

Mali Saydamlık ile Vergi Performansı Arasındaki İlişki: 2021, 2023 ve 2024 Yıllarına İlişkin Ülkeler Arası Kesitsel Kanıtlar

The Relationship Between Fiscal Transparency and Tax Performance: Cross-Country Evidence from 2021, 2023, and 2024

Burcu NAZLIOĞLU 

^a Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Ankara, Türkiye, burcu.nazlioglu@hbv.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Anahtar Kelimeler:

Mali Saydamlık
Vergi Gelirleri
Vergi Performansı
Kamu Mali Yönetimi
Mali Raporlama

Geliş Tarihi 2 Temmuz 2026

Düzeltilme Tarihi 9 Eylül 2026

Kabul Tarihi 15 Eylül 2026

Makale Sınıflandırması:

Araştırma Makalesi

ÖZET

Amaç- Bu araştırmanın amacı, mali saydamlığın kamu mali yönetiminde mali raporlama kalitesinin bir göstergesi olarak vergi performansı ile ilişkisini incelemektir. Bu kapsamda, mali saydamlığın vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasıla (GSYH) içindeki payı ile ilişkisi, 2021, 2023 ve 2024 yıllarına ait ülkeler arası kesitsel karşılaştırmalarla değerlendirilmiştir.

Tasarım/Yöntem/Yaklaşım- Araştırmada 2021, 2023 ve 2024 yıllarına ait ülkeler arası kesitsel veriler kullanılmıştır. Mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişki, hükümet etkinliği, istatistiksel performans göstergesi ve seçilmiş makroekonomik kontrol değişkenlerinin dâhil edildiği en küçük kareler (OLS) regresyon modelleri aracılığıyla analiz edilmiştir. Bulguların sağlamlığını değerlendirmek amacıyla alternatif bağımlı değişken kullanılarak ek analizler gerçekleştirilmiştir. Kesitsel tasarımın doğası gereği bulgular nedensel değil ilişkisel bir çerçevede yorumlanmıştır.

Bulgular- Analiz sonuçları, mali saydamlık ile vergi performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğunu, ancak bu ilişkinin çok değişkenli regresyon modellerinde istatistiksel olarak anlamlı bir düzeye ulaşmadığını göstermektedir. Hükümet etkinliği 2021 yılı kesitsel modellerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bulunmuş; 2023 yılı vergi gelirleri modelindeki sonuç klasik standart hatalarla anlamlı olmakla birlikte HC3 dayanaklı standart hatalar kullanıldığında anlamlılığını kaybetmiş, 2024 döneminde ise istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. İstatistiksel performans göstergesinin incelenen yıllara ait çok değişkenli modellerde bağımsız katkısı istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tartışma- Bulgular, mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki pozitif ilişkinin hükümet etkinliği ve diğer kurumsal değişkenler dikkate alındığında zayıfladığını göstermektedir. Mali saydamlığın kurumsal kapasite ve yönetim mekanizmaları üzerinden dolaylı biçimde işleyebileceği yönündeki değerlendirme çalışmada doğrudan bir aracılık analiziyle sınanmadığından teorik bir yorum olarak ele alınmalıdır. Bu yönüyle araştırma, mali saydamlığın kamu mali yönetimindeki rolünü farklı yıllara ait karşılaştırmalı kesitsel kanıtlarla değerlendirerek vergi performansının kurumsal belirleyicilerine ilişkin literatüre ampirik katkı sunmaktadır.

ARTICLE INFO

Keywords:

Fiscal Transparency
Tax Revenues
Tax Performance
Public Financial Management
Financial Reporting

Received 2 July 2026

Revised 9 September 2026

Accepted 15 September 2026

ABSTRACT

Purpose- This study aims to examine the relationship between fiscal transparency and tax performance by conceptualizing fiscal transparency as an indicator of the quality of public financial reporting. In this context, the relationship between fiscal transparency and tax revenues as a share of gross domestic product (GDP) is investigated through cross-country comparisons for 2021, 2023, and 2024.

Design/Methodology/Approach- The study employs cross-sectional data for 2021, 2023, and 2024 covering a broad sample of countries. The relationship between fiscal transparency and tax performance is analyzed using Ordinary Least Squares (OLS) regression models, controlling for government effectiveness, statistical performance, and selected macroeconomic variables. To assess the robustness of the findings, additional estimations are conducted using an alternative dependent

ETİK ONAY / ETHICAL APPROVAL: Bu çalışmada yalnızca kamuya açık ikincil veriler kullanılmış olup katılımcı içermemektedir; bu nedenle etik kurul onayı gerektirmemektedir.

Önerilen Atıf / Suggested Citation

Nazlıoğlu, B. (2026). Mali Saydamlık ile Vergi Performansı Arasındaki İlişki: 2021, 2023 ve 2024 Yıllarına İlişkin Ülkeler Arası Kesitsel Kanıtlar, İşletme Araştırmaları Dergisi, 18 (3), 2734-2755.

Article Classification:

Research Article

variable. Given the cross-sectional design, the findings are interpreted as associational rather than causal.

Findings– The empirical results indicate a positive association between fiscal transparency and tax performance; however, this association is not statistically significant in the multivariable models. Government effectiveness is positively and significantly associated with tax performance in the 2021 cross-sectional models. For 2023 tax revenues, the result is significant with conventional standard errors but becomes non-significant when HC3 robust standard errors are used; no statistically significant association is identified for 2024. Statistical performance does not retain a statistically significant independent association in the multivariable cross-sectional models.

Discussion– The findings show that the positive bivariate association between fiscal transparency and tax performance weakens after government effectiveness and other institutional factors are taken into account. The possibility that fiscal transparency operates through broader institutional channels is not directly tested by a mediation analysis and should therefore be regarded as a theoretical interpretation rather than an empirical causal finding. By comparing three cross-sectional periods, the study contributes to the literature on the institutional determinants of tax performance.

1. GİRİŞ

Kamu maliyesinin etkinliği ve sürdürülebilirliği, yalnızca yeterli düzeyde vergi geliri elde edilmesine değil, aynı zamanda bu gelirlerin güvenilir, şeffaf ve öngörülebilir bir mali yönetim çerçevesinde yönetilmesine de bağlıdır. Bu bağlamda, kamu mali yönetiminde üretilen mali bilginin niteliği, kapsamı ve erişilebilirliği giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Mali saydamlık, bütçe ve mali işlemlere ilişkin bilgilerin doğruluğu, zamanlılığı ve karşılaştırılabilirliği esas alınarak kamuoyuna sunulmasını ifade etmekte ve kamu mali yönetiminin temel bileşenlerinden biri olarak değerlendirilmektedir (Hameed, 2005; International Monetary Fund, 2014). Bu yönüyle mali saydamlık yalnızca bilgi açıklığını değil, aynı zamanda kamu mali yönetiminde üretilen mali bilginin raporlama kalitesini ve hesap verebilirliği yansıtan temel bir kurumsal unsur olarak kabul edilmektedir.

