82,1'inin SMMM, %89,1'inin lisans mezunu ve büyük çoğunluğunun geniş mükellef portföyüne sahip deneyimli meslek mensuplarından oluşması, vergi planlamasına ilişkin algıların ortak bir zeminde şekillendiğini göstermekte, bu homojenlik madde-toplam korelasyonlarını ve dolayısıyla Cronbach alfa değerlerini yukarı çekmektedir. Her iki çalışmada da 7'li Likert ölçeği kullanılmış olması, alfa değerlerindeki bu farklılığın tamamen örneklem yapısından kaynaklandığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte F4-Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri ve F7-Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar boyutlarında iki çalışma arasındaki farkın son derece küçük olduğu görülmektedir, bu durum söz konusu boyutların örneklemden bağımsız biçimde kararlı bir güvenilirlik yapısına sahip olduğuna işaret etmektedir. Genel olarak bu karşılaştırma, Peker Kılıçer'in (2018) geliştirdiği ölçeğin farklı coğrafi ve örneklem koşullarında da güvenilir sonuçlar üretme kapasitesine sahip olduğunu ve mevcut çalışmanın bu ölçeğin psikometrik dayanıklılığına ilişkin ek kanıt sağladığını ortaya koymaktadır.

Bu çalışmanın en dikkat çekici bulgularından biri, vergi planlamasının olumsuz yönlerine ilişkin boyutta (F4 - Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri) elde edilen ortalama değerlerin orijinal çalışmayla belirgin biçimde ayrışmasıdır. Bu ayrışma, veri analizi sürecinde araştırmacı açısından da çarpıcı bir bulgu olarak öne çıkmıştır. Orijinal çalışmada meslek mensupları vergi planlamasını maliyetli ve yük getirici bulmuyordu (S18: Ort.=3,04, S20: Ort.=2,88 - ölçeğin orta noktasının belirgin altında). Aynı maddeler 2025 yılında Isparta örneklemine yöneltildiğinde ise katılımcıların vergi planlamasının iş yükü ve maliyet artırıcı olduğu yönündeki ifadelere açık biçimde katıldıkları görülmektedir (5,20, 5,22).

Yedi yılda ne değişmiş olabilir. Aynı ölçek üzerinde yaklaşık 2,3 puanlık bu ayrışma, Türkiye'de vergi mevzuatının giderek artan karmaşıklığı bağlamında yorumlanabilir. Bu dönemde mevzuat değişiklikleri, dijital uyum uygulamaları ve raporlama yükümlülükleri meslek mensuplarının işlem hacmini ve takip sorumluluğunu artırmış olabilir. Nitekim Eroğlu ve Altunay (2022), e-fatura, e-arşiv, e-defter ve kamu kurumlarının dijital bilgi talepleri gibi uygulamaların sağladıkları işlem kolaylığı yanında ek zaman, ek personel, yazılım-donanım maliyeti ve daha kapsamlı bilgi sunma gibi yeni yükümlülükler doğurduğunu belirtmektedir.

Bunun yanında iki çalışma arasındaki örneklem farklılıklarının da bu ayrışmaya katkıda bulunduğu düşünülmektedir. Orijinal çalışmada örneklemin %24,6'sını YMM'ler, %73,2'sini SMMM'ler oluşturmakta ve katılımcıların %25,8'i 10'dan az mükellefe hizmet vermekteydi. Mevcut çalışmada ise YMM ünvanlı katılımcı bulunmamakta, örneklemin %82,1'i SMMM ve %17,9'u SM'den oluşmaktadır. Ayrıca katılımcıların %70,5'i 51 ve üzeri mükellefe hizmet vermektedir. Bu yapısal farklılıklar, mevcut çalışmanın katılımcılarının daha yoğun bir iş yükü altında çalıştığına ve dolayısıyla vergi planlamasının getirdiği ek maliyeti daha belirgin biçimde hissettiğine işaret etmektedir. Sonuç olarak bu bulgu, vergi planlaması algısının zaman içinde ve farklı mesleki profillerde anlamlı biçimde dönüşebildiğini ortaya koymakta, vergi uyum yükünün azaltılmasına yönelik politika geliştirme süreçlerinde meslek mensuplarının güncel algılarının periyodik olarak ölçülmesinin önemini vurgulamaktadır. Meslek ünvanı grupları arasındaki örneklem dengesizliği, özellikle küçük etkilerin saptanmasında istatistiksel gücü sınırlamış olabilir.

Çalışma, Peker Kılıçer'in (2018) ölçeğinin özgün örneklemi dışında ilk kez bağımsız bir örneklemde sınandığı noktada psikometrik dayanıklılığına ilişkin ek kanıt sunmaktadır. DFA'nın kabul edilebilir uyum indeksleri üretmesi ve Cronbach alfa değerlerinin orijinal çalışmaya kıyasla genel olarak yüksek seyretmesi, yedi faktörlü yapının farklı coğrafi ve örneklem koşullarında büyük ölçüde işlevselliğini koruduğuna işaret etmektedir.

