



T.C.

**ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

**İYİ YÖNETİŞİMİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
PANEL VERİ ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SİMGE BEREKETOĞLU

**TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. MEHMET AVCI**

ÇANAKKALE – 2024



T.C.

ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

İYİ YÖNETİŞİMİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:

PANEL VERİ ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SİMGE BEREKETOĞLU

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. MEHMET AVCI

ÇANAKKALE – 2024



T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



Simge BEREKETOĞLU tarafından Doç. Dr. Mehmet AVCI yönetiminde hazırlanan ve **31/01/2024** tarihinde aşağıdaki jüri karşısında sunulan “**İYİ YÖNETİŞİMİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: PANEL VERİ ANALİZİ**” başlıklı çalışma, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü **Maliye Anabilim Dalı**’nda **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Doç. Dr. Mehmet AVCI

(Danışman)

Dr. Öğr. Üyesi Rıdvan ENGİN

Dr. Öğr. Üyesi Gizem MUKİYEN AVCI

.....

.....

.....

Tez No : 10630362

Tez Savunma Tarihi : 31/01/2024

Prof. Dr. Ahmet Evren ERGİNAL

Enstitü Müdürü

.../.../2024

ETİK BEYAN

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Simge BEREKETOĞLU

31/01/2024

TEŞEKKÜR

Bu tezin gerçekleştirilmesinde, çalışmam boyunca benden desteğini, yardımlarını ve anlayışını esirgemeyen, her konuda yanımda olan saygı değer danışman hocam Doç. Dr. Mehmet AVCI' ya,

Tez yazım süreci boyunca yaşadığımız her zorluğa rağmen bana olan desteğini ve inancını hiç kaybetmeyen başta kardeşim Çağla BEREKETOĞLU'na ve küçük kardeşim Yağmur BEREKETOĞLU ile bu süreçte maddi manevi yanımda olan annem Berna BEREKETOĞLU ve babam Ali BEREKETOĞLU'na,

Manevi desteklerini hiç eksik etmeyen sevdiklerime ve bu süreçteki desteklerinden dolayı teşekkür sözüm olan depremde kaybettiğim kuzenlerim Esra ve Eda CABİROĞLU'na tüm kalbimle teşekkür ederim.

Simge BEREKETOĞLU

Çanakkale, Ocak 2024

ÖZET

İYİ YÖNETİŞİMİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: PANEL VERİ ANALİZİ

Simge BEREKETOĞLU

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mehmet AVCI

31/01/2024, 90

Vergiler devletin temel fonksiyonlarını yerine getirmesi bakımından en önemli finansman kaynağıdır. Vergi gelirlerinin yeterli düzeyde olmaması durumunda toplumsal refah bakımından önemli sorunlar ile karşılaşılabilir. Vergi gelirlerinin düzeyi ise iktisadi faktörlerin ötesinde kurumsal faktörler tarafından da etkilenmektedir. Bu bağlamda iyi yönetişimin birçok alanda olduğu gibi vergi gelirleri üzerinde de etkisinin olduğu kabul görmektedir. İyi yönetişim, şeffaf, hesap verebilir, etkili ve katılımcı karar alma ilkelerini ve uygulamalarını içermekte ve devlet açısından adil, hukukun üstünlüğünü savunan ve paydaşların çıkarlarını koruyan bir yaklaşımı ifade etmektedir. 1990'lı yıllar ile birlikte geleneksel kamu yönetimi anlayışının yerini alan yeni kamu yönetimi anlayışı ile yönetimden yönetişime doğru bir geçiş yaşanmıştır. Yönetişim esasında birlikte yönetmeyi ifade etmektedir. Bu çalışmanın temel savı daha iyi yönetişime sahip olan ülkelerde vergi gelirleri de daha yüksek olacaktır. Bu çalışmada 25 ülke için iyi yönetişim ve iyi yönetişim bileşenlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi dinamik panel veri analizi sistem GMM tahmincisi yardımıyla araştırılmıştır. Elde edilen bulgulara göre hem bütüncül olarak yönetişimin hem de yönetişimin alt bileşenlerinin her birisinin vergi gelirleri üzerinde pozitif etkisinin bulunduğu tespit edilmiştir. Buna göre iyi yönetişim vergi gelirlerinin artırılması bakımından hükümetlerin gündeminde bulunması gereken bir konu olma özelliğine sahiptir. Bu bağlamda yolsuzluğun kontrolü, katılımcılık ve hesap verebilirlik, düzenleyici kalite, hükümetin etkinliği, politik istikrar ve hukuk ve düzen alanında atılacak iyileştirici adımların

devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin artırılmasında faydalı olacağı ifade edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Gelirleri, İyi Yönetişim, Panel Veri Analizi, Sistem GMM.



ABSTRACT

THE EFFECT OF GOOD GOVERNANCE ON TAX REVENUES: PANEL DATA ANALYSIS

Simge BEREKETOĞLU

Çanakkale Onsekiz Mart University

School of Graduate Studies

Master Dissertation in Public Finance

Advisor: Assoc. Prof. Mehmet AVCI

31/01/2024, 90

Taxes are the most crucial source of financing for the government to fulfill its basic functions. Insufficient tax revenues can lead to significant societal welfare problems. The level of tax revenues is influenced not only by economic factors but also by institutional factors. In this context, it is widely accepted that good governance has an impact on tax revenues, as it encompasses transparent, accountable, effective, and participatory decision-making principles and practices, expressing a fair, rule-of-law-based approach that protects stakeholders' interests. With the transition from the traditional public administration approach to the new public management approach since the 1990s, a shift from management to governance has occurred. Governance essentially signifies co-governance.

The main thesis of this study is that countries with better governance will also have higher tax revenues. The impact of good governance and its components on tax revenues for 25 countries is investigated through dynamic panel data analysis using the system GMM estimator in this study. The findings indicate that both overall governance and each component of governance have a positive impact on tax revenues. Therefore, good governance is an issue that should be on the agenda of governments for increasing tax revenues. It can be stated that improvements on control of corruption, voice and accountability, regulatory quality, government efficiency, political stability and law and order would be beneficial in increasing taxes, which are the government's most important source of income.

Keywords: Tax, Tax Revenues, Good Governance, Panel Data Analysis, System GMM.



İÇİNDEKİLER

Sayfa No

JÜRİ ONAY SAYFASI.....	i
ETİK BEYAN	ii
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR	x
TABLolar DİZİNİ.....	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xii

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ GELİRLERİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. Vergi Kavramı ve Verginin Tanımı.....	4
2.2. Vergiye İlişkin Kavramlar	7
2.2.1. Vergi Konusu	7
2.2.2. Vergi Mükellefi	7
2.2.3. Vergi Matrahı	8
2.2.4. Vergilerin Sınıflandırılması.....	8
2.2.5. Vergi Kültürü	9
2.3. Vergi Gelirlerini Etkileyen Faktörler.....	14
2.3.1. Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Faktörler.....	16
2.3.2. Vergi Gelirlerini Etkileyen Sosyal Faktörler.....	24
2.3.3. Vergi Gelirlerini Etkileyen Kurumsal Faktörler.....	27

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İYİ YÖNETİŞİM VE VERGİ GELİRLERİ

3.1. Yönetişim Kavramı.....	31
3.1.1. Yönetim, Yönetişim ve İyi Yönetişim Tanım ve Kavramları	31
3.1.2. Yönetişim Teriminin Oluşumunda Temel Motivasyonlar ve Tarihsel.....	36
3.1.3. İyi Yönetişimin Temel Özellikleri ve Başlıca Unsurları	39
Şeffaflık	40
Katılımcılık	40
Hesap Verebilirlik.....	41
Eşitlik.....	42
Etkinlik	42
Hukukun Üstünlüğü.....	43
Cevap Verebilirlik	43
Stratejik Planlama.....	43
3.1.4. İyi Yönetişimin Ölçülmesi	45
3.2. İyi Yönetişim ve Vergi Gelirleri İlişkisi	48
3.2.1. Teorik Çerçeve	48
3.2.2. Ampirik Literatür	51

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AMPİRİK ANALİZ

4.1. Araştırmanın Metodolojisi.....	57
4.1.1. Araştırmanın Önemi	57
4.1.2. Araştırmanın Amacı	58
4.1.3. Araştırma Problemi	58
4.1.4. Araştırmanın Sınırları.....	59
4.1.5. Araştırmaya İlişkin Model, Veri ve Yöntem.....	59
4.2. Araştırmanın Bulguları	63

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

KAYNAKÇA	80
----------------	----

SİMGELER VE KISALTMALAR

GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
WGI	Dünya Geneli Yönetişim Göstergeleri
OECD	Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
UNDP	Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı
STK	Sivil Toplum Kuruluşu
TDK	Türk Dil Kurumu
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
OLS	Ordinary Least Squares
SEM	Structural Equation Modeling
ARDL	Autoregressive Distributed Lag Bound Test
GMM	Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi
BM	Birleşmiş Milletler
TESEV	Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı
UNESCAP	Birleşmiş Milletler Asya ve Pasifik Ekonomik ve Sosyal Komisyonu
KDV	Katma Değer Vergisi

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo No	Tablo Adı	Sayfa No
Tablo 1	Yönetim ile Yönetişim Arasındaki Farklılıklar	33
Tablo 2	Yönetimden Demokratik Yönetişime	39
Tablo 3	İyi Yönetişim ve Kötü Yönetişim	44
Tablo 4	Ampirik Literatür Özeti	55
Tablo 5	Veri Bilgisi	60
Tablo 6	Tanımlayıcı İstatistikler	61
Tablo 7	Korelasyon Matrisi: İyi Yönetişim ve Vergi Gelirleri	63
Tablo 8	İyi Yönetişim ve Vergi Geliri	65
Tablo 9	Yolsuzluğun Kontrolü ve Vergi Gelirleri	66
Tablo 10	Hükümetin Etkinliği ve Vergi Gelirleri	67
Tablo 11	Politik İstikrar ve Vergi Gelirleri	68
Tablo 12	Tahmin Bulguları: Düzenleyici Kalite ve Vergi Gelirleri	69
Tablo 13	Hukuk ve Düzen ile Vergi Gelirleri	71
Tablo 14	Katılımcılık ve Hesap Verebilirlik ile Vergi Gelirleri	72

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil No	Şekil Adı	Sayfa No
Şekil 1	Vergi Kültürünü Oluşturan Etkenler	10
Şekil 2	Vergi Oranı ve Mükellef Tutum Analizi	22
Şekil 3	Laffer Eğrisi	23
Şekil 4	Laffer Eğrisi Kapsamlı Gösterim	24
Şekil 5	Yönetim-Yönetişim Karşılaştırılması	34
Şekil 6	İyi Yönetişim ve Bileşenleri	47
Şekil 7	Temsili Demokrasilerde Asil-Vekil İlişkisi ve Hesap Verme Sorumluluğu	50

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçlerine göre karşılıksız ve zorunlu olarak alınan parasal tutardır. Bu finansal kaynak, devletin kamu hizmetlerini sürdürebilmesi ve toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmesi için kullanılır. Vergilendirme, devletin yürüttüğü politika ve programları destekleyen bir araç olarak işlev görür. Bu bağlamda vergiler, devletin toplumsal düzeni koruması ve kamu hizmetlerini sağlaması amacıyla meşru bir yetki kullanımını temsil eder.

Vergiler, toplumda siyasi, iktisadi, mali, sosyal gibi birçok yönde etkili olabilen ve çeşitli roller üstlenebilen önemli bir araçtır. Devlet, bireylerin ödeme kapasitelerini göz önünde bulundurarak vergi politikalarını belirler ve kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla vergi toplama yoluna başvurur. Bu süreç, sadece finansal konularla sınırlı kalmaz; aynı zamanda borçlanma, bütçe açıkları gibi ekonomik sorunları çözmek adına da mali ve iktisadi politikaların önemli bir unsuru haline gelir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirleri, ekonomik büyüme ve kalkınma süreçlerinde kilit bir rol oynar. Etkin ve dengeli bir vergileme sistemiyle toplanan vergiler, ülkelerin altyapı gelişimi, teknolojik ilerleme ve diğer kalkınma aşamalarında önemli finansman kaynakları olarak kullanılabilir. Bu nedenle, vergilendirme ve vergi gelirlerinin etkinlik ve verimliliği, gelişmekte olan ülkeler için stratejik bir araç olarak değerlendirilmekte ve birçok bilimsel çalışma tarafından desteklenmektedir.

Vergi gelir performansını etkileyen bir dizi ekonomik, sosyal ve kurumsal değişken bulunmaktadır. Ekonomik değişkenler arasında kişi başına düşen gelir, enflasyon oranı, adil gelir dağılımı, ekonomik büyüme, sektör bazlı üretim büyüklüğü, iç ve dış borç toplamı, ülkenin dışa açıklık düzeyi, kayıt dışılık, dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları, gayri safi hasıla içinde tarımın payı ve vergi oranları yer alır. Vergi gelirlerini etkileyen sosyal değişkenler arasında ise çalışan nüfusun çalışmayan nüfusa oranı, rüşvet, yozlaşma, politik istikrar, küreselleşme ve vergi rekabeti bulunur. Ayrıca vergi gelir performansını etkileyen unsurlar arasında, toplumsal vergi ahlakı ve vergi uyumu gibi sosyal değişkenler de sayılabilir. Bu değişkenlerle birlikte kurumsal faktörler kurumsallaşma düzeyi, hukuk, yolsuzluk algısı, politik rejim gibi faktörler ekonominin vergi gelir

performansını şekillendirir.

Hükümetlerin vergilerden optimal geliri elde edebilmesi, etkili bir vergi sistemini oluşturabilmesine bağlıdır. İşlevsel bir vergi sistemi oluşturmak ise vergileme ilkeleri ile sıkı bir ilişki içindedir. Bir vergi sistemi, vergileme ilkelerine uygun olarak tasarlandığında, daha etkili ve adil bir şekilde işleyebilir. Vergileme ilkelerinin bir vergi sistemine ne kadar nüfuz ettiği, o sistemden beklenen faydanın gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini belirlemede kritik bir role sahiptir.

Vergi gelirlerinin belirleyicisi olan bu faktörlerden bir diğeri de iyi yönetim olarak gösterilmektedir. İyi yönetim; kamuda, yönetim ve karar alma süreçlerinde birlikte karar almanın, düzenleyici kalitenin benimsendiği, şeffaflık, açıklık, verimlilik ilkelerine dayanan yeni ve etkin bir süreç olarak ifade edilebilir.

Yönetişim kavramı, özellikle kamu sektöründe gerçekleşen yapısal değişimlerin bir parçası olarak, kamu yönetimi teorisyenleri tarafından sıkça kullanılmaktadır. Bu terim, *geleneksel kamu yönetimi* kavramının yerine geçerek, daha geniş bir perspektif sunmaktadır. Yönetişim, iletişim ve iş birliği odaklı yapısıyla örgüt yaşamına zenginlik katmakta ve bireyleri örgüt amaçlarına daha fazla motive etmektedir. Yönetişim, sadece üstten aşağıya bir hiyerarşi değil, aynı zamanda katılımcılık, şeffaflık ve iş birliği prensiplerini vurgulayarak örgüt içi ilişkileri güçlendirmektedir. Bu, örgüt içindeki her bir bireyin daha fazla katılımını teşvik ederek, karar alma süreçlerine etkin bir şekilde dahil olmalarını sağlar. Kamu yönetiminde bu katılım, toplum, sivil toplum kuruluşları ve özel sektörü de içerebilir. Bu şekilde, kamusal hizmetlerin etkili bir şekilde sunulması için çeşitli aktörlerin bir araya gelmesi teşvik edilir. Yönetişim kavramı, kamu yönetimi alanında daha esnek, katılımcı ve iş birliğine dayalı bir yaklaşım sunarak, örgütlerin daha etkili ve toplumsal ihtiyaçlara daha duyarlı bir şekilde hareket etmelerine olanak tanımaktadır.

Bu çalışmada iyi yönetişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisi ele alınmaktadır. İkinci bölümde vergi kavramı ve vergi gelirlerini etkileyen faktörlere yer verilmektedir. Üçüncü bölümde yönetişim ve iyi yönetişim kavramlarına yer verilmektedir. Ayrıca iyi yönetişim ile

vergi gelirleri arasındaki teorik ve ampirik ilişki de bu bölümde ele alınmaktadır. Dördüncü bölümde ise ampirik araştırmanın metodolojisine ve bulgularına yer verilmektedir. Çalışma sonuç kısmı ile tamamlanmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI VE VERGİ GELİRLERİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bu bölümde öncelikle vergi ve vergi ile ilgili kavramlara değinilmektedir. Daha sonrasında ise vergi gelirlerini etkileyen ekonomik, sosyal ve kurumsal/siyasi faktörlere yer verilmektedir.

2.1. Vergi Kavramı ve Verginin Tanımı

Vergi, devletin genel bütçesini finanse etmek amacıyla bireylerden, şirketlerden veya diğer ekonomik birimlerden topladığı zorunlu mali katkılardır. Vergiler, devletin kamu hizmetlerini, altyapıyı, eğitimi, sağlık hizmetlerini ve diğer birçok kamu hizmetini finanse etmesine yardımcı olur. Vergi, genellikle gelir, mal ve hizmet alışverişi, servet ve diğer ekonomik faaliyetlere dayalı olarak tahsil edilir.

Vergi kavramı tarih boyunca önemli bir yer işgal etmiş ve çeşitli tanımlamalara konu olmuştur. Bu tanımlar, zaman içindeki mali, ekonomik ve siyasi değişimlere bağlı olarak farklılıklar göstermiştir.

Klasik tanıma göre vergi, devletin genel bütçesini finanse etmek amacıyla bireylerden veya şirketlerden alınan zorunlu bir mali yükümlülüktür. Adalet ilkesine dayalı bir tanım olarak vergi, kişiler ve şirketler arasında adil bir şekilde dağıtılmalıdır. Herkes mali gücüne göre vergi ödemelidir. Mükellefiyet ilkesi açısından bakıldığında vergi, hükümetin belirlediği şartlara ve mükellefiyetlere göre ödenen bir borçtur. Kamu hizmetleri açısından ise vergi, devletin sağladığı kamu hizmetlerine karşılık olarak alınan bir bedeldir. Bu tanıma göre vergi, toplumun ortak ihtiyaçlarını finanse etmek amacıyla toplanır. Devletin ekonomik işlevleri açısından vergiyi tanımlamak gerekirse, vergi, ekonomik istikrarı sağlamak, enflasyonu kontrol etmek ve gelir dağılımını düzenlemek gibi ekonomik hedeflere yönelik bir araç olarak kullanılır. Bu tanımlamalar, verginin farklı yönlerini vurgulayan ve çeşitli bakış açılarından dayanan ifadelerdir. Türk Dil Kurumu (TDK)'ya göre ise vergi; kamu hizmetlerine

harcanmak üzere hükûmetin veya yerel yönetimlerin yasalara göre herkesten doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan topladığı para şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2023). Vergi kavramının diğer dillerdeki karşılıkları incelendiğinde, Fransızcada *impot* İngilizcede *tax* Almancada ise *steuer* kelimeleriyle eşleştiği görülebilir. Ancak hangi dil çerçevesinden bakılırsa bakılsın bugün kullanılan anlamıyla verginin ne zaman, nerede ve ne şekilde ortaya çıktığı tam olarak bilinmemektedir. Tarihsel derinliğe inildiğinde verginin eski çağlarda da var olan bir uygulama biçimi olduğu söylenebilir. Tarihte ilk bilinen vergi uygulamasının angarya olduğu ifade edilmektedir (Burg, 2004). Angarya eski çağlarda hükümdarların kişisel işlerinin yerine getirilmesinde ve toplumsal ihtiyaçları karşılayacak hizmetleri yerine getirmede başvurulmuş ve emeğe dayalı olan bir vergi uygulaması biçimidir (Webber ve Wildavsky, 1986: 44). Buradan hareketle tarihsel süreç içerisinde insanların vergi benzeri bir yükümlülüğü bedeni olarak yani kas gücüne dayalı olarak yerine getirdiği anlaşılmaktadır. Ayrıca zaman içerisinde söz konusu yükümlülük aynı yani mal ile ve paranın mübadele aracı haline gelmesiyle de para ile karşılanmıştır. Diğer taraftan yenilenlerin galiplere ödemesi gerektiği *borç* ya da galiplerin yenilenlerin gelir veya servetlerinin bir kısmını *haraç* adı altında alması da bugünkü vergi kavramıyla özdeşleştirilebilmektedir (Akdoğan, 2003: 98).

Eski Yunan'da ziraat, bina, gümrük, pazar ve lüks vergilerinin varlığını gösteren belgelerin bulunmasıyla vergiye yönelik bir tarihleme yapılabilse de düzenli bir vergi sistemine sahip olarak bilinen ilk devletin Roma İmparatorluğu olduğu kabul görmektedir. Buna göre hem dolaysız (Tributa) hem de dolaylı (Vectigalia) vergilerin uygulandığı Roma'da dolaysız vergilerin baş vergisi ve arazi vergisi şeklinde dolaylı vergilerin ise gümrük ve şehir kapılarından elde edilen vergiler şeklinde uygulandığı bilinmektedir (Dikmen, 1969: 66-67).

İlkçağ sonrasında orta çağ döneminde bireylerin devlete servet ya da gelirleri üzerinden bir kısım vergiyi hediye veya hibe adı altında ödediği bilinmektedir (Sayar, 1975: 78). Örneğin Germen kavimlerinde askeri nitelikteki ihtiyaçların giderilmesi maksadıyla verilen hediyeler vergiye benzer bir uygulama olarak değerlendirilebilir (Sur, 1943: 110).

18.yy'a gelindiğinde vergi kavramının, devletin fertlere yaptığı kamu hizmetlerinin bedeli anlamında kabul edildiği görülür. 18. yy. sonları ve 19. yy. başında ise vergi,

toplumdaki bireyler tarafından devlete yapılan bir fedakârlık veya kutsal bir borç anlamına bürünmüştür. Vergi, 19. yy. sonlarından itibaren ise bireylerin devlete karşı yerine getirmeleri gereken bir vatanî görev olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Görülebileceği üzere yardım, hibe, hediye kelimeleriyle ifade edilmeye başlayan vergi kavramı günümüzde devletin baskı ve cebir unsurlarını da içeren bir şekle dönüşmüştür. Diğer bir ifade ile günümüzde cebri nitelikte uygulanan vergilerin geçmişte gönüllülük esaslı uygulanmış olduğu söylenebilir.

Kamu maliyesi literatüründe vergiye dair hukuki ve iktisadi tanımların yapıldığı görülmektedir. Günümüzde en yaygın kullanılan vergi tanımına göre vergi, devletin egemenlik hakkına dayanarak geniş anlamda kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak üzere, ödeme gücü olan gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız, zorunlu bir şekilde, önceden belirlenmiş kurallara göre alınan parasal tutarlardır. Söz konusu tanımdan vergiye kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak üzere başvurulduğu anlaşılmaktadır. Vergilemenin mali ve mali olmayan amaçları söz konusudur. Mali amaç kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamak iken mali olmayan amaç ise devletin ekonomiye çeşitli gerekçeler ile müdahale etmesini ifade etmektedir. Örneğin ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik kalkınmayı sağlamak veya çevresel sürdürülebilirliği sağlamak üzere de devletler vergileri kullanabilir. Dolayısıyla bahsedilen tanımın mali olmayan amaçları da içerecek şekilde genişletilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan tanımda ödeme gücü vergilemede adaletle dikkatleri çeken bir husustur. Dolayısıyla kamusal hizmetlerin finansmanına katılımda bireylerin mali güçlerinin dikkate alınması ve vergi sisteminin zengin ve fakiri gözeterek vergi toplayan bir sistem olması önem taşımaktadır. Bir diğer önemli husus ise vergilerin kanuniliği ilkesidir. Buna göre vergilerin yasalar çerçevesinde belirlenen kurallara göre alınması devletin vergiye başvurmasında temel dayanağın kanunlar olmasını sağlamaktadır.

2.2. Vergiye İlişkin Kavramlar

Vergi, başta kamu maliyesi alanında olmak üzere birçok disiplinde de oldukça fazla sayıda kavramda yer alan bir kelime olma özelliği taşır. Çok sayıda tanım, kavram, teori ve yaklaşım içermesi nedeniyle geniş bir konudur. Bu bölümde çalışma ile ilgili olan vergiye ilişkin kavramlara yer verilmiştir. Genel tanımlar kısaca belirtilmiş, bazı kavram ve yaklaşımlar daha detaylı aktarılmıştır.

2.2.1. Vergi Konusu

Verginin konusu, vergiye tabi olan maddelerin veya faaliyetlerin belirlenmesidir. Bir ülkede vergiye tabi tutulan varlık veya faaliyetlere vergi konusu denir. Vergi konusu, vergi yükümlülüğünün kaynağını oluşturur ve vergi olayının gerçekleşmesini sağlar. Verginin tahsil edileceği kaynaklar kanunda açıkça belirtilmelidir; aksi takdirde, herhangi bir unsura vergi uygulanamaz. Benzer şekilde, kıyas yoluyla vergilendirme mümkün değildir (Işık, 2014: 41).

2.2.2. Vergi Mükellefi

Vergi mükellefi, bir ülkede vergi ödemekle yükümlü olan birey, şirket veya diğer hukuki varlıklardır. Vergi mükellefleri, vergi kanunlarına göre belirlenen vergi yükümlülüklerine sahip olan ve bu vergileri belirli bir dönemde ödemekle yükümlü olan kişiler veya kuruluşlardır. Devlet, ödeme gücü olan birey ve kurumları vergi mükellefi olarak ve asıl vergi borçlusu olarak ifade eder (Gerçek, 2005: 157).

Vergi mükellefi ve vergi mükellefiyeti kavramı, vergi hukukunun varlığını ve bağımsızlığını oluşturan temel kavramlardan biridir (Tuncer ve Şanver, 1959: 525). Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu'nun 8/1. maddesinde, *vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi* olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda vergi mükellefi, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından vurgulanmıştır. Ancak, VUK'un 157-257. maddelerinde düzenlenen *mükellefin ödevleri* ile ilgili hükümler

bu tanımı tamamlamaktadır. Bu hükümler, vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğünün yanı sıra defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevlerinin de bulunduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla, mükellefin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken tüm yükümlülükler vergi yükümlülüğü veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefinin geniş anlamda sorumluluğu hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir (Öncel vd., 2005: 71-72).

2.2.3. Vergi Matrahı

Vergi matrahı, bir mükellefin vergilendirme açısından tabi olduğu vergiye esas teşkil eden değer veya gelir miktarını ifade eder. Diğer bir deyişle, vergi matrahı, bir kişinin veya işletmenin vergilendirilebilir gelirinin veya varlıklarının vergi hesaplaması için temel alınan değeri temsil eder (Akdoğan vd., 1986: 184). Verginin matrahı *değer esaslı* veya *miktar esaslı* olmak üzere iki ana kategoriye ayrılabilir. Değer esaslı matrah advalorem matrah olarak adlandırılırken, miktar esaslı matrah spesifik matrah olarak tanımlanır (Nadaroğlu, 1992: 285). Türkiye’de bazı gümrük vergileri ve Motorlu Taşıtlar Vergisi spesifik vergilere, katma değer vergisi ise ad valorem vergilere örnektir. Modern vergi sistemleri, spesifik matrahlar sabitlenmiş matrahlar olarak görür ve vergi artışını izleyememesi gibi nedenlerle ad valorem matrahları benimser (Kırbaş, 1996: 285).

Matrah belirlemede farklı yöntemler bulunsa da beyan usulü, karine veya dış göstergeler usulü, götürü usul ve idarece takdir usulü bunlar arasında öne çıkan yöntemlerdir.