Vergi gelirlerinin belirleyicilerine ilişkin literatür incelendiğinde, çalışmaların büyük ölçüde ekonomik büyüme, ticaret açıklığı ve ekonomik yapı gibi makroekonomik faktörlere odaklandığı görülmektedir (Arnold, 2008; Kneller vd., 1999). Bununla birlikte, son yıllarda gerçekleştirilen araştırmalar vergi performansının yalnızca ekonomik değişkenlerle açıklanamayacağını; kurumsal kalite, yönetim ve devlet kapasitesi gibi faktörlerin de belirleyici bir rol oynadığını ortaya koymaktadır (Besley ve Persson, 2014). Bu kapsamda, vergi kapasitesi ile fiili vergi gelirleri arasındaki farkı ifade eden "vergi çabası" yaklaşımı, ülkelerin potansiyel vergi gelirlerine ne ölçüde ulaştıklarını değerlendirmek açısından önemli bir analitik çerçeve sunmaktadır (Fenochietto ve Pessino, 2013).

Kurumsal faktörler içerisinde mali saydamlığın vergi performansı üzerindeki etkisi son yıllarda giderek daha fazla araştırılmakta olup, bu ilişkinin farklı mekanizmalar aracılığıyla ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Mali bilgilerin açık, güvenilir ve erişilebilir olması kamu harcamalarının izlenmesini kolaylaştırarak hesap verebilirliği artırmakta ve vergiye gönüllü uyumu teşvik edebilmektedir (Capasso vd., 2020). Bunun yanında mali saydamlık, yolsuzluk düzeyinin azaltılması yoluyla kamu kaynaklarının etkin kullanımını desteklemekte (Ghura, 1998) ve maliye politikalarının öngörülebilirliğini artırarak ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasına katkı sağlamaktadır. Dolayısıyla mali saydamlık, vergi performansını doğrudan değil, kurumsal ve davranışsal kanallar aracılığıyla etkileyen çok boyutlu bir yönetim unsuru olarak değerlendirilmektedir.

Bununla birlikte mevcut ampirik literatürün önemli bir bölümü mali saydamlık ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi tek bir ülke grubu veya sınırlı sayıda yıl için incelemekte, mali saydamlığın kurumsal kapasite göstergeleriyle birlikte, farklı yıllara ait karşılaştırmalı kesitsel kanıtlarla değerlendirildiği çalışmalar sınırlı kalmaktadır. Bu durum literatürde önemli bir araştırma boşluğuna işaret etmektedir.

Bu araştırmanın temel amacı, mali saydamlığın kamu mali yönetiminde mali raporlama kalitesinin bir göstergesi olarak vergi performansı ile ilişkisini incelemektir. Bu doğrultuda çalışma, mali saydamlığın vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasıla (GSYH) içindeki payı ile ilişkisini analiz etmektedir. Analiz, mali saydamlık verilerinin mevcut olduğu 2021, 2023 ve 2024 yıllarına ait ülkeler arası kesitsel veriler kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Çalışmada mali saydamlık temel açıklayıcı değişken olarak ele alınırken; hükümet etkinliği, istatistiksel performans göstergesi ve seçilmiş makroekonomik kontrol değişkenleri modele dâhil

edilmiştir. Ayrıca elde edilen bulguların politika açısından daha somut biçimde değerlendirilebilmesi amacıyla Türkiye'nin performansı ülke ortalamalarıyla karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Bu kapsamda araştırmanın temel sorusu, mali saydamlığın ülkelerin vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ile anlamlı biçimde ilişkili olup olmadığıdır. Ayrıca hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesi gibi kurumsal değişkenlerin vergi performansı ile ilişkisi ve bu ilişkilerin diğer değişkenler kontrol edildiğinde nasıl değiştiği de araştırmanın odak noktaları arasında yer almaktadır. Mali saydamlığın kurumsal mekanizmalar üzerinden dolaylı biçimde işleyebileceğine ilişkin değerlendirmeler ise doğrudan sınanmış bir aracılık etkisi olarak değil, teorik bir yorum olarak ele alınmaktadır.

Bu çerçevede araştırmada şu hipotezler sınanmaktadır: H1: Mali saydamlık, ülkelerin vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ile pozitif ilişkilidir. H2: Hükümet etkinliği, vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ile pozitif ilişkilidir. H3: İstatistiksel performans göstergesi, vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ile pozitif ilişkilidir. Mali saydamlığın hükümet etkinliği gibi kurumsal değişkenler aracılığıyla dolaylı biçimde etkili olabileceği yönündeki değerlendirme ise, çalışmada bu mekanizmayı doğrudan sınayan bir aracılık (mediation) analizi bulunmadığından keşfedici (exploratory) bir yorum olarak ele alınmaktadır.

Araştırma bulguları, mali saydamlık ile vergi performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğunu, ancak bu ilişkinin çok değişkenli regresyon modellerinde istatistiksel olarak anlamlı bir düzeye ulaşmadığını göstermektedir. Hükümet etkinliği 2021 ve bazı 2023 kesitsel modellerinde pozitif ve anlamlı katsayılar vermekle birlikte, 2023 yılı vergi gelirleri sonucunun HC3 dayanıklı standart hatalara duyarlı olduğu ve 2024 döneminde anlamlılığın korunmadığı görülmektedir. Bu sonuçlar, mali saydamlık ile vergi gelirleri arasındaki ilişkinin kurumsal kapasite ve yönetim göstergeleriyle birlikte değerlendirilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Çalışma, mali saydamlığı kamu mali yönetiminde üretilen mali bilginin açıklığına ilişkin bir gösterge olarak ele almakta ve seçilmiş yıllar için ülkeler arası karşılaştırmalı kesitsel bir yaklaşım benimsemektedir. Ayrıca Türkiye'nin konumunu uluslararası ortalamalarla betimsel olarak karşılaştırmaktadır.

Çalışmanın geri kalan kısmı şu şekilde düzenlenmiştir. İlk bölümde kavramsal çerçeve ve ilgili literatür ele alınmakta, ikinci bölümde veri seti, değişkenler ve araştırma yöntemi açıklanmakta, üçüncü bölümde ampirik bulgular sunulmakta ve değerlendirilmekte, son bölümde ise araştırma bulguları doğrultusunda sonuçlar, tartışmalar ve politika önerilerine yer verilmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkinin kuramsal temelleri ve konuya ilişkin ampirik literatür ele alınmaktadır. Öncelikle mali saydamlık kavramı muhasebe temelli bir bakış açısıyla değerlendirilmekte, ardından vergi gelirlerinin belirleyicileri ve mali saydamlık-vergi performansı ilişkisine yönelik çalışmalar incelenerek araştırmanın kuramsal çerçevesi oluşturulmaktadır.

2.1. Mali Saydamlık ve Muhasebe Temelli Yaklaşım

Mali saydamlık, kamu mali yönetiminde üretilen mali bilginin kapsamı, doğruluğu, zamanlılığı ve erişilebilirliği ile ilişkili olup yalnızca bir yönetim ilkesi değil, aynı zamanda kamu kesiminde üretilen muhasebe temelli bilginin kalitesini yansıtan önemli bir göstergedir. Bu nedenle mali saydamlık, mali bilgi üretim süreçleri, raporlama standartları ve denetim mekanizmalarıyla doğrudan ilişkilidir. Çankaya (2014), mali saydamlığı mali bilgilerin doğru, anlaşılır ve karşılaştırılabilir biçimde sunulması olarak tanımlarken, bu sürecin etkin muhasebe ve denetim standartlarıyla desteklenmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Benzer şekilde Eroğlu ve Demirbaş (2016), mali saydamlığın yalnızca bilgi açıklığını değil, bilginin üretim ve sunum biçimini de kapsayan çok boyutlu bir yapı olduğunu ifade etmektedir.