Mevcut çalışmada cinsiyet değişkeni, vergi planlaması algısında tüm boyutlara yayılan bir farklılık üretmemiş, sadece belirli boyutlarda erkek katılımcılar lehine anlamlı bir ayrışma ortaya çıkmıştır. Bu sonuç, Çiçek ve Sabbağ'ın (2016) cinsiyetin vergiye ilişkin tutum ve davranışlarda etkili olabildiğini gösteren bulgusuyla genel düzeyde uyumludur. Buna karşılık Lynch ve McCullagh'ın (2024) vergi profesyonelleri üzerinde yürüttüğü çalışma, demografik göstergelerden çok firmanın ve örgütsel bağlamın risk tutumunu şekillendirdiğini ortaya koymaktadır. Radulović ve Savić'nin (2025) bulguları ise erkek uygulayıcıların mükelleflerin vergi uyumu üzerinde daha güçlü bir etki bildirdiğini göstermektedir. İlgili literatür birlikte değerlendirildiğinde, mevcut araştırmada cinsiyet etkisinin sadece bazı boyutlarda ortaya çıkması, muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresi ile mükellef arasında köprü rolüne sahip olmaları, mesleki sosyalizasyon süreçleri ve örgütsel çevrenin kişisel demografik farklılıkları kısmen bastırmasıyla açıklanabilir. Bu nedenle cinsiyet, vergi planlaması algısında belirleyici ama sınırlı bir etkiye sahiptir. Erkek katılımcıların hem F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönlerini hem de F6- Vergi

Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemleri daha güçlü biçimde desteklemesi, vergi planlamasına ilişkin daha bütünsel ve normatif bir çerçeveyi yansıtıyor olabilir. Bu bulgu, gelecekte cinsiyetin normatif vergi uyum tutumlarıyla ilişkisini doğrudan ölçen çalışmalarla sınanması gerektiğini ortaya koymaktadır. Cinsiyet değişkenine ilişkin bu sonuçlar yorumlanırken bir metodolojik sınırlılık da göz önünde bulundurulmalıdır. Alt grup düzeyinde yürütülen ek DFA kontrolleri, modelin erkek katılımcılar için görece daha kabul edilebilir, kadın katılımcılar için ise daha zayıf uyum verdiğini ortaya koymuştur. Bu durum, cinsiyete göre gözlenen anlamlı farkların ölçüm yapısının alt gruplarda farklı çalışmasından da kısmen etkilenebileceğini düşündürmektedir. Dolayısıyla mevcut bulgular, cinsiyet temelli kesin yapısal ayrışmalardan ziyade, profesyonel bağlam içinde ortaya çıkan ve daha ileri çok gruplu doğrulayıcı analizlerle yeniden sınanması gereken keşfedici örüntüler olarak değerlendirilmelidir.

Mevcut çalışmada yaş değişkeni, vergi planlaması algısını sınırlı biçimde etkilemiştir. Genel test sonuçları, vergi planlamasının tanımlanması, olumsuz yönleri, kötüye kullanılmaması için alınacak önlemler ve vergi planlaması yapmayı engelleyen durumlar boyutlarında yaş grupları arasında anlamlı farklılık bulunduğunu göstermiştir. Ancak Bonferroni düzeltmeli post-hoc karşılaştırmalar, bu farklılığın yalnızca vergi planlamasının tanımlanması ve vergi planlamasının olumsuz yönleri boyutlarında, 41–50 yaş grubu ile 20–30 yaş grubu arasında ortaya çıktığını göstermiştir. Bu sonuç, Çiçek ve Sabbağ'ın (2016) yaşın vergiye ilişkin tutum ve davranışlarda etkili olabileceğini gösteren bulgusuyla uyumludur. Bununla birlikte Lynch ve McCullagh'ın (2024) vergi profesyonelleri üzerinde yaptığı çalışma, yaşın etkisinin sınırlı kaldığını ve örgütsel bağlamın daha baskın olduğunu ortaya koymaktadır. Bu çerçevede mevcut araştırma, yaşın vergi planlaması algısında genel ve doğrusal bir belirleyici olmadığını, etkisinin daha çok belirli boyutlarda ve belirli yaş grupları arasında görünür hale geldiğini göstermektedir. Bu farklılık, genel mükellef örneklemleri ile profesyonel örneklemler arasındaki yapı farkı ve yaşın mesleki deneyimle iç içe geçmesiyle açıklanabilir. Bu çerçevede yaşa ilişkin sonuç sınırlı bir evet yönündedir: Yaş, yalnızca belirli boyutlarda ve belirli yaş grupları arasında farklılaşmaya yol açmaktadır.