2.2.4. Vergilerin Sınıflandırılması

Vergiler konularına göre, dolaylı-dolaysız, objektif-sübjektif olma kıstaslarına göre sınıflandırılabilir. Konularına göre vergi sınıflandırması verginin gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar (tüketim) üzerinden alınması şeklindedir (Gürdal vd., 2016: 35). Verginin bir başkasına kısmen veya tamamen devredilemiyor olması, verginin süreklilik göstermesi dolaysız vergi olarak sınıflandırılması anlamına gelir. Eğer mükellefi ve vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geleceği belirsizse, bu tür vergilerin sürekli bir karaktere

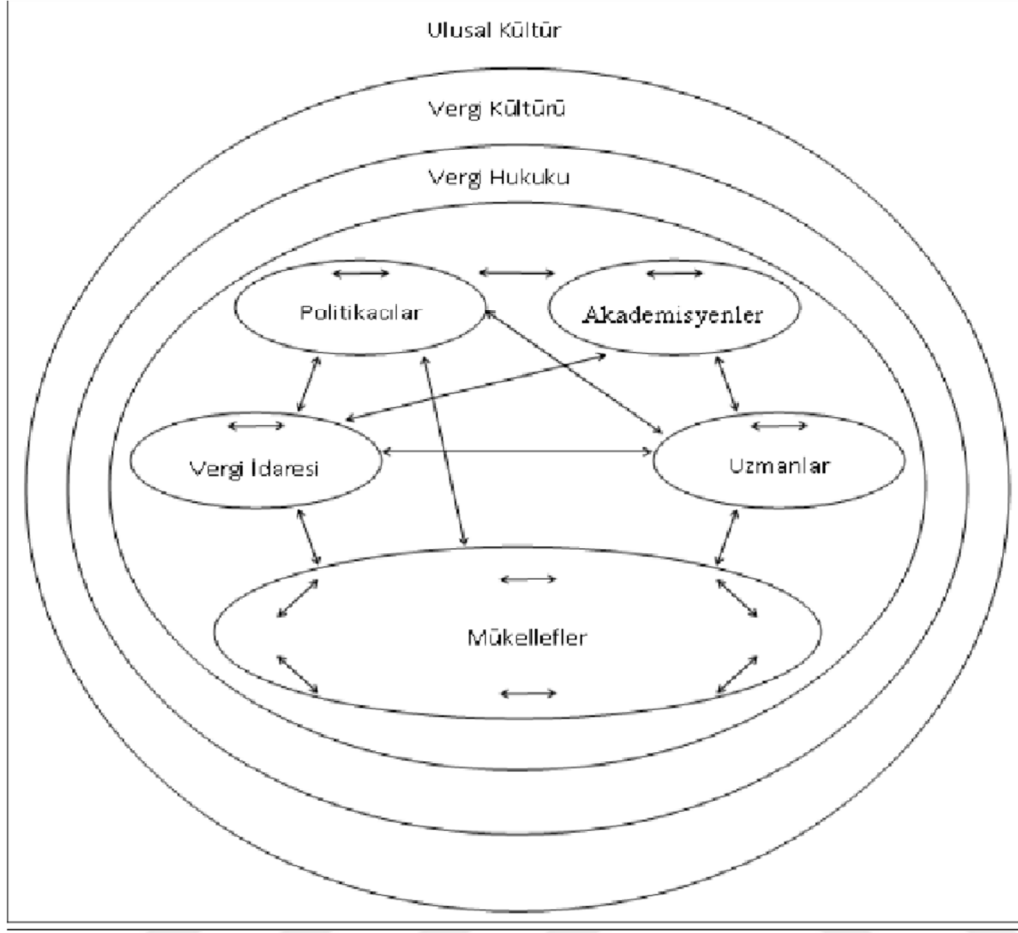
sahip olmadığı kabul edilir. Bu tür vergilere dolaylı vergiler denir. Başka bir ifadeyle dolaylı ve dolaysız vergileri ayıran temel özellik, dolaysız verginin bu vergiyi yasal olarak yüklenmiş kişi tarafından ödeniyor olması, dolaylı verginin ise bir kişiye yüklenmiş olmasına rağmen kısmen ya da tamamen başka bir kişi tarafından ödeniyor olmasıdır (Erdem vd., 2003: 91).

Bir iktisadi unsurdan alınan ve mükellefin özelliklerini göz ardı ederek tüm bireylere aynı şekilde uygulanan vergiler objektif vergiler, mükellefin kişisel özellikleri ve örneğin ödeme gücü gibi özelliklerinin dikkate alındığı, yani muafiyet ve istisna uygulamalarını içeren vergiler ise subjektif vergilerdir.

2.2.5. Vergi Kültürü

Vergi kültürü, bir toplumun veya ülkenin bireylerinin ve kurumlarının vergilendirme konusundaki tutumları, bilinci, davranışları ve genel olarak vergi sistemine karşı olan yaklaşımlarını ifade eder. Vergi kültürü, bir toplumun vergilendirme ile ilgili normları, değerleri ve algılarına odaklanır. Kültür; dil, din, tarih, ırk, iktisadi ve mali anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi birçok faktörü tanımlamakta, vergi kültürünü ise devletlerin mali politikalarının parçasını oluşturan vergi politikaları tayin etmektedir (Gencel ve Kuru, 2012: 31). Söz konusu faktörlerin bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir alt yapı oluşturduğu kabul edilmektedir (Tosuner ve Demir, 2009: 10).

Vergi kültürü kavramını literatüre sokan Schumpeter, her verginin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıttığını ancak diğer sosyal kurumların aksine vergi ve vergi sisteminin sonsuz yaşamadığını belirtmiştir (Nerre, 2001: 2). Nerre'nin Schumpeter'in 1929 tarihli makalesinden aktardığı bu tanım sonrasında yaptığı vergi kültürü tanımı ise şöyledir: *Bir ülkedeki vergi sistemi ve uygulamaları ile resmi ve gayri resmi kurumların tamamını kapsayan ve bütün olarak ele alan, ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş diğer etkenler ile bağları ve etkileşimleri olan bir kavram* (Nerre, 2008: 155). Nerre vergi kültürünü etkileyen faktörleri aşağıdaki şekilde gösterir:



Şekil 1 Vergi kültürünü oluşturan etkenler

Kaynak: (Nerre, 2008)

Vergi kültürünü etkileyen unsurlar; ekonomik, hukuki, sosyal, siyasi ve demografik faktörler şeklinde gruplandırılabilir. Bu gruplandırmalar incelenirken vergi adaleti, vergi bilinci, vergi uyumu, vergi ahlakı ve vergi direnci kavramları da devreye girer.

Ekonomik faktörler arasında, kişisel gelir düzeyi, vergi oranlarının yüksekliği, kayıt dışı ekonomi, gelir dağılımında adalet, vergi adaleti, vergi yükü sayılabilir. Literatürdeki araştırmalar sonucunda oluşan genel kanı; mükelleflerin gelir düzeyinin yükselmesi ve vergi oranlarında meydana gelecek artış, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığını tetiklemektedir şeklindedir (Becker vd., 1987: 249; Andreoni vd., 1998: 858-860). Benzer şekilde yüksek vergi oranları ile vergi kaçırma oranı yüksekliği arasında da bir paralellik görülmektedir (Clotfelter, 1990: 368-371; Crane ve Nouzard, 1990: 190-198; Alm vd., 1992: 110;

Saraçoğlu, 2008: 114-119). Gelir dağılımında adalet ve vergi adaleti ilişkisi açısından bakıldığında ise, adaletsiz bir durumun söz konusu olması halinde mükelleflerin tutumu vergi kaçakçılığı veya verginin reddi şeklinde olabilir. Vergi direnci, mali bakımdan zorluklar yaşayan bireylerin vergiye karşı verdikleri tepkiyi göstermektedir (Bouvier, 2003). Söz konusu tepki bazen bireysel düzeyden toplumsal düzeye de çıkabilmektedir. Böyle bir durumda vergi mükellefleri hiç vergi ödememe ya da düşük seviyelerde vergi ödeme isteğine sahip olmaktadır. Bireyler genellikle vergi ödeme bakımından isteksiz davranışlar ortaya koymaktadır (Gök, 2007). Özellikle vergilemede adaletsizliğin bulunduğu ve ekonomik açıdan bunalımın yaşandığı dönemlerde vergilere karşı bireysel ve/veya toplumsal bir direnç söz konusu olabilmektedir. Bu da devletin elde edeceği vergi gelirlerinin düzeyi bakımından önemli bir kısıtı beraberinde getirmektedir.

Muter ve arkadaşlarının 1993 yılında yaptıkları bir araştırmanın sonucu şöyledir: *Devlet, adil bir vergi düzeni kurmadıkça ve vergi mükelleflerini aşırı vergi yükü altında bıraktığı sürece vergiye karşı direniş ve/veya vergi isyanı olasılığı yüksektir.* Dolayısıyla verginin tahsilatındaki başarı oranının adalet temelli olduğu söylenebilir. Aynı şekilde vergi yükündeki artış da vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır (Bayraklı vd., 2004: 228).

Vergi adaleti kavramını bu noktada biraz açmak gerekir. Toplumun vergi sistemi üzerindeki adalet algısı, vergi kültürünü etkiler. Vergi sisteminin adil olduğuna inanan bir toplum, vergi yükümlülüklerini daha olumlu bir şekilde kabul edebilir. Devletin topluma sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin finansmanı için, etkinlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde gelişmiş iki temel yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşım olan fayda ilkesi, bireylerin kamusal mallar ve hizmetlerden elde ettikleri fayda ölçüsünde vergilendirilmesini ve böylece kamu harcamalarının finansmanına katılmalarını öngörür. Diğer bir yaklaşım ise ödeme gücü ilkesidir ve bireylerin vergi yükünün ödeme güçlerine oranında dağıtılmasını savunur. Vergi adaleti şu temel ilkelere dayanır:

- Eşitlik İlkesi: Vergide eşitlik ilkesi, vergi ödeme gücü açısından benzer durumda olanların aynı vergilendirme koşullarına tabi tutulmasını, farklı ödeme gücüne sahip olanların ise farklı vergilendirme koşullarına tabi tutulmasını ifade eder (Pehlivan, 2002, 167). Vergi yükümlülükleri, vergi mükellefleri arasında adil bir şekilde

dağıtılmalıdır. Geliri yüksek olan bireyler veya kurumlar, geliri düşük olanlara göre daha fazla vergi ödemelidir.

- **Genellik İlkesi:** Bu ilke, bir ülkedeki herkesin ayırım gözetilmeksizin vergi ödemesi gerektiğini, her bireyin vergi yüküne katlanmasını öngörür (Akdoğan, 2003: 185-186). Bazı ekonomik, sosyal ya da politik nedenlerle muafiyet, istisna ve indirim yoluyla bazı mükelleflerin vergi dışında bırakılması, genellik ilkesinin dışına çıkıldığı anlamına gelir (Rakıcı, 2004: 24).
- **Açıklık İlkesi:** Vergi yasalarının açık ve toplumun her kesimi tarafından rahatça anlaşılabilir bir biçimde olmasını ifade eder.
- **Belirlilik İlkesi:** Bu ilke vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil dönemlerinin gerek vergi idaresi gerekse mükellefler açısından önceden belli ve kesin olmasını ifade etmektedir (Öncel vd., 2005: 46).

Ülkenin vergi mevzuatının açık, sade ve istikrarlı olması vergi kültürünü etkileyen hukuki faktördür. Mükelleflerin karmaşık ve anlaşılması güç vergi yasalarıyla karşı karşıya olmaları, vergiden kaçınma ve hatta vergi kaçırma eğiliminde olmalarına yol açabilir. Richardson tarafından yapılan çalışmada vergi sisteminin karmaşık yapısının vergi kaçırma eğilimi ile pozitif yönde ilişkili olduğu hipotezi test edilmiş ve karmaşık vergi sistemlerinin vergi kaçakçılığını artırdığı sonucuna varılmıştır (Richardson, 2006: 154-165). Bu çalışma, vergi sisteminin basitleştirilmesinin vergi kaçakçılığını azaltabileceği önerisini desteklemektedir. Vergi kültürünün oluşmasında vergi mevzuatının basit ve anlaşılır bir yapıda olması önemli bir faktördür. Nitekim 2012 yılında Trakya bölgesinde yapılan bir çalışma esnasında yapılan ankete katılanların, vergi sisteminin karmaşık olması halinde vergi kaçırma eğiliminin arttıracağı yönünde görüş beyan etmeleri de bu durumun bir göstergesi niteliğindedir (İpek vd., 2012).

Toplumda oluşacak vergi kültürünün belirleyicisi olan sosyal normlar söz konusudur. Bu sosyal normlar arasında vergi bilinci ve vergi ahlakı sayılabilir. Vergi zihniyeti ise hem vergi bilincini hem de vergi ahlakını içeren geniş bir kavramı ifade eder. Bir toplumun vergi bilincinde, bireylerin vergi sistemi hakkında bilgi düzeyi ve anlayışı yer alır. Vergi bilinci, vergi mükelleflerinin haklarını ve sorumluluklarını anlamalarını içerir. Vergi bilinci, devletin varlık nedenini bilen ve yerine getirmesi gerekli olan kamusal hizmetlerin ve harcamaların farkında olan bireylerin, vergi ile ilgili ödevlerini ve sorumluluklarını usulüne uygun olarak

yerine getirmesi olarak tanımlanabilir (Organ ve Yegen, 2013: 243). Vergi kültürü, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerine etik bir şekilde nasıl yaklaştığını belirler. Literatürde vergi ahlakı ile ilgili çalışmalarıyla Torgler'in popülerlik kazandığı görülmektedir. Torgler (2007)'e göre vergi ahlakı, bireylerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme noktasında içsel bir motivasyona sahip olması olarak tanımlanmaktadır (Torgler, 2007). Vergi kaçakçılığına karşı tutum, vergi beyanlarının dürüst bir şekilde yapılması gibi unsurları içerir. İçsel motivasyonun vergi ahlakı açısından tanımı, vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusundaki istekliliği veya ahlaki olarak kendilerini zorunlu hissetmeleri, vergi ödeyerek topluma faydalı olduklarına inanmaları şeklindedir. Ayrıca daha az vergi ödemek için herhangi bir çaba gösterilmişse, bundan duyulan suçluluk ve pişmanlığı da içermektedir. Bu suçluluk ve pişmanlık derecesi yüksekse vergiye karşı olan direnç azalır (Öz, 2011: 49). Sonuç olarak, zamana ve mekâna göre farklılık gösteren, vergilemeyle yüklenen mükellefiyete karşı mükelleflerin sergiledikleri tavır, vergi zihniyeti olarak adlandırılır. Vergi zihniyeti, genel bir çerçeve içinde vergi ahlakını kapsar ve vergi kaçakçılığı ile vergi cezalarına karşı mükelleflerin sergilediği tutumu içerir (Gökbunar vd., 2007).

Vergi kültürünü etkileyen faktörlerden bir diğeri de siyasi faktörlerdir. Bunlar devlete, mevcut hükümete ve vergi idaresine olan güven duygusuyla şekillenmektedir. Adalet duygusuyla paralel gelişen güven duygusu vergi boyutunda, vergi idaresinin mükelleflere adil ve saygılı yaklaşımı, toplanan vergilerin mükelleflere sunulan hizmetlerin finansmanına harcandığı algısının oluşması gibi unsurlardan oluşur. 1980'lerde yapılan bir araştırmada; mükellefin kendini tanımlama yönteminin *kamunun faydası için kendi satın alma gücünden vazgeçmek* şeklinde olduğu görülmüş, eğer mükellef eşitsizlik ve/veya verginin kamusal hizmetlerin finansmanına gitmediği algısına girerse, kaçırdığı vergi miktarını ayarlama yoluna gitmeyi tercih ettiği saptanmıştır (Spicer ve Becker, 1980). Mükellefin vergi sistemi ve vergi idaresine güven duyması, toplumda vergi kültürünün oluşumunu olumlu yönde etkileyecektir. Örneğin Saraçoğlu'nun çalışmasında, mükellefler vergi kaçakçılığının en önemli sebebini toplanan vergilerin kamusal hizmet olarak geri dönmemesi şeklinde ifade etmişleridir (Saraçoğlu, 2008: 115). Taytak ve Bahtiyar (2011) tarafından yapılan çalışmanın sonucuna göre ise, mevcut hükümete duyulan güvenin ve hükümetin alacağı kararların benimsenmesinin, mükelleflerin vergilerini doğru beyan etmelerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Taytak ve Bahtiyar, 2011).

Vergi mükelleflerinin demografik özelliklerinin, vergi kültürü üzerinde etkili olabileceği düşünülmektedir. Yaş, cinsiyet, gelir düzeyi, eğitim seviyesi gibi demografik özelliklerin, vergiye olan tutum ve davranışları üzerinde etkili olabileceği belirtilmektedir. Burada vergi uyumu kavramı ortaya çıkmaktadır.

Vergi uyumu, bireylerin ve kurumların vergilendirme süreçlerini kanunlara ve usullere uygun, doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirdikleri durumu ifade eder. Vergi uyumu kavramı, *tax compliance* kavramının Türkçe karşılığı olarak kullanılmakta ve vergi ödeme istekliliği olarak tanımlanmaktadır (Güner, 2008). Vergi uyumu bir ülkedeki vergi gelirlerinin temel belirleyicilerinden birisi olarak değerlendirilebilir. Vergi uyumu daha yüksek olan ülkelerde vergi gelirlerinin daha yüksek olması beklenir. Literatürde yapılan çalışmaların bir kısmında, demografik bazı faktörlerin vergi kaçırma eğilimi üzerinde pozitif veya negatif yönde etkili olduğuna dair bulgular elde edilmiştir. Ancak, bazı çalışmalarda ise demografik değişkenler ile vergi kaçırma eğilimi arasında anlamlı bir ilişki bulunamadığına dair sonuçlar ortaya konmuştur. Torgler (2007) çalışmasında 65 yaş üzeri bireylerin, gençlere oranla vergi uyumunun daha fazla olduğu sonucuna ulaşmıştır (Torgler, 2007). Cinsiyete göre vergi uyumu ve vergi kültür düzeylerinin ölçüldüğü çalışmalarda kadınların erkeklere kıyasla vergiye daha fazla uyumlu oldukları sonucuna ulaşılmıştır (Grasmick vd., 1991; McGee ve Tyler, 2006: 4-15). Medeni durum, meslek grupları ve eğitim düzeyi demografik değişkenleri üzerine de çeşitli araştırmaların varlığına literatürde rastlanmaktadır. Ancak bu araştırmaların ülke, coğrafi bölge gibi değişkenler nedeniyle ortak ya da benzer sonuçlara ulaştığını söylemek mümkün değildir. Gelir düzeyi demografik değişkenine ilişkin sonuçlar da benzerdir. Bazı çalışmalarda, düşük gelirli mükelleflerin vergi kaçakçılığı riskine girme eğilimlerinin çok düşük olduğu gözlemlenmiş, gelir düzeyi arttıkça vergi kaçırma eğiliminin artacağı sonucuna ulaşılmıştır (Becker vd., 1987; Crane ve Nouzard, 1990).

2.3. Vergi Gelirlerini Etkileyen Faktörler

Vergi gelirleri ve bunları etkileyen faktörlerden bahsetmeden önce kamu gelirleri kamu hizmeti tanımına açıklık getirmek gerekir. Kamu gelirleri genellikle iki grupta incelenir: Devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirler (cebri kamu gelirleri) ve devletin egemenlik gücüne dayanmadan elde ettiği gelirler (cebri olmayan kamu gelirleri).

Bu tanım bağlamında dar ve geniş anlamda kamu gelirleri ayrımı yapmak da mümkündür. Dar anlamda kamu gelirleri, devletin cebir unsuru altında elde ettiği olağan gelir kaynaklarını kapsar (Edizdoğan, 1991: 5-6). Geniş anlamda ise cebri olsun olmasın tüm gelir kaynaklarını ifade eder (Dalton, 1923: 25). Bu tanımlar başlığında cebri kamu gelirleri olarak; vergiler, harçlar, resimler, parafiskal gelirler, şerefîyeler, cezalar, senyoraj sayılabilir. Cebri olmayan kamu gelirleri ise mülk gelirleri, teşebbüs gelirleri, özelleştirme gelirleri, borçlanmalar, yardım ve bağışlardır. Kamu gelirlerinin çok önemli bir kısmını vergiler oluşturduğundan, kimi zaman kamu gelirlerinden bahsederken vergi de denilebilmektedir (Yüksel, 2022: 30).

Onar kamu hizmeti tanımı için şunu söylemektedir: *Devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından yürütülen, genel ve ortak ihtiyaçları karşılamayı, kamu yararını sağlamayı amaçlayan, sürekli ve düzenli bir şekilde gerçekleştirilen faaliyetler* (Onar, 1966). Ord. Prof. Dr. Sıddık Sami Onar'ın verdiği bu tanımdan da anlaşılabileceği üzere kamu hizmetleri, milli olarak adlandırılan ve merkezden yönetimi ifade eden kamu hizmetleri ve mahalli olarak isimlendirilen ve mahalli idarelerce verilen kamu hizmetleri olarak iki türdür. Her ikisinde de bu hizmetlerin karşılanabilmesi için finansman ihtiyacı söz konusudur ve hem merkezi yönetim yani devlet hem de mahalli idareler bu finansmanı vatandaşların ödedikleri vergilerle karşılarlar. Vatandaş ve merkezi/mahalli yönetim arasındaki bu parasal ilişkiden kamu geliri ve kamu alacağı kavramları ortaya çıkar. Kamu alacağı, devletin kamu tüzel kişiliği ve egemenlik hakkından kaynaklanan özel bir alacak türü olarak tanımlanırken, merkezi veya yerel yönetimlerin kamu hizmetlerini sağlayabilmesi ve kamu harcamalarını karşılayabilmesi için gereksinim duyduğu gelire kamu geliri denir (Gerçek, 2017). Kamu gelirinin büyük bir bölümünü ise vergiler oluşturur (Ak, 2015: 26).

Vergiler bir ülkenin finansman kaynağı olmanın ötesinde, ekonomik, sosyal ve siyasal yaşamlarını derinlemesine etkileyen bir olgudur. Vergi politikaları, bir ülkenin kaynak dağılımını şekillendirebilir, ekonomik eşitsizlikleri etkileyebilir, işgücü piyasasını yönlendirebilir ve hükümetin toplum üzerindeki etkisini belirleyebilir. Vergi gelirlerindeki değişimler, bir ülkenin gelişmişlik düzeyine, ekonomik yapısına ve politika tercihlerine bağlı olarak çeşitlilik gösterebilir. Vergi gelirlerini etkilen faktörlerin doğru tespit edilmesi ve bunların pozitif yönde iyileştirilmesi yönünde tedbir alınması devletin kamu hizmetlerini

yerine getirme yükümlülüğünü doğrudan etkilediği gibi ülkenin ekonomik görünümünün de belirleyicisi olur. Vergi gelirlerini etkileyen faktörler ekonomik, sosyal ve kurumsal olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır. Takip eden kısımda bunlara değinilmektedir.

2.3.1. Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik Faktörler

Vergi iktisadi faaliyetler ile ilişkilidir. Bir ülkenin vergi kapasitesi vergilemenin iktisadi sınırını oluşturur. Makroekonomik açıdan önemli bir gösterge olan milli gelir bir ülkenin vergilendirilebilir üst sınırını ifade etmektedir. Teoride böyle bir sınır mümkün görünürken pratikte ise böyle bir durumun diğer bir ifade ile milli gelirin tamamının vergilendirilmesi mümkün değildir. Ancak nihayetinde bir ülkenin iktisadi faaliyetlerinin parasal değerini yansıtan milli gelir düzeyi vergi gelirlerinin belirleyicisi olarak görülmektedir. Diğer bir ifade ile vergi gelirlerinin düzeyi ekonominin gelişimi ile yakından ilişkilidir. Ekonomik büyüme, vergi gelirlerini doğrudan etkileyen temel bir faktördür. Büyüyen bir ekonomi, genellikle daha fazla iş fırsatı ve artan gelir demektir. Bu durum, bireylerin ve işletmelerin daha yüksek düzeyde gelir vergisi ödemesine yol açar, dolayısıyla toplam vergi gelirleri artar.

Ülkelerin ekonomik gelişmişlikleri farklılık taşırken bu farklılık vergi gelirleri bakımından da kendisini gösterir. Her ülkenin potansiyel bir vergi geliri ile fiili vergi geliri söz konusudur. Vergi kapasitesinin ne kadarının kullanıldığını gösteren bu fiili durum literatürde vergi gayreti kavramı ile anılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2017: 164). Dolayısıyla vergi gayreti arttıkça vergi gelirlerinin de artış göstermesi mümkündür. Vergi gayreti ise yine birçok faktörden etkilenebilmektedir. Bazen vergi idaresinden kaynaklı sorunlar, bazen hükümetlerin politik amaçları bazen de yapısal sorunlar vergi gayretinin düşük kalmasına yol açabilir.

Vergi politikası aracılığı ile ekonomiye yapılan müdahaleler ekonomik büyümeye etki edebilmektedir. Ekonomik büyümenin dinamikleri üzerinde vergi politikaları ile etkide bulunmak mümkündür. Örneğin işgücünün sayısal ve kalite bakımından geliştirilmesi, tasarrufların ve yatırımların ve teknolojik iyileşmenin teşvik edilmesinde vergiler

kullanılabilir (Susam, 2016: 232). Vergiler vasıtasıyla yatırımlar, işgücü arzı, AR-GE faaliyetleri, kaynakların sektörel dağılımı ve beşerî sermaye etkilenebilir bu da sonuç olarak ekonomik büyümeyi olumlu ya da olumsuz yönde şekillendirir (Tokathoğlu ve Ufuk, 2017: 306).

Vergi politikalarının ekonomik büyüme ve kalkınma üzerindeki etkilerinden bahsederken, vergi türleri ve bileşimlerinin ekonomik büyüme ve kalkınmayı desteklemek amacıyla değiştirilmesini de vurgulamak gerekir. Vergi oranları, vergi muafiyetleri, vergi teşvikleri gibi unsurları içeren doğru bir vergi politikası, işletmelerin ve bireylerin ekonomiye katkısını teşvik edebilir, yatırımları artırabilir ve dolayısıyla ekonomik büyümeyi destekleyebilir. Ancak, bunun tam tersi de söz konusu olabilmektedir. Adaletsiz, dengeli olmayan ve tek bir kesime yönelik bir vergi politikası, sadece diğer kesimleri olumsuz etkilemekle kalmayıp ekonomik büyümeyi engelleyebilir. Sosyo-ekonomik yapıyla uyumlu olmayan politikalar, büyüme ve kalkınma üzerinde olumsuz etkilere neden olabilir (Sandalcı ve Sandalcı, 2017).

Ekonomik büyümenin göstergelerinden birisi olarak kişi başı gelir ile vergi gelirleri arasında pozitif yönlü bir ilişkinin bulunması gerekir (Sen Gupta, 2007). Kişi başı milli gelir, bir ülkenin toplam milli gelirini ülkedeki kişi sayısına bölünerek elde edilen bir ölçümdür. Tanzi (1987) bunun özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından geçerli olacağını ileri sürmektedir. İktisadi refahın ve yaşam standardının bir göstergesi olan söz konusu kavram ayrıca vergi politikalarının belirlenmesi ve değerlendirilmesinde de önemli bir rol üstlenir. Buna göre daha yüksek bir kişi başı gelir düzeyi daha yüksek kalkınmaya işaret eder bu da vergilendirilebilir potansiyelin daha genişlemesi ve en nihayetinde daha fazla vergi geliri anlamına gelmektedir (Chelliah, 1971).