Kamu muhasebesi uygulamaları ve mali raporlama kalitesi mali saydamlığın temel belirleyicileri arasında yer almaktadır. Küçükaycan (2020), standart muhasebe sistemine dayalı veri üretimi, raporlama ve denetim süreçlerinin mali saydamlığın sağlanmasında belirleyici olduğunu belirtirken; Aksoy (2022), Sayıştay raporlarının mali bilginin güvenilirliğini artırarak hesap verebilirliği güçlendirdiğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, denetim süreçlerinin politika yapımına yeterince entegre edilememesi mali saydamlığın etkinliğini sınırlandırabilmektedir. Benzer biçimde Sevinç ve Demirel (2019), mali saydamlığın yalnızca yasal

düzenlemelerle değil, kurumsal uygulamalar ve yönetim kültürüyle desteklenmesi gereken bütüncül bir yapı olduğunu ifade etmektedir.

Literatürde mali saydamlığın mali risklerin doğru raporlanmasıyla da yakından ilişkili olduğu belirtilmektedir. Turan (2014), özellikle koşullu yükümlülüklerin şeffaf biçimde raporlanmamasının mali saydamlığı zayıflattığını vurgularken, uluslararası kamu muhasebesi standartlarının (IPSAS) bu açıdan kritik öneme sahip olduğunu belirtmektedir.

Diğer taraftan mali saydamlık ile yönetim kalitesi arasında karşılıklı bir etkileşim bulunmaktadır. Tekdemir ve Yeşil (2025), kurumsal kalite göstergelerinin mali saydamlığı artırdığını, mali saydamlığın da yönetim kalitesini güçlendirdiğini ortaya koymaktadır. Buna karşın Bilmes (2025), kamu harcamalarında şeffaflığın zayıfladığı durumlarda mali disiplinin bozulduğunu ve denetim mekanizmalarının etkinliğinin azaldığını göstermektedir. Ünlükaplan vd. (2015) ise düşük mali saydamlığın yaratıcı muhasebe uygulamalarını teşvik ederek mali bilgilerin manipüle edilmesine zemin hazırlayabildiğini belirtmektedir.

Mikro düzeyde gerçekleştirilen çalışmalar da benzer sonuçlara işaret etmektedir. Daştan ve Yıldırım (2022), finansal raporlamada şeffaflık düzeyinin belirli alanlarda yüksek olmasına rağmen geleceğe yönelik bilgi açıklamalarında sınırlılıklar bulunduğunu göstermektedir. Bu bulgular birlikte değerlendirildiğinde mali saydamlığın yalnızca bilgi açıklığıyla sınırlı olmayan; muhasebe sistemleri, raporlama standartları, denetim mekanizmaları ve kurumsal yönetimle şekillenen çok boyutlu bir kavram olduğu anlaşılmaktadır.

2.2. Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri

Vergi gelirlerinin belirleyicilerine ilişkin literatür, vergi performansının yalnızca makroekonomik göstergelerle açıklanamayacağını; kurumsal ve yapısal faktörlerin de önemli rol oynadığını ortaya koymaktadır. Ekonomik büyüme, kişi başına gelir, ticaret açıklığı ve enflasyon gibi değişkenler vergi kapasitesinin temel belirleyicileri arasında yer almaktadır.

Bu kapsamda Güdelci vd. (2025), ekonomik büyüme ile vergi gelirleri arasında uzun dönemli pozitif bir ilişki bulunduğunu ortaya koyarken, vergi politikalarının tasarımı ve mali disiplinin büyüme açısından önemini vurgulamaktadır. Buna karşılık Çalcalı ve Altınar (2019), ekonomik büyümenin vergi gelirleri üzerindeki etkisinin ülkelere göre farklılık gösterebildiğini ifade etmektedir. Vergi gelirlerinin belirleyicileri ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre de değişmektedir. Kutbay (2019), gelişmiş ülkelerde makroekonomik göstergelerin vergi gelirlerini artırıcı etkiler yarattığını; gelişmekte olan ülkelerde ise enflasyon ve küreselleşme gibi değişkenlerin olumsuz sonuçlar doğurabildiğini göstermektedir.

Literatürde giderek güçlenen yaklaşım ise devlet kapasitesi ve kurumsal yapının vergi performansındaki belirleyici rolüne işaret etmektedir. Besley ve Persson (2014), düşük vergi gelirlerinin çoğu zaman zayıf devlet kapasitesinden kaynaklandığını ortaya koymaktadır. Benzer şekilde Pata ve Ela (2020), finansal gelişmenin ekonomik faaliyetleri genişleterek vergi gelirlerini artırdığını belirtirken, İnam (2026) ekonomik özgürlüklerin vergi tabanını genişlettiğini göstermektedir. Bu çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde vergi performansının ekonomik, kurumsal ve toplumsal faktörlerin birlikte şekillendirdiği çok boyutlu bir yapı olduğu anlaşılmaktadır.

2.3. Mali Saydamlık ve Vergi Performansı İlişkisi

Mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişki son yıllarda giderek daha fazla araştırılmakta ve bu ilişkinin doğrudan olduğu kadar dolaylı mekanizmalar aracılığıyla da gerçekleştiği kabul edilmektedir. Mali saydamlığın bilgi asimetrisini azaltarak kamu yönetimine duyulan güveni artırması, vergiye gönüllü uyumu güçlendirmesi ve kamu kaynaklarının daha etkin kullanılmasını sağlaması bu mekanizmaların başlıcalarıdır.

Capasso vd. (2020), mali saydamlığın vergi ahlakını güçlendirdiğini ve gönüllü vergi uyumunu artırdığını göstermektedir. Wang ve Sun (2025) ise mali saydamlık ile kamu katılımının birlikte kamu gelirleri üzerinde olumlu etkiler yarattığını ortaya koymaktadır. Avcı (2016), mali saydamlığın mali performansı özellikle gelişmekte olan ülkelerde anlamlı biçimde iyileştirdiğini belirlemektedir.

Dolaylı etkilere odaklanan çalışmalar da benzer sonuçlar sunmaktadır. Bilginoğlu ve Maraş (2011), mali saydamlığın ekonomik refahı artırarak vergi kapasitesini güçlendirdiğini belirtirken, Jan vd. (2026) kurumsal uygulamaların etkisinin ülkenin kurumsal kapasitesine bağlı olarak farklılaşabileceğini göstermektedir. Bu

bulgular mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkinin doğrusal ve tek yönlü olmadığını ortaya koymaktadır.