Meslek ünvanına ilişkin bulgular, vergi planlaması algısının bazı boyutlarda mesleki konuma göre farklılaştığını göstermektedir. SMMM'lerin bazı boyutlarda SM'lerden daha yüksek puan alması, mesleki rolün vergi planlamasına ilişkin değerlendirmeleri etkilediğine işaret etmektedir. Bu sonuç, muhasebe meslek mensuplarını mükelleflerin vergi planlaması sürecinde yönlendirici ve danışman aktörler olarak ele alan Taşkın ve Peker (2019) ile Peker Kılıçer'in (2018) yaklaşımıyla uyumludur. Nitekim Peker Kılıçer (2018), ünvana göre yapılan karşılaştırmalarda SMMM'lerin vergi mevzuatındaki belirsizlikleri daha güçlü bir engel olarak değerlendirdiğini göstermektedir. Ayrıca Yoruldu (2016), muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi ve uyum sürecindeki görev ve sorumluluklarının önemini vurgulamaktadır. Uluslararası literatürde de vergi

profesyonellerinin yargılarının teknik bilgi, deneyim ve görev bağlamı tarafından şekillendiği belirtilmektedir (Pinto, 2015; Radulović ve Savić, 2025; Roberts, 1998). Bu çerçevede mevcut araştırmada SMMM'lerin bazı boyutlarda daha yüksek puan alması, ünvanın mevzuatla temas yoğunluğu ve uygulama sorumluluğu bakımından ayrıştırıcı bir unsur olduğunu düşündürmektedir. Buna karşılık bazı boyutlarda fark bulunmaması ise ortak mesleki zemin nedeniyle ünvan etkisinin her alanda aynı güçte ortaya çıkmadığını göstermektedir. Bu bulgular ışığında meslek ünvanına ilişkin sonuç kısmi bir evet yönündedir: Meslek ünvanı, özellikle uygulama ve engelleyici unsurlara ilişkin boyutlarda belirleyici bir farklılaştırıcı iken, tanımlama ve kötüye kullanım önleme boyutlarında ünvan etkisi görülmemektedir.

5.2. Pratik Çıkarımlar

Bu çalışmanın bulguları, yalnızca kuramsal bir katkı sunmakla kalmayıp, Türkiye'de vergi planlaması uygulamasının merkezindeki aktörler için somut çıkarımlar da üretmektedir. Isparta örnekleminde vergi planlamasının olumsuz yönlerine ilişkin algının orijinal örnekleme kıyasla belirgin biçimde yükselmiş olması, meslek mensuplarının gündelik pratikte yaşadıkları iş yükü ve maliyet baskısının artık göz ardı edilemez bir boyuta ulaştığını göstermektedir. 2018–2025 döneminde hayata geçirilen kapsamlı mevzuat değişiklikleri, e-dönüşüm uygulamalarının yaygınlaşması ve BEPS eylem planı kapsamındaki zorunlu raporlama yükümlülükleri, meslek mensuplarının mesleki pratiğini derinden dönüştürmüştür. Bu durumda muhasebe meslek odaları meslek mensuplarının vergi planlaması algısını sadece teknik bir uyum sorunu olarak görmemelidir. Vergi planlaması konusu, meslek mensubunun iş yükünü, maliyet yapısını ve mesleki doyumunu doğrudan etkileyen bir alan olarak ele alınmalıdır. Muhasebe meslek odaları, mensuplarını güncel, vaka temelli ve saha bazlı eğitimlerle geliştirmeli ve onlara sunacağı dijital araçlarla iş yüklerini daha da hafifletmelidir.

Mükellef portföyü büyüklüğüne göre ortaya çıkan farklılıklar, düzenleyici ve mesleki kuruluşlar açısından somut bir ihtiyaca işaret etmektedir. Küçük ölçekli meslek mensuplarına yönelik mentorluk programları, danışman-uygulayıcı eşleştirmeleri ve sektöre özgü vaka analizleri oda düzeyinde hayata geçirilmelidir. Aksi hâlde, vergi planlaması pratiğinin yalnızca büyük portföylü meslek mensuplarının uzmanlaştığı bir alana dönüşmesi riski söz konusu olmaktadır. Bu da küçük ölçekli işletmelerin yasal vergi avantajlarından yeterince yararlanamaması gibi bir ikincil sonuca yol açabilmektedir.

Meslek ünvanı bakımından SMMM ve SM grupları arasında bazı boyutlarda gözlenen farklılıklar, mesleki yetki alanlarının uygulamadaki yansımalarına dikkat çekmektedir. SMMM ünvanlı meslek mensuplarının vergi planlamasının olumlu yönlerine ilişkin algılarının daha yüksek düzeyde seyretmesi, bu grubun mevzuatla daha yoğun temas kurduğuna ve vergi planlamasını stratejik bir araç olarak daha net biçimde çerçeveleyebildiğine işaret etmektedir. Bu durum, SM ünvanlı meslek mensuplarının sürekli mesleki gelişim faaliyetlerine erişiminin kolaylaştırılması, SMMM'ye geçiş sürecindeki staj ve sınav içeriklerinin vergi planlaması uygulamalarını daha kapsamlı