Bir ülkenin ekonomisindeki sektörel kompozisyonun dikkate alınması, etkili ve adil bir vergi politikası oluşturmak için önemlidir. Bir ekonominin sektörel bileşimi, vergi tahsilatını doğrudan ve dolaylı olarak etkileyebilir. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler farklı vergi oranlarına ve kurallarına tabidir. Örneğin, bir ülkedeki imalat sektörü genellikle yüksek katma değer vergisi (KDV) öderken, tarım sektörü belirli vergi avantajlarına sahip olabilir. Farklı sektörlerdeki işletmelerin üretim hacimleri ve istihdam düzeyleri farklılık gösterir. Büyük ölçekli ve yüksek katma değerli sektörlerdeki artışlar,

vergi gelirlerini artırabilir çünkü bu sektörlerdeki işletmeler genellikle daha fazla vergi öder. Aynı zamanda, sektörel kompozisyon, gelir dağılımını etkileyebilir ve farklı gelir gruplarından gelen bireylerin vergi yükünü etkileyebilir. Bunun yanı sıra kayıt dışı ekonomiye ağırlıklı olarak katılan sektörler vergi tahsilatını azaltabilir. Büyüyen sektörler genellikle daha fazla vergi üretebilirken, küçülen veya durağan sektörlerin vergi katkısı azalabilir. Öncel (2001) özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından vergi gelir düzeyinde dış ticaret, imalat, madencilik ve hizmetler sektörlerinin artırıcı buna karşın tarım sektörünün ise azaltıcı etkisinin bulunduğunu ileri sürmektedir.

Bir ülkenin gelir performansını etkileyen önemli bir faktör, ekonominin dışa açıklık derecesidir. Bu durum, ülkenin dış ticaretin ve yabancı sermaye girişinin seviyesini ifade eder. Yoğun dışa açık bir ekonomi, uluslararası ticaretin ve yabancı sermaye yatırımlarının etkilerine daha fazla maruz kalabilir. Dışa açık ekonomiler, daha fazla mal ve hizmet ticareti gerçekleştirir. Bu, ithalat ve ihracat üzerinden alınan vergilerin artmasına neden olabilir. Ayrıca, dış ticaretin genişlemesi, doğrudan ve dolaylı vergi gelirlerini artırabilir. Yoğun yabancı sermaye girişi, vergi tabanını genişletebilir. Yabancı sermaye yatırımları, genellikle vergilendirilebilir gelirler ve şirket kazançları aracılığıyla vergi tabanına katkıda bulunabilir. Bu durumun negatif yönlü etkisi ise yerel ekonomiyi dışa bağımlı hale getirmesi ve ekonominin yabancı sermaye çıkışlarına karşı daha duyarlı hale gelmesidir. Dolayısıyla vergi gelirlerinde yapay bir artışın yaşandığı geçici bir durum söz konusu olur (Seade, 1990: 54).

Dışa açıklık beraberinde belirli riskleri de getirebilir. Örneğin, küresel ekonomik dalgalanmalar, dışa bağımlı ekonomileri daha fazla etkileyebilir. Ayrıca, yabancı sermaye girişiyle birlikte gelen sermaye çıkışları, ekonominin istikrarını tehdit edebilir. Bu nedenle, vergi politikaları ve ekonomik yönetim, dışa açıklığı dengelemek ve sürdürülebilir bir büyümeyi desteklemek için dikkatlice planlanmalıdır.

Dış yardım ve bağışlar da vergi gelirlerini etkileyen bir faktördür. Söz konusu yardımların doğru bir şekilde yönetilmesi, kullanılması ve ekonomik yapıya entegre edilmesi vergi gelirlerini artırıcı bir etki ortaya koyabilir. Dış yardımların niteliği de vergi gelirleri üzerinde belirleyici bir faktördür. Eğer yardımlar, verimsiz tüketim harcamalarına veya borç finansmanına yönlendirilirse, ekonomik yapıda sürdürülebilir bir büyüme ve vergi

geliri artışı beklenemez. Üretim ve altyapı gibi üretken sektörlerle yönlendirilen yardımlar, uzun vadeli kalkınma ve vergi gelirlerinin artışına katkı sağlayabildiği gibi ekonominin üretim kapasitesini artırabilir. Bu tür yatırımlar, daha fazla üretim, istihdam ve gelir yarattığından vergi gelirlerini artırabilir.

Sonuç olarak, yardım ve bağışların vergi gelirleri üzerinde etkisi, bu kaynakların doğru bir stratejiyle kullanılmasına, sürdürülebilir kalkınmaya ve ekonominin üretim kapasitesini artırmasına bağlıdır. Ayrıca şarta bağlı nitelikteki borçların bağışlara göre vergi gelirleri bakımından daha fazla katkı yapacağı da savunulmaktadır (Sen Gupta, 2007).

Ekonomik faktörler arasında enflasyon vergi gelirlerinin bir belirleyicisi konumundadır. Fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artışı ifade eden enflasyon ortamında gelirler nominal düzeyde bir artış yaşayabilir bu da daha fazla vergi gelirin ortaya çıkmasına neden olabilir. Yatırım, tüketim ve tasarruf üzerinde direkt olarak etkili olan enflasyon, vergi gelirlerini de etkileyen bir unsur olarak kabul edilmektedir (Javid ve Arif, 2012). Enflasyonist eğilim olduğu ülkelerde reel vergi gelirlerinin olumlu yönde etkilenebilmesi bazı şartlara bağlıdır (Mansfield, 1980). Bunlar, enflasyon düzeyi ile uyumlu bir şekilde gelir ve kazançların artış göstermesi, vergiyi doğuran olay ile tahsil arasındaki zamanın uzamaması ve vergi sisteminin artan oranlı bir tarifede olmasıdır.

Gelişmiş ekonomilerde vergi sistemi çoğunlukla artan oranlı tarifeye sahiptir. Diğer yandan vergi tahsilatındaki süreler de genellikle kısadır. Dolayısıyla enflasyon dönemlerinde devlet açısından vergi gelirleri düzeyinin düşmemesi bakımından vergi sisteminin tarife yapısı önem taşır. Ayrıca söz konusu ülkeler vergi dilimlerini enflasyona bağlı olarak ayarlar ve bireylerin daha üst dilimden vergilendirilmesi daha kolaylaşır bu da vergi gelirlerinin enflasyon oranı üzerinde artış yaşamasını sağlar.

Öte yandan, gelişmekte olan ülkelerde ise verginin devlet tarafından tahsil edilme süresi görece daha uzun olabilmekte ve vergi sistemleri de gelir değişimlerine karşı daha az esnek kalabilmektedir. Bu durum, enflasyonun vergi gelirlerini olumsuz etkileme eğiliminde olabilir. Bu nedenle bu ülkelerde enflasyon, vergi gelirlerinin reel değerinde azalmalara yol açar (Şen, 2003).

Literatürde enflasyon ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi açıklayan Tanzi Etkisi olarak bilinen bir yaklaşım da mevcuttur. Verginin tahsil süresinin uzun olması durumunda vergi gelirlerinin reel değerinde bir aşınma meydana gelir (Tanzi, 1980). Söz konusu etki özellikle gelir ve servet vergileri bakımından ortaya çıkmaktadır (Gürbüzer, 1997).

Farklı vergi türleri için farklı gecikme sürelerinin hesaplanması ve bu sürelerin çeşitliliği, enflasyonun reel vergi gelirindeki etkisini belirlemeyi zorlaştırmaktadır. Her vergi türünün kendine özgü tahsilat süreleri ve gecikme mekanizmaları bulunmaktadır. Bu durum, enflasyonun vergi gelirlerine olan etkisini anlamak için karmaşık bir analiz gerektirir. Farklı vergi türleri, farklı ekonomik faaliyetlere bağlı olarak değişen gecikme sürelerine sahip olabilir. Ayrıca, vergi politikalarındaki değişiklikler, vergi indirimleri veya muafiyetler gibi faktörler de enflasyonun söz konusu etkisini karmaşık hale getirmektedir. Bu nedenle, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini doğru bir şekilde ölçmek ve anlamak için detaylı bir analiz ve veri toplama süreci gereklidir.

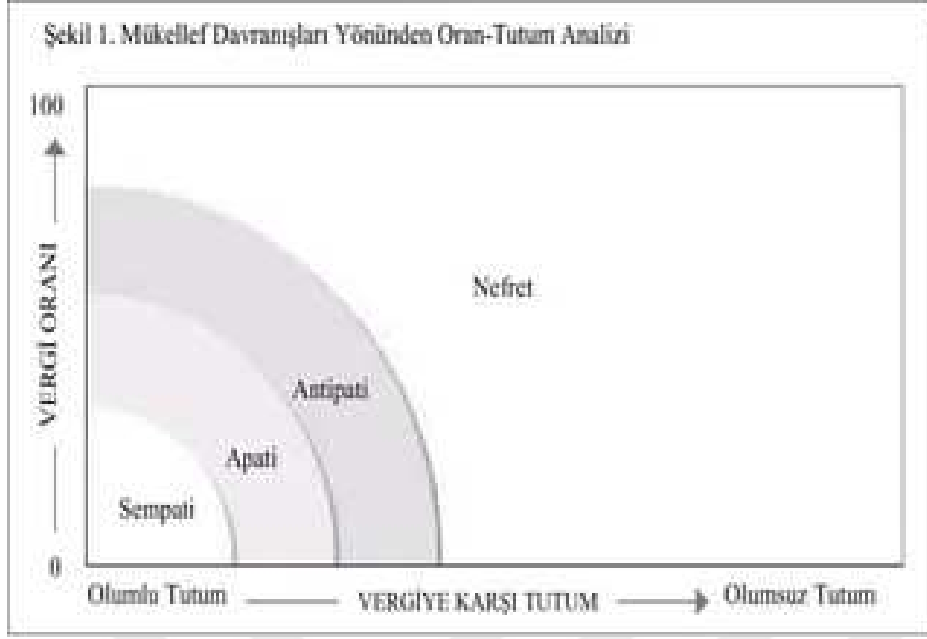
Diğer yandan enflasyon ile mücadele bakımından faiz oranlarının artırılması da vergi gelirleri bakımından etkiler ortaya çıkarabilir. Faizlerin artış göstermesi karşılığında yatırımların azalışı vergilendirilebilir potansiyelin daralması anlamına gelebilir. Ayrıca ekonomik belirsizlik ve istikrarsızlıkların ve risk priminin yükselmesi, büyüme için kullanılan fonların vergilendirilemeyen spekülasyon alanlarına yönlendirilmesine sebep olabilir. Dolayısıyla enflasyonist ortamın vergi gelirleri üzerinde oldukça önemli etkileri söz konusu olabilmektedir.

Bir ülkede kayıt dışı ekonomi de vergi gelirlerinin belirleyicisi konumundadır. Kayıt dışı ekonomi gayri resmi, enformel, düzensiz, paralel, ikinci, yeraltı, yasadışı, gizli, görünmeyen, kayıtlı olmayan ve gölge ekonomi gibi terimlerle de literatürde kullanılmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003). Ulusal gelir hesaplarında kayıtlı olmayan faaliyetler vergi gelirlerini düşürür ya da vergi gelirinin hiç elde edilememesine neden olur. Kayıt dışı ekonominin vergi gelirlerine etkisi çok yönlüdür. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler, gelirleri gizlemek, vergi kaçakçılığı yapmak veya vergi ödememek amacıyla gerçekleştirildiğinden, resmi olarak belirtilen gelirlerin vergilendirilmesini engeller. Kayıt

dışı ekonomik faaliyetlerin artması, devletin bütçe ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla vergi oranlarını artırmasına yol açabilir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler genellikle düşük ücretli ve güvencesiz işleri içerir. Bu durum, sosyal güvenlik sistemlerine olan katkıları azaltabilir ve dolayısıyla devletin sosyal hizmetleri finanse etme yeteneğini etkileyebilir. Kayıt dışı istihdam, ülkenin vergi ve prim gelirlerinde kayba neden olur; bu kayıplar, bütçe açığının ortaya çıkmasına yol açtığı gibi devletin kayıtlı çalışanların vergi ve prim yüklerini artırma eğiliminde olmasına sebep olur; böylece kayıt dışına geçiş hızlanır (Tansöker, 2017).

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi tabanı genellikle dardır ve bu vergi oranlarının vergi gelirleri üzerinde kritik bir etkiye sahip olmasına yol açar. Vergi oranlarındaki artışlar ve vergi gelirleri üzerindeki etkiler, gelişmekte olan ülkelerde dikkatlice değerlendirilmesi gereken karmaşık bir konudur. Gelişmekte olan ülkelerde, vergi gelirlerini artırmak için genellikle dolaylı vergilere yönelik bir eğilim görülür. Bunun nedenlerinin başında gelir dağılımı eşitsizliği gelir. Gelir vergisi oranlarının artırılması sınırlı bir kesimi etkilese de dolaylı vergiler geniş halk kitlelerine hitap eder ve dolaylı vergiler genellikle tüketimle ilişkili olduğundan ve gelir düzeyinden bağımsız olarak toplandığından kamu açısından daha istikrarlı bir gelir kaynağıdır.

Vergi oranları ile vergiye gönüllü uyum birbiriyle ilişkilidir. Vergi oranlarının artması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu azaltır. Şekil 2 vergi oranları karşısında mükelleflerin tutumlarının ne şekilde değişebileceğini analiz etmektedir.

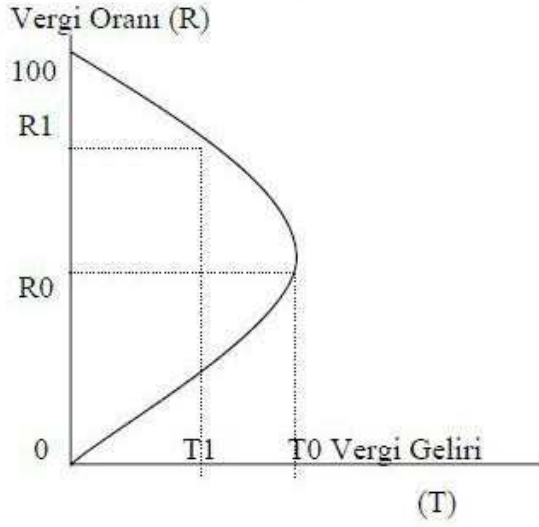


Şekil 2. Vergi oranı ve mükellef tutum analizi

Kaynak: (Aktan, 2001)

Şekil 2’de görüleceği üzere vergi oranının yükselmesi mükellefin sempatiden nefret tutumuna doğru değişim göstermesi sonucunu doğurur. Diğer bir ifade ile vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergiye karşı olumlu tutumu yerini olumsuz tutuma bırakmaktadır. Bu durum vergi oranlarının artırılması durumunda vergi gelirlerinin sürekli bir şekilde artmayacağını göstermektedir. Fikri temelleri İbn Haldun’a kadar dayanan ancak literatürde Arthur Laffer tarafından ortaya konulan Laffer Eğrisi söz konusu ilişkiyi açıklamaktadır. Bu bakış açısı devletin düşük vergi oranı uygulaması halinde daha fazla vergi geliri elde edeceğini savunan arz yönlü iktisadi görüşü temsil eder¹. Şekil 3’de Laffer Eğrisi gösterilmiştir.

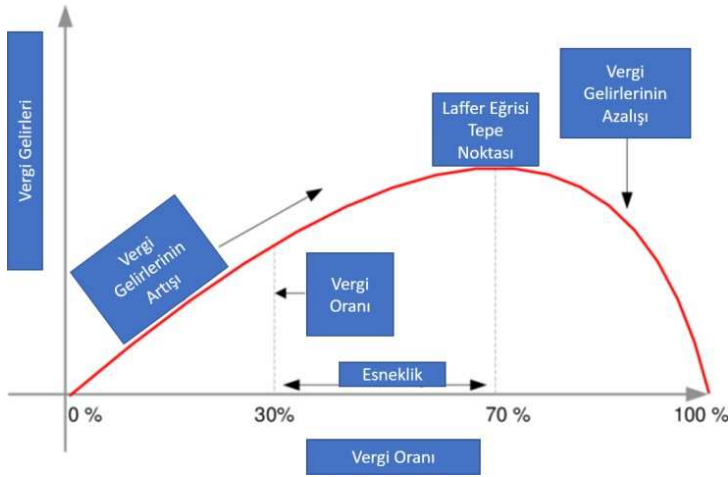
¹ 14.yy’da İbn Haldun Mukaddime adlı eserinde; devletin oluşumunda halka az vergi yüklendiğini buna karşın fazla vergi hasılatı elde edildiğini ifade eder. Benzer görüş nedeniyle Laffer Eğrisi, Laffer-Haldun Eğrisi olarak da adlandırılır.



Şekil 3. Laffer eğrisi

Kaynak: (Aykın, 2020).

Şekil 3 incelendiğinde vergi oranı ile vergi gelirleri arasında öncelikle pozitif daha sonrasında ise negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Vergi oranlarının %0 ya da 100 olması halinde devlet vergi geliri elde edememektedir. Optimal bir vergi oranı düzeyi söz konusudur. Bu da şekilde R0 olarak gösterilmiştir. Söz konusu düzeye kadar her vergi oranı artışı vergi gelirini de artıracaktır. R0 düzeyindeki vergi oranı vergi gelirin maksimum olduğu düzeydir. Bu oran sonrasındaki her bir vergi oranı artışı ise bu sefer vergi gelirlerinin azalmasına yol açacaktır. Laffer arz yanlı yaklaşım perspektifinden ekonomik büyümeyi teşvik etmek üzere vergi oranlarının düşürülmesini savunurken bu aynı zamanda vergi gelirlerinin artması anlamını taşımaktadır. Burada sorun optimal değerin ne olması gerektiğidir. Ülkelerin vergi politikaları ve gelişmişlik düzeylerine göre farklılık içerse de %30 ile %70 arasında bir esneklik payı optimum oranı belirlemede genel kabul gören bir teodir. Bu da Laffer eğrisinin farklı bir gösterimini sunmaktadır.



Şekil 4. Laffer eğrisi kapsamlı gösterim

Kaynak: (Aykın, 2020).

Laffer Eğrisi ve bu çerçevede arz yönlü iktisat teorisi, teorik düzeyde geçerliliğini koruyan bir yaklaşım olmasına rağmen, uygulamada bazı ülkelerde (örneğin, 1980'lerde ABD, Türkiye ve İngiltere) vergi oranı indirimlerinin vergi tahsilatını artırmadığını bu noktada ayrıca belirtmek gerekir.

2.3.2. Vergi Gelirlerini Etkileyen Sosyal Faktörler

Vergi gelirlerinde toplumun sosyal yapısı oldukça önemlidir. Ekonomik ve mali faktörlerin yanında kişilerin tutum ve davranışları bakımından vergi ödemeye karşı olumlu ya da olumsuz davranış geliştirmesine yönelten psikolojik, ahlaki, kültürel, dinsel ve kurumsal etmenler toplumun sosyal yapısını ve vergiye karşı tutumunu oldukça etkilemektedir. Aynı zamanda vergi sisteminin adaleti, yönetimin etkinliği, denetlenebilirliği, toplumun vergi bilincinin gelişmişlik düzeyi de kişilerin vergiye karşı ödeme ya da ödememe yönünde bir tutum sergilemesine sebep olmaktadır.

Vergi gelirleri açısından bakıldığında; vergi ahlakı, vergi uyumu, vergi bilinci, kamu harcamalarının etkinliği, mükelleflerin görüşleri ve ait oldukları sosyal gruplar olarak ele almak mümkündür.

Vergi ahlakı, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmesi olarak tanımlanabilmektedir. Bireylerde olan birtakım değerler sonucu oluşan içsel bir motivasyondur ve vergi gelirlerine doğrudan etki etmektedir. Aynı şekilde mükelleflerde gelişmiş olan vergi bilinci de kişinin vergi ödevini yerine getirme düzeyini ve dolayısıyla vergi gelirlerini doğrudan etkilemektedir.

Keza benzer bir şekilde verginin çok sayıda dini inançta “kutsal bir görev” olarak tanımlandığı görülür. Bu görevi, sorumluluk bilinciyle yerine getiren kişilerin vergi gelirlerine etkisi pozitif yönlü olmaktadır (Tosuner ve Demir, 2009). Kişilerin devlete bağlılıkları, vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak görmeleri de vergilendirmenin bir sosyal boyutudur. Bağlılığın derecesi vergiye gönüllü uyumu doğrudan etkilemektedir.

Vergi ahlakı ve vergi bilincinin yanı sıra, mükelleflerin eğitim seviyeleri, milliyetçilik nosyonları ve dini inançları da vergi gelirlerini belirleyen sosyal faktörlerdir. Eğitim seviyesi ve vergi politikaları arasındaki ilişki çift yönlüdür. Bir ülkede eğitim seviyesi ne kadar yüksekse vergi bilinci ve vergi gelirleri o kadar yüksektir. Aynı şekilde bir ülkenin vergi politikası çerçevesinde insan sermayesine yaptığı yatırım, yani devletin topladığı vergi gelirleri içinde eğitime aktardığı pay ne kadar yüksekse, vatandaşların da eğitim seviyesi aynı düzeye ulaşır.

Vergi gelirlerini etkileyen sosyal faktörler olarak mükelleflerin davranış ve tutumlarının yanı sıra vergi yönetiminin kalitesi gelmektedir. Mükelleflerin vergi ödemeye yönelik davranışları, vergi sistemine olan güven, adalet duygusu, vergi kaçakçılığı gibi faktörler de vergileme düzeyini etkilemektedir. Vergilendirme politikalarına ve uygulamalara karşı olumlu bir tutum, vergiye uyum davranışlarını teşvik edebilir. Vergi bilincine sahip bireyler, ödedikleri verginin farkında olurlar, ödedikleri vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kullanılacağını bilirler. Kamu harcamalarının şeffaf bir şekilde sunulması, vergi bilincini artırabilir. Bütçe şeffaflığı hükümet için elzem bir hedef

olmasa bile vatandaşların katılımı ve hükümetin hesap verebilirliği için bir ön koşul olarak kabul edilmektedir (Engin, 2022).

Kamusal harcamalar ile vergi ilişkisine bağlı olarak vergi bilincinin oluşturulması için, kişinin *mali sömürü* duygusuna kapılmaması gerekir (Demir, 2009). Aksi durum kişinin vergiye olan tutumunu olumsuz yönde etkiler ve vergi gelirlerini azaltır.

Vergi yönetiminin etkinliği ise, vergi toplama süreçlerinin ne kadar düzgün işlediği, vergi kaçakçılığına karşı ne kadar etkili önlemler alındığı gibi faktörlere bağlıdır. Etkin bir vergi yönetimi, vergi tahsilatının adil bir şekilde gerçekleşmesini sağlar ve mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini artırır. Mükelleflerin vergiye uyum göstermemesi yönetimde etkinsizliğin sonuçlarından biridir. Vergi kaçakçılığının ya da vergiden kaçınmanın asıl sebebinin vergiye uyumsuzluğun olduğu söylenebilir. Bu durum da hem vergi sistemini hem de vergi gelirlerini olumsuz etkiler.

Vergi yasaları ve düzenlemeleri de vergileme düzeyini belirleyen önemli bir faktördür. Hukuki çerçeve ne kadar net, adil ve anlaşılır ise vergi sistemi o kadar etkili olabilir. Toplumsal değerler ve kültür, vergi ödemeye ilişkin tutumları etkiler. Vergi ödemek toplumun genel değerleri ve normlarıyla uygunsa, vergi uyum oranları genellikle daha yüksek olur.

Vergi rekabeti de vergiye karşı uyumu etkileyen önemli faktörlerden biridir. Küreselleşme olgusu içerisinde şirketlerin vergi oranları ve vergi avantajları gibi unsurları göz önünde bulundurarak faaliyet göstermek için yer seçmeleri anlamına gelir. Vergi rekabeti, sermayenin daha az vergilendirildiği yerlere yönelmesi sonucu, diğer vergi kaynaklarının, genellikle emek ve tüketim üzerinden elde edilen gelirlerin üzerine daha fazla yük getirilmesine neden olabilir. Bu durum, refah devletinin sürdürülmesini ve sosyal hizmetlerin finansmanını zorlaştırabilir. Küreselleşme ve artan vergi rekabeti iyi yönetilemeyip kontrol edilemediği takdirde gelir dağılımındaki çarpıklıklar daha da derinleşecek, ulusal ve küresel düzeyde ekonomik istikrarsızlıklar daha sık ortaya çıkacaktır (Stiglitz, 2004). Bu durum vergi yükünün sermaye kazançlarından emek gelirlerine doğru yönelmesi, mükelleflerin vergi idaresine karşı saygılarının azalması ve vergi direncinin artması sonuçlarını doğurmaktadır.

Bu bağlamda toplumun sosyal yapısını değerlendirecek olursak mükellefin davranışı, vergiye karşı tutumu, vergileme sistemine karşı tutumu ile yönetimin etkinliği, kamu harcamalarının etkinliği ve hesap verilebilirliği, vergilemede adalet sistemi toplu bir şekilde değerlendirilmelidir.

Tüm bu faktörler değerlendirildiğinde de vergi yönetiminde belirlenen adalet sistemi ve etkinliği, mükellefin vergiye karşı tutumunu yüksek oranda belirlemektedir. Toplum vergileme sisteminde adaletsizlik olduğunu düşündüğü takdirde bu vergiden kaçınmayı, vergi kaçakçılığını artırabilmektedir. Bu da vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyecektir.

Toplumu vergi konusunda bilinçlendirmek, vergilerin hangi amaçla finansman kaynağı olarak kullanıldığı konusunda toplumu bilgilendirmek vergiye uyum konusunda teşviki arttıracaktır. Bu sebeple vergileme sistemi ve etkinliği ile mükellefin sosyal ve psikolojik tatmini vergi uyumunu ve vergi gelirlerini yüksek oranda etkilemektedir.

2.3.3. Vergi Gelirlerini Etkileyen Kurumsal Faktörler

Vergi gelirlerinde etken olan kurumsal faktörler arasında siyasi istikrar ve politik katılım, yolsuzluk algısı, politik rejim ve hükümet yapısı, politikacı ve seçmen davranışlarının yanı sıra uluslararası kuruluşların ülkeye yönelik tutumları sayılabilir.

Siyasal iktidarın toplum tarafından kabul edilmesi ve meşruiyet kazanması, vergi gelirleri üzerinde etkili olabilir. Bir hükümetin meşruiyeti, toplumun genelinde kabul görmesiyle ilgilidir. Halk, bir hükümetin meşru olduğunu düşündüğünde vergilendirme politikalarını daha olumlu bir şekilde değerlendirme eğilimindedir. Halkın hükümete olan güveni, vergi sistemine olan kabulü etkileyebilir. Söz konusu güven ise genellikle siyasi sürece katılım ile yakından ilişkilidir. Nitekim Tosuner ve Demir (2009)'e göre iktidara oy veren bir bireyin vergisel yükümlülükleri yerine getirme istekliliği oy vermeyenlere göre daha yüksek olabilmektedir. Diğer bir ifade ile seçmenlerin siyasi karar alma süreçlerine dahil olması daha yüksek bir vergi bilincine sahip olmalarını sağlayabilir. Halkın siyasi iktidarı meşru bulmaması durumunda vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma eğilimi artabilir.

Eğer bireyler veya işletmeler, vergi sisteminin hukuki ve siyasi meşruiyetini sorguluyorlarsa, vergi ödememe eğiliminde olabilirler. Bir ülkede siyasi iktidarın değişmesi, vergi politikalarında da değişikliklere neden olabilir. Yeni bir hükümet, kendi siyasi ideolojileri doğrultusunda vergi reformları yapabilir. Bu reformlar, vergi gelirlerinin miktarını, dağılımını ve toplumun bu politikalara karşı tutumunu etkileyebilir.

