

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇISIYLA VERGİ AFFI UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: TR61*** BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Osman TUĞAY**

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Haziran 2019; 21(2); 530-554

ÖZ

530

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının vergi afları konusundaki düşüncelerini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Araştırmanın hedef kitlesini TR61 Bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Araştırmada birincil veri toplama aracı olan anket yöntemi kullanılmıştır. Verilen cevaplar SPSS 20 programı ile analiz edilmiştir. Yapılan analizler neticesinde, mükellefe etki, ekonomik ve teşvik boyutu olmak üzere üç boyut tespit edilmiştir. Söz konusu boyutlarla demografik özellikler arasındaki ilişkiler analiz edilerek aralarında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiş ve elde edilen bulgular paylaşılmıştır. Araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının genel olarak vergi aflarına olumlu baktıkları, ancak vergi affı uygulamasına çok sık müracaat edilmemesi gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Meslek Mensubu, Vergi, Vergi Affı

JEL Sınıflandırması: M40, M41, H29

EVALUATION OF TAX AMNESTY APPLICATIONS FROM THE PERSPECTIVE OF MEMBERS OF PROFESSIONAL ACCOUNTANT: A RESEARCH IN TR61 REGION

ABSTRACT

This study was conducted to determine the opinions of members of professional accountant on tax amnesties. The target group of this study is public accountants and certified public accountants who are working independently. Survey method which is the primary data collection tool was used in the study. The answers were analyzed with SPSS 20 program. As a result of the analyzes, three dimensions which are effect on taxpayer, economic and incentive were determined. By analyzing the relationships between demographic characteristics

*** Antalya, Burdur ve Isparta illerini kapsamaktadır.

* Makale gönderim tarihi: 18.09.2018, kabul tarihi: 06.04.2019.

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, otugay@mehmetakif.edu.tr, orcid.org/0000-0001-8733-7471.

Atıf: Tuğay, O. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının bakış açısıyla vergi affı uygulamalarının değerlendirilmesi: TR61 bölgesi'nde bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(2), 530-554. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.460874>.

and dimensions, it was tested whether there was a significant difference between them and the findings were shared. In the study, it was found that the opinions of the members of professional accountants in general have positive views on tax amnesties but the tax amnesty should not be applied very often.

Keywords: Accounting, Members of Professional Accountant, Tax, Tax Amnesty

JEL Classification: M40, M41, H29

1. GİRİŞ

Af kavramı, hukuk sistemi içinde çok eski tarihlerden bu yana yer almıştır. Günümüzde de gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkede hala uygulanmaktadır. Ülkemizde de değişik isimler altında ve farklı amaçlarla pek çok vergi affı çıkarılmıştır. Af müessesesine ilk olarak ceza hukukunda rastlanmış, daha sonra vergi hukuku alanına girmiştir. Söz konusu vergi afları toplum tarafından farklı şekillerde algılanması nedeniyle de sürekli tartışma konusu olmuştur. Tartışma af kurumunun meşruluğundan başlamış, etkileri ve sonuçları konusunda hala devam etmektedir.

Literatürdeki çalışmalara bakıldığında, vergi aflarının olumlu ve olumsuz yönlerini ele alan pek çok çalışmanın bulunduğu görülmektedir. Vergi aflarının olumlu yönü mükelleflerin kendilerini toparlamalarına, geçmişlerini temizlemelerine ve vergi anlamında devletle barışmalarına olanak sağlamasıdır. Olumsuz yönü ise, mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturması, vergi denetimi ve cezalarının etkinliğini azaltması, toplumda adalet ve güven duygularını erozyona uğratması şeklinde sıralanabilir (Demir ve diğerleri 2016, 277).

Öte yandan vergi aflarının uygulanması noktasında bu uygulamadan etkilenen ve uygulamanın etkinliğinde de önemli bir rol oynayan üç önemli paydaş bulunmaktadır. Bunlar; mükellefler, muhasebe meslek mensupları vergi dairesi çalışanlarıdır. Muhasebe meslek mensupları devleti temsil eden vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında sağlıklı bir iletişimin sağlanmasında önemli bir işleve sahiptir. Bu nedenle meslek mensuplarının vergi affı konusundaki tutum ve davranışları, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında güven ortamının oluşturulup iş birliğinin sağlanması açısından da oldukça önemli bir fonksiyona sahiptir (Demir ve diğerleri 2016, 278). Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının, vergi aflarının etkinliğine ve bu aflarla amaçlanan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına yönelik düşüncelerini belirlemek bu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmuştur. Bu amaca yönelik olarak TR61 bölgesinde bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Meslek mensuplarının düşüncelerini tespit etmek için anket yönetimi uygulanmış ve verilerin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır. Yapılan çalışmada bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının vergi aflarına bakış açısı ve vergi aflarının etkinliği analiz edilmiş ve analiz sonuçları yorumlanmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, af kavramı, vergi affi, mali af ve affin gerekçeleri ile ilgili teorik bilgiler yer almaktadır. Çalışmanın ikinci bölümde TR61 bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anketten elde edilen veriler ile analiz bulguları raporlanmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise, anket bulgularının değerlendirilmesi, yorumlanması ve öneriler yer almaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Af Kavramı

Af tarih boyunca gündeme gelen ve güncelliğini koruyan bir kavramdır. İnsanlık tarihi kadar eski olan bu kavram sosyal, siyasi ve ekonomik hayatı çeşitli yönlerden etkilemektedir. Af kavramı hukuk sistemimizde önemli bir yere sahip olup, sürekli gündemi meşgul etmeyi başarmış ve sürekli tartışılmakta olan bir kavramdır (Sözür 2001, 219).

Af; Arapça kökenli bir sözcük olup, kelime anlamı itibariyle; bir suçu, bir kusuru veya hatayı bağışlama, cezadan vazgeçme, mazur görme veya görülme, bir iş veya vazifeden çıkarılma, uzaklaştırılma, azil anlamlarında kullanılan geniş bir kavramdır (Bayhan 2003, 11). Af, suç işleyen bir kişinin kamu gücünün kullanılması ile takip edilip cezalandırılmasından “adalet” ve “genel fayda” düşüncesiyle vazgeçilmesidir (Kuzu 2001, 254).

Türk Dil Kurumu kayıtlarında ise af kavramı “Bir suçu, bir kusuru veya bir hatayı bağışlama” olarak tanımlanır. Sözlükte “yok etmek, silip süpürmek; fazlalık, artık” gibi manalara gelen af, bir ahlâk ve hukuk terimi olarak da genellikle, “kötülük ve haksızlık edeni, suç veya günah işleyeni bağışlama, cezalandırmaktan vazgeçme anlamlarında kullanılmaktadır.

Af kavramı dar ve geniş anlamda ele alınabilir. Dar anlamda af; devletin cezalandırma hakkından, geçici ve sadece belirli suç ve suçluları kapsamak üzere vazgeçmesidir (Ağa 2008, 9). Geniş anlamda af ise; suça ait olayların unutulmasına yönelik bir işlemdir (Keleş 2002, 77). Hukuk sistemimizde mali affa ilişkin olarak, Türk Ceza Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanun' da her hangi bir tanımlama yapılmamıştır. Bu nedenle literatürde aynı anlama gelecek şekilde mali af, vergi affi vb. terimlerin kullanıldığı görülmektedir. Ancak aslında söz konusu bu iki kavram kapsam olarak birbirinden farklıdır (Eker, 2006, 6).

2.2. Vergi Affi Kavramı

Mali literatür içerisinde yer alan önemli konulardan birisi vergi aflarıdır. Ancak vergi affi konusunda kesin bir tanımlama yapılmamış olup bu konuda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Ceza hukukunda af neredeyse bütün kaynaklarda tanımlanmış iken vergi affında net bir tanım söz konusu değildir. Bu nedenle vergi kanunlarına bakıldığında af kelimesine ilişkin bir ibare bulunmamaktadır

(Şenlik 2008, 7). Vergi affı kısaca devletin alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesidir. Vergi affı hakkında yapılan tanımlamalara bakıldığında af kavramında olduğu gibi geniş ve dar anlamda çeşitli tanımlamaların yapıldığı görülmektedir.