biçimde ele alması ve iki grup arasındaki bilgi asimetrisinin kurumsal düzenlemelerle azaltılması gerektiğini düşündürmektedir. Öte yandan cinsiyet değişkeninde yalnızca belirli boyutlarda ortaya çıkan seçici farklılıklar, mesleki sosyalizasyon süreçlerinin kişisel demografik özellikleri kısmen yeknesaklaştırdığını göstermekte, bu bulgu, oda içi ağ yapılarının ve mesleki dayanışma mekanizmalarının kapsayıcılığını güçlendirmenin hem eşitlikçi bir meslek kültürü hem de dengeli bir algı ortamı oluşturmak bakımından değerli olduğunu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, anlamlı bulunan grup farklılıklarının etki büyüklükleri birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu farklılıkların çoğunun pratik bakımdan sınırlı düzeyde olduğu görülmektedir. Nitekim cinsiyet değişkeninde anlamlı bulunan boyutlarda etki büyüklükleri r=0,149 ile r=0,201 arasında, meslek ünvanında r=0,130 ile r=0,187 arasında, eğitim düzeyinde ise r=0,137 ile r=0,179 arasında değişmektedir. Bu değerler, yaygın yorum ölçütleri çerçevesinde büyük ölçüde küçük, yer yer küçük-orta düzeyde etkilere işaret etmektedir. Dolayısıyla mevcut bulgular, demografik ve mesleki özelliklerin vergi planlaması algısında bütünüyle önemsiz olmadığını, ancak gözlenen farklılıkların çok güçlü ayrışmalar üretmediğini göstermektedir. Başka bir ifadeyle, istatistiksel olarak anlamlı bulunan farkların tamamı yüksek düzeyli pratik sonuçlara karşılık gelmemekte, özellikle cinsiyet ve meslek ünvanına ilişkin bulgular daha çok seçici ve sınırlı etkiler olarak değerlendirilmelidir. Bu yönüyle çalışma, vergi planlaması algısında anlamlı farkların varlığını ortaya koymakla birlikte, bu farkların büyüklüğünün çoğu durumda temkinli yorumlanması gerektiğini de göstermektedir.

Mükelleflere ve politika yapıcılarına yönelik çıkarımlar da bu bulgulardan ayrı tutulamaz. Meslek mensuplarının vergi planlamasını "iş yükü ve maliyet artırıcı" olarak algılama eğiliminin yükselmesi, mükellefler açısından gerçek anlamda stratejik vergi planlaması danışmanlığı almanın maliyetinin önümüzdeki dönemde artabileceği sinyalini vermektedir. Bu nedenle, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin yasal vergi avantajlarından yararlanabilmesi için meslek mensuplarının üzerindeki uyum yükünün hafifletilmesi ve dijital vergi altyapısının kullanıcı dostu bir hâle getirilmesi önem kazanmaktadır. Politika yapıcılar açısından ise bulgular, mevzuat değişikliklerinin sıklığının ve karmaşıklığının meslek mensuplarının algısını doğrudan etkilediğine işaret etmektedir. Dolayısıyla vergi politikaları belirlenirken mutlaka muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri dikkate alınmalı ve uygulama sürecinde bu kişilere gerekli rehberlik hizmeti verilmelidir.

Vergi planlaması salt teknik bir konu olarak değerlendirilmemelidir. İnsan, örgüt ve mevzuatın kesişiminde şekillenen canlı bir uygulama alanıdır. Bu araştırma, söz konusu alanı anlamanın hem meslek mensuplarının refahı hem de vergi sisteminin kurumsal sağlığı için ne denli değerli olduğunu ortaya koymaktadır.

5.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışmanın sınırlılıkları dört ana başlık altında ele alınabilir.

a) Örneklem homojenliği ve dış geçerlilik: Isparta örnekleminin homojen yapısı, bulguların daha heterojen (farklı özelliklere sahip) örneklemlere genellenmesini

kısıtlamaktadır. Bu yöntem yalnızca kayıt dışı kalan 100 kişinin bir alt kümesini temsil etmekte olup geç yanıt verenlerin profili hakkında güçlü bir çıkarım sunmamaktadır. İstanbul, Ankara veya Türkiye genelini kapsayan daha heterojen örneklemlerle çoğaltma çalışmaları önerilmektedir.

b) Ortak yöntem varyansı: Harman tek faktör testinin %50 eşiğini aşması (56,07%) ve çok faktörlü CFA karşılaştırmasıyla kısmen giderilmiş olması, bu çalışmada ortak yöntem varyansının sınırlı ama tamamen dışlanamayan bir tehdit oluşturduğunu göstermektedir. Gelecek çalışmalarda iki aşamalı veri toplama veya işaretleyici değişken tekniği bu sınırlılığı gidermeye yardımcı olacaktır.

c) Kesitsel tasarım ve nedensellik: F4'teki zaman boyutlu artış iki bağımsız örneklem arasındaki karşılaştırmadan kaynaklanmaktadır. Bu bulgu nedensel bir çıkarım taşımamakla birlikte olası mekanizmalar için panel verisi veya deneysel tasarım gerektirmektedir.

d) Ünvan dengesizliği ve ölçüm değişmezliği: SM grubunun küçük örneklemi (n=46) nedeniyle SMMM–SM karşılaştırmalarında ölçüm değişmezliği test edilememiştir. Bu nedenle H4 bulguları keşfedici örüntüler olarak değerlendirilmelidir.

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı

Makalenin tüm süreçlerinde Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi'nin araştırma ve yayın etiği ilkelerine uygun olarak hareket edilmiştir.

Yazarların Makaleye Katkı Oranları

Makalenin tamamı yazar tarafından kaleme alınmıştır.

Çıkar Beyanı

Yazarın herhangi bir kişi ya da kuruluş ile çıkar çatışması yoktur.

KAYNAKÇA

Acinöroğlu, S. (2013). Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 tarihli son eylem planının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, (379), 188-197.