Diğer yandan siyasal karar alma sürecinde yer alan aktörlerin örneğin politikacıların kamusal gücü şahsi menfaatleri doğrultusunda kullanmaları da vergiye uyum bakımından önemli bir gösterge olacaktır. Yolsuzluk olarak bilinen söz konusu olgunun ortaya çıkmasında yasal düzenlemeler ve yetkiler, vergi sistemi yapısı, harcamalara ilişkin alınan kararlar, yönetim ile ilgili sorunlar, parti finansman politikaları, seçim sistemi, bürokrasinin kalitesi, kamu çalışanlarının refah düzeyi göstergeleri örneğin ücretler, yaptırım düzeyi ve denetim gibi birçok unsur etkili olabilmektedir (Giray, 2005). Yolsuz faaliyetlerin ortaya çıkış türleri arasında rüşvet, irtikap, zimmet, iltimas, nepotizm (akraba kayırma), kronizm (eş dost kayırma), patronaj, hizmet kayırmacılığı, oy ticareti, lobicilik, rant kollama, vurgunculuk, yalan, propaganda, gizlilik gibi örnekler gösterilebilir (Aktan, 2001).

Bütün bu uygulama biçimleri bireylerin iktidara olan güveni üzerinde bir tehdit olup, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi önünde de bir engeldir (Bird, Martinez-Vasquez, ve Torgler, 2008). Yolsuzluklar nihayetinde vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilmektedir. Uygulamada vergi gelirlerine dönük yolsuzlukları şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi idaresinin vergi kaçakçılığına göz yumması
- Vergi indirimleri ve muafiyetlerde kötüye kullanım
- Gelirin kaydında rüşvetle yapılan değişiklik sonucu vergi kayıtları üzerinde manipülasyon
- Gümrük yolsuzluğu
- Usulsüz kamu ihaleleri ve harcama yolsuzluğu

Hükümet yapısı ve politikacı/seçmen davranışlarının vergi gelirlerine etkisi ise politik rejimler bağlamında da ele almak mümkündür. Otoriter rejimler ile demokratik rejimler karşılaştırıldığında hesap verilebilirlik ilkesi devreye girmektedir. Bu ilkenin ve denetim mekanizmalarının yerleşik olduğu demokratik rejimlerde vergi gelirleri performansı

daha yüksektir. Buna karşın hesap verebilirliğin olmadığı toplumlarda vergi yapısında daha az gönüllülüğe dayalı ve toplanması görece kolay olan servet, dış ticaret gibi vergi türleri daha çok tercih edilmektedir (Mahdavi, 2008).

Politikacıların vergi gelirlerini direkt olarak etkileyebilecek bazı davranış biçimleri söz konusudur (Berksoy ve Demir, 2004). Özellikle politik konjonktür hareketleri teorisi çerçevesinde de açıklanan seçim dönemi öncesinde oyunu artırmak üzere daha düşük vergi yükünü amaç edinirken seçim sonrasında ise vergi yükünü artırmayı hedeflemektedir. Vergi yapısı bakımından ise mükellef tarafından daha az hissedilen vergileri tercih ederler. Örneğin katma değer vergisi fiyatlar içinde gizlendiğinden politikacıların tercihinde yer alabilir. Öte yandan politikacıların vergi yükünü belirlemede dikkate aldığı bir diğer faktör de siyasi rekabetin düzeyidir. Eğer iktidar kendisini tehdit eden bir başka siyasi parti var ise vergi yükünü daha düşük tutabilecektir. Siyasetçilerin temel amacı oyunu artırmak olduğundan vergi yükünü genellikle kendisine potansiyel oy gücü bulunan kesimler üzerine yüklemeyiz. Bu bağlamda potansiyel hedeflerden birisi de kararsız seçmendir. Söz konusu seçmen kitlesini kendisine çekmek üzere vergi yükünü onların lehine belirleyebilir. Ayrıca siyasetçiler vergi ile ilgili yasaların karmaşık hatta anlaşılabilir olmasını da isteyebilir. Böylece kendilerine manevra kabiliyeti sağlayabilirler.

Benzer şekilde seçmen davranışları ve vergi gelirleri arasındaki ilişki incelendiğinde, seçmenlerin politik ideolojilerinin, vergi politikalarına olan yaklaşımlarını etkilediği ve oy verme davranışlarının buna göre belirlendiği yorumu yapılabilir. Siyaset biliminde ortanca seçmen teorisi olarak bilinen kavrama göre, politikacıların ideolojik değil orta noktada bulunan seçmen tercihlerine yakın durmaya çalıştıkları kabul edilir. Ortanca seçmenin gelirindeki düşme ya da artma eğilimi, grubun tercihlerini geliri artırma yönünde olumlu katkı sunabilecek partilere doğru yöneltir. Bu teori, vergi gelirleri açısından demokratikleşmeyle birlikte ortanca seçmen grubunun düşük gelirli grupları olumlu etkileyecek oy verme kararlılığında olduğunu ve vergi adaleti sağlayacak kararları doğrudan etkileyeceğini savunur (Profeta ve Scabrosetti, 2013).

Küreselleşmenin vergi gelirlerine etkisi sadece bir önceki başlıkta değinildiği üzere sosyal değil aynı zamanda kurumsal bir faktör niteliği taşımaktadır. Sermaye ve işgücü mobilitesi, elektronik ticaret, türev piyasalarındaki karışık organizasyon yapısı gibi küresel

olarak nitelendirilebilecek etmenler özellikle gelişmekte olan ÷lkelerde vergi gelirlerini de aşınmaya neden olabilir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İYİ YÖNETİŞİM VE VERGİ GELİRLERİ

3.1. Yönetişim Kavramı

Bu bölümde yönetim ve iyi yönetim kavramlarına, yönetişimin gelişimine, temel özelliklerine ve ölçülmesine yer verilmektedir. Bir kurumun veya toplumun nasıl yönetildiği ve karar alındığı ile ilgili olan bu kavram, katılımcılık, hesap verebilirlik, şeffaflık, adillik ve etik değerler gibi ilkeleri içermektedir. İyi yönetim, karar alma süreçlerinin açık ve katılımcı olmasını, yöneticilerin hesap verebilir ve adil olmasını, kuralların açıkça belirlenmiş olmasını ve toplumsal katılımın teşvik edilmesini öngörmektedir. Yönetişim hem devlet kurumlarında hem de özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarında önem taşıyan bir anlayıştır.

3.1.1. Yönetim, Yönetişim ve İyi Yönetişim Tanım ve Kavramları

Yönetim, bir organizasyonun kaynaklarını planlama, örgütlenme, yönlendirme ve kontrol etme sürecidir. Bu süreç, belirlenen hedeflere ulaşmak için insanların, finansal kaynakların, malzemelerin ve diğer faktörlerin etkili bir şekilde kullanılmasını içermektedir. Bu bağlamda yönetim, liderlik, planlama, organizasyon, koordinasyon ve kontrol gibi faaliyetleri içermektedir.

Yönetişim birlikte yönetmek anlamını taşımaktadır. İngilizcede *governance*, Fransızcada ise *gouvernance* kavramları ile ifade edilmektedir. Söz konusu kavramın etimolojik temelleri ise Latince *gubeme* kavramından türemiş ve Yunanca *kybenan* veya *kybernetes* şeklinde kullanılmıştır. Kavramlar yön göstermek ve dümen manalarını taşımaktadır (Canıkalp ve Ünlükaplan, 2015). Kavramın Portekiz dilindeki karşılığı ise *governança* olup, siyasi ve idari yönetim alanında kavramın kullanıldığı görülmektedir (Huyn Quan Suu, 2009). Bazı kaynaklara göre kavram Fransızca *gouvernance* kelimesinden 16. yüzyılda ortaya çıkmış olup, 18. yüzyılda gelişmiştir. Kavram, devletin sivil topluma saygı duyması ile ilgili olarak kullanılmaktadır (Marcou vd., 1997). Kavramın daha sonraki

süreçte ise devlet özel sektör etkileşiminde, sosyal refah eleştirisinde, uluslararası ilişkilerde özellikle iktidarlara karşı güven sorunu ile ilintili olarak kullanıldığı ifade edilmektedir (Gaudin, 1998).

Yönetişim teriminin ilk defa yer aldığı 1989 Dünya Bankası'nın Afrika Sürdürülebilir Büyüme Raporu'nda özel sektör ve piyasa aktörlerinin önemi vurgulanırken söz konusu kesimin faaliyetlerini yönetim ile gerçekleştirmesi ifade edilmektedir (Worldbank, 1992). Ayrıca söz konusu rapor kapsamında Afrika'nın temel sorununun yönetim tarzı ile ilgili olduğu tespit edilirken bu sorunun çözümünde ise yönetişimin oldukça önemli olduğu vurgulanmaktadır (Zabcı, 2002). Yönetişim kavramının popülerlik kazanmasında özellikle Dünya Bankası olmak üzere bazı uluslararası kuruluşların etkili olduğu söylenebilir. Dünya Bankası yönetim kavramını herhangi bir ülkedeki tüm işlerin yönetiminde iktisadi, siyasi ve idari otoritenin kullanım biçimi olarak tanımlamaktadır (WorldBank, 1992). Birleşmiş Milletler ise yönetim kavramını bir toplumun devlet, sivil toplum ve özel sektör içindeki etkileşimler yoluyla ekonomik, politik ve sosyal ilişkilerini yönettiği değerler, politikalar ve kurumlar sistemi; karşılıklı anlayış, anlaşma ve eylem elde etme gibi bir toplumun kararlar almak ve uygulamak için kendisini örgütlenme şekli olarak ifade etmektedir (BM, 2000). Avrupa Birliği ise *Avrupa Yönetişimi: Beyaz Kitap* raporunda yönetişimi Avrupa'da gücün ya da iktidarın kullanılış biçimini şekillendiren kural, süreç ve davranış biçimleri olarak tanımlamaktadır (Commission of the European Communities, 2001).

Yönetişim, kurumsal amaçlara ulaşma yolunda ortak menfaatler doğrultusunda hareket edilerek iletişimde, bilgi paylaşımında karşılıklı güvenin benimsendiği, işlerin şeffaf ve hesap verebilir bir çerçevede gerçekleştirildiği, ortak kararların alınabildiği stratejik olarak gerçekleştirilen örgütsel etkinlikler olarak ifade edilebilir (Fidan, 2011: 6). Günümüzde yönetim kavramı yönetim ve karar alma süreçlerinin tüm paydaşların iş birliği ve katılımı ile yapılmakta olduğunu, yöneticilerin uzlaşmacı, saydam, hesap verebilir, etkin ve sorumlu bir yönetim anlayışı içerisinde davrandıklarını ifade etmektedir.

Yönetim ve yönetim birbirinden farklı kavramlardır. Göze çarpan en büyük fark yönetim kavramında yer alan ortak karar verme ve eşitlik anlayışının, yönetim kavramında yer almaması aksine yönetimin hiyerarşik ve dikey yapıya sahip olmasıdır. Kamu

yönetiminde geleneksel yaklaşımda yönetim kademelerinde ve yönetici ile çalışan personel arasında dikey bir hiyerarşik yapı diğer bir ifade ile ast-üst ilişkisi bulunmaktadır. Ancak yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında ise yönetim öne çıkmakta olup, bu çerçevede yatay ve daha eşitlikçi çalışanların karar alma süreçlerine dahil olduğu heterarşik² bir yapı söz konusudur (Aktan, 2003: 123). İlk anlayışta yöneten ve yönetilenlerin ayrıldığı, astlara yönelik baskıcı üstlere karşı ise itaatkâr bir otoritenin bulunduğu statükocu bir bakış açısı söz konusuyken yönetim ile modern çağın insan hakları ve demokrasi ilkelerine uygun bir bakış açısı bulunmaktadır (Özgür, 2011). Yönetim özellikle devletin hiyerarşik yapısına odaklanırken yönetim devletin dışında topluma etkisi bulunan sosyal, siyasi ve idari tüm aktörleri yönetme, yönlendirme, kontrol etme ve rehberlik etmeye odaklanmaktadır (Kooiman, 1993).

Genel olarak yönetim ve yönetim arasındaki farklılıklar Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1

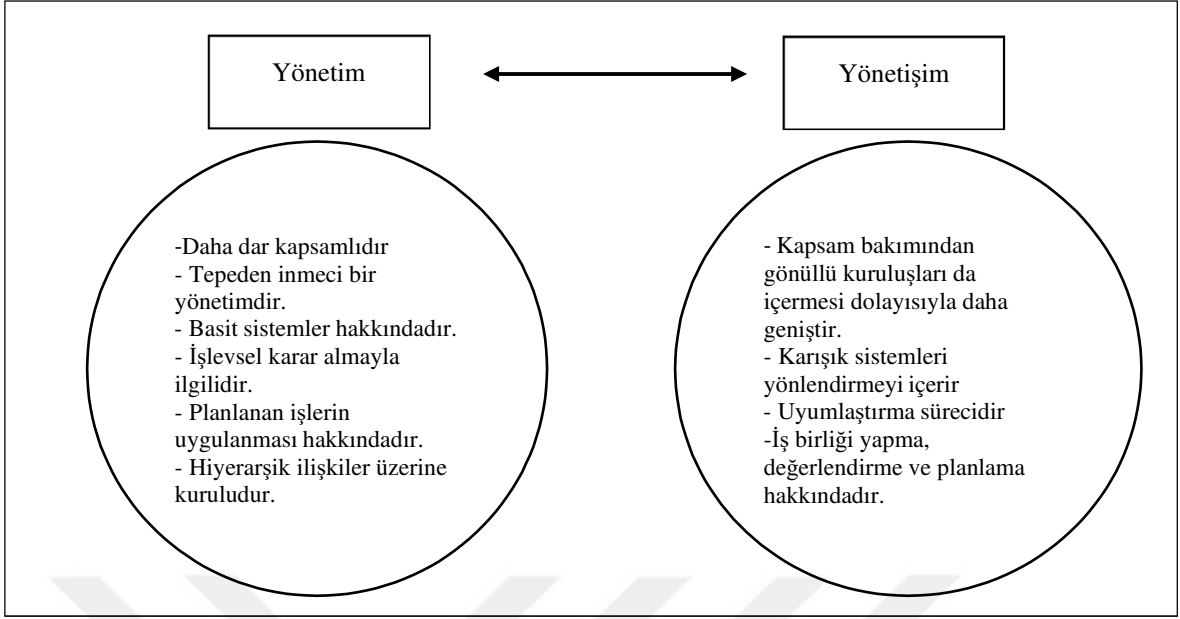
Yönetim ile yönetim arasındaki farklılıklar

Yönetim	Yönetim
Hiyerarşik Düzen	Heterarşik Düzen
Otoriter	Demokratik
Hesap Sorucu	Hesap Verici
Gizlilik	Şeffaf
Bürokratik	Kaliteli
Statükocu	Reformcu

Kaynak: (Canıkalp ve Ünlükaplan, 2015).

Söz konusu iki kavram arasındaki farklılıkları ortaya koyan bir başka bilgi Şekil 5’te sunulmuştur.

² Heterarşi, karşılıklı ilişki ve bağımlılık halindeki aktivitelerin eşgüdümünü ve kendi kendine organize olma etkinliklerini ifade etmektedir. Bu yönüyle Heterarşi kendi kendini organize eden kişilerarası ağları, örgütler arası koordinasyonu, merkezsiz, çevre bağımlı sistemler arası döngüyü içermektedir.



Şekil 5. Yönetim-yönetişim karşılaştırılması

Kaynak: (Fitzpatrick, 2002).

Peki yönetim pratikte ne şekilde gerçekleşecektir? Uygulamada yönetişimin standartları neler olmalıdır? Bu soruların cevabı ise iyi yönetişim kavramı ile verilmektedir. İyi yönetişim, yönetişimin temel özellikleri çerçevesinde oluşturulan standartları ifade etmektedir. Kavramın ilk defa 1990'da ikinci *BM Az Gelişmiş Ülkeler Konferansı*'nda geçtiği görülmektedir (Sözen ve Algan, 2009).

İyi yönetişim, bir toplumda ya da politik sistemde yer alan tüm paydaşların ortak çabalarıyla oluşan süreçlerin bütününden oluşan yapı olarak tanımlanabilir. İyi yönetişim kavramını ortaya çıkaran koşulların kaynağında özellikle gelişmekte olan ülkelerin karşı karşıya kaldığı problemler yer almaktadır. Küreselleşmenin neden olduğu iktisadi, sosyal ve çevresel problemler karşısındaki çözüm arayışının bir sonucu olarak ortaya çıkmış bir kavramdır ve halen şekillenmeye devam etmektedir. İyi yönetişim ile amaçlanan, bireylerin yönetim erkine yoğun katılımını temin etmek ve kararların en geniş fikir birliği ile alınmasını sağlamaktır.

Dünya Bankası'nın (1992) iyi yönetişim yaklaşımı ile hedeflenen prensipleri şöyledir:

- Politik gücün hesap verebilirliğinin sağlanması
- Farklı sosyal, ekonomik ve sosyo-kültürel tercihlerden gelen bireylerin yönetim işlevine katılması
- Sosyal ve yasal bir düzenin kurulması
- Bürokratik şeffaflık ve dürüstlük zemininin oluşturulması
- Bilgi ve enformasyona erişim özgürlüğü sağlanarak yönetimin denetlenmesi
- Kamu kaynaklarının etkin ve yerinde kullanımı
- Kamu ve sivil toplum arasında iş birliğinin geliştirilmesi

İyi yönetişimin gelişimine katkı sunan teorik temeller arasında kurumsal iktisadın önemli bir yeri bulunmaktadır. İyi yönetişim ve kurumsal iktisat arasındaki ilişki sıkı bir şekilde birbirine bağlıdır, çünkü her iki kavram da ekonomik kalkınma, istikrar ve genel toplumsal refahı teşvik etme ortak hedeflerini paylaşır. Kurumsal iktisat, ekonomik davranışları ve sonuçları şekillendirmede kurumların rolüne vurgu yapmaktadır (Hodgson, 2009: 3). Hem resmi (kanunlar, düzenlemeler ve politikalar) hem de gayri resmi (normlar, gelenekler ve sosyal uygulamalar) kurumlar, bireylerin ve organizasyonların bir toplum içinde nasıl etkileşimde bulunduğunu etkileyen önemli unsurlardır. Diğer bir ifade ile kurumlar, yönetim biçimin ne şekilde olacağını şekillendirirler. İyi yönetişim uygulamaları, kurumların verimliliğini ve etkililiğini artırmayı amaçlar. Kurumsal iktisat, kurumların kaynakları nasıl tahsis ettiğini ve ekonomik faaliyetleri nasıl koordine ettiğini değerlendirerek ekonomik kalkınma ve büyümeye katkıda bulunur. Özetle, iyi yönetişim ve kurumsal iktisat arasındaki ilişki karşılıklıdır. İyi yönetişim uygulamaları etkili kurumların oluşturulmasına katkıda bulunur ve sağlam kurumlar, iyi yönetişimin temelini oluşturur. Her ikisi birlikte, ekonomik manzaranın şekillenmesinde ve toplumların refahını teşvik etmede önemli bir rol oynarlar. Diğer yandan ulus devletin etkisini azaltmaya odaklanan uluslararası ilişkiler teorileri, yönetim ve örgüt teorileri de iyi yönetişimin gelişimine katkı sağlamıştır (Jessop, 1995).

3.1.2. Yönetişim Teriminin Oluşumunda Temel Motivasyonlar ve Tarihsel Süreç

1980’den itibaren dünyadaki iktisadi, sosyal ve teknolojik gelişmeler küreselleşme çatısı altında ele alınmaktadır. Söz konusu kavram hayatın çeşitli alanlarında çok boyutlu etkilere sahiptir. Ekonomik açıdan ele alındığında 1980’lerle birlikte çok uluslu şirketlerin dünya genelinde üretimlerini ve etkilerini arttırması ulus ekonomilerin ve söz konusu ülkelerin uyguladıkları politikaların dünyadaki ekonomik dalgalanmalardan etkilendiği bir döneme girilmiştir. Söz konusu etkileşimin altında ülkelerin iktisadi anlamda birbirleriyle hiç olmadığı kadar bağımlı hale gelmesi yer almaktadır. 90’lı yıllara gelindiğinde ise internet olanaklarının gelişimiyle birlikte küreselleşme sürecinde teknolojik bir boyut ortaya çıkmış ve mekândan bağımsız bir şekilde iktisadi faaliyetlerin gerçekleşmeye başlamıştır. Sosyal ve teknolojik anlamda yaşanan gelişmeler ile birlikte dünyanın farklı noktalarındaki bireylerin iktisadi ilişkiler geliştirmesi ve bilgi paylaşımı olanaklı hale gelmiştir. Bilginin ulaşılabilir olması da demokratik uygulamalar ve yönetim alanında da hesap verebilirlik, saydamlık gibi ilkelerin önem kazanmasına etkide bulunmuştur.

Artan kentsel nüfus ve ekonomik-teknolojik ilerlemelerle, yeni orta sınıflar ve yeni sosyal hareketler de bu dönemin özellikleri arasındadır. İnsan hakları, çevresel hassasiyet ve kadın hakları gibi meselelere olan ilgi artışı kamu yönetimini de bir şekilde etkilemiştir. Zira söz konusu meselelerin çözümü bakımından devletin uygulayacağı politikaların oldukça önem arz ettiği düşünüldüğünde etkilenmemek mümkün görünmemektedir. Söz konusu gelişmeler ışığında katılım sadece seçim dönemleri için değil yönetim süreçlerinde de uygulanmak üzere önem kazanmıştır.

Bu süreç içerisinde, bireyin vatandaşlık bağıını ön planda tutarak, onu kamunun bir paydaşı olarak gören yeni bir anlayış gelişim kaydetmiştir. İngilizce *stakeholder* kavramı ile ifade edilen bu anlayışın temel dinamiği dilimizde *paydaş* kavramı ile ifade edilmektedir. Bireyin yönetimdeki rolü 1992 Rio Zirvesi’nde *ortak* kavramı ile anılırken Habitat II konferansında ise *paydaş* olarak değişime uğramıştır. Paydaş kavramı yönetim açısından olmazsa olmaz unsurlardan birisidir. Aslında söz konusu kavram hiyerarşik katı geleneksel kamu yönetimi anlayışına bir baş kaldırıdır. Küreselleşmeyle birlikte sanıldığı gibi aksine tek

tip yerine bireyin, yerelin ve çeşitliliğin önemli hale geldiği bir yapı ortaya çıkmaktadır. Bu yeni katılım türü, post modern söylemlerle nitelendirilmekte, birey-devlet ilişkisine yeni bir bakış açısı kazandırmakta, yönetim kavramı yerini yönetişime terk etmektedir. Yönetişim kavramı sadece kamu kesiminde değil yönetim faaliyetinin olduğu her noktada söz konusu olabilir.

1989 yılında ilk kez yönetişim terimini literatüre sokmasından sonra Dünya Bankası, 1992 yılında Gelişme ve Yönetişim başlıklı bir rapor yayınlarak bu kez yönetişimi hem de üç farklı boyutta tanımlamıştır (Bayramoğlu, 2002):

- Siyasi rejim türü
- Yönetimde yetki kullanım süreci
- Politikaların belirlenmesi ve uygulanmasındaki kapasite

Söz konusu üç hususta iyileşmenin sağlanması Dünya Bankası'nın sağlayacağı kredi desteklerinin bir ön koşulu olarak görülmektedir.

1994 *Dünya Yönetişim Raporu* ile Dünya Bankası yönetişimin iyi bir şekilde uygulanabilmesinin koşulu olarak devletin piyasa dostu bir misyonla yeniden yapılandırılması olarak kabul edilmektedir (Acı, 2005). Bu bağlamda sivil toplumun güçlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle sivil toplumdan türeyen ve üçüncü sektör olarak kabul edilen sivil toplum örgütlerinin kamusal karar alma süreçlerine dahil olmasına olanak tanıyan mekanizmaların geliştirilmesi önem taşımaktadır. Böylece güçlenen bir sivil toplum devletin etkinliğini güvence altına alabilir (Peker, 1996).

Yine Dünya Bankası'nın yayımladığı 1997 *Değişen Dünyada Devlet Raporu* ile yönetişim kavramı yeni bir boyut kazanmıştır. Söz konusu rapor kapsamında hayal edilen devletin teknolojik gelişime açık etkin ve güçlendirilmiş bir yapıda olması hedeflenmektedir (Bayramoğlu, 2002). Bu hedefe ulaşmak üzere bürokratik kalitenin iyileştirilmesi, adam kayırma, rüşvet ve yolsuzluğun önlenmesi, şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması,

kamuya güvenin artırılması ve kanunların etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir (Fukuyama, 2012).

OECD de Dünya Bankası'nın yönetim anlayışını benimsemiştir. OECD yönetişimin taşıması gerektiği özellikleri sıralamıştır. Buna göre yönetim bir eylem biçimi veya kurallar sistemi değildir özü itibarı ile bir süreçtir, bu süreç egemenlik ilişkisinden ziyade, uzlaşma-uyum üzerine kuruludur, özel sektör ve kamusal unsurları aynı anda kapsar, sürekli etkileşim ve güven ilkesi üzerine inşa edilmektedir (Güler, 2003).

2000 yılında BM'nin *Milenyum Zirvesi Deklarasyonu* ile insan hakları ile ilgili meselelerin çözümünde yönetime vurgu yapılmış ve ilk defa demokratik yönetim kavramı ile karşılaşmıştır (Fukuda ve Ponzio, 2002). TESEV 2008 yılında yayımladığı *İyi Yönetişim El Kitabı*'nda Yönetimden Demokratik Yönetime başlıklı bir tablo ile konuyu açıklamıştır. Tablo 2 söz konusu dönüşümü yansıtmaktadır.

Tablo 2

Yönetimden demokratik yönetişime

Demokrasinin Gelişimi	Doğrudan Demokrasi (Atina Demokrasisi)	Temsili Demokrasi	İyi Yönetişim	Demokratik Yönetişim
<i>Yetkinin Dayanağı Hak</i>	Toprak>Halk Doğrudan	Seçim Oylama	Katılım Katılım	Uzlaşma İletişim/bilgi paylaşımı Paylaşılmış
<i>Yetki</i>	Halkın	Seçilmiş temsilcilerin	Saydam	
<i>Birey</i>	Tam anlamıyla Etkin	Edilgin	Etkin (kurumlar aracılığıyla)	Etkin (müzakere yoluyla)
<i>Çatışma Sorun Tanımı Karar Alma</i>	Çözülür Vatandaşa Basit çoğunluk	Sürdürülebilir Vatandaşın dışında Seçilmiş münhasır	Görüşülür Ortak Çıkar grupları tarafından etkilenecek	Dönüştürülür Anlaşma, razı etme, oybirliği sağlama yoluyla
<i>Temsil Bilgi Paylaşımı Katılım</i>	Bireysel Yeterli Doğal	Siyasi gruplar Sınırlı Çevresel	Paydaşlar Gelişmiş Kapsayıcı	Tam Dönüştürücü/ uzlaştırıcı Çok yönlü
<i>İletişim</i>	Açık	Tek yönlü	İyileştirilmiş tek yönlü	
<i>Uygulama</i>	Halk tarafından	Kurumlar tarafından	Kurumlar tarafından (sistem halka açık)	Kurumlar tarafından (sistem halk tarafından tasarlanmış)

Kaynak: (TESEV, 2008).