Dar anlamda vergi affı, devletin çıkardığı kanunla vergi alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmesi olarak tanımlanabilir (Öz ve Buyrukoğlu 2011, 90). Geniş anlamda vergi affı ise, anayasaya dayanılarak oluşturulan vergi kanunlarında belirlenen usul ve esaslardan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmeyen gerçek ve tüzel kişilerin bu yükümlülüklerini cezalandırmaya tabi tutmadan yerine getirmesi için bir fırsat verilmesidir. Vergi affı; üzerine vergi borcu düşen kişinin yani mükellefin hukuki sorumluluğunu yerine getirmemesinden doğan borcun ortadan kalkması olarak da ifade edilebilir (Kargı 2011, 103). Bir başka tanıma göre vergi affı, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi şartı ile bunlara ait cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir (Öncel ve diğerleri 2017, 156). Bu uygulamalar vergisini ödememiş veya ödeyememiş durumda olan mükelleflerin ödeme yapmalarına izin veren ve böylece onları tekrar vergi sisteminin içine çeken bir uygulamadır (Yaraşır 2013, 177).

Hukuki anlamda vergi affı, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Yani devlet vergi affıyla, ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmesi durumunda elde edeceği gelirden vazgeçmektedir (Kargı 2011, 103; Öz ve Buyrukoğlu 2011, 2). Vergi Usul Kanunu'nda ise af ile ilgili herhangi bir bilgi yoktur. Ancak vergi ve cezaların affı bir kanuna dayanılarak yapıldığından af ile ilgili düzenlemeler ayrı kanunlarda düzenlenmiştir (Aslan 2008, 89).

2.3. Mali Af Kavramı

Vergi affı ile kıyaslandığında mali af ile ilgili net bir tanım yapmak oldukça güçtür. Çünkü, mali afta, vergi affında olduğu gibi sadece belli bir konu üzerinde değil oldukça geniş bir çerçevede değerlendirme yapılmaktadır. Bu bağlamda mali af kavramının kapsamına bütçe uygulamalarından başlayıp, vergi ilişkisi dışında kalan ve devletin özel hukuk ilişkilerine kadar uzanan parasal ilişkiler girmektedir (Taşkın 2010, 39).

Öte yandan literatürde mali af ve vergi affı kavramlarının aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Gerçekte söz konusu bu iki kavram kapsam olarak birbirinden farklıdır. Mali affın kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, eciri misil, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girer. Vergi affının kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girmektedir (Eker 2006, 7).

Mali af kavramını vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması şeklinde tanımlayabiliriz (Keleş 2002, 75).

Vergi affi denildiğinde ise genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Vergi afları farklı niteliklere sahip olabilir, birçoğu sadece vergi cezalarını kapsarken bir kısmı sadece belirli türde vergiler için geçerli olabilir; bir kısmı gecikme zamlarını ve hatta verginin aslını kapsayabilmektedir (Çetin 2007, 173). Yapılan bu tanımlardan sonra mali affi, vergi affını da içine alan bir kavram olarak tanımlamak daha uygun olur. Çünkü mali affin kapsamına; kamuyu ilgilendiren para ve idari cezalar, sosyal güvenlik kurumu borç ve cezaları, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirleri, ecri misil, devlet bankalarının çiftçilere verdiği krediler girmektedir. Vergi affının kapsamına ise vergi borçları, gecikme zamları ve vergi asılları girmektedir (Aygün 2012, 89).

Yapılan mali af ve vergi affi tanımları birlikte değerlendirildiğinde Türkiye' de çıkarılan vergi aflarının genellikle mali af tanımına uygun kapsamda düzenlendiği söylenebilir. Çünkü Türkiye' de çıkarılmış vergi ya da mali af kanunları incelendiğinde çıkarılan kanunlarda vergi borçları, gecikme zamları ve faizlerinin yanında idari cezaların, para cezalarının, sosyal güvenlik kurumuna olan borç ve cezaların, özel hukuk ilişkisi sonucu doğan mülk ve teşebbüs gelirlerinin, ecri misil borçların, devlet bankalarının çiftçilere verdiği kredileri borçlarının af kapsamına dahil edildiği görülmektedir. Bu durumda gerek TCK' da gerekse V.U.K.' da tanımlı yapılmayan vergi affının Türkiye' de çıkarılan aflarının kapsamı açısından mali af olarak adlandırılması mümkündür. Ancak uygulamada devlet idaresi vergi affi, mali af gibi isimleri kullanmak yerine “Bazı Alacakların Yapılandırılması”, “Varlık Barışı”, “Vergi Barışı” gibi değişik isimler altında af kanunlarını çıkarmıştır (Edizdoğan ve Gümüş 2013,114).

3. VERGİ AFFININ GEREKÇELERİ VE ÖZELLİKLERİ

3.1. Vergi Affının Gerekçeleri

Af kanunlarında genel olarak kamu yararı düşüncesi ön plana çıkarılsa da bu tür uygulamalarda siyasi gerekçelerin de bulunması ve af kanunlarının çıkarıldığı dönemin özelliklerini taşıması, aflarla ilgili incelemeler yapılırken her bir af kanununun kendi koşulları içinde değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Çünkü vergi aflarına başvurulması istisnai bir durum olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda vergi aflarının çıkarılmasında çok çeşitli gerekçeler bulunmaktadır (Taşkın 2010, 127). Vergi aflarının birçok ülkede çıkarılmasında afları ‘kaçınılmaz’ kılan durumlar; mali, ekonomik, sosyal, siyasi, idari, teknik ve psikolojik gerekçeler olarak sıralanabilir (Savaşan 2006, 43).

3.1.1. Mali Gerekeçler

Devletin vergi aflarını çıkarmasındaki en önemli nedenlerden biri mali gerekeçlerdir. Bazı dönemlerde devletin gelire olan ihtiyacı aşırı derecede artmaktadır. Özellikle politik ve ekonomik koşulların vergi oranlarını arttırmaya ya da bütçe kısıntılarına gitmeye uygun olmadığı dönemlerde sorun daha da önemli bir hale gelmektedir.

Mali amaçlı çıkarılan af kanunlarıyla; bir yandan yakalanamayan vergi kaçakçılarının kendi istekleri ile ortaya çıkması, diğer yandan da kaçırılan vergilerin beyan edilmesi durumunda cezalarının bağışlanacağına bildirilmesi ile tahsil kabiliyeti düşük vergilerin tahsil edilmesi hedeflenmektedir (Dönmez 1990, 78.). Böylece bir taraftan kaçırılan vergiler ekonomiye kazandırılmış diğer taraftan da vergisini ödeyen ve kayıt altına alınan mükellef sayısı artırılmış olmaktadır. Devlet de vergi gelirlerinde sağlanan artış ile gelir ihtiyacını karşılamış olmaktadır. Ancak devlet bu yolla bir taraftan vergi kaçakçılığını önlemeye çalışırken diğer taraftan bu uygulama vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefleri olumsuz etkileyerek onları kayıt dışı ekonomiye yöneltmiş olmaktadır (Yelman 2017, 22).

3.1.2. Ekonomik Gerekeçler

Vergi aflarının çıkarılmasında çeşitli ekonomik gerekeçler bulunmaktadır. Söz konusu gerekeçler şöyle sıralanabilir (Çetin 2007, 173).

- Artan kamusal ihtiyaçların gerektirdiği maliyetlere gönüllü katılımların yetersiz kalması nedeniyle artan gelir gereksinimini karşılamak,
- Ülke içinde yaşanan ekonomik krizden dolayı işletmelerin mali güçlerinin zayıflamaları ve vergi borçlarını ödeyememeleri,
- Piyasayı canlandırmak,
- Ekonomi üzerinde zararlı etkileri olan yasa dışı yollardan sağlanan kazançların ulusal ekonomide işlem görmesini sağlamak,
- Gizlenmiş gelirlerin, beyan edilmeyen servetlerin ve yasalara uygun düşmeyecek şekilde ülke dışına kaçırılan sermayenin, yasal ekonomiye kazandırılması,
- Vergi borçları nedeniyle, ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen mükelleflerin faaliyetlerinin devamını sağlamak.