Altunal, I. ve Özbek, A. (2024). Muhasebe meslek mensuplarının dijital dönüşümde E-dönüşüm uygulamalarına bakış açılarının değerlendirilmesi: Defter-beyan sistemi üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, *24*(72), 125-144. doi:10.55322/mdbakis.1375572

Antinyan, A. ve Asatryan, Z. (2025). Nudging for tax compliance: A meta-analysis. *The Economic Journal*, *135*(668), 1033-1068. doi:10.1093/ej/ueae088

Armstrong, J. S. ve Overton, T. S. (1977). Estimating nonresponse bias in mail surveys. *Journal of Marketing Research*, *14*(3), 396-402. doi:10.2307/3150783

Athira, A. ve Ramesh, V. K. (2023). COVID-19 and corporate tax avoidance: International evidence. *International Business Review*, *32*(4), 102143. doi:10.1016/j.ibusrev.2023.102143

Bahçe, A. B. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi planlaması temelinde kamu yararı: Kurumlar vergisi üzerine teorik bir yaklaşım. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, *24*(1), 1-20. doi:10.18657/yonveek.307480

Batı, M. (2019). *Muhasebe hileleri ve vergiden kaçınma Türk vergi mevzuatındaki yasallığı* (Güncellenmiş 3. Baskı.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Blaufus, K., Chirvi, M., Huber, H.-P., Maiterth, R. ve Sureth-Sloane, C. (2022). Tax misperception and its effects on decision making – literature review and behavioral taxpayer response model. *European Accounting Review*, *31*(1), 111-144. doi:10.1080/09638180.2020.1852095

Bobek, D. D., Hageman, A. M. ve Hatfield, R. C. (2010). The role of client advocacy in the development of tax professionals' advice. *Journal of the American Taxation Association*, *32*(1), 25-51. doi:10.2308/jata.2010.32.1.25

Bogdan, V., Deliu, D., Săveanu, T., Ban, O. I. ve Popa, D. N. (2020). Roll the dice—Let's see if differences really matter! Accounting judgments and sustainable decisions in the light of a gender and age analysis. *Sustainability*, *12*(18), 7505. doi:10.3390/su12187505

Bollen, K. A. (Ed.). (19). *Testing structural equation models*. Sage focus editions (Nachdr.). Newbury Park, Calif.: Sage.

Börü, İ. E. ve Bilen, A. (2021). Vergiden kaçınma yöntemleri üzerine bir saha araştırması. *Turan Stratejik Araştırmalar Merkezi*, *13*(50), 499-513. doi:10.15189/1308-8041

Brühne, A. I. ve Schanz, D. (2022). Defining and managing corporate tax risk: Perceptions of tax risk experts*. *Contemporary Accounting Research*, *39*(4), 2861-2902. doi:10.1111/1911-3846.12785

Buyrukoğlu, S. ve Şimşek, M. H. (2022). Türkiye'de vergi planlaması aracı olarak serbest bölgeler. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, *9*(29), 58-75.

Byrne, B. M. (2016). *Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming* (3. bs.). Routledge. doi:10.4324/9781315757421

Chen, M.-C., Chang, C.-W. ve Lee, M.-C. (2020). The effect of chief financial officers' accounting expertise on corporate tax avoidance: The role of compensation design. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, *54*(1), 273-296. doi:10.1007/s11156-019-00789-5

Cohen, J. (2013). *Statistical power analysis for the behavioral sciences*. Routledge. doi:10.4324/9780203771587

Conroy, S. J., Emerson, T. L. N. ve Pons, F. (2010). Ethical attitudes of accounting practitioners: Are rank and ethical attitudes related? *Journal of Business Ethics*, *91*(2), 183-194. doi:10.1007/s10551-009-0076-2

Çakır, M. ve Karakaş, İ. E. (2022). Vergi planlaması aracı olarak faaliyet yeri seçimi: İstanbul finans merkezi örneği. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *24*(3), 1231-1248. doi:10.26745/ahbvuibfd.1177632

Çelebi, A. K. ve Özcan, P. M. (2018). Agresif vergi planlaması yöntemi olarak transfer fiyatlandırması: Seçilmiş ülkelerde ve Türkiye'de uygulanan kuralların değerlendirilmesi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, *21*(39), 273-297. doi:10.31795/baunsobed.443822

Çelikay, D. Ş. (2019). Muhasebe perspektifinden vergiden kaçınma kavramı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, *12*(2), 353-376. doi:10.29067/muvu.428982

Çelikay, D. Ş. ve Yılancı, F. M. (2019). Kurumsal yönetim & vergiden kaçınma ilişkisi: BİST İşletmeleri üzerine bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, *29*(155), 13-32.

Çiçek, S. ve Sabbağ, J. (2016). Mükelleflerin vergiden kaçınma algısı ve demografik belirleyicileri üzerine bir araştırma: Isparta örneği. *Sosyoekonomi*, *24*(28), 43-64. doi:10.17233%2Fse.13784

De Simone, L., Nickerson, J., Seidman, J. ve Stomberg, B. (2019). How reliably do empirical tests identify tax avoidance? *Stanford Graduate School of Business Research Paper Series*, 1-39. doi:10.2139/ssrn.2534058

Demir, V. ve Gökçen, B. (2013). Stratejik yönetim muhasebesi ve vergi planlaması ilişkisi: Vergi planlamasına dayalı maliyetleme VPDM. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (41), 17-32.