Genel olarak değerlendirildiğinde mali saydamlığın; vergi uyumu, kamu güveni, kurumsal kalite ve ekonomik performans kanalları aracılığıyla vergi gelirlerini etkileyebilecek çok boyutlu bir unsur olduğu görülmektedir. Bununla birlikte mevcut ampirik çalışmaların önemli bir kısmı mali saydamlık ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi tek bir kesit veya sınırlı ülke grubu üzerinden incelemekte, kurumsal kapasite göstergeleriyle birlikte farklı yıllara ait karşılaştırmalı kesitsel kanıtlara yeterince yer vermemektedir. Bu nedenle mali saydamlığın vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ile ilişkisinin ülkeler arası kesitsel analiz çerçevesinde, farklı yıllar için karşılaştırmalı biçimde incelenmesi literatürde önemli bir boşluğu doldurma potansiyeline sahiptir. Bu çalışma da mali saydamlığı kamu mali yönetiminde üretilen muhasebe temelli bilginin kalitesini yansıtan bir gösterge olarak ele almakta; vergi performansını farklı yıllara ait karşılaştırmalı kesitsel kanıtlarla değerlendirerek hem kuramsal hem de ampirik literatüre katkı sunmayı amaçlamaktadır.

Mali saydamlığın vergi performansını etkileyebileceği temel kanallar şu şekilde sistematikleştirilebilir: (i) bilgi asimetrisinin azalması, (ii) devlete ve kamu harcamalarına duyulan güvenin artması, (iii) algılanan mali karşılıklılığın güçlenmesi, (iv) vergi ahlakı ve gönüllü uyumun desteklenmesi, (v) yolsuzluk ve kaynak israfının azalması ve (vi) vergi idaresinin kurumsal kapasitesinin güçlenmesi. Bu çalışmada kullanılan mali saydamlık endeksinin, kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin açıklığını ve erişilebilirliğini ölçtüğü; ancak muhasebe standartlarına uyumu veya denetim kalitesini doğrudan ölçmediği belirtilmelidir. Bu nedenle endeksin "mali raporlama kalitesi" ile doğrudan eşdeğer kabul edilmesi kavramsal bir sınırlılık olarak değerlendirilmeli; endeksin daha geniş anlamda kamusal bilgi açıklığını ve yönetişimi yansıttığı göz önünde bulundurulmalıdır.

3. YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın modeli, evren ve örnekleme, veri toplama araçları ile verilerin analizinde kullanılan yöntem açıklanmaktadır. Mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkinin incelenmesinde kullanılan veri seti, değişkenler ve ampirik analiz süreci ayrıntılı olarak sunulmaktadır.

3.1. Araştırma Modeli

Bu araştırma, mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen nicel bir araştırmadır. Çalışmada ülkeler arası kesitsel araştırma deseni benimsenmiş; 2021, 2023 ve 2024 yıllarının her biri için ayrı regresyon modelleri tahmin edilerek ilişkinin dönemler itibarıyla görünümü karşılaştırılmıştır. Farklı yıllara ait ayrı kesitsel modeller zamansal nedensellik veya dinamik etki tahmini olarak yorumlanmamakta, yalnızca dönemler arası karşılaştırmalı kanıt sunmaktadır.

Ampirik analizde iki farklı bağımlı değişken için aşağıdaki modeller kullanılmıştır.

Vergi gelirlerine (VG) ilişkin modeller

$$\text{Model I:} \quad VG = \beta_0 + \beta_1 EGT + \beta_2 ISTD + \varepsilon \quad (1)$$

$$\text{Model II:} \quad VG = \beta_0 + \beta_1 EGT + \beta_2 ISTD + \beta_3 MSAY + \beta_4 HKET + \beta_5 ISTPER + \varepsilon \quad (2)$$

Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilere (GKSV) ilişkin modeller

$$\text{Model I:} \quad GKSV = \beta_0 + \beta_1 EGT + \beta_2 ISTD + \varepsilon \quad (3)$$

$$\text{Model II:} \quad GKSV = \beta_0 + \beta_1 EGT + \beta_2 ISTD + \beta_3 MSAY + \beta_4 HKET + \beta_5 ISTPER + \varepsilon \quad (4)$$

İlgili modeller her üç dönem (2021, 2023 ve 2024) için ayrı ayrı tahmin edilmiştir. Modellerde MSAY mali saydamlığı, HKET hükümet etkinliğini, ISTPER istatistiksel performans göstergesini, EGT eğitime yönelik devlet harcamalarını ve ISTD istihdam değişkenini temsil etmektedir. VG ile GKSV ise bağımlı değişkenlerdir.

3.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini mali saydamlık endeksi hesaplanan ülkeler oluşturmaktadır. Örneklem ise mali saydamlık verilerine erişilebilen ülkelere oluşmaktadır. Bu kapsamda mali saydamlık verisi 2021 yılı için 129, 2023 ve 2024 yılları için 143 ülkeyi kapsamaktadır. Diğer değişkenlerdeki eksik gözlemler nedeniyle

regresyonlarda kullanılan nihai örneklem büyüklükleri modelden modele değişmekte ve ilgili regresyon tablolarının notlarında ayrıca raporlanmaktadır. Mali saydamlık endeksinin ilgili yıllar dışında düzenli ve kesintisiz biçimde yayımlanmamış olması dengeli bir panel veri seti oluşturulmasına imkân vermemektedir. Bu nedenle 2021, 2023 ve 2024 yıllarına ait kesitsel veriler ayrı ayrı analiz edilmiş; bu tercih, zaman içindeki dinamik etkilerin doğrudan modellenmesini sınırlandırmakla birlikte mevcut veri kısıtları altında dönemler arası karşılaştırmaya imkân sağlamıştır.

3.3. Veri Toplama Araçları

Araştırmada kullanılan veriler, uluslararası karşılaştırmaya olanak sağlayan güvenilir ve kamuya açık veri tabanlarından elde edilmiştir. Mali saydamlık verileri Corruption Risk Forecast (corruptionrisk.org) platformundan; hükümet etkinliği verileri Dünya Bankası'nın Worldwide Governance Indicators (WGI) veri tabanından; istatistiksel performans göstergesi verileri Dünya Bankası'nın Statistical Performance Indicators (SPI) veri tabanından; vergi gelirleri, gelir-kâr-sermaye kazançları vergisi, eğitime yönelik devlet harcamaları ve istihdam oranına ilişkin veriler ise Dünya Bankası'nın (World Bank) açık veri portalındaki ilgili gösterge veri tabanlarından derlenmiştir. Kullanılan değişkenlere ait ayrıntılı veri kaynağı ve gösterge kodları Tablo 1'de sunulmaktadır.

Araştırmada bağımlı değişken olarak vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı (VG) kullanılmıştır. Bu değişken, her ülke (i) ve yıl (t) için Vergi Geliri/GSYH oranı olarak tanımlanmıştır: $VG_{i,t} = (\text{Vergi Geliri}/\text{GSYH})_{i,t}$. Analiz, mali saydamlık verilerinin mevcut olduğu 2021, 2023 ve 2024 yılları için ayrı ayrı yürütülen ülkeler arası kesitsel karşılaştırmalara dayanmaktadır. Bulguların sağlamlığını değerlendirmek amacıyla alternatif bağımlı değişken olarak gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı (GKSV) da aynı biçimde tanımlanarak analizlere dâhil edilmiştir: $GKSV_{i,t} = (\text{Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Vergisi}/\text{Toplam Vergi Geliri})_{i,t}$.