3.1.3. Sosyal Gerekeçler

Vergi affının çıkarılmasındaki sosyal gerekeçlere bakıldığında iki temel neden karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenlerden birincisi, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine getiremeyen ve idare tarafından tespit edilememiş mükelleflerle, vergiyle ilgili yükümlülüklerini zamanında yerine

getiren ve idarece denetlenebilen çok az sayıdaki mükellefler arasında ortaya çıkan eşitsizliğin giderilmesidir (Keleş 2002, 77).

İkinci neden ise, beyan esasına dayanan vergi sisteminin, gerek idarede gerekse yargıda yaşanan çeşitli sorunlar nedeniyle etkili bir şekilde uygulayamayan ülkelerde sıkça rastlanan idari ve yargı hatalarının sebep olduğu adaletsizlikleri ortadan kaldırma çabasıdır. Bundan dolayı sosyal gerekçelerle yapılan vergi afları, geçmiş dönemlerde kasıtlı olarak vergi kaçırmış olan ya da mali sıkıntılardan dolayı vergi yükümlülüklerini yerine getiremeyen veya eksik yerine getiren mükelleflere yeni bir başlangıç yapmalarını sağlar (Ayrangöl ve Tekdere, 2013, 259).

3.1.4. Siyasi Gerekçeler

Siyasi kararlar sonucu ortaya çıkan afların siyasi gerekçeleri bulunmaktadır. Özellikle ülkede yaşanan siyasi istikrarsızlıklar nedeniyle, toplumdaki gerginliğin yumuşatılması, iktidar ve seçmen arasında toplumsal uzlaşmanın sağlanması, yapılan yasal değişikliklerle yeni duruma uyum sağlanması, kısa vadede devletin finansman ihtiyacının karşılanması gibi gerekçelerle aflar çıkartılabilmektedir (Taşkın 2010, 125-126).

Affa karar verme, siyasi bir takdir işlemini gerektirir. Devleti yönetenler siyasi ve ekonomik krizlerin atlatılmasında ve piyasayı canlandırmak için vergi aflarını kullanmaktadır (Duran 2003, 207).

3.1.5. İdari ve Teknik Gerekçeler

Mükellef sayılarının giderek artması ve çoğalan ihtilafli dosyaların yargıya intikal etmesi sonucunda vergi idaresi ile vergi yargısının biriken dosyaları incelemesi için yeterli çalışma alanının olmaması ve vergi idaresinin nitelik ve sayı olarak personelinin yetersiz kalması ile iş yükünün artmasına yol açmıştır. Ayrıca vergi dairelerinin fiziki ve teknik yetersizlik içinde bulunması, kapasitelerinin üstünde çalışmaları, fonksiyonlarını yerine getirememesine ve bunun sonucunda iş yükünün artmasına neden olmaktadır (Doğan ve Besen 2008, 30).

Vergi sistemindeki mevcut karışıklıkları gidermek amacıyla aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi sağlanabilir (Edizdoğan ve Gümüş 2013, 103). Ayrıca vergi idaresi ile vergi yargısının çok büyük bir iş yükü altında olması, kamu alacaklarının takip ve tahsilinin, ihtilafli kamu alacaklarının yargıdan geçerek tahsil aşamasına ulaşmasının çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de affın teknik gerekçesi olarak değerlendirilebilir (Çetin 2007: 173).

3.1.6. Psikolojik Gerekçeler

Vergi aflarının çıkarılmasının sebeplerinden biri de psikolojik nedenlerdir. Psikolojik nedenlerin amacı, mükellefleri etkileyerek vergi aflarının diğer nedenleri olan siyasi, ekonomik, mali, idari ve teknik sebeplerin hedeflerine ulaşması için yardımcı olmaktır (Çil 2012, 12).

Vergi aflarının bir diğer psikolojik gerekçesi vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları ve yeni yükümlülükler altına girmeleri sonucu çalışma isteklerinin azalması, sisteme karşı olan olumsuzluklarının da giderek artmasıdır. Böyle bir durumda çıkarılacak bir afa hem bu kişilerin dürüst birer mükellef olmaları ve ekonomik hayata kazandırılmaları sağlanacak hem de herhangi bir ceza tehdidi olmaksızın kendilerini eskisinden daha çok vergiye uyum göstermek zorunda hissetmeleri sağlanmış olacaktır (Ayrangöl ve Tekdere 2013, 460).

Ayrıca çıkarılan vergi aflarıyla, bir taraftan, afa faydalanan mükelleflerin, afa sonrasında daha sıkı denetlenecekleri düşüncesiyle aynı hataları tekrarlamamaları ve sorumluluklarını yerine getirmede daha dikkatli davranmaları sağlanarak, diğer taraftan da kayıt dışı çalışan mükellefler üzerinde, bir gün bu durumlarının tespit edilebileceği, dolayısıyla bu affın ortaya çıkmak için son şans olabileceği düşüncesini oluşturarak, hem beyan dışı kalmış kazançların, hem de belgesi olmadığı için kayıtlarda yer almayan varlıkların ve bunlardan doğan kazançların beyan edilerek ekonomiye kazandırılması sağlanmış olacaktır.

3.2. Vergi Affının Özellikleri

Vergi aflarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için vergi aflarının genel olarak taşıması gereken bir takım özellikler bulunmaktadır. Söz konusu temel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yaraşır 2013, 177; Sharan and Sobel 2007; Aygün 2012, 89);

- Vergi afları ancak kanun ile çıkarılabilmektedir.
- Vergi aflarından faydalanmak isteyenler için müracaat süresi 2-3 ay gibi kısa bir süreyi kapsamaktadır.
- Afa yararlanmak gönüllülük esasına dayanmaktadır.
- Çıkarılan vergi affı kanunu ile devlet tek taraflı olarak alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmektedir.
- Vergi af kanunları geçmişe yürütülebildiğinden geçmiş döneme veya olaylara dair alacaklara ilişkin düzenlemeler yapılabilmektedir.
- Devlet afa kanunları ile cezalandırma yetkisinden kısmen ya da tamamen vazgeçmekte, ancak vergi aslından feragat etmemektedir.

4. LİTERATÜR ÖZETİ

Vergi aflarının etkinliğine yönelik birçok çalışma/araştırma yapılmış ve elde edilen bulgular ışığında çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Ancak muhasebe meslek mensupları açısından vergi aflarının değerlendirilmesine yönelik olarak yapılmış sadece bir çalışmaya rastlanılmıştır (Demir ve Eker 2017). Konu ile yakından ilgili literatürde yer alan araştırma ve çalışmaların bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Tunçer (2003) yaptığı araştırma sonucunda, vergi mükellefe sık sık vergi affı uygulamasına başvurulabileceği şeklinde izlenim verilmesi durumunda, mükelleflerin adalet düşüncelerinin zedelenmekte olduğu ve uzun dönemde vergi uyumunun azaldığı sonucuna ulaşmıştır.

Benzer bir çalışmada Savaşan (2006) yapmış olduğu çalışmada, affa sıklıkla başvurulmasının mükelleflerde vergi affının adaletsiz olduğu yönünde kanaat olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Çetin (2007) yapmış olduğu anket çalışmasında, Türkiye'de vergi aflarının mükellef davranışları ve vergi adaleti üzerinde yarattığı etkiyi ölçmüş ve vergi afları hakkındaki düşüncelerini araştırmıştır. Çalışmasının sonucunda ankete katılan vergi mükelleflerinin % 22,9'unun vergi aflarının sık tekrarlanmasının vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği, % 52,4'ünün vergi aflarının dürüst mükellefi cezalandırdığı yönünde görüş bildirdiklerini belirtmiştir.