3.1.3. İyi Yönetişimin Temel Özellikleri ve Başlıca Unsurları

İyi yönetişimin nitelikleri katılımcılık, uzlaşma odaklılık, hesap verebilirlik, şeffaflık, sorumluluk, etkinlik ve verimlilik, eşitlik ve kapsayıcılık ile hukukun üstünlüğü olarak ifade edilir (Kefela, 2011). Bu ilkeler Avrupa Birliği'nin Beyaz Kitap'ında açıklık, katılımcılık, hesap verilebilirlik, etkinlik ve uyum olarak sıralanırken OECD iyi yönetişimin anahtar unsurları olarak hesap verebilirlik, şeffaflık ve katılımı gösterir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yayını olan *İyi Yönetişimin Temel Unsurları* adlı çalışmada ise sekiz temel ilkenin kabul edildiği görülmektedir (Maliye Bakanlığı, 2003). Bu tanımlamalar ışığında ilkeler aşağıda incelenmektedir.

Şeffaflık

İyi yönetişimin temel ilkeleri arasında yer alan (Engin ve Öksüz, 2023) şeffaflık; katılımcı demokrasi, bilgi özgürlüğü, vatandaşların yetkililerin faaliyetlerini eleştirme derecesi ve kararların kimler tarafından hangi koşullarda alındığının bilinmesiyle ilgilidir. Özellikle bütçe şeffaflığı, iktidarın kötüye kullanılmasını önlemek için yolsuzluğun, ayrımcılığın ve ayrıcalıkların önlenmesi için bir koşul olarak kabul edilmektedir (Saparniene ve Valukoyte, 2012). Bütçe şeffaflığı, bilgilerin kamuoyu açıklanması ve amacının bilgi paylaşımı olduğu ifade edilmektedir (Engin ve Öksüz, 2023).

Şeffaflığın amacı, alınan kararların kurallara uygun bir şekilde hayata geçirilmesini sağlamak ve bu kararların uygulama sürecinde ilgili kişilere serbest bilgi akışını sağlayabilmektir. Kamu hizmetlerinin kaliteli şekilde yürütülebilmesi için şeffaflık ilkesinin açık, anlaşılır ve erişebilir olması gerekmektedir (Reiseneder, 2008).

Devletin ekonomik, politik ve sosyal konularda aldıkları kararlar ve o kararların uygulama süreçlerine vatandaşların ulaşabilme düzeyi o devletin şeffaflık derecesini belirler. Aynı durum uluslararası kuruluşlar ve özel sektör içinde geçerlidir. Özel sektörün ve uluslararası kuruluşların faaliyetlerine vatandaşlar tarafından erişimin kolay ve zamanında sağlanması, ilgili kurum ve kuruluşların şeffaf yönetim anlayışını benimsemiş olduğunun göstergesidir (Kuzey, 2003, s. 1-17). Özetle şeffaflık, karar süreçleri, kurallar ve yönetim faaliyetleri hakkında açık ve anlaşılır bilgilerin paylaşılması ilkesidir. İyi yönetim anlayışının etkin şekilde gerçekleşmesi için karar alma süreçleri açık ve şeffaf olmalıdır, böylece toplumun ve ilgili tarafların bilgi sahibi olmaları sağlanır. Ayrıca, karar alıcılar kararlarının sonuçları konusunda sorumluluk taşımalıdır.

Katılımcılık

Bu ilke, karar alma süreçlerine ve yönetim faaliyetlerine paydaşların aktif katılımını içerir. Vatandaş katılımıyla birlikte politikalar üretilirken ortak çıkarlar için de çaba sarf edilmektedir (Özer, 2005). Bu, toplumun geniş bir yelpazede fikirlerini, ihtiyaçlarını ve endişelerini ifade etmelerini sağlar. Katılımcılık, karar alma süreçlerinin meşruiyetini artırır.

Katılımcılık bilgilendirme ve organize edilmeye ihtiyaç duyduğundan, bir taraftan ifade özgürlüğü diğer taraftan örgütlü bir sivil toplum anlamına gelir (UNESCAP, 2005). Katılımcılığa duyulan ihtiyacın nedenleri arasında;

- Politika konularının gitgide karmaşıklaşması, politikaların birbiri ile bağımlılığının artmasından dolayı daha geniş bir bilgi ve perspektife duyulan ihtiyaç;
- Bilgi toplumunun artan ihtiyaçlarını karşılamak ve daha iyi bir bilgi yönetimi sağlamak; Vatandaş politik oluşturma sürecine dahil ederek, görüşlerinin dikkate alınması yönündeki beklentilerini karşılamak ve devlete kamunun güvenini tesis etmek;
- Daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirlik yönündeki talepleri karşılamak;
- Farklı çıkarlar arasında aracılık ederek geniş bir uzlaşmaya varmak için duyulan gereksinim,

sayılabilir (Maliye Bakanlığı, 2003).

Bir kamu politikasının etkin ve kaliteli olduğunu söylenebilmesi için, tüm paydaşların karar alma süreçlerine dahil olduğunun görülmesi gerekir. Sivil toplumun sürece katılımının politik karar vericilere olan güveni arttırdığı da ifade edilmesi gereken başka bir noktadır.

Hesap Verebilirlik

Bu ilkeden beklenen amaç, yöneticilerin ve kurumların kararlarından ve faaliyetlerinden sorumlu tutulabilecekleri bir sistem oluşturulmasıdır. Hesap verebilirlik, güç kullanımının şeffaf ve adil bir şekilde denetlenmesini sağlar. Hesap verebilirlik cevap verme sorumluluğuna sahip olanlar üzerindeki otoritenin bir şeklidir (Mulgan, 2000). İyi yönetim ekseninde hesap verebilirlik; kamu özel sektör ve STK'ların karar vericilerinin kamuoyuna ve karar verme sürecindeki diğer aktörlere karşı hesap verebilir olmalıdır (Maliye Bakanlığı, 2003). Yönetişim sürecinde sorumluluğun vatandaşlar yönünde evrildiği dikkate

alındığında, hesap verebilirliğin gerekliliği de ortaya çıkmaktadır (Palabıyık, 2012). Hesap verebilirlik diyalektik bir faaliyettir ve müzakereci demokrasinin ilkeleriyle de benzeşir. Bürokrasinin nasıl kontrol edileceği, bürokratların ve seçilmiş siyasetçilerin halkın isteklerine nasıl cevap vereceği, hesap verebilirliği etkilerini ortaya koymaktadır (Mulgan, 2000).

Eşitlik

Tüm bireylere eşit muamele ilkesini benimser. Sosyal eşitliği ve cinsiyet eşitliğini kapsar. Sosyal eşitlik toplumun her üyesi için eşit fırsatlar yaratmak anlamına gelirken cinsiyet eşitliği, tüm erkek ve kadınların sosyal refahta eşitlenmesi için eşit fırsatlara sahip olmasıdır. Eşitlik ilkesine göre, engelliler, yaşlılar, çocuklar, doğal afetzedeler gibi dezavantajlı grupların da dahil olduğu toplumun tüm kesimleri karar verme süreçlerinde yer almalıdır. Böylelikle toplumun aidiyet duygusu gelişir ve bireyler bir paydaş olarak hareket eder.

Etkinlik

Kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını hedefler. Bu ilke, kurumun amaçlarına en uygun şekilde ulaşmasını sağlamayı amaçlar. Yönetimin aldığı kararların herkese eşit ve eş zamanlı uygulanması ve elde edilmesi beklenen sonuçlar ile gerek kullanılacak kaynaklar gerekse olumsuz etkilenecek kesimlere olan etkileri arasında makul bir ilişki olması anlamına gelir (Toksöz, 2008). OECD'ye göre ise etkinlik, kamu yönetiminin kaliteli kamu ürünü yaratmaya çaba göstermesi, bunun yanı sıra hizmetlerin en uygun maliyetle ve politika-yapıcının gerçek amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilmesidir (Güler, 2003). Etkinliğin sağlanması için devlet, özel sektör, STK'lar ve vatandaşların birer aktör olarak değerlendirilmesi gerekir ve söz konusu aktörlerin karar ve uygulama süreçlerinde çalışma ve çözüm üretme hızları ile iş birlikleri, yönetişimde önemli kazanımlar sağlar.

Hukukun Üstünlüğü

Hukuk kurallarının herkes için eşit şekilde geçerli olduğunu vurgular. Hukukun üstünlüğü kavramının doğasında tarafsızlık adalet ve eşitlik kavramları yer alır (Kefela, 2011). Bu ilkenin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için bağımsız yargı sistemiyle birlikte yasaların tarafsız bir şekilde uygulanması gerekir (Ali, 2015).

Cevap Verebilirlik

Kamu hizmetlerinin toplumun beklenti ve isteklerine yanıt vermesiyle ilgilidir. Kurumlar bireyler için ulaşılabilir olmalıdır ve bireylerin hizmet alması makul bir zaman içerisinde kalmalıdır. Cevap verebilirlik kamu kurumlarının toplumun ihtiyaçlarını gidermek için eşitlikçi, istekli ve tutarlı olması anlamına gelir.

Stratejik Planlama

Kurumların sürdürülebilir bir gelecek için stratejik bir vizyona sahip olmalarını önerir. Uzun vadeli perspektif, anlık çözümlerden ziyade uzun vadeli hedeflere odaklanmayı içerir.

Liderler ve halk, iyi yönetim ve insani kalkınma hakkında geniş ve uzun vadeli bir bakış açısına sahip olmalı, bu bilinçle hareket etmeli, ayrıca ortak hareket etmenin dayandığı tarihi, kültürel ve sosyal zorlukları aşma iradesini de ortaya koymalıdır (Graham vd., 2003).

Yönetişimin iyi ya da kötü olması, yönetime getirilen tanımlardan biri olan ‘bir ülkenin işlerinin yönetiminde siyasal iktidarın kullanılması’ ile ilgilidir. Siyasal iktidarın güç ve yetkisini yönetişimin ilkelerini içerecek şekilde kullanması ve toplumun tüm kesimlerini paydaş haline getirmesi söz konusuysa bu iyi yönetişimdir. 2009 yılında Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD), Devlet ve Kalkınmanın Yönetimi başlıklı raporunda, gelişmekte olan ülkeler bazında iyi yönetişimin özelliklerini sıralamıştır. Bu rapordaki ifadelerden hareketle iyi ve kötü yönetim özellikleri Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3

İyi yönetim ve kötü yönetim

İyi Yönetişim	Kötü Yönetişim
Otorite yani ülkeyi idari edenler, kurumsal ve kurallara bağlı davranıyorlar.	Otorite kişisel davranıyor. Kurallarla bağlı değil, bireysel.
Siyasi liderler güçlerini başkaları ile paylaşıyorlar, davranışlarından dolayı hesap veriyorlar.	Siyasi liderler tekelci bir güce sahip ve hareketlerinden dolayı hesap vermiyor.
Liderler güçlerini toplumsal yarar için kullanıyorlar ve toplumun geniş kesiminin desteğini alıyorlar.	Liderler gücü kendisine bağlı ve kendisini izleyenlerin yararına kullanıyor.
Politik kararlar açık alınıyor. Kamuoyu tartışıyor ve görüş bildiriyor.	Karar alma standartları açık değil ve süreç anlaşılabilir özellikte.
Kararlar alınışının standartları var. Karar süreçleri şeffaf.	Siyasi partiler kişiler etrafında organize olmuşlardır ve bireysel yararlarına göre kaynak dağılımı yapıyor.
Siyasi partilerin kampanyaları geniş kitlelerce küçük miktarla finanse ediliyor.	Siyasi kampanyalar az sayıda ve gizli guruplarca destekleniyor.
Seçimler, açık, şeffaf ve özgürce yapılıyor.	Seçimlerde gözdağı ve yıldırımlar, oy satın almalar ve sahtekarlıklar oluyor.
Siyasi otoritenin idaresi hiyerarşik ve raporlamaya uygun, bunu kamuoyu ile paylaşıyor.	İdareciler, ücretlerinin dışında rüşvet ve gayri resmi komisyonlar alırlar.
Devleti yönetenlerin hareketleri (davranışları, politikaları) tahmin edilebilir, objektif yöntemlerle izlenebilir ve standart süreçlere sahip.	Devleti yönetenlerin hareketleri spekülattir. Sübjektif değer yargılarına sahiptir, ben yaptım izleyin şeklindedir.

Kaynak: (unctad.org, 2016).

Tablo 3'ten de görüleceği üzere yukarıda sayılan sekiz ilkenin varlığı ve uygulanıyor olması yönetişimi *iyi* olarak tanımlamaktadır.

3.1.4. İyi Yönetişimin Ölçülmesi

Demokrasi ile yönetilen ülke sayısındaki artış ve iyi yönetişimin bu alandaki katkısı, söz konusu katkının nasıl ölçülebileceği konusunda bir tartışma ortamı yaratmıştır. Herhangi bir endeks, bulunulan ortamın tüm boyutlarını eksiksiz bir şekilde açıklayamaz; ancak yönetişimin gözlemlenebilir göstergelerine odaklanmak, uluslararası düzeyde yönetim kalitesindeki farklılıkların karşılaştırılmasına olanak tanır (Huther ve Shah, 2008, s. 2).

Yönetişim göstergeleri *de facto* (fiili) ve *de jure* (yasal) olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. Genellikle *de jure* nitelik taşıyan veriler, gerçek tabanlı göstergelerin oluşturulmasında kullanılır. Ancak yönetişimin gerçek kalitesini şekillendiren önemli faktörlerden biri de *de facto* göstergeler yani gayri resmi ve yazılı olmayan kural ve uygulamalardır.

De jure göstergeler, genellikle yasal metinlere dayanan resmi düzenlemeleri ifade eder. Bu göstergeler, bir ülkenin yasal çerçevesini ve kurallarını yansıtır. Örneğin, anayasal düzenlemeler, yasalar, düzenlemeler gibi resmî belgeler bu kategoriye dahildir.

Diğer taraftan *de facto* göstergeler, resmî belgelerde bulunmayan ancak günlük uygulamalarda etkili olan kuralları ve uygulamaları ifade eder. Bu göstergeler, bir ülkede gerçekleşen olayları ve günlük yönetim pratiğini yansıtarak, *de jure* göstergelerle bazen farklılık gösterebilir. Örneğin, yolsuzlukla mücadeledeki etkinlik, adil yönetim uygulamaları gibi *de facto* göstergeler, ülkedeki yönetim kalitesini daha kapsamlı bir şekilde değerlendirmeye yardımcı olabilir.

Sonuç olarak hem *de jure* hem de *de facto* göstergeleri kullanmak, bir ülkenin yönetim kalitesini anlamak ve değerlendirmek için daha geniş bir perspektif sunabilir. Her iki kategori de yönetişimin hukuki çerçevesini ve günlük pratiğini birlikte ele alarak daha kapsamlı bir değerlendirme yapılmasına olanak tanır. Gerçeğe dayalı göstergelerin oluşturulması için kullanılan veriler, genellikle gayri resmi ve yazılı olmayan tüm kurallara ve uygulamalar tarafından belirlenen fiili gerçekleri yansıtmayan hukuki gerçekleri işaret eder (Quibria, 2014: 5-6).

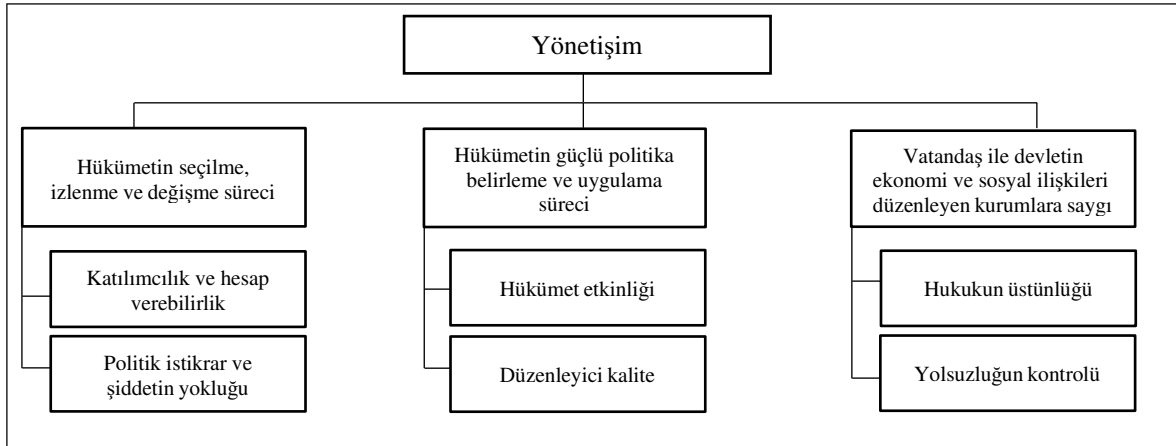
İyi yönetişimin ölçülmesi için kullanılan yöntemler, genellikle çoklu boyutları kapsayan bir dizi gösterge ve endeks içerir. Literatürde genellikle Dünya Bankası tarafından yayımlanan Dünya Geneli Yönetişim Göstergeleri veri seti kullanılmaktadır. Dünya Yönetişim Göstergeleri (WGI), birçok ülke için yönetişimin nicel ve nitel ölçümlerini sağlayan Dünya Bankası'nın bir projesidir. Bu göstergeler, yönetişimin çeşitli yönlerini yakalamak üzere tasarlanmış olup, farklı ülkelerdeki kurumların kalitesi ve hükümetin etkinliği hakkında bilgi sunar. WGI, küresel düzeyde yönetim performansını anlamak ve karşılaştırmak isteyen araştırmacılar, politika yapıcılar ve analistler için değerli bir kaynaktır. WGI, altı ana gösterge içerir ve her biri yönetişimin farklı bir boyutuna odaklanır.

- **Yolsuzluk Kontrolü:** Kamu gücünün özel çıkarlar için kullanılma derecesini, küçük ve büyük yolsuzluk biçimlerini ve elitler ve özel çıkarların devleti ele geçirmesini ölçer.
- **Hükümet Etkinliği:** Kamu hizmetlerinin kalitesini, memur hizmetinin kalitesini ve bunun politik baskılardan bağımsızlığını, politika oluşturma ve uygulama kalitesini ve hükümetin bu politikalara olan bağlılığının güvenilirliğini değerlendirir.
- **Politik İstikrar ve Şiddet/Terörün Yokluğu:** Politik istikrarsızlık ve şiddet ya da terörün yokluğunun olasılığını ölçer.
- **Düzenleyici Kalite:** Hükümetin, özel sektörün gelişimine izin veren ve teşvik eden sağlam politika ve düzenlemeleri oluşturma ve uygulama yeteneğini inceler. Bir ürün veya hizmetin belirlenen standartlara ve gereksinimlere uygunluğunu sağlamak için kullanılan bir dizi süreç, politika ve prosedürü içerir. Bu süreçler, ürün veya hizmetin tasarımından başlayarak üretim, dağıtım ve kullanım aşamalarına kadar uzanabilir. Düzenleyici kalite genellikle ISO 9001 gibi uluslararası kalite yönetimi standartlarına dayanır ve kalite yönetim sistemi tarafından sağlanır. Vergi gelirlerine etkisi ise dolaylıdır. Kaliteli ürün ve hizmetler sunan işletmeler genellikle daha güvenilir ve rekabetçi olurlar. Bu durum, işletmelerin daha fazla müşteri çekmesine ve daha yüksek gelir elde etmesine yol açabilir. Dolayısıyla, bu işletmelerin elde ettiği karlar üzerinden ödenen vergi miktarı da artabilir. Ayrıca, düzenleyici kalite standartlarını karşılayan işletmelerin daha az hata yapması ve daha az geri çağrı gerektirmesi

muhtemeldir, bu da operasyonel maliyetleri düşürür ve vergi ödemelerini artırır. Ancak, doğrudan vergi politikalarına etkisi daha dolaylıdır ve genellikle geniş çapta ekonomik faktörlerle ilişkilidir.

- **Hukukun Üstünlüğü:** Kurumların toplum kurallarına olan güven düzeyini ve bunlara uyumunu değerlendirir; sözleşme uygulaması, mülkiyet hakları, polis ve mahkemelerin kalitesi, suç ve şiddet olasılığı gibi unsurları değerlendirir.
- **Katılımcılık ve Hesap verebilirlik:** Bir ülkenin vatandaşlarının hükümetlerini seçme sürecine katılım derecesinin, ifade özgürlüğünün, örgütlenme özgürlüğünün ve özgür medyanın algılanmasını ölçer.

Dünya Bankası bünyesinde Kaufmann, Kraay ve Mastruzzi (2010) yönetişimi üç gösterge ile tanımlamaktadır. Birincisi, hükümetin seçilmesi, izlenmesi ve değişmesi süreçleridir. İkincisi, hükümetin güçlü politikalar belirlemesi ve uygulama kapasitesidir. Üçüncüsü ise vatandaşlara ve ekonomik ve sosyal etkileşimleri yöneten kurumların durumuna olan saygıdır. Bu üç göstergenin altında yer alan değişkenler Şekil 6'da belirtilmiştir.



Şekil 6. İyi Yönetişim ve bileşenleri

Kaynak: (Kaufmann, Kraay ve Mastruzzi, 2010).

Her bir gösterge, haneler ve işletmelerin anketlerini, uzman değerlendirmelerini ve diğer genel olarak erişilebilen veri kaynaklarını içeren çeşitli kaynaklardan toplanan verilere

dayanmaktadır. Her bir göstergeye ilişkin endeks değeri iki farklı şekilde sunulmaktadır. İlkinde değer -2.5 ile +2.5 arasında yer alırken ikincisinde ise 0 ile 100 arasında değer almaktadır. Bir ülkenin elde ettiği değerler arttıkça daha iyi yönetişime sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Endeksler ve göstergeler, geniş bir perspektif sunarak iyi yönetişimi değerlendirmeye çalışır. İyi yönetişimi değerlendirmek karmaşık bir süreçtir ve tek bir endeks veya gösterge genellikle tüm boyutları kapsayamaz. Bu endekslerin ve göstergelerin her biri belirli yönleri ölçerken, genel bir resmi tam olarak sunamayabilir. İyi yönetişim, çok boyutlu bir konsepttir ve sadece sayısal verilere dayanarak tam olarak anlaşılamaz. Bu nedenle, birden fazla kaynaktan gelen verilerin birleştirilmesi, kapsamlı bir analizin yapılması ve farklı bakış açılarını içeren bir değerlendirme süreci önemlidir. Sadece ekonomik göstergelerle değil, aynı zamanda demokrasi, hukukun üstünlüğü, sosyal adalet, çevresel sürdürülebilirlik gibi alanlarda da çeşitli göstergelerin kullanılması yönetişimi daha bütünlük içinde değerlendirmeye yardımcı olabilir.

Ayrıca, yerel dinamikler, kültürel farklılıklar ve tarihsel bağlamlar da göz önüne alınmalıdır. Bu faktörler, bir ülkenin yönetim kalitesini etkileyen önemli unsurlardır. Sonuç olarak, çoklu perspektifler, nitel ve nicel verilerin birleştirilmesi, yerel koşulların dikkate alınmasıyla birlikte daha kapsamlı bir yönetim değerlendirmesi sağlanabilir.

3.2. İyi Yönetişim ve Vergi Gelirleri İlişkisi

Bu bölümde iyi yönetim ve vergi gelirleri arasındaki ilişkinin teorik ve ampirik çerçevesi ele alınmaktadır.

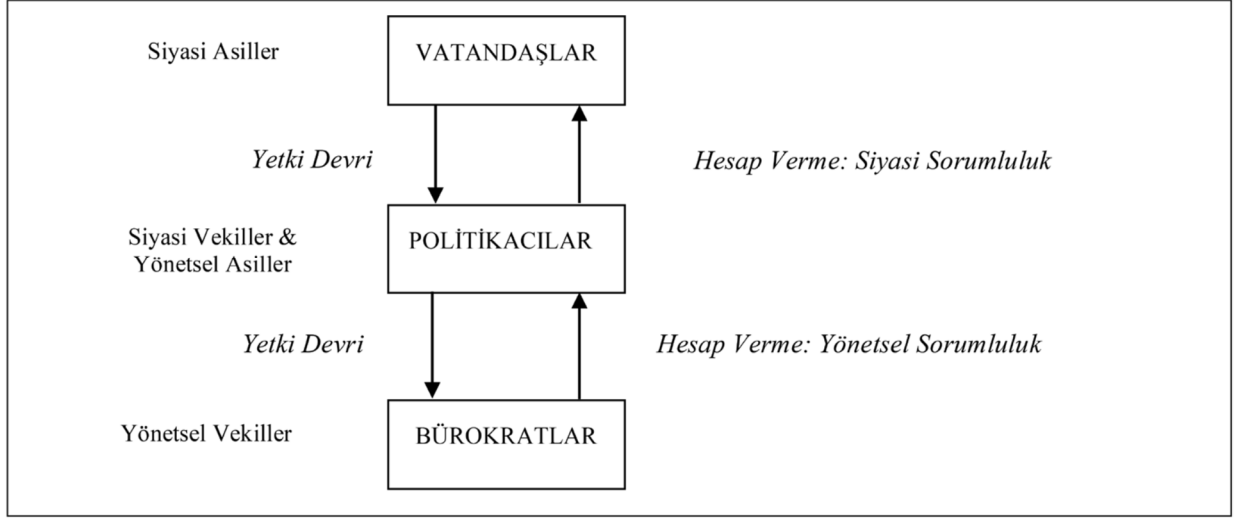
3.2.1. Teorik Çerçeve

Bu çalışmanın konusu itibarı ile iyi yönetim ilkelerinin kamu mali yönetimine yansımalarına da yakından bakmak gerekir. Yeni kamu yönetimi anlayışında kamu yönetimi sadece siyasi otoriteye değil halka karşı da sorumlu tutularak halka açıklık, kamusal hesap

verilebilirlik kavramları kabul edilmekte ve toplam kalite yönetimi, performans yönetimi ve denetimi, stratejik yönetim gibi işletme yönetimi ilke ve yöntemleri kamu yönetiminde uygulanmaktadır (Kurt ve Uğurlu, 2007; Demirbaş ve Engin, 2016). Kamu yönetiminde uygulanan ilke ve yöntemlerin performans denetimi de iyi yönetişimin bir parçası sayılabilir. Çünkü performans denetimi, kamu kaynakları yönetiminin kalitesi hakkında güvence sağlamanın bir yolu olarak görülmektedir (Demirbaş ve Engin, 2016).

İyi yönetişimin kamu gelirlerini arttıracak prensipte kabul gören bir anlayış olmakla birlikte tüm prensiplerin eş zamanlı ve aynı düzeyde uygulanmasının gerekliliği vurgulanmalıdır.

Kamu kesiminde karar alma süreçlerinde taraflar arasında tam bir bilgi düzeyi söz konusu değildir. Örneğin siyasetçiler ile seçmenlerin bilgi düzeyi simetrik değildir. Söz konusu bilgi asimetrisi vekalet teorileri çerçevesinde ele alınabilir. Vekalet teorisi; asil adına vekilin bazı görevleri yerine getirmesi üzerine odaklı ve birinin asil diğerinin vekil olduğu iki veya daha fazla taraf arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır (Ross, 1973: 134). Teori, söz konusu ilişkide vekilin çıkarlarının asilin çıkarlarından farklılaştığını ve vekilin asile göre daha fazla bilgiye sahip olduğunu varsaymaktadır (Kiser, 1999: 146). Devlet açısından incelendiğinde vekalet teorisi, devlet ile özel ekonomi birimleri, vatandaşlar ile politikacılar ve politikacılar ile bürokratlar arasında olmak üzere üç tür ilişkiyi ortaya çıkarmaktadır (Avcı, 2020: 359). Herhangi bir temsili demokrasi modelinde vatandaşlar, siyasetçiler ve bürokratlar arasındaki ilişki ve sorumluluk Şekil 7’deki gibi gösterilebilir.



Şekil 7 Temsili Demokrasilerde Asil-Vekil İlişkisi ve Hesap Verme Sorumluluğu

Kaynak: (Atiyas ve Sayın, 2000).