Araştırmanın temel açıklayıcı değişkenleri mali saydamlık ve hükümet etkinliğidir. Mali saydamlık, kamu mali yönetimine ilişkin bilgilerin açıklığı, erişilebilirliği ve karşılaştırılabilirliğini yansıtan uluslararası endeksle temsil edilmiştir. Kullanılan endeks muhasebe standartlarına uyumu veya denetim kalitesini doğrudan ölçmediğinden, mali raporlama kalitesiyle bire bir eşdeğer bir ölçüm olarak değil, kamusal mali bilgi açıklığının daha geniş bir göstergesi olarak değerlendirilmiştir. Hükümet etkinliği ise kamu hizmetlerinin kalitesi, politika oluşturma ve uygulama kapasitesi ile bürokratik etkinliği ölçen yönetim göstergesi olarak modele dâhil edilmiştir.

Kurumsal kapasitenin vergi performansı ile ilişkisini değerlendirmek amacıyla İstatistiksel Performans Göstergesi (Statistical Performance Indicators-SPI) de modele eklenmiştir. SPI; veri kullanımı, veri hizmetleri, veri ürünleri, veri kaynakları ve veri altyapısını kapsayan bileşik bir endeks olup ülkelerin veri üretme ve analiz etme kapasitesini ölçmektedir (World Bank, 2020).

Bunlara ek olarak vergi gelirleriyle ilişkili olabilecek makroekonomik ve yapısal farklılıkları kısmen kontrol etmek amacıyla eğitime yönelik kamu harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payı ile istihdam oranı modellere kontrol değişkeni olarak dâhil edilmiştir.

Modelde gelişmişlik düzeyi, kişi başına gelir, ticaret açıklığı, kayıt dışı ekonomi büyüklüğü ve vergi sistemi türü gibi ek makroekonomik değişkenler doğrudan kontrol değişkeni olarak yer almamaktadır. Bu tercih, mevcut üç yıllık kesitsel örneklemde açıklayıcı değişken sayısının artırılmasının serbestlik derecesini azaltacak olması ve söz konusu değişkenlerin bir kısmının (örneğin kişi başına gelirin hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesiyle yüksek korelasyonu) çoklu bağlantı riskini artırma olasılığından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte bu değişkenlerin dışarıda bırakılması ihmal edilen değişken yanlılığı riskini arttırabileceğinden araştırmanın bir sınırlılığı olarak kabul edilmekte ve ileride daha geniş kontrol değişkeni setleriyle sınanması önerilmektedir.

Tablo 1. Değişkenlerin Tanımı, Ölçümü ve Veri Kaynağı

Değişken	Tanım	Ölçüm / Ölçek	Yıl	Kaynak ve Veri Kodu	Beklenen Yön
VG (Vergi Gelirleri) (bağımlı değişken)	Vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı (kesitsel düzey)	Yüzde (%)	2021, 2023, 2024	World Bank, Vergi geliri (% GSYH) —GC.TAX.TOTL.GD.ZS	—
GKSV (Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Vergisi) (alternatif bağımlı değişken)	Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin toplam vergi geliri içindeki payı (kesitsel düzey)	Yüzde (%)	2021, 2023, 2024	World Bank / IMF, Taxes on income, profits and capital gains (% of total taxes) —GC.TAX.YPKG.ZS	—
MSAY (Mali Saydamlık)	Mali saydamlık endeksi	Endeks puanı	2021, 2023, 2024	Corruption Risk Forecast (corruptionrisk.org)	+
HKET (Hükümet Etkinliği)	Kamu hizmetlerinin kalitesi, politika oluşturma ve uygulama kapasitesi	Endeks puanı (percentile rank)	2021, 2023, 2024	Worldwide Governance Indicators – Government Effectiveness (percentile rank) —GE.PER.RNK	+
ISTPER (İstatistiksel Performans Göstergesi)	Ülkelerin veri üretme ve analiz etme kapasitesi	Bileşik endeks puanı	2021, 2023, 2024	World Bank, Statistical Performance Indicators (SPI) —IQ.SPI.OVRL	+
EGT (Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları)	Hükümetin eğitime yönelik harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payı	Yüzde (%) toplam kamu harcaması)	2021, 2023, 2024	World Bank / UNESCO UIS —SE.XPD.TOTL.GB.ZS	±
ISTD (İstihdam)	İstihdamın 15+ nüfus içindeki payı	Yüzde (%)	2021, 2023, 2024	World Bank / ILO, Employment to population ratio, 15+, total (%) (modeled ILO estimate) —SL.EMP.TOTL.SP.ZS	±

Tablo 1’de araştırmada kullanılan değişkenlerin tanımı, ölçüm birimi ve veri kaynağı özetlenmektedir.

3.4. Verilerin Analizi

Araştırmada verilerin analizinde En Küçük Kareler Yöntemi (Ordinary Least Squares-OLS) kullanılmıştır. Regresyon analizi ile bağımlı değişkenler ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler tahmin edilmiş; modelin genel anlamlılığı F testi, katsayıların anlamlılığı ise t testi ile değerlendirilmiştir. Modellerin açıklayıcılık düzeyi düzeltilmiş belirleme katsayısı (Adjusted R²) kullanılarak ölçülmüştür. Değişen varyans (heteroskedastisite) varlığı her model için Breusch-Pagan testiyle sınanmış; test sonuçları oniki modelin hiçbirinde istatistiksel olarak anlamlı heteroskedastisiteye işaret etmemiştir (p değerleri 0,105 ile 0,939 arasında değişmektedir). İhtiyat ilkesi gereği tüm modeller ayrıca HC3 dayanıklı standart hatalarıyla da yeniden tahmin edilmiş; katsayı tahminleri değişmemekle birlikte anlamlılık sonuçları büyük ölçüde aynı kalmıştır. Tek istisna 2023 yılı vergi gelirleri modelinde (Tablo 8) hükümet etkinliği değişkeninin anlamlılık düzeyinin klasik standart hatalarla p=0,045 iken dayanıklı standart hatalarla p=0,092 düzeyine yükselmesidir; bu farka ilgili tabloya ait bulgu tartışmasında ayrıca değinilmektedir.

Değişkenlerin dağılım özellikleri çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri kullanılarak incelenmiş; çarpıklık ve basıklık değerlerinin ±1 aralığında kalması ilgili değişken için normal dağılıma yakınsama göstergesi olarak değerlendirilmiştir (West vd., 1995). Bununla birlikte OLS regresyonunun geçerliliği için asıl belirleyici varsayım bağımsız değişkenlerin değil hata terimlerinin dağılımıdır; bu nedenle söz konusu

değerlendirme betimleyici bir ön inceleme niteliğinde ele alınmış ve ± 1 aralığını aşan sınırlı sayıdaki değer Bulgular bölümünde ayrıca raporlanmıştır.

Bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı bulunup bulunmadığı ise tolerans ve Varyans Şişme Faktörü (Variance Inflation Factor-VIF) değerleri yardımıyla incelenmiştir. Çoklu bağlantının bağımsız değişkenler arasında yüksek doğrusal ilişki bulunması durumunda tahmin sonuçlarının güvenilirliğini azaltabileceği belirtilmektedir (Montgomery, Peck ve Vining, 2013; Alpar, 2013). Yapılan analizlerde VIF ve tolerans değerleri kabul edilebilir sınırlar içerisinde bulunmuş ve modelde ciddi bir çoklu bağlantı sorunu olmadığı belirlenmiştir. Aykırı ve etkili gözlemlerin varlığı Cook uzaklığı (Cook's distance) ve leverage değerleriyle ayrıca incelenmiştir. Modellerle göre değişmekle birlikte, geleneksel eşik değerini ($4/N$) aşan etkili gözlem sayısı 4 ile 7 arasında, maksimum Cook uzaklığı değerleri ise 0,08 ile 0,23 aralığında yer almaktadır. Bu değerler ciddi bir aykırı gözlem sorununa işaret etmemekle birlikte, sonuçların birkaç ülkeye duyarlı olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Kullanılan OLS modelleri değişkenler arasındaki koşullu ilişkileri tahmin etmekle birlikte, kesitsel veri yapısının doğası gereği bazı metodolojik sınırlılıklar taşımaktadır. Öncelikle mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkide olası içsellik (endogeneity) sorunu göz ardı edilmemelidir; vergi performansı yüksek ülkelerin mali raporlama ve saydamlık altyapısına daha fazla kaynak ayırması ters nedensellik olasılığına işaret etmektedir. Benzer biçimde, modele dâhil edilmeyen ancak hem mali saydamlık hem de vergi performansı ile ilişkili kurumsal veya siyasi faktörler ihmal edilen değişken yanlılığına yol açabilir. Mali saydamlık ile hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesi arasında gözlenen orta-yüksek korelasyonlar (yıllara göre MSAY-HKET için $r=0,595$; $0,551$; $0,552$ ve MSAY-ISTPER için $r=0,778$; $0,778$; $0,800$) ortak varyansın regresyon katsayılarının bağımsız anlamlılığını azaltmasına katkıda bulunmuş olabilir. VIF değerlerinin kabul edilebilir aralıkta kalması ciddi bir çoklu doğrusal bağlantı sorununa işaret etmemekle birlikte, bu ortak varyans yorumlamada dikkate alınmalıdır. Hakem önerisi doğrultusunda gelir grubu duyarlılık analizi, değişkenlerin ayrı ve birlikte modellenmesi ve yıl etkileşimleriyle ek sağlamlık analizleri yapılmıştır; ancak bu ek analizler de kesitsel tasarımın içsellik ve nedensel tanımlama sınırlılıklarını ortadan kaldırmamaktadır. Ayrıca toplam on iki ana regresyon modeli ile ek modellerin tahmini çoklu test (multiple testing) sorununa yol açabileceğinden tekil p değerleri ihtiyatla yorumlanmalıdır.

Ana kesitsel regresyonlarda kademeli modelleme yaklaşımı kullanılmıştır. Model 1 yalnızca kontrol değişkenlerini (eğitime yönelik kamu harcamaları ve istihdam) içerirken, Model 2'de mali saydamlık, hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesi modele birlikte eklenmiştir. Hakem önerisi doğrultusunda ayrıca Bölüm 3.4'te kurumsal değişkenlerin ayrı ayrı ve birlikte yer aldığı havuzlanmış modeller tahmin edilmiş; yıl kuklaları ve hükümet etkinliği-yıl etkileşimleri kullanılarak yıllar arası farklılaşma doğrudan sınanmıştır. Alternatif bağımlı değişken olarak GKSV kullanılması da sonuçların farklı bir vergi göstergesine duyarlılığını değerlendirmek amacıyla kullanılmıştır.

4. BULGULAR

Bu bölümde araştırma kapsamında elde edilen tanımlayıcı istatistikler ile korelasyon ve regresyon analizlerine ilişkin bulgular sunulmaktadır. Bulgular tablolar yardımıyla aktarılmış ve istatistiksel sonuçlar objektif biçimde raporlanmıştır. Değerlendirme ve yorumlara yer verilmemiştir.

4.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken/Dönem	Ortalama	Medyan	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
Mali Saydamlık					
2021	12,0446	12,5000	3,51219	-0,244	-1,042
2023	12,7757	13,0000	3,80307	-0,170	-1,084
2024	12,9670	13,2500	3,73163	-0,282	-1,079
Hükümet Etkinliği					
2021	56,5446	54,0000	18,61640	0,310	-0,814
2023	55,8972	53,0000	18,60916	0,151	-0,684
2024	55,7642	55,0000	17,88138	0,145	-0,522
İstatistiksel Performans Göstergesi					

Değişken/Dönem	Ortalama	Medyan	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
2021	78,0202	81,0429	12,29994	-0,527	-0,813
2023	77,6925	80,6392	13,79664	-0,679	-0,391
2024	77,2005	81,3510	12,87269	-0,859	-0,039
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları					
2021	13,8700	12,6955	4,69271	0,948	1,064
2023	14,0971	12,9923	4,65530	0,959	0,697
2024	14,2218	13,0387	4,74375	0,963	0,940
İstihdam					
2021	69,1530	69,5050	9,48362	-0,852	0,997
2023	70,3367	70,6310	9,86583	-0,922	1,155
2024	70,5409	71,1735	10,02289	-1,001	1,299
Vergi Gelirleri					
2021	17,2066	16,9088	6,17921	0,276	-0,256
2023	16,7878	15,7248	6,81897	0,517	0,300
2024	16,8262	16,1588	6,65879	0,355	-0,134
Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler					
2021	26,8987	26,7609	11,69997	0,695	0,668
2023	26,8781	27,1496	12,39578	0,386	0,385
2024	26,8643	26,3241	12,30262	0,456	0,465

Tablo 2'de araştırmada kullanılan değişkenlere ilişkin ortalama, medyan, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerleri sunulmaktadır.

Mali saydamlık değişkeninin ortalama değeri 2021 yılında 12,04 iken 2023 yılında 12,78'e, 2024 yılında ise 12,97'ye yükselmiştir. Hükümet etkinliği değişkeninin ortalama değerleri üç yıl boyunca 55–56 aralığında gerçekleşmiştir. İstatistiksel performans göstergesinin ortalama değeri ise tüm dönemlerde 77'nin üzerinde seyretmiştir.

Kontrol değişkenlerinden eğitime yönelik kamu harcamalarının ortalama değeri yıllar itibarıyla sınırlı artış gösterirken, istihdam oranının ortalama değeri 69,15'ten 70,54'e yükselmiştir. Vergi gelirlerinin ortalama değeri analiz döneminde 16,79–17,21 aralığında gerçekleşmiştir. Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin ortalama değeri ise yaklaşık 26,9 düzeyinde seyretmiştir.

Çarpıklık değerleri incelendiğinde tüm değişkenlerin kabul edilebilir sınırlar içerisinde (-1 ile +1 arasında) yer aldığı görülmektedir. Basıklık değerleri bakımından ise istihdam değişkeninin 2023 (1,155) ve 2024 (1,299) yıllarına ait değerleri ile eğitime yönelik devlet harcamaları değişkeninin 2021 yılına ait değeri (1,064) kabul edilen ± 1 aralığını sınırlı düzeyde aşmaktadır. Bununla birlikte OLS tahmininde esas alınan varsayım bağımsız değişkenlerin normal dağılımı değil, hata terimlerinin dağılımıdır; bu nedenle söz konusu sınırlı aşımaların analiz sonuçlarının güvenilirliğini önemli ölçüde etkilemediği değerlendirilmektedir.