Emerson, T. L. N., Conroy, S. J. ve Stanley, C. W. (2007). Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey. *Journal of Business Ethics*, *71*(1), 73-87. doi:10.1007/s10551-006-9125-2

Ercan, T. (2023). İşletmelerde faaliyet ve yatırım süreçlerinin vazgeçilmez aracı: Stratejik vergi planlaması. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, *23*(1), 37-54. doi:10.11616/asbi.1204593

Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi planlaması çerçevesinde uzlaşma kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, *11*(2), 233-250.

Eroğlu, Z. ve Altunay, M. A. (2022). *Covid 19 ve muhasebe mesleğinde dijitalleşme*. Konya: Eğitim Yayınevi.

Feller, A. ve Schanz, D. (2017). The three hurdles of tax planning: How business context, aims of tax planning, and tax manager power affect tax expense. *Contemporary Accounting Research*, *34*(1), 494-524. doi:10.1111/1911-3846.12278

Field, H. M. (2017). Aggressive tax planning & the ethical tax lawyer. *Virginia Tax Review*, *36*(2), 261-322.

Fornell, C. ve Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, *18*(1), 39-50.

Francis, B., Hasan, I., Wu, Q. ve Yan, M. (2014, 9 Temmuz). Are Female CFOs Less Tax Aggressive? Evidence from Tax Aggressiveness. SSRN Scholarly Paper, Rochester, NY: Social Science Research Network. doi:10.2139/ssrn.2474543

Gölçek, A. G. (2023). Dijital ekonomide vergi planlaması: Vergilemede zorluklar ve fırsatlar. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *16*(2), 543-573. doi:10.25287/ohuiibf.1231016

Gribnau, H. (2015). Corporate social responsibility and tax planning: Not by rules alone. *Social & Legal Studies*, *24*(2), 225-250. doi:10.1177/0964663915575053

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J. ve Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (Eighth edition.). Australia Brazil Mexico South Africa Singapore United Kingdom United States: Cengage.

Henseler, J., Ringle, C. M. ve 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. doi:10.1007/s11747-014-0403-8

Hu, L. ve Bentler, P. M. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural Equation Modeling: A Multidisciplinary Journal*, *6*(1), 1-55. doi:10.1080/10705519909540118

Karaca, H. ve Gümüş, A. (2023). Dijital Dönüşümde Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşadığı Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Nitel Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, *23*(70), 289-306. doi:10.55322/mdbakis.1248101

Kılıncer, B. ve Karahan, A. (2021). Determination of the thouht structures of accounting professionals about the prevention of the tax losses and leaks: A research in adıyaman. *R&S - Research Studies Anatolia Journal*, *4*(3), 158-182. doi:10.33723/rs.932726

Kindsfaterienė, K. ve Lukaševičius, K. (2008). The impact of the tax system on business environment. *Engineering economics*, *57*(2), 70-77.

Koc, O. E. (2019). Vergilemenin mükellefler üzerindeki psikolojik etkileri: Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma üzerine bir alan araştırması. *Business and Economics Research Journal*, *10*(4), 1015-1027. doi:10.20409%2Fberj.2019.217

Lanis, R. ve Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance? *Journal of Business Ethics*, *127*, 439-457. doi:10.1007/S10551-014-2052-8

Lynch, R. ve McCullagh, O. (2024). Risk attitudes of tax practitioners and firm influence. *Meditari Accountancy Research*, *32*(7), 65-87. doi:10.1108/MEDAR-06-2023-2050

Mahangila, D. (2017). The impact of tax compliance costs on tax compliance behaviour. *Journal of Tax Administration*, *3*(1), 57-81.

Malhotra, N. K., Kim, S. S. ve Patil, A. (2006). Common Method Variance in IS Research: A Comparison of Alternative Approaches and a Reanalysis of Past Research. *Management Science*, *52*(12), 1865-1883. doi:10.1287/mnsc.1060.0597

Mayer, M. ve Gendron, Y. (2024). "The client can get caught out": Tax structure maintainability and the intricacies of tax planning aggressiveness. *Contemporary Accounting Research*, *41*(4), 2047-2074. doi:10.1111/1911-3846.12971

Nar, M. (2015). Vergi planlaması aracı olarak ar-ge harcamaları. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, *8*(37), 925-940.

Nguyen, Q. K., Dang, V. C., Dinh, V. N. K., Vo, M. S. ve Huynh, D. D. (2026). The divergent effects of chief accountant characteristics on tax avoidance: Evidence from Vietnam. *Journal of Applied Accounting Research*, (February), 1-27. doi:10.1108/JAAR-02-2024-0045

Oats, L. ve Tuck, P. (2019). Corporate tax avoidance: Is tax transparency the solution? *Accounting and Business Research*, *49*(5), 565-583. doi:10.1080/00014788.2019.1611726

Odar, M., Jerman, M., Jamnik, A. ve Kavčič, S. (2017). Accountants' ethical perceptions from several perspectives: Evidence from Slovenia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, *30*(1), 1785-1803. doi:10.1080/1331677X.2017.1392885

OECD. (2025a). *Corporate tax statistics 2025*. Corporate Tax Statistics. OECD Publishing. doi:10.1787/6a915941-en

OECD. (2025b). Base erosion and profit shifting (BEPS). *OECD*. 30 Nisan 2026 tarihinde https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html adresinden erişildi.