Er (2010) teorik çalışmasında, varlık barışı kanunu uygulamasının vergi adaleti ve vergi uyumuna etkileri üzerinde bir değerlendirme yapmıştır. Çalışmasında söz konusu uygulamanın hem vergi eşitliği ve adaleti hem de vergi uyumunu güçleştirdiği sonuçlarına ulaşmıştır.

Bir başka teorik çalışmada Kargı ve Yüksel (2010), vergi aflarının başarılı olabilmesi için mükelleflerce tahmin edilmeden uygulanması, bir defaya mahsus olması ve mükelleflerin buna inandırılması gerektiği gibi sonuçlar elde etmişlerdir.

Karatay ve Karatay (2011) yapmış oldukları araştırmalarında, vergi affı kanunlarını incelemiş ve 6111 sayılı Kanun çerçevesinde Bayburt ili kapsamında vergi affının sonuçlarını değerlendirmişlerdir. Araştırma ile dürüst mükelleflerin vergi barışı gibi uygulamalarla küstürüldüğü/cezalandırıldığı, dürüst olmayan mükelleflerin ise ödüllendirildiği ve vergi affı beklentilerinin oluşturulduğu sonucuna ulaşmıştır.

Kargı (2011) çalışmasında, Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisini araştırmıştır. Bu çalışmada, 1923-1950 dönemi afların olumlu ve olumsuz yönleri ile afların vergi gelirlerine etkileri incelenmiştir. İnceleme sonucunda uzun vadede vergi aflarının vergi gelirlerini beklenen düzeyde arttırmadığı görüşüne ulaşılmıştır.

Öz ve Buyrukoğlu (2011) çalışmalarında Cumhuriyet tarihinde uygulanan vergi afları ile bu afların vergileme ilkeleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, birçok vergi affi düzenlemesi ile beklenen vergi hasılatının sağlanamadığı ve af dönemleri ile afların uygulanmadığı dönemler karşılaştırıldığında tahsil edilen vergilerin tahakkuk eden vergiler içerisindeki payının çok fazla bir değişiklik göstermediği sonucuna ulaşılmıştır.

Aygün (2012) vergi aflarının vergi uyumuna etkisini araştırdığı çalışmada, mükelleflerin vergi affi sonrası yeni bir af çıkacağı kanaatinde ve yine büyük çoğunluğunun vergi aflarının vergi adaletine aykırı olduğu, vergi aflarının kısa vadeli gelir kaynağı olmaktan öteye geçemediği ve vergi uyumuna olumsuz etkide bulunduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

İpek ve diğerleri (2012), Trakya bölgesinde vergi aflarının yükümlü psikolojisi açısından değerlendirilmesine yönelik yaptıkları çalışmada, mükelleflerin %85'i, vergi afları sonucunda dürüst mükelleflerin cezalandırıldığını, %55'nin vergi afları sonucunda vergi ödeme isteğinin azalacağını düşündükleri ve %44,4'ünün vergi affi uygulamalarına karşı oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Şeren ve Dedebeğ (2013) çalışmalarında, Türkiye'de 2003 yılından beri çıkarılan Af Kanunlarının ne amaçla çıkarıldığını incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda Türkiye'nin aflara başvurma sıklığı açısından lider ülke olduğu, bu durumun af uygulamalarının temel amacının mali olmaktan ziyade siyasi olduğu algısının oluşmasına neden olduğu ayrıca vergi affi sonrasında yapılacak denetimlerin etkinliğinin ve yaptırımların artırılmasının affa katılımı arttıracığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bir başka çalışmada Ayrançöl ve Tekdere (2013), vergi aflarını 6111 sayılı Kanun kapsamında değerlendirmişlerdir. Çalışma kapsamında afların fayda ve zararlarının ülkenin mevcut şartları göz önünde bulundurularak iyi analiz edilmesi, mükelleflerde vergi bilinci oluşturularak vergi aflarının sıradan bir uygulama olmadığı anlatılması ve vergi aflarının politik bir araç olmaktan çıkarılması gerektiği yönünde önerilerde bulunulmuştur.

Edizdoğan ve Gümüş (2013) çalışmalarında, sık sık yapılan vergi aflarının, vergi ödeme bilincinin yok olmasına; cezaların caydırıcılık özelliğini kaybetmesine; kayıt dışı ekonomiyi destekleyerek vergi ahlâkının bozulmasına neden olduğu görüşlerine yer vermişlerdir.

Yıldırım ve Özdemir (2014) Giresun ilinde yaptıkları araştırmada, mükelleflerin %77,3'ünün "Ülkemizde sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltmaktadır." görüşüne katıldıklarını tespit etmişlerdir.

Demir ve diğerleri (2016) yapmış oldukları çalışmada, katılımcıların büyük bir kısmının vergi aflarının vergi adaletini olumsuz etkilediği, vergi aflarına karşı oldukları, vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için teşvik yapılması gerektiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Demir ve Eker (2017) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının, vergi aflarını olumlu bir uygulama olarak gördükleri, vergi aflarının, devletin vergi gelirlerini artırdığı, kayıt dışı ekonomiyi azaltma çabalarına katkı sağladığı görüşünde oldukları sonucuna ulaşmışlardır.

5. YÖNTEM

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, son yıllarda Türkiye'de çok sık gündeme gelen vergi afları ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerini tespit etmektir. Vergi afları; devlet, mükellef ve muhasebe meslek mensupları olmak üzere üç ana grubu ilgilendirmektedir.

Literatür incelendiğinde, vergi aflarını; vergi dairesi çalışanları, mükellefler, vergi kaçakçılığı ve vergi uyumuna etkisi vb. çok farklı açılardan inceleyen pek çok teorik ve ampirik çalışmanın olduğu görülmektedir. Ancak vergi affının etkinliğinde önemli rol oynayan; mükellef, muhasebeci ve vergi dairesi çalışanları olmak üzere üç paydaşı vardır. Üç paydaştan birisi olan muhasebe meslek mensupları açısından vergi aflarını ele alan sadece bir araştırmaya rastlanmıştır. Dolayısıyla bu durum bu araştırmanın çıkış noktasını oluşturmuştur.

5.2. Evren ve Örneklem

Bu araştırmanın ana kütesini TR61 bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren ve TÜRMOB'a kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Aralık 2017 ayı itibariyle söz konusu illerin Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı bağımsız çalışan 2.151 meslek mensubu bulunmaktadır. Araştırma evreninde yer alan ve tesadüfi olarak seçilen meslek mensuplarına yüz yüze görüşme suretiyle 240 anket uygulanmıştır. Daha sonra katılımcılardan elde edilen anket formları analize uygunluğu bakımından incelenmiş analize uygun olmayan 8 anket çıkarıldıktan sonra 232 anket üzerinden analizler yapılmıştır. Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004) tarafından $\alpha=0.05$ için $+ - 0.03$, $+ - 0.05$ ve $+ - 0.10$ örnekleme hataları için farklı evren büyüklüklerinden çekilmesi gereken örneklem büyüklükleri hesaplanmış ve bir tablo oluşturulmuştur. Bu tablodan çalışmamızın anakütle büyüklüğü ile ilgili kısımları alınarak aşağıda Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. $\alpha = 0.05$ İçin Örneklem Büyüklüğü

Evren Büyüklüğü	± 0.03 örnekleme hatası			± 0.05 örnekleme hatası			± 0.10 örnekleme hatası		
	(d)			(d)			(d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7
1000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2500	748	537	660	333	224	286	93	60	78

Kaynak: Yazıcıoğlu ve Erdoğan 2004, 50.

Bu tablodan çalışmamızın ana kütle büyüklüğü ile ilgili kısımları incelendiğinde $\alpha = 0.05$ (%95 güven aralığında) ve örnekleme hatası ± 0.05 olduğunda ana kütle büyüklüğü 1.000 iken örnek hacminin 198; 2.500 iken 224 olması gerektiği gösterilmiştir. Dolayısıyla araştırmanın örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu görülmektedir.