Tablo 3. Araştırma Değişkenleri Değerlerine göre Türkiye'nin Genel Ortalama ile Karşılaştırmalı Konumu

Değişkenler	2021		2023		2024	
	Türkiye	Ortalama	Türkiye	Ortalama	Türkiye	Ortalama
Mali saydamlık	12	12,04	12	12,78	12	12,97
Hükümet Etkinliği	52	56,54	49	55,90	50	55,76
İstatistiksel Performans Göstergesi	80,08	78,02	78,68	77,69	79,35	77,20
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	11,31	13,87	11,42	14,10	11,35	14,22
İstihdam	56,89	69,15	59,36	70,34	60,40	70,54
Vergi Gelirleri	17,48	17,21	18,22	16,79	17,62	16,83
Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler	20,41	26,90	17,90	26,88	17,72	26,86

Tablo 3'te Türkiye'nin araştırmada kullanılan göstergeler bakımından genel ülke ortalamaları ile karşılaştırmalı değerleri sunulmaktadır.

Türkiye'nin mali saydamlık değeri tüm yıllarda genel ortalamaya yakın düzeydedir. Buna karşılık hükümet etkinliği değerleri genel ortalamanın altında kalmaktadır. İstatistiksel performans göstergesi ise genel ortalamanın üzerinde gerçekleşmiştir. Eğitime yönelik kamu harcamaları ve istihdam oranı genel ortalamaların altında yer alırken, vergi gelirleri bazı yıllarda ortalamaya yakın, bazı yıllarda ise ortalamanın üzerinde gerçekleşmiştir. Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin payı ise tüm yıllarda genel ortalamanın altında kalmıştır.

Türkiye'nin karşılaştırmaya dâhil edilmesi, yazarın ülke bağlamına ilişkin uygulamaya yönelik bir gözlem sunma amacı taşımaktadır; bu karşılaştırma yalnızca betimsel niteliktedir ve araştırmanın temel regresyon bulgularından bağımsız olarak yorumlanmalıdır. Türkiye'nin göstergeler bakımından örneklem ortalamasının altında veya üstünde yer alması, doğrudan bir kurumsal reform gerekliliği çıkarımına temel oluşturmamaktadır.

4.2. Korelasyon ve Regresyon Bulguları

Araştırmada mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla her analiz yılı için ayrı korelasyon ve regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir.

4.2.1. 2021 Yılı Bulguları

Tablo 4. Araştırma Değişkenleri için Pearson Korelasyon Analizi Bulguları

Değişkenler	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7
Mali saydamlık (X1)	1	,595**	,778**	-,306**	,385**	,313**	-0,019
Hükümet Etkinliği (X2)	,595**	1	,789**	-,210*	,506**	,518**	,241*
İstatistiksel Performans Göstergesi (X3)	,778**	,789**	1	-,335**	,421**	,403**	0,033
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları (X4)	-,306**	-,210*	-,335**	1	-,184*	-0,085	0,152
İstihdam (X5)	,385**	,506**	,421**	-,184*	1	,210*	0,126
Vergi Gelirleri (X6)	,313**	,518**	,403**	-0,085	,210*	1	,220*
Gelir, kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler (X7)	-0,019	,241*	0,033	0,152	0,126	,220*	1

(**.: $p < 0,01$; *: $p < 0,05$)

Tablo 4'te yer alan Pearson korelasyon katsayıları incelendiğinde mali saydamlık ile vergi gelirleri arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunduğu görülmektedir ($r=0,313$; $p < 0,01$). Hükümet etkinliği ile vergi gelirleri arasında da pozitif ve anlamlı ilişki bulunmaktadır ($r=0,518$; $p < 0,01$). İstatistiksel performans göstergesi ile vergi gelirleri arasındaki ilişki de pozitif ve anlamlıdır ($r=0,403$; $p < 0,01$).

Bağımsız değişkenler arasında mali saydamlık ile istatistiksel performans göstergesi arasında güçlü pozitif ilişki ($r=0,778$) bulunmaktadır. VIF değerleri kabul edilebilir sınırlar içerisinde olduğundan çoklu doğrusal bağlantı sorunu tespit edilmemiştir.

Tablo 5. Mali Saydamlık, Hükümet Etkinliği ve İstatistiksel Performans Göstergesi ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkiye Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	Model 1					Model 2				
	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF
Sabit	9,025	1,796	0,076			10,844	1,766	0,081		
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	-0,089	-0,682	0,497	0,988	1,012	0,044	0,366	0,715	0,867	1,154
İstihdam	0,136	2,111	0,037	0,988	1,012	-0,059	-0,900	0,371	0,722	1,385
Mali Saydamlık						0,074	0,321	0,749	0,423	2,363
Hükümet Etkinliği						0,209	4,334	0,000	0,348	2,876
İstatistiksel Performans Göstergesi						-0,037	-0,427	0,670	0,249	4,016
DF	2,648	2,648				11,432	11,432			
	(p>0,05)	(p>0,05)				(p<0,05)	(p<0,05)			
R2	0,051					0,303				
DR2	0,051					0,252				

Not: Tabloda raporlanan katsayılar standardize edilmemiş regresyon katsayılarını (B) ifade etmektedir. Model 1: EĞT ve İSTD; Model 2: EĞT, İSTD, MSAY, HKET ve ISTPER değişkenlerini içermektedir. Model 1 N=102; Model 2 N=101.

**p<0,01; *p<0,05.

Tablo 5'te vergi gelirlerine ilişkin regresyon sonuçları sunulmaktadır.

Model 1 istatistiksel olarak anlamlı değildir (F=2,648; p>0,05). Modelin açıklayıcılık düzeyi %5,1'dir (R²=0,051). Bu modelde yalnızca istihdam değişkeni istatistiksel olarak anlamlıdır (B=0,136; p<0,05).

Model 2 istatistiksel olarak anlamlıdır (F=11,432; p<0,05). Modelin açıklayıcılık düzeyi %30,3'e yükselmiştir (R²=0,303). Hükümet etkinliği değişkeni pozitif ve anlamlıdır (B=0,209; p<0,01). Mali saydamlık (B=0,074; p>0,05) ile istatistiksel performans göstergesi (B=-0,037; p>0,05) istatistiksel olarak anlamlı değildir. Model 2'de yer alan VIF değerleri 1,154 ile 4,016 arasında değişmekte olup kabul edilebilir düzeydedir.

Tablo 6. Mali Saydamlık, Hükümet Etkinliği ve İstatistiksel Performans Göstergesi ile Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler Arasındaki İlişkiye Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	Model 1					Model 2				
	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF
Sabit	7,512	0,789	0,432			23,734	1,864	0,065		
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	0,440	1,779	0,078	0,988	1,012	0,404	1,607	0,111	0,867	1,154
İstihdam	0,192	1,573	0,119	0,988	1,012	0,026	0,193	0,847	0,722	1,385
Mali Saydamlık						-0,444	-0,924	0,358	0,423	2,363
Hükümet Etkinliği						0,343	3,428	0,001	0,348	2,876
İstatistiksel Performans Göstergesi						-0,234	-1,310	0,193	0,249	4,016
DF	2,548	2,548				4,350	4,350			
	(p>0,05)	(p>0,05)				(p<0,05)	(p<0,05)			
R2	0,049					0,164				
DR2	0,049					0,115				

Not: Tabloda raporlanan katsayılar standardize edilmemiş regresyon katsayılarını (B) ifade etmektedir. Model 1: EĞT ve İSTD; Model 2: EĞT, İSTD, MSAY, HKET ve ISTPER değişkenlerini içermektedir. Model 1 N=102; Model 2 N=101.