Oral, B. G. (2024). Vergi planlaması ve kurumsal sosyal sorumluluk. *Turkuaz Uluslararası Sosyo-Ekonomik Stratejik Araştırmalar Dergisi*, *6*(2), 86-99. doi:10.70506/eisrcdergi.1598302

Öztürk, E. S. (2025). Vergiden kaçınma eğilimleri üzerine bir saha araştırması. *GÜ İslahiye İİBF Uluslararası E-Dergi*, *9*(9), 48-62.

Peker Kılıçer, İ. (2018). *İşletmelerde bir vergiden kaçınma yöntemi olarak vergi planlaması: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması ile ilgili algılarına yönelik bir araştırma*. (Yayımlanmamış doktora tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Peker Kılıçer, İ. (2019). *İşletmelerde bir vergiden kaçınma yöntemi olarak vergi planlaması: Muhasebe meslek mensuplarının vergi planlaması ile ilgili algılarına yönelik bir araştırma*. Istanbul: Oniki Levha Yayıncılık.

Pinto, O. M. (2015). Effects of advice on effectiveness and efficiency of tax planning tasks. *Accounting Perspectives*, *14*(4), 307-329. doi:10.1111/1911-3838.12085

Poutziouris, P., Chittenden, F. ve Michaelas, N. (1999). Modelling the impact of taxation on the small-business economy: The natwest/MBS tax index for the self-employed, sole-traders, and partnerships. *Environment and Planning C: Government and Policy*, *17*(5), 577-592. doi:10.1068/c170577

Princen, S. (2012). Determining the impact of taxation on corporate financial decision-making. *Reflets et perspectives de la vie économique*, (3), 161-170. doi:10.3917/rpve.513.0161

Radulović, B. ve Savić, M. (2025). Accounting practitioners and small business clients' tax compliance: Evidence from the survey of Serbian accountants. *European Journal of Law and Economics*, *59*(2), 277-305. doi:10.1007/s10657-024-09798-9

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.

Roche, G. A. G. (2015). *Taxation and its negative impact on business investment activities* (No: Economic Note No. 03/2015) (ss. 1-6). Institut Économique Molinari. https://www.institutmolinari.org/wp-content/uploads/2015/11/note0315_en.pdf adresinden erişildi.

Saraçoğlu, F. ve Çakır, M. (2017). Bir vergi planlaması aracı olarak devir müessesesinin değerlendirilmesi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, *4*(8), 94-106. doi:10.20860/ijoses.332275

Schermelleh-Engel, K., Moosbrugger, H. ve Müller, H. (2003). Evaluating the fit of structural equation models: Tests of significance and descriptive goodness-of-fit measures. *Methods of psychological research online*, *8*(2), 23-74.

Taşkın, Y. ve Peker, İ. (2019). Vergi planlaması: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir alan araştırması. *Mali Çözüm Dergisi*, *29*(153), 67-87.

Ubay, B. (2024). Vergi planlamasının karanlık yüzü: Agresif vergi planlaması. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *13*(2), 127-158. doi:10.53306%2Fklujfeas.1470662

Uzun, E., Sezer, İ. ve Kuytan, E. (2022). Dijitalleşmenin Muhasebe Meslek Mensuplarına Etkileri: Şırnak İli Örneği. *İktisadi ve İdari Yaklaşımlar Dergisi*, *4*(2), 15-31. doi:10.47138/jeaa.1185492

Ünal Uyar, G. F., Tutcu, B. ve Doğan, D. (2023). Vergiden kaçınmadan vergi kaçakçılığına geçiş: Vergi sığınağı örnek olayı. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *10*(2), 1524-1541. doi:10.30798/makuiibf.1281599

Vandenberg, R. J. ve Lance, C. E. (2000). A review and synthesis of the measurement invariance literature: Suggestions, practices, and recommendations for organizational research. *Organizational Research Methods*, *3*(1), 4-70. doi:10.1177/109442810031002

Wilde, J. H. ve Wilson, R. J. (2018). Perspectives on corporate tax planning: Observations from the past decade. *The Journal of the American Taxation Association*, *40*(2), 63-81. doi:10.2308/atax-51993

Yenilmez, B. (2023). Vergi planlaması yapılmasına sınırlama getiren kurumlar. *USBAD Uluslararası Sosyal Bilimler Akademi Dergisi*, *5*(12), 290-320. doi:10.47994/usbad.1209983

Yoruldu, M. (2016). Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetimi ve muhasebe meslek mensuplarının rolü üzerine bir değerlendirme. *Journal of International Scientific Researches*. Journal of International Scientific Researches. doi:10.21733/ibad.31