5.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın kısıtları;

- Araştırmanın sadece TR61 bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile sınırlandırılması,
- Araştırmada sadece anket tekniğinin kullanılması, mülakat, odak grup görüşmesi gibi nitel araştırma yöntemleri ile desteklenmemesi,
- Araştırmada ölçülmek istenen sorunun sadece anket ifadeleri ile sınırlı olması,
- Verilen cevapların deneklerin algısına dayanmasıdır.

5.4. Ölçek Geliştirme Süreci

Ölçeğin geliştirilmesinde; (Demir ve Eker, 2017)'den, ilgili literatürden ve özellikle daha önce yapılmış ve çalışmanın literatür bölümünde verilen benzer çalışmalar ile meslek mensupları ile yapılan yüz yüze görüşmelerden yararlanılmıştır. Ayrıca pilot olarak Burdur SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarına anket formu uygulanmış ve meslek mensuplarının görüş ve önerileri de dikkate alınarak anket formuna son şekli verilmiştir. Anket formu “Kesinlikle Katılmıyorum” (1), “Katılmıyorum” (2), “Fikrim Yok” (3), “Katılıyorum” (4) ve “Kesinlikle Katılıyorum” (5) şeklinde beşli likert tipinde oluşturulmuştur.

5.5. Verilen Toplanması ve Analizi

Araştırmada birincil ve ikincil verilerden yararlanılmıştır. İkincil veriler literatürdeki makale ve kitaplardan oluşmaktadır. Araştırmada birincil veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik hazırlanmış 6 soru bulunmaktadır. İkinci

bölümde muhasebe meslek mensuplarının vergi affına yönelik düşüncelerini öğrenmek üzere 5'li likert ile ölçülen 34 ifade yer almaktadır. Araştırma verilerinin analizinde SPSS 20.0 istatistik paket programı kullanılmıştır.

Veri setinin normallik testleri Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro Wilk testlerine bakılarak anlaşılmaktadır. Gözlem sayısı 29'dan az olduğunda Shapiro Wilks, fazla olduğunda ise Kolmogorov-Smirnov (Lilliefors) testi kullanılmaktadır (Kalaycı ve diğerleri 2008, 13). Veri sayısı 232 olduğundan Kolmogorov-Smirnov testi sonucu incelenmiş olup, verilerinin anlamlılık değeri 0,018 olarak elde edilmiştir [$D(232)=0,065$, $p=0,018$]. Bu değer 0,05'ten küçük olması nedeniyle verilerin normal dağılıma uygunluk göstermediği söylenebilir. Tablo 1 de ilgili değerler görülmektedir.

Tablo 2. Normallik Testi

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Vergi Affi	,065	232	,018	,962	232	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Veri seti normal dağılım göstermediği için, parametrik olmayan testlerden, iki bağımsız örneklemden elde edilen puanların birbirlerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test eden Mann-Whitney U testi üç veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında ise Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır (Büyüköztürk 2005, 101).

5.6. Araştırma Bulguları

Anket verilerinin analizine öncelikle tanımlayıcı istatistiklerden frekans, yüzde ve ortalama değerleri ile başlanmıştır. Ardından açıklayıcı faktör analizi kullanılarak muhasebe meslek mensuplarının vergi affi konusundaki düşüncelerine ilişkin faktörler tespit edilmiştir.

5.7. Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın bu bölümünde araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri frekans ve yüzde dağılımları açısından incelenmiş olup, analiz sonuçları Tablo 3'de sunulmuştur.

Tablo 3. Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Frekans Dağılımları

Demografik Özellikler		Dağılım	%	Demografik Özellikler		Dağılım	%
Unvanlar	SM	44	19	Cinsiyet	Kadın	51	22
	SMM	188	81		Erkek	181	78
	Toplam	232	100		Toplam	232	100
Yaş		Dağılım	%	Mesleki Tecrübe Süresi		Dağılım	%
	20-30 yaş	43	18.5		1-5 yıl	45	19.4
	31-40 yaş	82	35.3		6-10 yıl	48	20.7
	41-50 yaş	63	27.2		11-15 yıl	48	20.7
	51-60 yaş	32	13.8		16-20 yıl	28	12.1
	61 yaş ve üstü	12	5.2		21 yıl ve üstü	63	27.2
	Toplam	232	100		Toplam	232	100
Faaliyette Bulunulan İl		Dağılım	%	Eğitim Durumu	Lise	17	7,3
	Burdur	22	9.5		Önlisans	18	7,8
	Isparta	27	11.6		Lisans	184	79,3
	Antalya	183	78.9		Lisansüstü	11	4,7
	Toplam	232	100		Diğer	2	,9
					Toplam	232	100

Tablo 3 genel olarak değerlendirildiğinde katılımcıların % 81,0'i SMMM, % 78,0'i erkek, % 35,3'ü 31-40 yaş aralığında, % 78,9'u Antalya'da, % 27,2'si 21 yıl ve daha fazla tecrübeye sahip ve % 79,3'ünün lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının anketin ikinci bölümünde yer alan vergi affi ile ilgili ifadelerle verdikleri yanıtlara ilişkin ortalama ve standart sapma bilgileri aşağıda Tablo 4' te verilmiştir.

Tablo 4. Yanıtlayıcıların Vergi Affına İlişkin Sorulara Verdikleri Yanıtların Aritmetik Ortalamaları

	N	Ortalama	Standart Sapma
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır.	232	1,47	,95311
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır.	232	1,67	,98715
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı (vergilerini faizsiz taksitlendirme hakkı gibi) sağlanmalıdır.	232	1,69	1,00920
Meslek mensuplarının vergi affından yararlanan mükelleflerinden vergi affı ile ilgili iş ve işlemleri için ilave ücret almasına dönük düzenleme yapılmalıdır	232	1,85	1,04095
Vergi affı, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkân sağlamaktadır.	232	1,86	,95087
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi iadelerinde kolaylıklar sağlanmalıdır.(YMM raporu aranmaksızın hızlı bir şekilde iade gibi)	232	1,93	1,11494
Mükelleflerin çoğuna, vergi affı ile ilgili bilgi muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir.	232	2,08	1,17227
Vergi affı vergi tahsilatını artırmaktadır.	232	2,12	1,04317
Vergi affı, ekonomik kriz dönemleri haricinde uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükelleflere haksızlıktır.	232	2,12	1,16844
Vergi affı uygulaması devletin gelir elde etmesi açısından faydalıdır.	232	2,13	1,16748
Yeniden yapılandırmadaki taksit sayısı (6 taksit, 18 taksit vb) yeterlidir	232	2,14	1,13393
Vergi affı uygulamasının sıklığı, mükellefte yeni af veya yapılandırma beklentisi oluşturduğu için vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır.	232	2,15	1,11483
Vergi affı, mükellefleri, vergi affı veya vergi borçlarının yapılandırılması uygulaması beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflatmaktadır.	232	2,16	1,21992
Vergi affında politik nedenler ön plandadır.	232	2,20	1,12715
Vergi affı, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "dürüst mükelleflerin" cezalandırıldığı algısını oluşturmaktadır.	232	2,25	1,22117
Vergi affı, mükelleflere temiz bir sayfa açabilme imkânı vermektedir.	232	2,29	1,23805
Vergi affı vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde, düzenli vergi ödeme isteğini azaltmaktadır.	232	2,35	1,25704
Vergi affı yerinde bir uygulamadır.	232	2,36	1,37004