Şekil 7, siyasal karar alma sürecinde yer alan seçmenler, politikacılar ve bürokratlar arasındaki yetki devri ve hesap verme yöntemini ortaya koymaktadır (Avcı, 2020, s. 359). Buna göre siyasi açıdan asil olan seçmenler, siyasi açıdan vekil olan politikacılara yetkisini devretmekte ve bu yetki devrinin uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ise politikacıların siyasi hesap verme sorumlulukları çerçevesinde değerlendirmektedir. Siyasal karar alma süreçlerinde vatandaşlar, seçimler vasıtasıyla performans değerlendirmesi yapabilmektedir. Ancak bu değerlendirmenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi siyasetçilerin ne yaptığı, yetkilerini ne yönde belirleyip kullandığı ve kamu kaynaklarını nasıl ve hangi amaçlar çerçevesinde kullandığı ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmasına bağlı görünmektedir (Atiyas ve Sayın, 2000: 28). Seçmenlerin hesap sorduğu husus ise kamusal kararların beklentilerini karşılayıp karşılamaması ile ilgilidir. Seçmenler kendi faydalarını uygun düzeyde ve çeşitlilikte kamusal hizmet olarak maksimize edeceklerdir. Politikacılar ile bürokratlar arasında da bir ilişki söz konusu olup, bu ilişkide yönetsel açıdan politikacılar asil konumdayken bürokratlar ise vekil konumdadır. Bu ilişkide hesap verme biçimi ise yönetsel sorumluluk olarak ortaya çıkmaktadır. İlişkinin içeriğinde politikacıların vaatlerini sağlayacak uygulamaları bürokratlar tarafından gerçekleştirilmesi bulunmaktadır.

Kamu kesiminde kamusal kaynakların etkin bir şekilde kullanımında iyi yönetim ilkelerinin benimsenmesi ve yaygınlaştırılması oldukça önemlidir. Vekalet teorileri

kapsamında ortaya çıkabilecek sorunların çözümü iyi yönetim ile sağlanabilir. Bu ayrıca vergi gelirleri bakımından da önemlidir. İyi yönetim ilkelerinin yokluğunda bireylerin devlete olan güveni azalır bu da vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri önünde bir engel oluşturabilir.

Mali hesap verilebilirlik mali konularla ilgili soruların cevaplarını, hükümet ve hükümet görevlilerinden tam anlamıyla alabilmek anlamına gelir. Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve harcanmasında yetkili olanların etkin, verimli ve hukuka uygun davranmalarını sağlamak ve kaynakların kötüye kullanımını önlemek amacını taşır. Mali hesap verilebilirlik bütçe gerçekçiliği ve bütçe disiplininin yanı sıra yolsuzlukla mücadele anlamında da önem arz eder. Yolsuzluk düzeyinde gerçekleşecek bir iyileşmenin olumlu yansıyacağı ifade edilmektedir (Avcı, 2022).

Yolsuzluk eğer vergi gelirlerini kaçırmaya imkân sağlayan bir formdaysa toplam vergi gelirleri azalır. Vergi gelirlerinin azalması dışında yolsuzluk kamu hizmetlerinin sağlanmasında fiyatlarının artması veya miktarın azalmasına da sebep olur. İyi yönetim prensiplerine bağlı bir devlet yolsuzluk ortamlarının azalmasına ve zaman içinde yok olmasına zemin hazırlar.

Bu prensipler dahilinde yolsuzluklarla mücadele eden devletlerin, toplumun tüm kesimlerinden destek aldıkları görülür ve ortaklaşa eylem anlayışı gelişerek yolsuzluğa yol açan ortamlar son erdirilir.

3.2.2. Ampirik Literatür

İyi yönetişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştıran çalışmalara bu kısımda yer verilmektedir.

Sen Gupta (2007) çalışmasında 1980-2004 dönemi için 105 gelişmekte olan ülke için statik panel veri analizi kullanarak vergi gelirlerinin belirleyicilerini araştırmaktadır. Çalışma, vergi geliri performansını etkileyen yapısal faktörler (kişi başı GSYİH, GSYİH içinde tarım payı, dış ticaret açıklığı ve dış yardım) ve diğer faktörleri (yolsuzluk, siyasi

istikrar, doğrudan ve dolaylı vergi payı) kapsamaktadır. Elde edilen bulgulara göre kişi başı GSYİH, GSYİH içinde tarım payı ve dış ticaret açıklığı vergi gelir performansının güçlü belirleyicileridir. Ayrıca, yabancı yardımın vergi gelir performansını artırdığını, ancak yabancı borcun önemli bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir. Kurumsal faktörler arasında ise yolsuzluğun vergi geliri performansı üzerindeki etkisi negatif ve anlamlıdır.

Imam ve Jacobs (2007) çalışmasında 13 orta doğu ülkesi için 1990-2004 dönem aralığında panel veri analizi yardımıyla yolsuzluk ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Elde edilen bulgular yolsuzluğun vergi gelirlerini azalttığı tespit edilmiştir.

Bird vd. (2008) gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri örneklem olarak belirlediği araştırmasında 1990-1998 ve 1998-2000 dönemleri için iki aşamalı panel veri analizi tahmincisi yardımıyla kurumsal kalite ile vergi gelirleri ilişkisi incelemiştir. Elde edilen bulgularda, gelişmiş ülkelerde kurumsal kalitedeki iyileşmeler vergi gelirini artırmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde ise katılım ve hesap verebilirlik ile yolsuzluğun kontrolü vergi gelirlerini anlamlı bir şekilde artırmaktadır.

Ajaz ve Ahmad (2010) çalışmasında 25 gelişmekte olan ülkeyi örneklem seçmiş ve söz konusu ülkeler için 1990-2005 dönemi aralığında panel veri analizi yardımıyla yönetim ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Elde edilen bulgular, yolsuzluğun vergi gelirlerini azalttığı ve iyi yönetişimin ise vergi gelirlerini artırdığı tespit edilmiştir.

Hossain (2014) araştırmasında yönetim ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi 55 gelişmekte olan ülke için 2002-2012 dönemi özelinde incelemiştir. Panel veri analizinin kullanıldığı çalışmada yönetim kalitesinin, yolsuzluğun kontrolünün ve kurumsal kapasite iyileştirmesinin vergi gelirlerini artırdığı bulunmuştur.

Phuong (2015) 82 gelişmekte olan ülke için 1996-2013 döneminde panel veri analizi yardımıyla iyi yönetim ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Elde edilen bulgularda iyi yönetimdeki olumlu gelişmelerin vergi gelirlerini artırdığı görülmektedir.

Syadullah ve Wibowo (2015) çalışması, vergi gelirlerini etkileyen birçok faktör olduğunu ortaya koymaktadır. Bu çalışma, ASEAN ülkelerinde gözlemlenen politik istikrar,

hükümetin etkinliği, düzenleyici kalite, hukuk ve düzen ve yolsuzluk kontrolü gibi göstergeleri kullanarak yönetişimin vergi alanındaki etkisini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Panel veri yönteminin kullanıldığı çalışmada 2003-2012 dönemine ilişkin analiz yapılmıştır. Bulgularda yolsuzluk kontrolü, katılımcılık ve hesap verebilirlik ile politik istikrar değişkenlerinin vergi gelirleri üzerinde anlamlı negatif etkiye, hukukun üstünlüğü ve düzenleyici kalite değişkenlerinin ise vergi gelirleri üzerinde pozitif etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Okoye vd. (2018) çalışmasının genel amacı, Nijerya'da iyi yönetişimin kişisel gelir vergisi uyumluluğu üzerindeki etkisini incelemektir. Analiz için veriler, küme örnekleme tekniği kullanılarak anket uygulaması yoluyla toplanmıştır. Dört yüz anket, Edo ve Delta eyaletlerinde vergi mükelleflerine dağıtılmıştır. Her bir eyalette iki yüz anket dağıtılmıştır. Hipotezi test etmek için en küçük kareler yöntemi (OLS) kullanılmıştır. Bulgularda, Nijerya'da bağımsız değişken (iyi yönetişim) ile bağımlı değişken (vergi uyumluluğu) arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Çalışma, iyi yönetişimin Nijerya'da kişisel gelir vergisi uyumluluğu ile pozitif ve istatistiksel olarak ilişkili olduğunu ve bu durumun bağımsız değişkenin kişisel gelir vergisi uyumluluğunu artırdığını göstermektedir. Çalışma, vergi otoritelerinin vergi mükelleflerinin tutum ve algılarını olumlu bir şekilde şekillendirmeleri gerektiğini ve vergi mükelleflerinin fonlarının şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde etkili bir şekilde kullanılmasıyla sağlanabileceğini önermektedir.

Arif ve Rawat (2018) çalışmasında 10 gelişmekte olan ülke için 2001-2015 aralığında yönetişim ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi panel veri analizi yardımıyla araştırmıştır. Bulgulara göre iyi yönetişim vergi gelirlerini artırmaktadır.

Herman vd. (2019) tarafından yürütülen bir diğer çalışmada iyi yönetişim, vergi anlayışı ve vergi yaptırımları gibi farkındalık unsurlarının, bireysel vergi mükelleflerinin uyumu üzerindeki etkilerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Araştırmanın katılımcıları, Medan'da bulunan 170 bireysel vergi mükellefidir. Veri analizi yapılmış ve yapısal eşitlik modellemesi (SEM) kullanılmıştır. Hipotez testi sonuçları, iyi yönetişimin bireysel vergi mükellefi uyumu üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkisi olduğunu, vergi anlayışının bireysel vergi mükellefi uyumu üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkisi olduğunu ve vergi

yaptırımlarının bireysel vergi mükellefi uyumu üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkisi olduğunu göstermektedir.

Rehema vd. (2019) çalışması, Doğu Afrika ülkelerinin on yılı aşkın süredir bütçe açıkları yaşadığını, bu durumun da vergi miktarının ekonomilerinin sorunsuz çalışması için gereken miktarın altında olduğunu göstermektedir. Düşük vergi geliri faktörlerini araştıran birçok çalışma, genellikle arz tarafı faktörlerine (GSYİH'ye sektörel katkılar, GSYİH başına düşen gelir ve enflasyon) aşırı odaklanmıştır. Ayrıca, bu çalışmalar vergi gelirinin belirleyicileri konusunda çelişkili sonuçlara sahiptir.

Bu çalışma, bu nedenle Doğu Afrika ülkelerinde (1996-2016) vergi geliri miktarına yönetim kalitesinin etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Panel veri analizinin yapıldığı çalışmada bulgular, değişkenler arasında pozitif bir uzun vadeli ilişki olduğunu göstermektedir, bu da yönetim kalitesindeki bir iyileşmenin vergi gelirinde uzun vadeli bir artışa neden olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, Doğu Afrika'da vergi gelirini artırmaya yönelik uzun vadeli çabalar, yönetim kalitesindeki iyileştirmelere odaklanmalıdır.

Mohammed ve Sanusi (2020) çalışmasında 15 Batı Afrika ülkesinin 2009-2018 dönemi verilerini kullanarak panel veri analizi ile yönetim ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Elde edilen bulgularda yolsuzluğun kontrolü ve politik istikrarın vergi gelirlerini artırdığı görülmektedir.

Hassan vd. (2021) Pakistan'da 1976-2019 dönemi için ARDL eş bütünleşme analizi yardımıyla yönetim ve vergi gelirleri ilişkisini araştırmıştır. Buna göre hükümet istikrarı, hukuk ve düzen, içsel ve dışsal çatışmasızlık kısa ve uzun dönemde vergi gelirlerini artırmaktadır.

Günay ve Topal'ın (2021) araştırması, Sahra Altı Afrika ülkelerinde yönetim kalitesinin vergi gayreti üzerindeki etkilerini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, 2002-2015 dönemini içeren 37 SAA ülkesinin verileri kullanılarak geleneksel panel veri modelleri ve Sistem Genelleştirilmiş Momentler Metodu tahmincisi ile analiz yapılmıştır. Ampirik bulgular, yönetimin ve her bir yönetim göstergesinin vergi gayretini pozitif yönde etkilediğini göstermektedir.

Dramane (2022) çalışması, Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği ülkelerinde yolsuzluğun ve yönetişimin vergi gelirleri üzerindeki etkilerini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaçla, 1996-2017 dönemini kapsayan yedi ülkeden oluşan bir örneklem üzerine panel veri analizi gerçekleştirilmiştir. Bulgular, yönetişimin vergi gelirlerini olumlu yönde etkilediğini göstermektedir., Ayrıca yolsuzluğun vergi gelirlerinin artmasını engellediği ifade edilmektedir.

Salman vd. (2022) Batı Afrika ülkelerinde yönetişimin vergi geliri performansı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bu kapsamda düzenleyici kalite ile yönetim etkinliğinin vergi geliri üzerindeki etkisi 2005-2017 dönemi için panel veri analizi ile araştırılmıştır. Bulgularda Batı Afrika ülkelerinde düzenleyici kalitenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi istatistiksel olarak anlamlı bulunamamıştır. Buna karşın yönetim etkinliği ise istatistiksel olarak anlamlı ve olumlu yönde etkilemektedir. Buna göre hukuk ve düzen ile yolsuzluk kontrolünden elde edilen yönetim etkinliğinin vergi gelirlerini artırdığı ifade edilebilir.

Tablo 4

Ampirik literatür özeti

Yazar/lar	Örneklem	Analiz Dönemi	Yöntem	Bulgu
(Sen Gupta, 2007)	105 Gelişmekte olan ülke	1980-2004	Panel veri analizi (Statik ve dinamik)	Politik istikrar vergi gelirlerini artırır.
(Imam & Jacobs, 2007)	13 Orta doğu ülkesi	1990-2004	Panel veri analizi (GMM)	Yolsuzluk vergi gelirini azaltır.
(Bird, Martinez-Vasquez, & Torgler, 2008)	Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler	1990-1999; 1998-2000	Panel veri 2SLS	Gelişmiş ülkelerde kurumsal kalitedeki iyileşmeler vergi gelirini artırır. Gelişmekte olan ülkelerde katılım ve hesap verebilirlik ile yolsuzluğun kontrolü vergi gelirlerini artırır.
(Ajaz & Ahmad, 2010)	25 Gelişmekte olan ülke	1990-2005	Panel veri analizi (GMM)	Yolsuzluk vergi gelirlerini azaltırken, iyi yönetim vergi gelirlerini artırır.
(Hossain, 2014)	55 Gelişmekte olan ülke	2002-2012	Panel veri analizi	Yönetişim kalitesi, yolsuzluğun kontrolü ve kurumsal kapasite iyileştirmesi vergi gelirlerini artırır.

Tablo 4'ün Devamı

(Phuong, 2015)	82 Gelişmekte olan ülke	1996-2013	Panel veri analizi (GMM)	İyi yönetim vergi gelirlerini arttırır.
(Syadullah & Wibowo, 2015)	Güneydoğu Asya Ülkeleri	2003-2012	Panel veri analizi	Yolsuzluk kontrolü, katılım ve hesap verebilirlik, politik istikrar vergi gelirlerini azaltırken, hukuk ve düzen ile düzenleyici kalite vergi gelirlerini arttırır.
(Okoye, vd. 2018)	Nijerya	2018	Anket -OLS	İyi yönetim vergi gelirlerini arttırır.
(Arif & Rawat, 2018)	10 gelişmekte olan ülke	2001-2015	Panel Havuzlanmış Ortalama Grup Tahmincisi	Yönetim vergi gelirlerini arttırır.
(Herman, Tarmizi, Daulay, & Ginting, 2019)	Endonezya	2019	Anket verisi, yapısal eşitlik modellemesi	İyi yönetim bireysel vergi gelirlerini arttırır.
(Rehema, Mukisa, & Joweria, 2019)	Doğu Afrika Ülkeleri	1996-2016	Panel veri analizi	İyi yönetim vergi gelirlerini arttırır.
(Mohammed & Sanusi, 2020)	15 Batı Afrika ülkesi	2009-2018	Panel veri analizi (statik)	Yolsuzluk kontrolü, politik istikrar vergi gelirlerini arttırır.
(Günay & Topal, 2021)	37 Sahra Altı Afrika ülkesi	2002-2015	Panel veri analizi (statik ve dinamik)	İyi yönetim vergi gelirlerini arttırır. İyi yönetim göstergeleri olarak yolsuzluğun kontrolü, politik istikrar, hükümet etkinliği, katılımcılık ve hesap verebilirlik, düzenleyici kalite ve hukuk ve düzen vergi gelirlerini arttırır.
(Hassan, Mukaigawara, King, Fernandes, & Sridhar, 2021)	Pakistan	1976-2019	ARDL Eş bütünleşme	Hükümet istikrarı, hukuk ve düzen, içsel ve dışsal çatışmasızlık kısa ve uzun dönemde vergi gelirlerini arttırır.
(Dramane, 2022)	Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği ülkeleri	1996-2017	Panel veri analizi (statik ve dinamik)	Yönetim vergi gelirlerini artırır. Yolsuzluk vergi gelirlerini azaltır.
(Salman, Sanni, Olaniyi, & Yahaya, 2022)	Batı Afrika ülkeleri	2005-2017	Panel veri analizi	Yönetim etkinliği (hukuk ve düzen ve yolsuzluğun kontrolü) vergi gelirlerini arttırmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

AMPİRİK ANALİZ

4.1. Araştırmanın Metodolojisi

Bu kısımda sırasıyla araştırmanın önemine, amacına, problemine, sınırlarına, modeline, verilerine ve yöntemine yer verilmektedir.

4.1.1. Araştırmanın Önemi

Vergiler devletin en önemli gelir kaynağıdır. Devletin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi yeterli gelir kaynağına sahip olması ile yakından ilişkilidir. Bu durum devletler açısından vergi gelirlerinin artırılmasında faydalı yol ve yöntemlerin tespit edilmesini gerektirmektedir. Vergi idaresi, memur, teknolojik donanım ve mevzuat gibi birçok unsur vergi gelirlerinin düzeyini belirleyicisi olarak değerlendirilebilir. Ancak bütün bunların dışında ülkenin sahip olduğu kurumsal yapı birçok konuda olduğu gibi vergi gelirlerinin de önemli bir belirleyicisi konumundadır. Bir ülkede hukukun üstünlüğü, şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, hükümetin uyguladığı politikaların etkinliği, politik istikrar gibi iyi yönetim ile ilgili unsurların aslında sistemin özünü oluşturduğu ifade edilebilir. Diğer bir söylemle şeffaflık ve hesap verebilirliğin daha ileri olduğu bir toplumda vergi gelirlerinin toplanmasında yararlanılan teknolojinin verimliliği daha yüksek olabilir. Öte yandan bireylerin devlete olan güveninde iyileşme sağlanabilir. Bu da en nihayetinde daha etkin bir vergi toplama sürecinin inşa edilmesine imkan tanır. Dolayısıyla bu çalışmada vergi gelirlerini artırmanın en önemli noktalarından birisinin iyi yönetim olduğunu ifade etmek mümkündür. İyi yönetim birçok konuda pozitif dışsallıklar üretebildiği gibi vergi gelirleri bakımından da faydalı sonuçlar üretebilme potansiyeline sahiptir.

4.1.2. Araştırmanın Amacı

Vergi gelirlerini etkileyen birçok etmen söz konusudur. Bu çalışmada iyi yönetim ilkelerinin vergi gelirlerinin ne şekilde etkilediği araştırılmaktadır. İyi yönetişimin yanı sıra vergi gelirlerini etkileyen ekonomik istikrar, büyüme, dışa açıklık ve kentleşme faktörlerine de yer verilmektedir. Elde edilen bulguların vergi gelirlerini artırmaya dönük politikalar kapsamında karar alıcılara yarar sağlaması beklenmektedir.

4.1.3. Araştırma Problemi

Bu çalışmada temel araştırma hipotezi *iyi yönetişim vergi gelirlerini artırır* şeklinde oluşturulmuştur. Diğer bir ifade ile iyi yönetişimin vergi gelirlerini pozitif yönde etkileyeceği savı ileri sürülmektedir. Geliştirilen temel araştırma hipotezine ek olarak, iyi yönetişimi temsil eden alt bileşenlerden de yola çıkılarak alt hipotezler geliştirilmiştir.

Araştırma için geliştirilen temel hipotez ve alt hipotezleri şöyledir:

- H₁: İyi yönetişim vergi gelirlerini artırır.
- H₂: Yolsuzluğun kontrolü vergi gelirlerini artırır.
- H₃: Hükümet etkinliği vergi gelirlerini artırır.
- H₄: Politik istikrar ve şiddetin yokluğu vergi gelirlerini artırır.
- H₅: Düzenleyici kalite vergi gelirlerini artırır.
- H₆: Hukuk ve düzen vergi gelirlerini artırır.
- H₇: Katılımcılık ve hesap verilebilirlik vergi gelirlerini artırır.

Her bir alt bileşen incelendiğinde her birisinin genel araştırma hipotezinde olduğu gibi vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir.

4.1.4. Araştırmanın Sınırları

Her çalışmada olduğu üzere bu çalışmanın da bazı kısıtları bulunmaktadır. Öncelikle bu çalışmada veri mevcudiyeti dikkate alınmıştır. Özellikle iyi yönetim verilerinin 1996 yılından itibaren yayınlanıyor olması zamanın 1996 yılından itibaren alınmasını gerektirmiştir. Öte yandan vergi geliri değişkeni de her ülke için düzenli bir şekilde elde edilememiştir. Bu bağlamda örnekleme yer alan ülkeler bu kısıtlar dikkate alınarak optimize edilmiştir.

Vergi gelirleri, genel olarak ele alınmıştır. Ayrıca vergi gelirlerini oluşturan kalemler (gelir, kurumlar, harcamalar vb.) dikkate alındığında farklı sonuçların ortaya çıkma ihtimali de söz konusudur. Bu çalışmada vergi gelirlerinin toplamı itibarıyla analizler gerçekleştirilmiştir. Başka çalışmalarda söz konusu alt bileşenler ve hatta dolaylı dolaysız vergiler ayrımı gibi unsurlar dikkate alınarak araştırmaların yapılması mümkündür.

4.1.5. Araştırmaya İlişkin Model, Veri ve Yöntem

Bu çalışmada dinamik panel veri analizi yardımıyla iyi yönetim ve vergi gelirleri arasındaki ilişki 25 ülke için 1996-2019 dönemi dikkate alınarak araştırılmıştır. Dinamik formda araştırma modeli spesifikasyonu şu şekildedir:

$$taxgdp_{i,t} = \alpha taxgdp_{i,t-1} + \delta gov_{it} + \beta X'_{it} + \mu_i + e_{it} \quad (1)$$

Modelde $taxgdp$ değişkeni i 'nci ülkenin vergi gelirini, X' kontrol değişkenler vektörünü, μ gözlemlenemeyen ülke özelindeki sabit etkileri ve e hata terimini, α , δ ve β parametreleri, i yatay kesitleri ve t zamanı ifade etmektedir. Model spesifikasyonunda vergi geliri değişkeninin geçmiş değerlerinin de modele dahil edilmiş olduğu görülmektedir. Bu durum modelin dinamik forma dönüşmesine katkı sağlamaktadır.

1 numaralı modelin tahmininde kullanılan verilere ilişkin bilgi Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5

Veri bilgisi

Değişken Açıklaması	Değişken	Notasyon	Kaynak
Vergi gelirlerinin GSYİH'ye oranı	Vergi geliri	<i>taxgdp</i>	
Yolsuzluğun kontrolü		<i>corr</i>	
Hükümet etkinliği		<i>gov_eff</i>	
Politik istikrar ve şiddetin yokluğu	İyi yönetim Bileşenleri	<i>pol_sta</i>	
Düzenleyici kalite	(Basit ortalaması ile GOV verisi elde edilmiştir.)	<i>reg_qua</i>	Dünya Bankası WDI ve WGI verisi
Hukukun ve düzen		<i>rule_law</i>	
Katılımcılık ve hesap verebilirlik		<i>voi_acc</i>	kaynaklarından elde edilmiştir.
Kişi başı gelirdeki yıllık değişim		<i>pcgr</i>	
Enflasyon	Kontrol değişkenler	<i>inf</i>	
Dışa açıklık		<i>trade</i>	
Kentleşmedeki yıllık değişim		<i>urbangr</i>	

Araştırmada vergi gelirleri gayrisafi yurtiçi hasıla payı olarak alınmıştır. İyi yönetim verisi altı bileşenden oluşmaktadır. Hükümet etkinliği, yolsuzluk kontrolü, katılımcılık ve hesap verebilirlik, düzenleyici kalite, hukukun üstünlüğü ve politik istikrar ve şiddetin yokluğu alt bileşenlerinin basit ortalaması iyi yönetim verisini oluşturmaktadır. Hem alt bileşenler hem de ortalama değer olan iyi yönetim verisi 0 ile 100 arasında değer almakta ve 100'e doğru gittikçe iyi yönetimde iyileşme sağlanmaktadır. Kontrol değişken olarak ise enflasyon, dışa açıklık ve kentleşme oranları alınmıştır.

Çalışmada veri mevcudiyeti dikkate alınarak genellikle gelişmekte olan ülke özelliğine sahip 25 ülke için analiz gerçekleştirilmiştir. Söz konusu ülkeler arasında Arjantin, Bahamalar, Beyaz Rusya, Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Dominik Cumhuriyeti, Guatemala, Jamaika, Ürdün, Çin, Malezya, Malta, Mauritius, Moldova, Namibya, Nepal, Nikaragua, Peru, Filipinler, Romanya, Singapur, Güney Afrika, Sri Lanka ve Tayland yer almaktadır.

Araştırmada kullanılan veriye ait temel tanımlayıcı istatistikler Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6

Tanımlayıcı istatistikler

Değişken	Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
taxgdp	600	18.129	8.006	8.171	62.502
gov	600	54.489	18.317	17.037	89.897
corr	600	53.475	20.611	12.5	99.039
gov_eff	600	57.980	21.472	10.526	100
pol_sta	600	49.667	24.232	1.942	99.498
reg_qua	600	59.650	20.015	3.431	100
rule_law	600	53.135	21.702	7.426	97.596
voi_acc	600	53.025	18.744	3.365	92.040
pcgr	600	2.668	4.014	-23.042	23.558
inf	600	9.901	41.467	-9.380	914.12
trade	600	107.401	71.676	21.383	437.327
urbangr	600	1.628	1.541	-3.448	6.631

Tanımlayıcı istatistikler araştırmada kullanılan veriler çerçevesinde örnekleme yer alan ülkelere ilişkin performans hakkında bir fikir sunmaktadır. Buna göre vergi gelirlerinin ortalama değerinin 25 ülke için %18.129 olduğu görülmektedir. Buna karşın örnekleme yer alan ülkelere ilişkin araştırmada kullanılan veriler çerçevesinde en düşük vergi geliri oranı %8.171 (Arjantin-1996) iken en yüksek vergi geliri oranı ise %62.502 (Malta-2007) olarak gerçekleşmiştir. İyi yönetişimi temsil eden *gov* verisi ele alındığında ise örneklem ortalamasının %54.489 olduğu görülmektedir. Yine araştırma döneminde en düşük oran %17.037 ile Nikaragua (2019)’ya ve en yüksek oran ise %89.897 ile Singapur (2012)’a aittir.