Ek A. Tanımlayıcı İstatistikler

Maddeler	Kodu	Mean	SD	Skewness	Kurtosis
F1- Vergilemenin İşletme Davranışlarına Etkisi					
Vergi, işletmenin kuruluşu aşamasında hukuki şekil seçimini etkiler.	v1	5,36	1,467	- 0,929	0,434
Vergi, işletmenin yatırım kararlarını etkiler.	v3	5,47	1,442	- 0,927	0,428
Vergi, işletmenin üretim sürecini etkiler.	v4	5,40	1,528	- 0,930	0,197
Vergi sistemlerindeki her değişiklik (oran değişimi, teşvik sistemi değişimi gibi) işletme davranışlarını etkiler.	v6	5,53	1,436	- 1,064	0,749
İşletmeler, yatırım kararlarını vergi sonrası kâra göre planlar.	v7	5,45	1,441	- 1,007	0,735
Vergi planlaması yapma imkânı ortadan kaldırıldığında işletmenin kârı olumsuz etkilenir.	v8	5,34	1,520	-0,843	-0,048
F2- Vergi Planlamasının Tanımlanması					
Kanun lafzına uygun olan işlemlerdir.	v10	5,37	1,466	- 0,780	0,027
Kanunla düzenlenen işlemlerdir.	v12	5,51	1,426	- 0,892	0,084
Kanun lafzına uygun ve ekonomik öze sahip olan, yapay olmayan işlemlerdir.	v14	5,25	1,463	- 0,899	0,360
F3- Vergi Planlamasının Olumlu Yönleri					
Vergi planlamasının yapılması, işletmeye daha fazla yatırım yapma imkânı sağlar.	v17	5,34	1,402	- 0,817	0,324
Vergi planlaması yapılarak tasarruf edilen fonlar, işletme faaliyetlerinin finansmanında kullanılır.	v19	5,26	1,541	- 0,922	0,226
Vergi planlaması, işletmenin verimliliğini artırır.	v21	5,32	1,476	- 0,923	0,292
Vergi planlaması, işletmenin kurumsallaşmasını sağlar.	v23	5,38	1,509	- 0,895	0,254
Vergi planlaması, işletmelerin rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmesini sağlar.	v25	5,25	1,521	- 0,857	0,004
Vergi planlaması işletmelerin vergi ödeme alışkanlığını artırır.	v26	5,26	1,471	- 0,785	- 0,032
Vergi planlaması, mükellefleri vergi kaçırma faaliyetlerinden uzaklaştırır.	v28	5,26	1,605	- 0,957	0,184
F4- Vergi Planlamasının Olumsuz Yönleri					
Vergi planlaması, işletmelerin iş yükünü artırır.	v18	5,20	1,585	- 0,834	- 0,147
Vergi planlaması, işletmelere ek maliyet yükler.	v20	5,22	1,645	- 0,891	- 0,070
F5- Vergi Planlaması Yapma Eğilimini Artıracak Yöntemler					
Vergi denetimleri	v29	5,40	1,408	- 0,679	- 0,354
Vergi ödev ve yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükelleflere yönelik ödüllendirme sistemlerinin geliştirilmesi	v30	5,47	1,409	- 0,886	- 0,020
Katma değeri yüksek ürünler üreten ve az gelişmiş bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere alternatif vergi planlaması araçlarının sunulması	v31	5,33	1,390	- 0,687	- 0,300
Meslek mensuplarının vergi planlaması kapsamında mükelleflere başvurabilecekleri vergi avantajları hakkında bilgilendirmesi	v32	5,44	1,368	- 0,878	0,355
F6- Vergi Planlamasının Kötüye Kullanılmaması İçin Alınacak Önlemler					
Ülkeler arasındaki vergisel konularda bilgi değişimi anlaşmalarının yaygınlaştırılması	v34	5,37	1,446	- 0,784	- 0,177
Mükellef ile gelir idaresi arasında işbirliği uyum programları uygulaması	v35	5,25	1,425	- 0,651	- 0,347
Vergi planlamasının kötüye kullanım biçimlerini teşvik eden ya da 3. kişilere yönelik geliştirilecek stratejiler	v36	5,42	1,412	- 0,960	0,351
Ayrı bir grup başkanlığı kurulması	v37	5,29	1,451	- 0,589	- 0,556

Matrah Aşındırılması ve Kâr Kaydırmanın Önlenmesi Eylem Planı (BEPS) ile getirilen Zorunlu Bilgi Raporlama ile Çok Uluslu Şirketler ile Türk Gelir İdaresi Başkanlığı arasında şeffaflığın artırılması	v38	5,36	1,470	- 0,815	- 0,132
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergisel riskleri değerlendirmedeki kabiliyetini geliştirmesi	v39	5,37	1,442	- 0,809	0,090
F7- Vergi Planlaması Yapmayı Engelleyen Durumlar					
Vergi mevzuatının sık sık değişmesi	v40	5,39	1,489	- 0,782	- 0,103
Vergi mevzuatının yeterince açık olmaması	v41	5,41	1,495	- 0,843	- 0,217
Vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olmaması	v42	5,37	1,463	- 0,858	0,022
Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması	v43	5,23	1,531	- 0,715	- 0,210
Bürokratik nedenler	v44	5,24	1,474	- 0,777	- 0,122