Vergi affi, özel sektörün kamuya olan borcunu azalttığı için ekonominin canlanmasına önemli bir katkı sağlamaktadır.	232	2,37	1,08587
Vergi affi, mükelleflerin vergi borçlarını süresinde ödememe ve bunu alışkanlık haline getirmesini teşvik etmektedir.	232	2,42	1,25288
İş yükünü artırdığı düşüncesiyle vergi affi doğru bulmayan meslektaşlarımız vardır.	232	2,43	1,28746
Mükelleflerin çoğu vergisini düzenli olarak ödememektedir.	232	2,45	1,20151
Vergi borçların affi ile birçok işletme sahibi ticari hayatını devam ettirme fırsatı elde etmiştir.	232	2,47	1,10468
Vergi affi, ekonomik hayata olumlu katkı sağlayarak yatırımları artırmaktadır.	232	2,53	1,20207
Vergi affi vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir.	232	2,56	1,27777
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için yeşil pasaport verilmelidir.	232	2,57	1,26663
İş yükümü artırsa da toplumsal menfaat açısından vergi affını doğru buluyorum.	232	2,62	2,53151
Vergi affi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilirliğini sağlamaktadır.	232	2,65	1,21092
Bir mükellef vergi affından bir defa mahsus faydalanmalıdır.	232	2,67	1,35920
Mükellefler ödeme güçlerine göre vergilendirilmektedir.	232	2,82	1,40770
Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde "toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir. Bu yüzden Vergi affi gereklidir" görüşü hâkimdir.	232	2,87	1,23814
Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir.	232	2,87	1,37601
Vergi affi uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir.	232	3,16	1,32972
Vergi affi, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz.	232	3,25	1,44375

Not N=232, (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Tablo 4'e göre katılımcıların $\bar{x}=3,25$ ortalama ile en çok "Vergi affi, meslek mensuplarının iş yükünde değişikliğe yol açmaz", ifadesine katıldıkları görülmüştür. Bu ifadeyi $\bar{x}=3,16$ ortalama ile "Vergi affi uygulaması gelir idaresinin yetersizliğinin bir göstergesidir" ifadesi takip etmektedir. Daha sonra sırasıyla $\bar{x}=2,87$ ortalamaya sahip, "Mükellefler vergisini, vergi oranlarının yüksekliğinden dolayı ödememektedir" ve "Vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflerde toplumsal menfaat, bireysel menfaatten daha önemlidir" ifadeleri yer almaktadır. Katılımcıların vergi affi ile ilgili ifadelerden en çok bu dört ifadeye yüksek oranda katılmaları; meslek mensuplarının vergi affının kendilerine yükleyeceği ilave iş yükünü önemsemedikleri, gelir idaresinin bir takım yetersizliklerinin bulunduğu, mükelleflerin vergilerini vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle ödemedikleri ve vergisini düzenli

ödeyen mükellefler için toplumsal menfaatin, bireysel menfaatten daha önemli olduğu ve bu yüzden vergi affının gerekliliğini desteklediklerinin göstergesi olarak ifade edilebilir.

Diğer taraftan 1,69 ortalama ile “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi ödeme kolaylığı sağlanmalıdır”, 1,67 ortalama ile “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli ve ödemeli kredi alma imkânı sağlanmalıdır” ifadeleri yer almaktadır. En düşük ortalama ise ($\bar{x}=1,47$) “Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için vergi indirimi sağlanmalıdır” ifadesi sahiptir. Bu ifadelere katılma ortalamasının düşük olması, çalışmaya katılan meslek mensuplarının vergisini zamanında ödeyen mükelleflere yönelik yapılacak ve ayrıcalık olarak değerlendirilebilecek düzenlemelere yönelik ifadelere katılmadıklarını göstermektedir. Bu durum, meslek mensuplarının vergi ödemenin temel bir vatandaşlık görevi olduğu dolayısıyla her mükellefin vergisini zamanında ödemesi gerektiği bu nedenle vergi borcunu zamanında ödeyen mükelleflere tanınacak her hangi bir ayrıcalığa sıcak bakmadıkları şeklinde yorumlanabilir.

5.8. Açıklayıcı Faktör Analizi

Faktör analizi birbiriyle ilişki içerisinde bulunan çok sayıdaki değişkenlerden daha az sayıda, birbirlerinden bağımsız ve anlamlı faktörler elde etmeye yarayan çok değişkenli istatistiksel bir yöntemdir (Kalaycı 2010, 321). Diğer bir ifadeyle faktör analizi, bir ölçme sürecinde maddelerin birbirleriyle ilişkili veya birbirinden bağımsız ve daha az sayıda ölçme yapılarına dönüştüren ve hangi boyutları ölçtüğünü tespit etmek amacıyla kullanılan yöntemlerden biridir. Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) ise faktör analizi yöntemlerinden biri olup, maddelerin boyutlarını ve birbiriyle ilişkileri ortaya çıkarmak için kullanılır. AFA analizinde ilk olarak yapılması gereken veri setinin yeterliliğinin faktör analizi için uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekir (Tuğay ve Kılıç 2017,769).

Bu çalışmada faktör analizinin ilk aşaması olarak veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığının tespit edilmesi için Kaiser- Meyer- Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi uygulanmıştır. Söz konusu teste göre örnek yeterliliğinin kabul edilmesi için KMO değerinin 0,5'den büyük olması gerekmektedir (Ustasüleyman 2008, 166). Bu çalışmada, örneklemin yeterliliğini Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değeri 0.769 ($0.769 > 0.5$) ile test edilmiş ve örneklemin yeterli olduğu sonucuna varılmıştır. Bartlett Küresellik testi ($\chi^2 = 1,635, p = 0.000$) olarak hesaplanmıştır. Elde edilen bulgular ölçeğin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Açıklayıcı faktör analizinde araştırmacılar için önemli konulardan birisi de boyut sayısına karar vermektir. Bu çalışmada ölçeğin 3 boyuttan oluştuğu gözlenmektedir. Boyut sayısına karar verdikten sonra döndürülmüş bileşenler matrisi (Rotated Component Matrix) tablosuna bakılarak, binişik maddeler teker teker analizden çıkarılmıştır. Binişik maddelerin çıkarılmasında, farklı faktörlerde toplanan en yüksek iki faktör yükü arasındaki farkı 0.1 den küçük olan maddeler sırasıyla analizden

çıkarılarak analize devam edilmiştir. Faktörler arasından faktör yükleri 0,50 üzerinde olanlar seçilmiştir. Yapılan analiz sonuçlarına göre 3 faktör elde edilmiştir.

Birinci faktör (F1) altında toplanan maddelerin (M12, M13, M14, M16, M17, M18) vergi aflarının mükelleflere etkisine ilişkin ifadelerden oluşması sebebiyle birinci faktöre mükelleflere etki boyutu ismi verilmiştir. İkinci faktör (F2) altında toplanan maddelerin (M20, M21, M22, M23) vergi affının ekonomiye etkisine ilişkin ifadelerden oluştuğundan ikinci faktöre ekonomik boyut ismi verilmiştir. Üçüncü faktör (F3) altında toplanan maddelerin (M24, M25, M26, M28,) vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler için teşvik önerilerine ilişkin ifadelerden oluşması nedeniyle üçüncü faktöre teşvik boyutu ismi verilmiştir. Her üç faktörde de birden fazla faktöre hizmet eden maddeler ölçek kapsamından çıkarılmıştır. Dolayısıyla söz konusu faktörler; Mükellefe Etki Boyutu(F1), Ekonomik Boyut (F2) ve Teşvik Boyutu (F3) olarak adlandırılmıştır. Ölçeğin faktör yükleri Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Vergi Affı Ölçeğinin Faktör Yapısı ve Faktör Yükleri

Madde	F1	F2	F3
M12	,705		
M13	,840		
M14	,760		
M16	,705		
M17	,726		
M18	,780		
M20		,691	
M21		,817	
M22		,847	
M23		,734	
M24			,798
M25			,741
M26			,815
M28			,605
Toplam Varyans	% 29,482	% 18,439	% 12,243
Açıklanan Toplam Varyans: %60,163			

Ölçeğin ilk boyutu (F1) 6 maddeden oluşmakta olup, toplam varyansın % 29,482'sini açıklamaktadır. İkinci boyutu (F2) 4 maddeden oluşmakta olup, toplam varyansın % 18,439'unu, üçüncü boyutu (F3) 4 maddeden oluşmakta olup, toplam varyansın % 12,243'ünü açıklamaktadır. Ölçek tarafından açıklanan toplam varyans % 60,163'tür.