Bu çalışmada, iyi yönetim ve vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi araştırmak üzere Arellano ve Bover (1995) ile Blundell ve Bond (1998) tarafından önerilen dinamik panel veri modeli tahmincisini kullanmıştır. Bağımlı değişkenin gecikmeli değerinin bağımsız değişkenler arasında bulunduğu bir dinamik model şu şekilde gösterilmektedir (Baltagi, 2013):

$$y_{it} = \delta y_{it-1} + x'_{it} \beta + u_{it} \quad (i = 1, \dots, N; t = 1, \dots, T) \quad (2)$$

2 numaralı spesifikasyonda y_{it} bağımlı değişkeni, $y_{i,t-1}$ bağımlı değişkenin gecikmeli değerini, δ sayısal bir değeri, x'_{it} $1 \times K$ boyutunda bir vektörü ve β ise $K \times 1$ boyutunda bir matrisi göstermektedir. u_{it} hata terimi olup, gözlemlenemeyen kesite özgü sabit etkiler μ_i ile kesit ve zamana göre değişen v_{it} 'den oluşmaktadır.

Dinamik panel modelinde bağımlı değişkenin gecikmeli değeri otokorelasyon sorununa neden olmaktadır. y_{it} , μ_i 'nin bir fonksiyonu olup, $y_{i,t-1}$ de μ_i 'nin bir fonksiyonudur. Bu durum gecikmeli terim ile hata terim arasında korelasyona yol açmaktadır. Bu nedenle, geleneksel en küçük kareler (OLS) ve grup içi tahminciler çarpık ve tutarsız sonuçlar ortaya çıkarabilir. Dinamik panel veri modellerinde bu sorunu çözmek için çeşitli tahmin yöntemleri geliştirilmiştir.

Anderson ve Hsiao (1981) bireysel etkileri ortadan kaldırmak için modelin birinci fark dönüşümünü önerir. Birinci fark dönüşümü, panel verilerde her kesit için ardışık gözlemler arasındaki farkı almayı içerir. Birinci fark dönüşümü, panel veri analizinde kesite özgü etkilerle başa çıkmak için yaygın olarak kullanılan bir tekniktir. Fark alma işlemi ile birlikte kesite özgü etkiler μ_i ortadan kaldırılmakta ve yeni dönüştürülmüş model gecikmeli

bağımlı değişken ile hata terimi arasında korelasyon sorunu olmadan tahmin edilebilir hale gelmektedir. Ancak bu araç değişken yöntemi, modeldeki parametrelerin tutarlı ancak etkin olmayan tahminlerini sağlar, çünkü tüm mevcut moment koşullarını kullanmaz ve hata terimlerinin fark yapısını dikkate almaz (Baltagi, 2013).

Arellano ve Bond (1991), Anderson ve Hsiao'nun araç değişken yaklaşımından daha etkili olan Genelleştirilmiş Momentler Yöntemini (GMM) önermiştir. GMM yöntemi, dinamik panel veri tahmininde iki farklı yaklaşım ile literatürde popüler hale gelmiştir. Bunlar fark GMM (Arellano ve Bond, 1991) ve sistem GMM (Arellano ve Bover, 1995; Blundell ve Bond, 1998) yaklaşımlarıdır. Diğer alternatiflere kıyasla, sistem GMM tahmincisi, daha tutarlı ve etkili parametre tahminleri sağlamaktadır (Blundell ve Bond, 1998).

Bu çalışmada, sistem GMM tahmincisi 1 numaralı modeli tahmin etmek için kullanılmaktadır. Söz konusu tahmincinin tutarlılığı iki ön test ile değerlendirilmektedir. Birincisi Arellano Bond testi olup, birinci fark denklemindeki hataların ikinci dereceden otokorelasyona sahip olmaması gerekmektedir. İkincisi ise araç değişkenlerin geçerliliği ilgilidir. Araçların geçerliliği Sargan testi ve Hansen J-testi ile araştırılmaktadır. Sargan testi, bir yönlü ve dirençli olmayan tahminciler için kullanılırken, Hansen J testi ise bir yönlü dirençli tahminci ve tüm iki yönlü tahminciler için kullanılmaktadır.

4.2. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada tahmincilere geçmeden önce değişkenler arasında korelasyon matrisinin bir ön bilgi mahiyetinde ortaya konulmasında yarar görülmektedir. Buna göre korelasyon matrisi bulguları Tablo 7'de sunulmaktadır.

Tablo 7

Korelasyon matrisi: İyi yönetim ve vergi gelirleri

<i>taxgdp</i>	<i>gov</i>	<i>pcgr</i>	<i>inf</i>	<i>trade</i>	<i>urbangr</i>
---------------	------------	-------------	------------	--------------	----------------

<i>taxgdp</i>	1.000					
<i>gov</i>	0.465	1.000				
<i>pcgr</i>	0.045	-0.065	1.000			
<i>inf</i>	-0.048	-0.121	-0.134	1.000		
<i>trade</i>	0.247	0.568	0.079	-0.050	1.000	
<i>urbangr</i>	-0.052	-0.044	-0.138	-0.117	0.053	1.000

Tablo 7 incelendiğinde tahmin öncesinde iyi yönetim ile vergi gelirleri arasında pozitif yönlü bir korelasyonun varlığı dikkat çekmektedir. Bu durum iyi yönetim ile ilgili bir gelişmenin diğer bir ifade ile söz konusu değişkene ait değerin 100'e doğru gitmesi vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır. Kontrol değişkenler ele alındığında ise kişi başı gelirin, dışa açıklığın ve kentleşmenin vergi gelirlerini arttırdığı enflasyonun ise azalttığı söylenebilir.

Dinamik panel veri analizine ilişkin ampirik bulgular ise Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8

İyi yönetim ve vergi geliri

Bağımlı Değişken: <i>taxgdp</i>		
<i>taxgdp</i> (-1)	0.852***	[0.057]
<i>gov</i>	0.0439**	[0.191]
<i>pcgr</i>	0.101***	[0.024]
<i>inf</i>	0.003**	[0.001]
<i>trade</i>	-0.004	[0.003]
<i>urbangr</i>	0.141**	[0.070]
Ülke sayısı	25	
Gözlem	575	
Araç sayısı	15	
AR (1) test (p değeri)	0.118	
AR (2) test (p değeri)	0.856	
Hansen test (p değeri)	0.417	

Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%’ da anlamlılığı gösterir.

Tablo 8 bulguları değerlendirildiğinde sistem GMM tahmincilerinin tutarlılığı için AR (2) test sonucu, modelin ikinci dereceden otokorelasyonu reddetmeyerek geçerli olduğunu göstermektedir. Ayrıca, Hansen testi sonuçlarına göre kullanılan araçlar geçerlidir. Vergi gelirlerinin gecikmeli değeri istatistiksel olarak anlamlıdır. Bu bulgu, vergi gelirlerinin geçmiş değerinin cari dönemin güçlü bir belirleyicisi olduğu ifade etmektedir. *Gov* değişkenin katsayısı istatistiksel olarak anlamlı ve pozitifdir. Buna göre iyi yönetimdeki iyileşme vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktadır. Bu bulgu araştırmanın temel beklentisini destekleyici bir bulgudur.

Aynı zamanda literatürdeki bazı çalışmaların (Bird vd., 2008; Phuong, 2015; Okoye vd., 2018; Arif ve Rawat, 2018; Rehema vd., 2019; Herman vd., 2019; Günay ve Topal, 2021; Dramane, 2022) bulgularıyla da uyumludur. Kontrol değişkenlere ait katsayılar incelendiğinde kişi başı gelirin, enflasyonun ve kentleşmenin vergi gelirlerini istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Dışa açıklık açısından ise istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç elde edilememiştir.

İyi yönetişimin alt bileşeni olan yolsuzluğun kontrolü ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi ortaya koyan tahmin bulguları ise Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9

Yolsuzluğun kontrolü ve vergi gelirleri

<i>Bağımlı Değişken: taxgdp</i>		
<i>taxgdp (-1)</i>	0.826***	[0.073]
<i>corr</i>	0.049**	[0.025]
<i>pcgr</i>	0.114***	[0.028]
<i>inf</i>	0.003	[0.002]
<i>trade</i>	-0.003	[0.005]
<i>urbangr</i>	0.150*	[0.070]
Ülke sayısı	25	
Gözlem	575	
Araç sayısı	15	
AR (1) test (p değeri)	0.128	
AR (2) test (p değeri)	0.840	
Hansen test (p değeri)	0.297	

Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%’ da anlamlılığı gösterir.

Tablo 9 bulguları değerlendirildiğinde sistem GMM tahmincilerinin tutarlılığı için AR (2) test sonucu, modelin ikinci dereceden otokorelasyonu reddetmeyerek geçerli olduğunu göstermektedir. Ayrıca, Hansen testi sonuçlarına göre kullanılan araçlar geçerlidir. Vergi gelirlerinin gecikmeli değeri istatistiksel olarak anlamlıdır. Yolsuzluğun kontrolü ise vergi gelirlerini pozitif yönde etkilemektedir. Bu bulgu Imam ve Jacobs, 2007; Ajaz ve Ahmad, 2010; Hossain, 2014; Syadullah ve Wibowo, 2015; Mohammed ve Sanusi, 2020; Salman vd., 2022 çalışmalarıyla benzer sonuçları içermektedir. Kontrol değişkenlere ait bulgularda ise kişi başı gelir ve kentleşme vergi gelirlerini pozitif yönde etkilerken diğerlerinin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi bulunamamıştır.

Bir diğer iyi yönetim unsuru olan hükümetin etkinliği değişkenine ait bulgular ise Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10

Hükümetin etkinliği ve vergi gelirleri

Bağımlı Değişken: <i>taxgdp</i>		
<i>taxgdp</i> (-1)	0.855***	[0.054]
<i>Gov_eff</i>	0.036**	[0.016]
<i>pcgr</i>	0.108***	[0.026]
<i>inf</i>	0.003**	[0.002]
<i>trade</i>	-0.002	[0.003]
<i>urbangr</i>	0.129*	[0.073]
Ülke sayısı	25	
Gözlem	575	
Araç sayısı	15	
AR (1) test (p değeri)	0.120	
AR (2) test (p değeri)	0.840	
Hansen test (p değeri)	0.369	

Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%' da anlamlılığı gösterir.

Tablo 10’da AR (2) anlamlılık değeri 0.05’ten büyük olup, ikinci dereceden otokorelasyonun yokluğu reddedilememiştir. Ayrıca Hansen test bulgusu da araçların geçerli olduğunu teyit etmektedir. Diğer yandan gecikmeli bağımlı değişken de anlamlıdır. Bu bulgular tahmin sonuçlarının yorumlanmasına olanak sunmaktadır. Buna göre hükümetin etkinliği vergi gelirlerini pozitif yönde etkilemektedir. Benzer sonuçlar Günay ve Topal (2021) çalışmasında da mevcuttur. Kontrol değişkenlerin vergi geliri üzerindeki etkisi açısından ele alındığında ise kişi başı gelir, enflasyon ve kentleşme istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü etki göstermektedir.

Politik istikrar ve vergi gelirleri tahmin bulguları Tablo 11’de raporlanmıştır.

Tablo 11

Politik istikrar ve vergi gelirleri

<i>Bağımlı Değişken: taxgdp</i>		
<i>taxgdp (-1)</i>	0.871***	[0.050]
<i>Pol_sta</i>	0.031**	[0.013]
<i>pcgr</i>	0.115***	[0.025]
<i>inf</i>	0.002	[0.002]
<i>trade</i>	-0.001	[0.003]
<i>urbangr</i>	0.227**	[0.093]
Ülke sayısı	25	
Gözlem	575	
Araç sayısı	15	
AR (1) test (p değeri)	0.113	
AR (2) test (p değeri)	0.818	
Hansen test (p değeri)	0.450	

Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%’ da anlamlılığı gösterir.

Tablo 11’de AR (2) bulgusu ikinci dereceden otokorelasyonun olmadığını gösterirken Hansen test bulgusu ise araçların geçerli olduğunu göstermektedir. Ayrıca gecikmeli bağımlı değişken de anlamlıdır. Ön testler tahmin bulgularına geçilmesine izin vermektedir. Politik istikrar vergi gelirlerini artırmaktadır. Katsayı anlamlı ve pozitifdir. Sen Gupta (2007), Hassan vd. (2021) ve Mohammed ve Sanusi (2020) de benzer sonuçlar elde etmiştir. Kontrol değişkenlerden kişi başı gelir ve kentleşmenin de vergi gelirlerini artırdığı tespit edilmiştir.

Bir başka alt bileşen olarak düzenleyici kalite ile vergi gelirleri arasındaki tahmine ilişkin bulgular Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12

Düzenleyici kalite ve vergi gelirleri

<i>Bağımlı Değişken: taxgdp</i>		
<i>taxgdp (-1)</i>	0.864***	[0.052]
<i>Reg_qua</i>	0.033**	[0.015]
<i>pcgr</i>	0.099***	[0.025]
<i>inf</i>	0.003***	[0.001]
<i>trade</i>	-0.002	[0.003]
<i>urbangr</i>	0.131*	[0.072]
Ülke sayısı	25	
Gözlem	575	
Araç sayısı	15	
AR (1) test (p değeri)	0.118	
AR (2) test (p değeri)	0.847	
Hansen test (p değeri)	0.420	

Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%’ da anlamlılığı gösterir.



Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%’ da anlamlılığı gösterir.

Tablo 12’de AR (2) bulgusu ikinci dereceden otokorelasyonun olmadığını gösterirken Hansen test bulgusu ise araçların geçerli olduğunu göstermektedir. Ayrıca gecikmeli bağımlı değişken de anlamlıdır. Ön testler tahmin bulgularına geçilmesine izin vermektedir. Düzenleyici kalitedeki iyileşmenin vergi gelirlerini artırdığı tespit edilmiştir. Katsayı pozitif ve istatistiksel olarak anlamlıdır. Bu bulgu literatürdeki Syadullah ve Wibowo (2015) çalışmasıyla da uyumludur. Kontrol değişkenler incelendiğinde ise kişi başı gelir, enflasyon ve kentleşmenin vergi gelirlerini artırıcı etkisi söz konusu olup, her birine ilişkin katsayı pozitif ve anlamlıdır. Dışa açıklığın katsayısı ise anlamlı değildir.

İyi yönetişimin unsurlarından birisi de hukuk ve düzendir. Hukuk ve düzenin vergi gelirleri üzerindeki etkisini ortaya koyan tahmin bulguları Tablo 13’te yer almaktadır.

Tablo 13

Hukuk ve düzen ile vergi gelirleri

<i>Bağımlı Değişken: taxgdp</i>		
<i>taxgdp (-1)</i>	0.859***	[0.059]
<i>Rule_law</i>	0.036**	[0.018]
<i>Pcgr</i>	0.108***	[0.026]
<i>Inf</i>	0.004**	[0.001]
<i>Trade</i>	-0.002	[0.004]
<i>Urbangr</i>	0.174**	[0.087]
Ülke sayısı	25	
Gözlem	575	
Araç sayısı	15	
AR (1) test (p değeri)	0.120	
AR (2) test (p değeri)	0.847	
Hansen test (p değeri)	0.438	

Tablo 13'e göre ikinci dereceden otokorelasyonun olmadığı ve araç değişkenlerin geçerli olduğu görülmektedir. Ayrıca gecikmeli bağımlı değişken de anlamlıdır. Ön testler başarılı olup, tahmin bulguları yorumlanabilir. İyi yönetişimin göstergesi olan hukuk ve düzendeki iyileşme vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır. Katsayı istatistiksel olarak anlamlı ve pozitifdir. Benzer sonuçlar Syadullah ve Wibowo (2015), Günay ve Topal (2021), Hassan vd. (2021) ve Salman vd. (2022) çalışmalarında da elde edilmiştir. Kontrol değişkenlerde de kişi başı gelirden, enflasyonda ve kentleşmedeki artışlar yine vergi gelirlerini pozitif yönlü etkilemektedir.

İyi yönetişimin son alt bileşeni katılımcılık ve hesap verebilirliktir. Söz konusu değişkenin vergi gelirleri üzerindeki etkisi Tablo 14'te verilen tahmin bulguları ile ortaya konulmuştur.

Tablo 14

Katılımcılık ve hesap verebilirlik ile vergi gelirleri

<i>Bağımlı Değişken: taxgdp</i>		
<i>taxgdp (-1)</i>	0.842***	[0.066]
<i>Voi_acc</i>	0.037**	[0.017]
<i>Pcgr</i>	0.086***	[0.026]
<i>İnf</i>	0.001	[0.001]
<i>Trade</i>	-0.002	[0.003]
<i>Urbangr</i>	0.140*	[0.072]
Ülke sayısı	25	
Gözlem	575	
Araç sayısı	15	
AR (1) test (p değeri)	0.119	
AR (2) test (p değeri)	0.855	
Hansen test (p değeri)	0.274	

Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%' da anlamlılığı gösterir.

Not: İki aşamalı GMM tahmin sonuçları raporlanmıştır. t-istatistikleri dirençli tahminciye dayanmaktadır. Tahminler Stata programında xtabond2 (Roodman, 2009) kodu ile yapılmıştır. Moment koşullarını azaltmak üzere collapse seçeneği kullanılmıştır. Standart hatalar köşeli parantez içinde verilmiştir. ***, **, ve * sırasıyla 1%, 5%, ve 10%' da anlamlılığı gösterir.

Tablo 14'e göre ikinci dereceden otokorelasyonun olmadığı, araç değişkenlerin geçerli olduğu ve gecikmeli bağımlı değişken de anlamlı olduğu görülmektedir. Katılımcılık ve hesap verebilirliğin vergi gelirleri üzerindeki etkisi ise istatistiksel olarak anlamlı ve pozitiftir. Literatürde benzer bulgular Bird vd. (2008), Syadullah ve Wibowo (2015) ve Günay ve Topal (2021) çalışmalarında da söz konusudur. Kontrol değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar kişi başı gelir ve kentleşme için bulunmuş olup, katsayı işareti pozitiftir.

Genel olarak iyi yönetim bileşenlerine ait katsayılar incelendiğinde en yüksek katsayı 0.049 ile yolsuzluğun kontrolü bileşenine aittir. Bu katsayıya göre söz konusu bileşendeki %1'lik bir iyileşme vergi gelirlerini yaklaşık %5 artırmaktadır. Katsayı bakımından ikinci sırada ise katılımcılık ve hesap verebilirlik gelmektedir. Buna göre bu bileşendeki %1'lik bir iyileşme vergi gelirlerini yaklaşık %4 artırmaktadır. Üçüncü sırada ise hukuk ve düzen ile hükümetin etkinliği yer alırken bunları düzenleyici kalite ve politik istikrar takip etmektedir. Genel olarak yönetim değişkeninin katsayısı ise 0.044 olarak hesaplanmış olup, yönetimde %1'lik bir iyileşme vergi gelirlerini yaklaşık %4.5 artırmaktadır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergiler, ilk çağlardan itibaren devletin rol ve sorumluluklarını yerine getirmek üzere başvurulmuş en önemli gelir kaynağıdır. Vergilemenin en temel amacı kamu hizmetlerinin finansmanıdır. Bunun yanı sıra zaman içerisinde vergiler bir politika aracı olarak devlet tarafından ekonomiye müdahale amacıyla da kullanılmaya başlamıştır. Her ne amaçla olursa olsun vergiler devlet açısından oldukça önem taşımaktadır. Hükümetlerin genellikle vergi gelirlerini artırma istekliliği bulunur. Çünkü daha yüksek bir vergi geliri daha güçlü bir hükümet anlamını taşımaktadır. Ancak bu iki ucu keskin bir bıçak gibidir. Çünkü siyasetçiler tekrar seçilme arzusu içerisinde oylarını artırmak üzere politik davranışlar sergiler. Dolayısıyla vergileri artırmak her zaman onların lehine sonuçlar vermeyebilir. Diğer taraftan vergi oranlarının artırılması her zaman vergi gelirlerinin artacağı anlamına da taşımaz. Buna karşın hükümetler politikalarını hayata geçirmek için finansman kaynağına ihtiyaç duyarlar. Dolayısıyla bu kısıtlar altında optimal vergileme politikasının uygulanması gerekmektedir.

Vergi gelirleri başta iktisadi faktörler olmak üzere sosyal, siyasi ve kurumsal birçok unsur tarafından etkilenmektedir. Vergi gelirleri özellikle ekonomik gelişmişlik ile yakından ilintilidir. Ekonomik büyüme daha fazla gelir anlamına gelirken bunun karşılığı devlet tarafından daha fazla vergidir. Öte yandan daha fazla vergi geliri devletin ekonomik büyüme ve kalkınmayı daha fazla teşvik edebilmesi anlamına da gelebilir. Dolayısıyla iktisadi büyüme ve vergi gelirleri arasında karşılıklı bir ilişkiden bahsedilebilir. Son dönemde literatürde kurumsal iktisat önemli bir noktaya gelmiştir. Kurumsal iktisadi görüş, kurumların bir ülkenin ekonomik performansının belirleyicisi olduğunu ileri sürmektedir. Bu bakış açısının kamu yönetimine yansımaları ise yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde ve birlikte yönetim manasını taşıyan yönetim kavramının yaygınlaşması ile sonuçlanmıştır.

Dünya Bankası yönetişimi, bir ülke yönetiminde siyasi, idari ve mali otoritenin kullanım biçimi olarak tanımlamaktadır. Yönetişim, kurumsal amaçlara ulaşma yolunda ortak menfaatler doğrultusunda hareket edilerek iletişimde, bilgi paylaşımında karşılıklı güvenin benimsendiği, işlerin şeffaf ve hesap verebilir bir çerçevede gerçekleştirildiği, ortak

kararların alınabildiği stratejik olarak gerçekleştirilen örgütsel etkinlikler olarak değerlendirilebilir. Yönetişim kavramının altında şeffaflık, katılımcılık, hesap verebilirlik, eşitlik, etkinlik, hukukun üstünlüğü gibi ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelere daha fazla uyum sağlayan ülkelerde iyi bir yönetişimin sağlandığından bahsedilebilir. Ayrıca bu tarz ülkeler açısından vergi gelirlerinin de artması mümkündür. Mükellefler devletine daha fazla güven duyarak vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede istekli davranabilir.

Bu araştırmada, seçilmiş 25 ülke için iyi yönetişimin vergi gelirleri üzerindeki etkisi araştırılmıştır. İlk olarak vergi gelirlerinin ortalama değerinin 25 ülke için ortalama %18.13 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte en düşük vergi geliri olan ülke Arjantin, en yüksek vergi geliri olan ülke ise Malta olarak tespit edilmiştir. İyi yönetişim kavramının dikkate alınarak vergi gelirlerinin durumu değerlendirildiğinde, ortalama vergi gelirlerinin yaklaşık üç katı (%54.49) arttığı sonucuna ulaşılmıştır. İyi yönetişim dikkate alındığında vergi gelirinin en düşük (%17.04) olduğu ülke Nikaragua ve en yüksek (%89.90) oranın ise ile Singapur' a ait olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırma bulgularına göre elde edilen bir diğer sonuç ise, iyi yönetişim ile vergi gelirleri arasında pozitif yönlü bir korelasyon olduğudur. Bu durumu; iyi yönetişim uygulamalarını hayata geçiren ülkelerde vergi gelirlerinin doğrudan artacağı şeklinde ifade etmek mümkündür. Elde edilen bu sonuç ile araştırmanın temel hipotezi kabul edilmiştir. Bu sonuç Bird vd. (2008); Phuong (2015); Okoye vd. (2018); Arif ve Rawat (2018); Rehema vd. (2019); Herman vd. (2019); Günay ve Topal (2021) ve Dramane (2022) tarafından analiz edilen çalışmalarla benzer ve destekleyici niteliktedir. Bununla birlikte, kişi başı gelirdeki yıllık değişim ve dışa açıklık arasında pozitif yönlü bir ilişki, enflasyon ve kentleşmenin yıllık değişimi arasında ise negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla kişi başı gelirdeki yıllık değişim ve dışa açıklığın vergi gelirlerini artırdığı; kentleşmenin yıllık değişimi ve enflasyonun ise vergi gelirlerini azalttığını söylemek mümkündür.

Araştırmada ortaya çıkan bir başka bulguda katsayı büyüklüğü ile vergi gelirlerini en yüksek etkileyen bileşenin, yolsuzluğun kontrolü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yolsuzluğun kontrolü (corr=0.049), vergi gelirini pozitif yönde etkilemektedir. Dolayısıyla ülkede

yolsuzluğun kontrol altına alınması, vergi gelirlerinin arttıracaktır. Buradan hareketle geliştirilen H₂ hipotezi, kabul edilmiştir. Bu bulgu Imam ve Jacobs (2007); Ajaz ve Ahmad, (2010); Hossain, (2014); Syadullah ve Wibowo (2015); Mohammed ve Sanusi (2020) ve Salman vd. (2022) tarafından analiz edilen çalışmalarla benzer sonuçları içermektedir. Buna göre yolsuzluğun azaltılması ve yolsuzluğu önleyici politikaların üretilmesi durumunda vergi gelirlerinin artması beklenmektedir. Yolsuzluk, vatandaşların devlete olan güvenini sarsan bir olgudur. Güvensizlik ise başta vergi ödeme istekliliği olmak üzere birçok konuda bireylerin davranışlarını değiştirmektedir. Elde edilen bulgular da göz önünde bulundurulduğunda ülkelerin vergi gelirlerini artırmak üzere öncelikle yolsuz vakaların önüne geçilmesi gerekmektedir. Bu husus özellikle muhasebenin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri ile yakından ilişkilidir. Kamu kesiminin yapısı yolsuzluklara oldukça açık olduğundan aktörler arasında bilginin simetrik hale getirilmesi durumunda daha hesap verebilir bir yapı inşa edilebilir.

Bulgular katsayı büyüklüğü açısından değerlendirildiğinde, etki düzeyi ikinci sırada olan katılımcılığın ve hesap verebilirliğin vergi gelirleri üzerinde etkisinin pozitif olduğu sonucuna ulaşılmıştır ($voi_acc=0.037$). Elde edilen sonuç katılımcılığın vergi gelirini arttırdığını göstermektedir. Bu kapsamda, geliştirilen H₇ hipotezi desteklenmektedir. Benzer sonuçlar Syadullah ve Wibowo (2015) ve Günay ve Topal (2021) çalışmalarıyla benzerdir. Bireyler ödedikleri vergilerin ne şekilde kullanıldığı bilgisine sahip olduğu taktirde vergisel yükümlülüklerini daha gönüllü bir şekilde yerine getirebileceği düşünülebilmektedir. Diğer yandan; bireylerin karar alma süreçlerine dahil olması, kamu kesiminde işleyen süreçleri anlayabilmesine olanak tanır. Dolayısıyla; politika yapıcıların vergi gelirlerini artırmak üzere vatandaşın kamusal karar alma süreçlerine dahil olmasını sağlayacak mekanizmalar üretmesi çok önemlidir. Özellikle son yıllarda teknolojiye gelişmelerin de etkisiyle daha kolaylaşan ve önem kazanan e-devlet, vatandaş bütçesi, katılımcı bütçeleme gibi uygulama biçimleri oldukça hayati araçlardır.

Hükümetin etkinliği ile vergi gelirleri arasındaki durumu tespit etmek için yapılan analiz sonuçlarına göre, hükümetin etkinliğinin vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir ($gov_ff=0.036$). Bu doğrultuda hükümetin etkinliğinin artması, vergi

gelirlerinin artmasını sağlayabilecektir. Bu sonuçtan dolayı, bu kapsamda geliştirilen H₃ hipotezi kabul edilmiştir. Benzer sonuçlar Günay ve Topal (2021)' in çalışmasında da mevcuttur. Vergi gelirleri, hükümetin etkinliği, sunduğu hizmetlerin kalitesi ve oluşturduğu politikaların uygulanabilirliğinden etkilenmektedir. Bireyler özellikle devletin sunduğu hizmet kalitesindeki artışa vergisel yükümlülüklerini yerine getirerek cevap verebileceği düşünülmektedir.