5.9. Güvenirlilik Analizine İlişkin Bulgular

Elde edilen bulguların birbirleri ile tutarlılığını ve çalışmanın etkinliğini ölçmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmıştır. Değişkenlerin güvenilirlikleri Cronbach Alpha Katsayısı ile test edilmiştir. Güvenilir bir ölçek için Cronbach α katsayısı için tavsiye edilen değerin 0.6 den büyük olması tavsiye edilir (Sekaran 2000; Özdamar 1999) güvenilirlik katsayısına ilişkin ölçüt değerleri aşağıda olduğu gibi ifade etmektedir.

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,

$0,41 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir,

$0,61 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,

$0,81 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Vergi affi ile ilgili geliştirilen ölçeğin güvenilirlik analizleri de yapılmıştır. Geliştirilen ölçeğin güvenilirliğine ilişkin Cronbach α katsayısı değerleri aşağıda Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 6. Ölçeğin Güvenirliğine İlişkin Bulgular

	F1	F2	F3	Ölçek Toplamı
Cronbach Alpha Katsayıları	0.85	0.78	0.75	0.83

Tablo 6'daki vergi affi ölçeği alt boyutları üzerine uygulanan güvenilirlik analizi sonuçları incelendiğinde, Cronbach Alpha testi sonuçları; mükelleflere etki boyutu 0.85, ekonomik boyut için 0.78; teşvik boyutu için 0.75 olduğu görülmektedir. Yukarıda verilen ölçüt değerlerle eldeki ölçeğin sonuçları kıyaslandığında ölçeğin oldukça yüksek düzeyde bir güvenilirlik katsayısına sahip olduğu ve ölçeğin istatistik tutumlarının belirlenmesinde güvenilirlik düzeyi yüksek ölçme sonuçlarının elde edilebileceğini göstermektedir. Ölçeğin geneli için ise Cronbach α katsayısı 0.83 olarak hesaplanmış dolayısıyla ölçeğin genel güvenilirliğinin de yüksek olduğu görülmektedir.

6. Demografik Değişkenler ile Faktörler Arasındaki İlişkilere Ait Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde elde edilen faktörlerle, meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir. Çalışmada, yapılan analiz sonucunda faktörlerle demografik değişkenler arasında anlamlı farklılıkların olduğu sonuçlara yer verilmiş, anlamlı farklılık bulunmayan sonuçlara yer verilmemiştir.

6.1. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Katılımcıların vermiş oldukları yanıtlar, F1 açısından katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği Mann-Whitney U testi ile incelenmiş ve anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Sonuçlar aşağıda Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 7. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Faktör	Cinsiyet	Ortalama	Mann-Whitney U İstatistiği	Z İstatistiği	Sig (p)
F1	Erkek	131,88	3729.00	-1,998	0,046
	Kadın	110,83			

Tablo 7 incelendiğinde erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına kıyasla vergi aflarının mükellefe etki boyutuna daha fazla katılım gösterdikleri görülmektedir. Diğer bir ifadeyle erkek meslek mensupları kadın meslek mensuplarına nazaran vergi aflarının mükellefler üzerinde etkili olduğunu düşünmektedirler.

6.2. Demografik Özellikler ve Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Katılımcıların vermiş oldukları yanıtların, F2 açısından katılımcıların tecrübeleri, faaliyette buldukları il ve yaşlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği Kruskal Wallis Testi ile incelenmiş ve anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bulgular aşağıda Tablo 7'de gösterilmiştir.

Tablo 8. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Faktörler	Demografik Değişkenler	Ortalama	Ki-Kare İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Sig (p)
	Tecrübe				
F 1	1-5	90,14	9,871	4	0,0431
	6-10	130,91			
	11-15	122,92			
	16-20	115,50			
	21 ve üstü	119,90			
	İl				
F2	Antalya	88,18	9,867	2	0,007
	Burdur	147,56			
	Isparta	115,32			
	Yaş				
F2	20-30	86,41	11,584	4	0,021
	31-40	122,02			

	41-50	122,56			
	51-60	121,86			
	61 ve üstü	140,50			

Tablo 8 incelendiğinde F1 ile meslek mensuplarının mesleki tecrübe, faaliyette buldukları iller ve yaşları açısından anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için Tukey Çoklu Karşılaştırma testi incelendiğinde farklılıkların 16-20 yıl ($\bar{x}=2,00$) ve 21 yıl ve üzeri ($\bar{x}=3,57$) yıldır muhasebe alanında mesleki tecrübeye sahip olan meslek mensupları arasında olduğu tespit edilmiştir. 16-20 yıllık mesleki tecrübe süresine sahip olan meslek mensuplarının; vergi aflarının mükellefe etki boyutuna katılmadıkları, 21 yıl ve üzeri yıl mesleki tecrübeye sahip olanların ise vergi aflarının mükellefe etki boyutuna katıldıkları tespit edilmiştir. Bu durum vergi aflarının mükellefler üzerine etkisi konusunda meslek mensupları arasında görüş ayrılıkları olduğu, mesleki tecrübesi fazla olanların vergi aflarının mükellefleri etkilediğini düşünürken, mesleki tecrübesi daha az olanların ise, vergi aflarının mükellefler üzerinde etkisinin olmadığını düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 8, F2 ve demografik değişkenler arasındaki ilişki açısından değerlendirildiğinde, F2 ile meslek mensuplarının faaliyette buldukları il arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için Tukey Çoklu Karşılaştırma testi incelendiğinde farklılıkların Burdur- Antalya ve Burdur- Isparta illerinde faaliyet göstermekte olan katılımcılar arasında olduğu tespit edilmiştir. Burdur ilinde faaliyet göstermekte olan meslek mensuplarının ($\bar{x}=1,11$) vergi aflarının ekonomik boyuta etkisi olduğu fikrine kesinlikle katılmadıkları, Antalya ilinde faaliyet gösterenler ($\bar{x}=2,49$) katılmadıkları, Isparta ilinde faaliyet gösterenler ise kısmen katıldıkları tespit edilmiştir.

Yine Tablo 8, F2 ve demografik değişkenler arasındaki ilişki açısından değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının yaşı ile F2 açısından anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir. Bu farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunu tespit etmek için Tukey Çoklu Karşılaştırma testi incelendiğinde farklılıkların 20-30 yaş aralığındaki meslek mensupları ile ($\bar{x}=1,53$) 61 yaş ve üstü olan meslek mensupları ($\bar{x}=3,83$) arasında olduğu tespit edilmiştir. 20-30 yaş aralığındaki meslek mensupları vergi aflarının ekonomik boyutu olduğunu düşünmez iken, 61 yaş ve üstü meslek mensupları vergi aflarının ekonomik boyutu olduğu görüşündedir. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının bir kısmı vergi aflarının ekonomik boyutunun olduğunu düşünürken bir kısmı vergi aflarının ekonomik boyutu olmadığı görüşünde oldukları söylenebilir. Öte yandan katılımcıların demografik özellikleri ile F3 arasında anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Bu nedenle yukarıda da belirtildiği üzere anlamlı farklılık olmayan verilere yer çalışmada yer verilmemiştir.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi affı uygulamalarına hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde rastlanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde vergi affı uygulamalarının zaman aralığının 8-10 yıl olduğu ve kapsamının da dar tutulduğu, gelişmekte olan ülkelerde ise vergi affı uygulamalarına daha sık başvurulduğu ve kapsamının da daha geniş olduğu görülmektedir.

Bu araştırma, vergi affı uygulamalarında önemli bir paydaş olan muhasebe meslek mensuplarının, vergi aflarının etkinliğine yönelik görüşlerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Meslek mensuplarının vergi affı ile ilgili genel düşüncelere katılım düzeyleri incelendiğinde, katılımcıların, vergi affı uygulamasının, kamunun tahsili güçleşen vergi alacaklarının tahsiline imkan sağladığı (%84,9), devletin gelir elde etmesi açısından faydalı olduğunu (%74,6) ve vergi affının yerinde bir uygulama olduğu (%67,7), görüşlerine büyük oranda katıldıkları görülmektedir.