Politik istikrar ve vergi gelirleri arasındaki bulgular değerlendirildiğinde, politik istikrarın vergi gelirini pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (pol_sta=0.031). Bu bulguya göre politik istikrarın sağlanması vergi gelirlerini doğrudan arttırmaktadır. Dolayısıyla geliştirilen H₄ hipotezi desteklenmektedir. Bu sonuç Sen Gupta (2007), Hassan vd. (2021) ve Mohammed ve Sanusi (2020) tarafından analiz edilen çalışmaların sonuçları ile benzer niteliktedir.

Düzenleyici kalite ve vergi gelirleri arasındaki bulgular değerlendirildiğinde, düzenleyici kalitenin vergi gelirini pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu bulguya göre düzenli kalitedeki iyileşme vergi gelirlerini arttırmaktadır. Buradan hareketle, geliştirilen H₅ hipotezi desteklenmektedir. Syadullah ve Wibowo (2015) tarafından yapılan çalışmayı destekleyen bu sonuç, politik istikrarın vergi gelirini artırma eğiliminde olduğunu göstermektedir.

Son olarak da hukukun üstünlüğü ve vergi gelirleri arasında bulgular değerlendirildiğinde, hukukun üstünlüğünün vergi gelirini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir (rule_law=0.036). Bu nedenle, iyi yönetişimin bir başka göstergesi olan hukuk ve hukuk düzenindeki iyileşmenin vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlayacağını ifade etmek mümkündür. Bu doğrultuda, geliştirilen H₆ hipotezi kabul edilmiştir. Bu araştırma kapsamında bahsedilen diğer kavramların hayata geçirilmesi veya iyileştirilmesi, mevcut olan hukuk sistemi ile yakından ilgilidir. Bu durumda, dinamik işleyen hukuk sisteminin varlığı önemli bir konu haline gelmektedir. Buna bağlı olarak ülkelerde hukukun üstünlüğünün sağlanması, bireylerin vergisel ödevlerini de daha istekli bir şekilde yerine getirme olanağını ortaya çıkaracaktır. Hukukun etkin olduğu, mevzuatın iyi bir şekilde

uygulandığı durumda bireylerin kurallara daha fazla uyum sağlaması ve vergi gelirlerinin artması mümkündür.

Sonuç olarak çalışmada iyi yönetişimin ve iyi yönetim bileşenlerinin her birisinin vergi gelirlerini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiş ve geliştirilen tüm hipotezler desteklenmiştir. Bir ülkenin iyi yönetimdeki iyileştirici uygulamaların, vergi gelirlerinin artmasına olanak sunacağı açıktır. Vergi gelirlerinin artırılması, ülkeler için gerekli olan ekonomik gelişme ve kalkınmanın sağlanabilmesi için gerekli olan temel şartlardan biridir. Artan kamu harcamaları ve temel ihtiyaçlarını finanse etmek için vergi gelirlerinin artırılması ülkeler için oldukça önemlidir. Vergi gelirleri hem devletin önemli bir finansman aracı olması bakımından hem de ekonomik araçlar ve olgular açısından günümüz ekonomileri için önemli bir role sahiptir.

Bu araştırma kapsamında elde edilen sonuçlar neticesinde verilecek öneriler aşağıdaki gibidir.

- İyi yönetim uygulamalarının ülkelerin vergi gelirlerini arttırdığı göz önünde bulundurularak, iyi yönetim uygulamalarının daha az hayata geçirildiği ülkeler bu kavram konusunda bilgi sahibi olmaları sağlanabilir. Bunun için ülkelerin ilgili bakanlıkları geleceğe yönelik alacağı olan ve strateji kararlarında bu kavramda yer vermeleri sağlanabilir.
- Hukuk sistemleri, güncel olmayan ya da çeşitli kısımları aksayan ülkelerin hukuk sistemlerini dinamik bir hale getirmek için çalışmalar yapmaları önerilir. Böylece vergi gelirlerine de doğrudan katkı sağlanmış olur.
- Ülkelerdeki yolsuzluğun azaltılması amacıyla vergi gelirlerinin nasıloluştğu konusunda bilgilendirme amaçlı seminer, konferans gibi toplumu bilinçlendirici etkinlikler düzenlenebilir.
- Şeffaflık ilkesinden hareketle, ülkelerin elde ettikleri vergi gelirlerinin nerelere aktarıldığı konusunda bilgilendirme amaçlı seminer, konferans gibi toplumu bilinçlendirici etkinlikler düzenlenebilir. Böylece vergihükümlülüğü olan bireylerin vergilerini düzenli ödemeleri durumunda, bu giderin

kendilerine gelecekte dolaylı şekilde gelire dönüşeceği anlatılmış olur.

- Toplumda vergi hükümlülüğü olan bireylerin, vergi hükümlüğü gözden geçirilerek varsa adaletsiz durumların ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalar başlatılabilir. Bu faaliyet, toplumda başka bir farkındalık oluşturacağından halkın hükümete olan güveni artacağından, dolayısıyla politik istikrar ve kalitenin sürdürülmesi de devamlı olabilecektir.

Bu araştırma kapsamında elde edilen sonuçlar neticesinde, bu konuda araştırma yapmak isteyen akademisyen ve araştırmacılara çeşitli araştırma konuları önerilebilir. Verilecek öneriler ise aşağıdaki gibidir.

- Mevcut araştırma geliştirmekte olan 25 ülkeyi kapsamaktır. Bu kapsamda yapılacak olan araştırmaların ülke kapsamının genişletilerek ele alınması önerilir.
- Vergi gelirleri en düşük ve en yüksek olan ülkelerin karşılaştırma yaparak gelirleri en düşük olan ülkelerin vergi gelirlerinin arttırılması sağlanabilir.
- Gelecekte yapılacak olan araştırmaların, Maliye Bakanlığında farklı uzmanların görüşleri alınarak kapsamının genişletilmesi sağlanabilir.

Bunları vergi gelirlerinin arttırılması için strateji olarak görmek mümkündür. Vergi gelirlerini arttırmak için tek bir yöntemin yeterli olmadığını, stratejilerinin birlikte uygulanması gerektiğini belirtmek önemlidir. Vergi gelirlerini arttırmak için söz konusu stratejilerin, her ülkenin kendi koşullarına göre belirlenmesinde fayda vardır. Dolayısıyla iyi yönetişimi geliştirici yönde olan reformların hayata geçirmesi bu nokta da oldukça önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Acı, E. (2005). “Neo Liberal Yaklaşım ve Yönetişim Kavram”. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, s. 20 (1), 201-216.
- Ajaz, T. ve Ahmad, E. (2010). “The Effect Of Corruption And Governance On Tax Revenues”. *The Pakistan Development Review*, 405-417.
- Ak, A. (2015). “Kamu Alacaklarının Tahsilinde Nakit Dışı Tahsil Yöntemleri”. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, s. C.3, S.1, 26.
- Akdoğan, A. (2003). *Kamu Maliyesi* 9. baskı. Gazi Kitabevi: Ankara
- Akdoğan, A., Kırbaş, S., ve Eyüpgiller, S. (1986). *Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü*. Birlik Yayıncılık: Ankara.
- Aktan, C. (2001). *Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri*. Hak-İş Yayınları: Ankara.
- Aktan, C. (2003). *Değişim Çağında Devlet* 1. baskı. Çizgi Kitabevi: Konya.
- Ali, M. (2015). *Governance and Good Governance : A Conceptual Perspective. The Dialogue*, s. Vol. X, 1, 65-77.
- Alm, J., Jackson, B., ve McKee, M. (1992). “Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data”. *National Tax Journal*, s. 45(1), 107-114.
- Anderson, T., ve Hsiao, C. (1981). “Formulation And Estimation Of Dynamic Models Using Panel Data”. *Journal of Econometrics*, s. 18(1), 47-82.[doi:https://doi.org/10.1016/0304-4076\(82\)90095-1](https://doi.org/10.1016/0304-4076(82)90095-1)
- Andreoni, J., Feinstein, J., ve Erard, B. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, s. 36, 818 – 860.
- Arellano, M., ve Bond, S. (1991). “Some Tests Specification For Panel Data: Monte Carlo Evidence And An Application To Employment Equations”. *The Review of Economic Studies*, s. 58(2), 277-297.
- Arellano, M., ve Bover, O. (1995). “Another Look At The Instrumental Variable Estimation Of Error-Components Model”. *Journal of Econometrics*, s. 68, 29-51.

- Arif, I., ve Rawat, A. (2018). “Corruption, Governance ve Tax Revenue: Evidence from EAGLE Countries”. *Journal of Transnational Management*, s. 23(2). doi:10.1080/15475778.2018.1469912
- Atiyas, İ., ve Sayın, Ş. (2000). *Devletin Mali Ve Performans Saydamlığı Kamu maliyesinde saydamlık*, 27–44. Acar Matbaacılık: İstanbul.
- Avcı, M. (2020). *Türkiye’de Devlet Bütçesinin Saydamlığı: Teori, Mevzuat Ve Uygulama*.
- D. Bülbül, ve S. Gümüş Özuyar içinde, *Türkiye’nin Güncel Mali Yapısı ve Yönetimi:Usuller, Esaslar ve Uygulamaları* (349-375). Umuttepe Yayınları: Kocaeli.
- Aykın, H. (2020). <https://vergidosyasi.com/2020/04/27/laffer-egrisi-nedir-neyi-ifade-eder/#comments>.
- Baltagi, B. (2013). *Econometric Analysis of Panel Data 5th ed.* Wiley.
- Bayraklı, H., Saruç, N., ve Sağbaş, İ. (2004). “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”. *19. Maliye Sempozyumu*.
- Bayramoğlu, S. (2002). “Küreselleşmenin Yeni Siyasal İktidar Modeli: Yönetişim”, *Praksis*,s. (7), 85-116.
- Becker, W., Büchner, H., ve Sleeking, S. (1987). “The Impact of Public Transfer Expenditures on Tax Evasion”. *Journal of Public Economics*, s.34, 243-252.
- Berksoy, T., ve Demir, İ. (2004). “Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü”. *19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 513-532, Antalya.
- Bird, R., Martinez-Vasquez, J., ve Torgler, B. (2008). “Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability”. *Economic Analysis and Policy*, s. 38(1), 55-71.
- Blundell, R., ve Bond, S. (1998). “Initial conditions and moment restrictions in dynamic panel data models” *Journal of Econometrics, Elsevier*, s. vol. 87(1), 115-143,.
- BM. (2000). *Habitat II: İstanbul+5 Country Report*.
- Bouvier, M. (2003). *Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l’impot*. LGDJ.

- Burg, D. (2004). *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*. Routledge.
- Canıkalp, E., ve Ünlükaplan, İ. (2015). “Hiyerarşik Düzendeki Heterarşik Düzene: Yönetişim Kavramı ve Yönetişim Teorileri”. *TISK Akademi*, 2015/II.
- Chelliah, R. (1971, July). “Trends in Taxation in Developing Countries”. *IMF Staff Papers*, s. Vol. 18, No. 2, 254-325.
- Clotfelter, C. (1990). “Tax Evasion And Tax Rates: An Analysis Of Individual Returns”. *The Review of Economics and Statistics*, s. 65(3), 363-373.
- Commission of the European Communities. (2001). “European”. *Brussels: COM* (2001) 428.
- Crane, S., ve Nouzard, F. (1990). “Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from California Amnesty Data”. *National Tax Journal*, s. 43(2), 189-199.
- Çetintaş, H., ve Vergil, H. (2003). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, s. C.63, 1-16.
- Dalton, H. (1923). “Principles of Public Finance”. *London: George Routledge and Sons Ltd*.
- Demir, İ. (2009). “Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma”. *Maliye Dergisi*, s. (157), 212.
- Demirtaş, T. ve Engin, R. “Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”. *Sayıştay Dergisi*, (100), 27-60.
- Dikmen, M. (1969). *Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı. Fakülteler Matbaası: İstanbul.
- Dramane, A. (2022).” The Nexus between Military Spending, Tax Revenues and Economic Growth in the G5 Sahel Countries”. *African Journal of Economic Review, African Journal of Economic Review*, s. vol.10(2).
- Edizdoğan, N. (1991). *Kamu Maliyesi 2 Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi*. Ekin Kitabevi: Bursa.
- Engin, R. (2022). “Bütçe Şeffaflığı ve Türkiye: Açık Bütçe Endeksi Üzerinden Bir Değerlendirme”. *Sayıştay Dergisi*, 33(126), 443-471
<https://doi.org/10.52836/sayistay.1164667>

- Engin, R. ve Öksüz, M. (2023). “Seçilmiş OECD Ülkelerinde Bütçe Şeffaflığını Etkileyen Mali Faktörlerin Analizi.” *Alanya Akademik Bakış*, 7(3),1141-1160.
- Erdem, M., Şenyüz, D., ve Tatlıoğlu, İ. (2003). *Kamu Maliyesi* 3. baskı. Ekin Kitabevi: Bursa.
- Fidan, Y. (2011). “Yönetimden Yönetişime: Kavramsal Bir Bakış”. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, s. (1), 5-10.
- Fitzpatrick, S. (2002). “Gouvernance and Management in Large Australian Organisations”. *International Journal of Production Economics*, s. (75),98.
- Fukuda, P., ve Ponzio, R. (2002). “Governance : Past, Present, Future Setting The Governance Agenda For The Millennium Declaration”. *UNDP Paper*.
- Fukuyama, F. (2012). *Devlet İnşası, 21. Yüzyılda Dünya Düzeni ve Yönetişim*. (T. Çokal, Çev.) Profil Yayıncılık: İstanbul.
- Gaudin, J. P. (1998). “Modem Governance Yesterday and Today: Some Clarifications to Be Gained from French Government Policies”. *International Social Science Journal*, s. 50(155), 47-56.
- Gencel, U., ve Kuru, E. (2012). “Vergi Kültürü Ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, s. 20 (10), 31.
- Gerçek, A. (2005). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s. C.54, S.3, 157.
- Gerçek, A. (2017). *Kamu Alacaklarının Tahsili Hukuku*, 5. baskı. Ekin Basım Yayın Dağıtım: Bursa.
- Giray, F. (2005). “Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Vergi Yapısı Üzerindeki Etkileri”. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, s. (32), 111-137.
- Gök, A. (2007). “Vergi Direncinin Gelişimi”. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s. 22 (1), 150.
- Gökbunar, A., Selim, S., ve Yanıkkaya, H. (2007). “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”. *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, s. (18), 63, 69-94.

- Graham, J., Amos, B., ve Plumptre, T. (2003). “Principles for Good Governance in the 21st Century”. *Institute On Governance Policy Brief*, s. (15), 1-9.
- Grasmick, H., Bursik, R., ve Cochran, J. (1991). “Render Unto Caesar, What is Caesar’s: Religiosity and Taxpayers’ Inclinations to Cheat”. *Sociological Quarterly*, s.32, 251–266.
- Güler, B. (2003). *Yönetişim: Tüm İktidar Sermayeye*. Praksis, 9, 93-116.
- Günay, H., ve Topal, M. (2021). “Does Quality of Governance Affect Tax Effort in Sub-Saharan Africa?” *Journal of Emerging Economies and Policy*, s. 6(2) 414-434.
- Güner, Ü. (2008). Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Gürbüzer, S. (1997). *Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)*. Hazine Dergisi, s.7,5.
- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., ve Beşel, F. (2016). “Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, s. 2. 2.
- Hassan, İ., Mukaigawara, M., King, L., Fernandes, G., ve Sridhar, D. (2021). “Hindsight is 2020? Lessons in global health governance one year into the pandemic”. *Nature Medicine*, s. 27(3), 396-400. doi:doi.org/10.1038/s41591-021-01272-2
- Herman, P., Tarmizi, H., Daulay, M., ve Ginting, R. (2019). “Effect of Good Governance, Tax Understanding, and Tax Sanctions on Taxpayers Compliance, Micro, Small and Medium Enterprises In Medan”. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 663-669.
- Hodgson, G. (2009). “Institutional Economics into the Twenty-First Century.” *Studi e Note di Economia*, s. 14(1), 3-26.
- Hossain, K. (2014). “Invasive Species in the Arctic: Concerns”, *Regulations and Governance*. S. Ali, ve R. Pincus içinde, “Diplomacy on Ice: Energy”, *the Environment, and Emergent*. Yale University Press.
- Huther, J., ve Shah, A. (2008). “Applying a Simple Measure of Good Governance to the Debate on Fiscal Decentralization”. World Bank: Washington.
- Huyn Quan Suu, C. (2009). “Etymologie Du Terme Gouvernance”. *La Gouvernance. Hautsde Seine*.

- İpek, S., Kaynar, İ., ve Öksüz, M. (2012). “Vergi Aflarının Yükümlü Psikolojisi Açısından Değerlendirilmesi: Trakya Bölgesi Örneği”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, s. (4), 1, 45-253.
- İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, (2003). Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Imam, P., ve Jacobs, D. (2007). “Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East”. *Review of Middle East Economics and Finance*, s. 10(1). doi:DOI:10.1515/rmeef- 2014-0001
- Işık, A. (2014). *Kamu Maliyesi*, 3. baskı. Ekin Basım Yayın Dağıtım: Bursa
- Javid, A., ve Arif, U. (2012). “Analysis of Revenue Potential and Revenue Effort in Developing Asian Countries”. *The Pakistan Development Review*, s. Vol.51, No.4.
- Jessop, B. (1995). “The Regulation Approach, Governance and Post-Fordism: AlternativeThe Regulation Approach, Governance and Post-Fordism: Alternative Perspectives on Economic and Political Change?” *Economy and Society*, s. 24, (3)-318.
- Kaufmann, D., Kraay, A., ve Mastruzzi, M. (2010). “The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues”. *World Bank Policy Research Working Paper No. 5430*.
- Kefela, G. (2011). “Good Gouvernance Enchance The Efficiency And Effectiveness Public Spending- Sub Saharan Countries”. *African Journal of Business Management*, s. Vol5 (11), 3995-3999.
- Kırbaş, S. (1996). *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar , İlkeler ve Kurumlar*. Siyasal Kitabevi: Ankara.
- Kiser, E. (1999). *Comparing Varieties of Agency Theory in Economics, Political Science, and Sociology: An Illustration from State Policy Implementation*. *Sociological Theory*, s. 17(2), 146-170. doi:https://doi.org/10.1111/0735-2751.00073
- Kooiman, J. (1993). *Modern Governance: New Government-Society Interactions*. Sage: London.
- Kurt, M., ve Uğurlu, Y. (2007). “Yeni Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişiminde Avrupa Birliği'nin Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11.
- Kuzey, P. (2003). *Şeffaflık ve İyi Yönetişim, İyi Yönetişimin Temel Unsurları*. Ayrıntı Basımevi

: Ankara.

- Mahdavi, S. (2008). “The Level and Composition of Tax Revenue in Developing Countries: Evidence From Unbalanced Panel Data”. *International Review of Economics and Finance*, s. (17), 607-617.
- Mansfield, C. (1980). “Tax-base Erosion and Inflation: The case of Ghana”. *Finance ve Development*, s. Vol.17, No.3, 31.
- Marcou, G., Rangeon, F., ve Thiebault, J. (1997). “Le Gouvemment Des Villes et Les PubliquesRelations Contractuelles Entre Collectivites” . F. Godard içinde, *Le Gouvernement Des Villes*. Descartes, Paris.
- McGee, R., ve Tyler, M. (2006). “Tax Evasion and Ethics: A Demographic Study of 33 Countries”. *Andreas School of Business Working Paper*.
- Mohammed, F., ve Sanusi, S. (2020). “Quality of Governance and Tax Revenue Generation in West Africa: A Political Process Theory Perspective”. *Management ve Accounting Review*. doi:10.24191/MAR.V19i01-08
- Mukiyen Avcı, G. (2022). “Döngüsel Ekonomi Çerçevesinde Türkiye’de Atık İthalatının Belirleyicileri: Çekim Modeli Analizi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi (Özel)*, 170-193, DOI: <https://doi.org/10.35408/comuybd.1151657>
- Mulgan, R. (2000). *Accountability: An Ever-Expanding Cocept? Public Administration*, s. 78(3),555-573.
- Muter, N., Sakınç, S., ve Çelebi, K. (1993). *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Beta Basım Yayım: İstanbul.
- Nerre, B. (2001, November 8-10). *The Concept of Tax Culture. Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association*.
- Nerre, B. (2008). “Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. Economic” *Analysis ve Policy*, s. (38), 1.

- Okoye, H., Korubo, K., Nwogoh, B., Efobi, C., Ugwu, N., ve Madu, A. (2018). “Challenges in the Management of Bleeding Disorders in Nigeria”. *Niger J Clin Pract*, s. 21:468-72.
- Onar, S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*. Hak Kitabevi: İstanbul.
- Organ, İ., ve Yegen, B. (2013). “Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlâkı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, s. 27 (4), 243.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku*. 12. baskı. Turhan Kitabevi: Ankara.
- Öncel, T. (2001). “Vergilendirme Sınırının Makro Ekonomik Değişkenleri”. *39.Seri, (s. İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları)*. İstanbul.
- Öz, G. (2011). Vergi Kaçırma Eğilimini Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Çalışma. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
- Özer, M. A. (2005). *Yeni Kamu Yönetimi*. Platin Yayınları: Ankara.
- Özgür, B. (2011). “Yönetim Tarzları ve Etkileri”. *Maliye Dergisi*, s. 161, 215-230.
- Palabıyık, H. (2012). *Yönetimden Yönetişime: Yönetişim, Kentsel Yönetişim ve Uygulamaları ile Yönetişimde Ölçülebilirlik Üzerine Açıklamalar*. M. Çukurçayır, ve A. Tekel içinde, *Yerel ve Kentsel Politikalar* (s. 169-212). Çizgi Kitabevi: Konya.
- Pehlivan, O. (2002). *Kamu Maliyesi*. Derya Kitabevi: Trabzon.
- Peker, A. (1996). “Dünya Bankası: Büyüme Söyleminden İyi Yönetme Söylemine”. *Toplum ve Bilim*, s. 69, 6-61.
- Phuong, L. (2015). “The Impact of Institutional Quality on Tax Revenue in Developing Countries. Asian Journal of Empirical Research,” *Asian Economic and Social Society*, s. vol. 5(10),181-195.
- Profeta, P., ve Scabrosetti, S. (2013). “Does Democracy Affect Taxation And Government Spending? Evidence From Developing Countries”. *Journal of Comparative Economics*, s. 41, 684-718.
- Quibria, M. (2014). “Aid Effectiveness: Research, Policy And Unresolved Issues”. *Development Studies Research*, s. 1:1, 75-87. doi:10.1080/21665095.2014.922890

- Rakıcı, C. (2004). “Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*.
- Rehema, K., Mukisa, İ., ve Joweria, T. (2019). “The Effect of the Quality of Governance on Tax Revenue in East Africa”. *Tanzanian Economic Review, Department of Economics, University of Dar es Salaam*, s. vol. 9(1), 15-34.
- Reiseneder, F. B. (2008). “Good Governance: Characteristics, Methods and The Austrian Examples”. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 26-52.
- Richardson, G. (2006). “Determinants of Tax Evasion: A cross- country Investigation”. *Jornal of İnternational Accounting Auditingve Taxation*, s. 15, 150-169.
- Ross, S. (1973). “The Economic Theory of Agency: The Principal’s Problem.” *The American Economic Review*, s. 63(2), 134–139.
- Salman, R., Sanni, P., Olaniyi, T., ve Yahaya, K. (2022). “Governance Transparency of Tax Revenue Performance in West Africa”. *Business Ethics and Leadership*, s. 6(1), 14- 24. doi:http://doi.org/10.21272/bel.6(1).14-24.2022
- Sandalcı, U., ve Sandalcı, İ. (2017). “OECD Ülkelerinde Ekonomik Büyüme ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizi: 1990- 2014”. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s. C.9, S.1, 52.
- Saparniene, D., ve Valukoyte, İ. (2012). “Implementation of Good Governance Principles in Local Self-government: the case of Siauliai City”. *Social Research*, s. 3 (28), 98-112.
- Saraçoğlu, F. (2008). “Anket Sonuçları Çerçevesinde Vergi Oranlarının Kaçakçılık Üzerine Etkilerinin Analizi”. *Vergi Dünyası*, s. 326, 109-120.
- Sayar, N. (1975). *Kamu Maliyesi I-II*, 5. Baskı. Sermet Matbaası: İstanbul.
- Seade, J. (1990). “Tax Revenue Implications of Exchange Rate Adjustment.” . V. Tanzi içinde, ‘Fiscal policy in Open Developing Economies’, *International Monetary Fund*, 54- 65.
- Sen Gupta, A. (2007, July). “Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Counries”. *IMF Working Paper*, s. WP/07/187,4.
- Sözen, S., ve Algan, B. (2009). *İyi Yönetişim*. Pozitif Matbaacılık: Ankara.
- Spicer, M., ve Becker, L. (1980). “Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach”. *National Tax Journal*, s. 33(2), 171-175.

- Stiglitz, J. (2004). "The Social Costs of Globalisation". *Financial Times*. Sur, F. (1943). *Maliye Dersleri*. Ankara.
- Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar*, 2.Baskı. Beta BasımYayım Dağıtım: İstanbul.
- Syadullah, M., ve Wibowo, T. (2015). "Governemnt and Tax reform in ASEAN Countries". *Journal of Social and Development Sciences*, s. 6, 2.
- Şen, H. (2003). "Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma". *Maliye Dergisi*, s. S.143, 31.
- Şen, H., ve Sağbaş, İ. (2017). *Vergi Teorisi ve Politikası (Gözden Geçirilmiş 3. baskı)*. Barış Arıkan Yayınları: Ankara.
- Tansöker, R. (2017). "Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takozu Açısından Değerlendirilmesi". *Yönetim Bilimleri Dergisi*, s. C.15, 30-310.
- Tanzi, V. (1980). "Inflation and Personel Income Tax: An International Perspective". *Cambridge University Press*, London.
- Tanzi, V. (1987). *Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing. D. N. (Ed.)* içinde, *The Theory of* (s. 205-341). Oxford University Press: New York.
- Taytak, M., ve Bahtiyar, E. (2011). "Uşak İlinde Mükelleflerin Vergiye Karşı Gönüllü Uyum Etkileyen Faktörlerin Tespitine Yönelik Bir Çalışma". *II. Uşak Sempozyumu*, s. Cilt1, 491-508.
- TDK. (2023). Türk Dil Kurumu Sözlüğü. <https://sozluk.gov.tr/>
- TESEV. (2008). *İyi Yönetişim El Kitabı*. TESEV Yayınları: İstanbul.
- Tokatlıoğlu, M., ve Ufuk, S. (2017). *Maliye Politikası*, 1.baskı. Ekin Basım Yayın Dağıtım: Bursa.
- Toksöz, F. (2008). *İyi Yönetişim El Kitabı*. TESEV Yayınları: İstanbul.
- Torgler, B. (2007). "Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis". *Edward Elgar Cornwall*.
- Tosuner, M., ve Demir, İ. (2009). "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyicileri".

Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. (14),1-15.

Tuncer, S., ve Şanver, S. (1959, Şubat). “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi

Mesuliyeti.” *İktisat ve Maliye*, s. Cilt V, 11.

unctad.org.(2016).doi:https://unctad.org/system/files/officialdocument/ditcclp2016d2_en.pdf

unesap.org.(2005)

<https://www.unesap.org:>

<https://www.unesap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>

Webber, C., ve Wildavsky, A. (1986). *A history of taxation and expenditure in the Western World*. Simon ve Schuster: New York.

WorldBank. (1992). *Governance and Development*. Washington D.C.

Worldbank. (1992). *The World Bank Report: Sub-Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth*.

Yüksel, C. (2022). *Kamu Maliyesi Ders Notları*. Mersin.

Zabcı, F. (2002). “Dünya Bankasının Küresel Pazar İçin Yeni stratejisi: Yönetişim”. *A.Ü. SBF Dergisi*, 151.