Araştırmanın sonuçları, mükellefler etki boyutu ile değerlendirildiğinde, katılımcıların ekonomik kriz dönemleri haricinde vergi affının vergisini düzenli ödeyen mükelleflere bir haksızlık olduğu (%72,8), mükellefleri, vergi affı beklentisi içine sokarak düzenli vergi ödeme alışkanlığını zayıflattığı (%69,0) ve sık sık vergi affı çıkarılmasının mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturduğu ve bunun da vergi cezalarının etkinliğini azalttığı (% 67,7) görüşlerinin ön plana çıktığı görülmüştür. Öte yandan katılımcıların çoğunluğu, vergi affının mükelleflere temiz bir sayfa açtığını düşünmektedir (%67,7).

Sonuçlar vergi aflarının ekonomiye etkileri kapsamında değerlendirildiğinde, vergi affının vergi tahsilatını artırdığı (%75,0), ticari işletme sahiplerine ticari faaliyetlerini devam ettirme imkanı sağladığı (%57,8) ve özel sektörün kamuya olan borçlarını azaltarak ekonominin canlanarak yatırımları artırdığı (%56,5) görüşleri ön plana çıkmaktadır.

Vergi borcunu düzenli ödeyen mükellefler açısından araştırmanın sonuçları değerlendirildiğinde katılımcıların, vergi borcunu düzenli ödeyen mükelleflere vergi indirimini sağlanmalı (%93,5), kamuya ait finans kuruluşlarından uygun faizli kredi imkanları sağlanmalı (%85,8), vergilerini faizsiz olarak taksitle ödeme kolaylığı sağlanmalı (%84,5) ve vergi iadelerinde kolaylık sağlanmalı (%75,9) görüşlerini destekledikleri tespit edilmiştir.

Vergi affı uygulamasına önceden tahmin edilemeyecek olan ekonomik ve siyasi kriz dönemleri gibi gerçekten zorunlulukla ihtiyaç duyulacak dönemler dışında, sık sık müracaat edilmemelidir. Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi iki af arasındaki süre uzun olmalı ve kapsamı da mümkün olduğunca dar tutulmalıdır. Etkin bir denetim sistemi geliştirilmeli ve kayıt dışı ekonomi engellenerek vergi tabana yayılmalıdır. Toplumdaki af beklentileri en düşük düzeye indirmelidir. Vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflere vergi indirimini, vergi ödeme taksitlerinin sayısını artırma, faizsiz veya düşük faizli kredi imkânları vb. teşvik ve kolaylıklar sağlanmalıdır.

Araştırma TR61 bölgesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Bu da araştırmanın önemli bir kısıtını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu araştırmada elde edilen sonuçlar ve bunlar doğrultusunda yapılan öneriler sadece TR61 bölgesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarından elde edilen anket verileriyle sınırlıdır. Bu nedenle, elde edilen sonuçların genelleştirilmesi doğru değildir. Bu çalışma elde edilen bulguların genelleştirilebilmesi için anketin değişik illerde, bölgelerde veya Türkiye genelinde de yapılması gerekmektedir.

Bu çalışma, literatürde bu konuda yapılan çok az çalışmadan birisi olması açısından önemlidir. Bu açıdan çalışmanın daha geniş bir evren ve örneklem üzerinde ele alınarak yapılacak yeni çalışmalara da ışık tutacağı ve onlara veri sağlayarak literatüre önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağa, H. 2008. Af Yasaları ve Polis: Ankara Asayiş ve Terörle Mücadele Polisinin Af Algılaması, Polis Akademisi Başkanlığı, Güvenlik Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Aslan, M. 2008. Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Aygün, R. 2012. "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi", Vergi Dünyası Dergisi, 369.
- Ayrangöl, Z. ve M. Tekdere. 2012. "Ana Hatları ile Vergi Afları", Faculty of Economics and Administrative Sciences International Symposium, İzmir.
- Bayhan K. 2003. Polisin Af Kavramına Bakışı, Ankara, Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Büyük, Ş. 2005. Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı, Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Çetin, G. 2007. "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2.
- Çil, G. Y. 2012. Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Edirne İline Yönelik Bir Çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Demir M., B. Demirgil, İ.Ü Mazman ve Y. Deniz. 2016. "Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği, Sivas İlinde Bir Araştırma", Cumhuriyet Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17 (2).
- Doğan, Z. ve R. Besen. 2008. "Vergi Aflarının Nedenleri ve Mükellefler Üzerindeki Etkileri", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1 (1).

- Dönmez, R. 1990. Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Duran, B. 2003. “Vergi Aflarının Ekonomik ve Sosyal Etkileri – I”, Yaklaşım Dergisi, 131.
- Edizdoğan, N. ve E. Gümüş. 2013. “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, 164.
- Eker, C. 2006. Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri, Bursa.
- Er, S. 2010. “Varlık Barışı Kanunu ve Kod Listesi Uygulamasının Vergi Adaleti ve Uyumuna Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2).
- İpek, S., E. Aktaş ve İ. Kaynar. 2012. “Demografik Faktörlerin Vergi Affına Bakış Üzerindeki Etkileri: Trakya Bölgesinde Ticari Kazanç Elde Eden Yükümlülere Yönelik Bir Uygulama”, İktisat Fakültesi Mecmuası, 62 (2).
- Kalaycı, Ş. 2008. SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Karatay, Ö. ve A. Karatay. 2011. “Türkiye’de Vergi Afları ve 6111 Sayılı Kanunun Değerlendirilmesi: Bayburt İli Örneği”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3 (2).
- Kargı, V. 2011. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirine Etkisi”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (13).
- Kargı, V. ve C. Yüksel. 2010. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları”, 54.
- Keleş, Y. 2002. “Yine mi Af? Mükellefler Ne Zaman Vergi Öderler?”, Vergi Dünyası Dergisi, 249.
- Kuzu, B. 2001. “Af Müessesesi ve Düşünceleri Açıklama Özgürlüğü”, Anayasa Yargısı Dergisi, 18 (254).
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan. 2017. Vergi Hukuku, Gözden geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 26. Baskı, Turhan Kitabevi.
- Öz E. ve S. Buyrukoğlu. 2011. “Cumhuriyet Tarihinde Vergi Afları: Maddi ve Manevi Erozyonlar”, Vergi Sorunları Dergisi, 272.
- Özdamar, K. 1999. Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Savaşan, F. 2006. “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (“Vergi Barışı” Uygulama Sonuçları)”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (1).

- Sekaran, U. 2000. *Research Methods For Business, A Skill Building Approach*. New York, John Wiley, Sons Inc.
- Sharan, H. L. And R.I.S. Sobel. 2007. "The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties", *Public Budgeting & Finance*, 27 (3).
- Sözüer, A. 2001. "Türk Hukukunda Af, 4454 ve 4616 Sayılı Kanunlarda Öngörülen Şartla Salıverilme ve Ertelemeye İlişkin Hükümlerin Hukuksal Niteliği İle Bu Hükümlerin Anayasa'ya Uygunluğu Sorunu", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 18.
- Şenlik, K. 2008. *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Şeren, G. Y. ve E. Dedebeek. 2013. "Yeni Varlık Barışı, IAAOJ International Anatolia Academic Online Jurnal, / Sosyal Bilimler Dergisi1 (1), (<http://dergipark.gov.tr/iaaoj/issue/36917>, Erişim 14.09.2018).
- Taşkın, Y. 2010. "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri", *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2.
- Tuğay, O. ve M. B. Kılıç. 2017. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik Ve Güvenirlilik Çalışması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3).
- Tunçer, M. 2003. "Vergi Ahlakı Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye", *Vergi Sorunları Dergisi*, 181.
- Ustasüleyman, T. 2008. "Çevikliğin İşletme Performansına Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi", *Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (2).
- Yazıcıoğlu, Y. ve S. Erdoğan. 2004. *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, Detay Yayıncılık.
- Yaraşır, S. 2013. "Vergi Afları ve Türkiye'deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 379.
- Yelman, E. 2017. "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (15).
- Yıldırım, M. ve M. Özdemir. 2014. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadeledeki Rolü Üzerine Bir Araştırma, Giresun Örneği", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (5).