**p<0,01; *p<0,05.

Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilere ilişkin Model 1 istatistiksel olarak anlamlı değildir ($F=2,548$; $p>0,05$). Model 2 ise anlamlıdır ($F=4,350$; $p<0,05$). Model 2'de yalnızca hükümet etkinliği değişkeni pozitif ve anlamlıdır ($B=0,343$; $p<0,01$). Mali saydamlık ve istatistiksel performans göstergesi istatistiksel olarak anlamlı değildir. VIF değerleri 1,154 ile 4,016 arasında değişmekte olup kabul edilebilir düzeydedir.

4.2.2. 2023 Yılı Bulguları

Tablo 7. Araştırma Değişkenleri için Pearson Korelasyon Analizi Bulguları

Değişkenler	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7
Mali Saydamlık	1	,551**	,778**	-0,141	,395**	,383**	0,136
Hükümet Etkinliği	,551**	1	,717**	-,202*	,542**	,410**	,322**
İstatistiksel Performans Göstergesi	,778**	,717**	1	-0,132	,440**	,411**	0,162
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	-0,141	-,202*	-0,132	1	-,213*	-0,066	0,068
İstihdam	,395**	,542**	,440**	-,213*	1	,235*	,196*
Vergi Gelirleri	,383**	,410**	,411**	-0,066	,235*	1	,298**
Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler	0,136	,322**	0,162	0,068	,196*	,298**	1

Not: **: $p<0,01$; *: $p<0,05$.

Korelasyon analizinde mali saydamlık ile vergi gelirleri arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmaktadır ($r=0,383$; $p<0,01$). Hükümet etkinliği ($r=0,410$; $p<0,01$) ve istatistiksel performans göstergesi ($r=0,411$; $p<0,01$) de vergi gelirleri ile pozitif ilişki göstermektedir. İlgili regresyon modelinde (Tablo 8) VIF değerleri 1,083 ile 3,788 arasında değişmekte olup kabul edilebilir sınırlar içerisinde.

Tablo 8. Mali Saydamlık, Hükümet Etkinliği ve İstatistiksel Performans Göstergesi ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkiye Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	Model 1					Model 2				
	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF
Sabit	7,767	1,372	0,173			4,427	0,694	0,489		
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	-0,040	-0,276	0,783	0,956	1,046	0,076	0,550	0,583	0,923	1,083
İstihdam	0,134	1,959	0,053	0,956	1,046	-0,032	-0,426	0,671	0,669	1,495
Mali Saydamlık						0,306	1,201	0,232	0,390	2,561
Hükümet Etkinliği						0,108	2,025	0,045	0,377	2,655
İstatistiksel Performans Göstergesi						0,044	0,520	0,604	0,264	3,788
DF	2,166	2,166				7,082	7,082			
	($p>0,05$)	($p>0,05$)				($p<0,05$)	($p<0,05$)			
R ²	0,039					0,203				
DR ²	0,039					0,164				

Not: Tabloda raporlanan katsayılar standardize edilmemiş regresyon katsayılarını (B) ifade etmektedir. Model 1: EĞT ve İSTD; Model 2: EĞT, İSTD, MSAY, HKET ve ISTPER değişkenlerini içermektedir. Model 1 N=111; Model 2 N=109.

** $p<0,01$; * $p<0,05$.

Vergi gelirlerine ilişkin Model 1 anlamlı değildir ($F=2,166$; $p>0,05$). Model 2 istatistiksel olarak anlamlıdır ($F=7,082$; $p<0,05$). Model 2'de yalnızca hükümet etkinliği değişkeni anlamlıdır ($B=0,108$; $p<0,05$). Mali saydamlık ve istatistiksel performans göstergesi anlamlı değildir.

Tablo 9. Mali Saydamlık, Hükümet Etkinliği ve İstatistiksel Performans Göstergesi ile Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler Arasındaki İlişkiye Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	Model 1					Model 2				
	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF
Sabit	7,352	0,755	0,452			14,607	1,251	0,214		
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	0,265	1,019	0,310	0,966	1,035	0,381	1,478	0,143	0,925	1,081
İstihdam	0,225	1,897	0,061	0,966	1,035	0,023	0,167	0,867	0,704	1,421
Mali Saydamlık						0,103	0,212	0,833	0,388	2,578
Hükümet Etkinliği						0,289	2,839	0,005	0,371	2,694
İstatistiksel Performans Göstergesi						-0,157	-0,949	0,345	0,255	3,923
DF	2,031 ($p>0,05$)	2,031 ($p>0,05$)				3,128 ($p<0,05$)	3,128 ($p<0,05$)			
R2	0,037					0,118				
DR2	0,037					0,081				

Not: Tabloda raporlanan katsayılar standardize edilmemiş regresyon katsayılarını (B) ifade etmektedir. Model 1: EĞT ve İSTD; Model 2: EĞT, İSTD, MSAY, HKET ve ISTPER değişkenlerini içermektedir. Model 1 N=110; Model 2 N=108.

** $p<0,01$; * $p<0,05$.

Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilere ilişkin Model 1 anlamlı değildir ($F=2,031$; $p>0,05$). Model 2 anlamlıdır ($F=3,128$; $p<0,05$). Model 2'de yalnızca hükümet etkinliği değişkeni anlamlıdır ($B=0,289$; $p<0,01$). Diğer değişkenler istatistiksel olarak anlamlı değildir.

4.2.3. 2024 Yılı Bulguları

Tablo 10. Araştırma Değişkenleri için Pearson Korelasyon Analizi Bulguları

Değişkenler	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7
Mali saydamlık	1	,552**	,800**	-,178*	,398**	,435**	0,155
Hükümet Etkinliği	,552**	1	,718**	-0,170	,508**	,354**	,259**
İstatistiksel Performans Göstergesi	,800**	,718**	1	-0,112	,445**	,427**	,189*
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	-,178*	-0,170	-0,112	1	-,266**	-0,084	0,076
İstihdam	,398**	,508**	,445**	-,266**	1	,220*	,203*
Vergi Gelirleri	,435**	,354**	,427**	-0,084	,220*	1	,300**
Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler	0,155	,259**	,189*	0,076	,203*	,300**	1

Not: ** $p<0,01$; * $p<0,05$.

2024 yılı korelasyon sonuçlarına göre mali saydamlık ile vergi gelirleri arasında pozitif ve anlamlı ilişki bulunmaktadır ($r=0,435$; $p<0,01$). Hükümet etkinliği ($r=0,354$; $p<0,01$) ve istatistiksel performans göstergesi ($r=0,427$; $p<0,01$) de vergi gelirleri ile pozitif ilişki göstermektedir. İlgili regresyon modelinde (Tablo 11) bağımsız değişkenlere ait VIF değerleri 1,107 ile 3,390 arasında değişmekte olup kabul edilebilir düzeydedir.

Tablo 11. Mali Saydamlık, Hükümet Etkinliği ve İstatistiksel Performans Göstergesi ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkiye Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	Model 1					Model 2				
	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF
Sabit	10,079	1,836	0,069			2,904	0,493	0,623		
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	-0,098	-0,695	0,489	0,958	1,044	0,000	0,001	0,999	0,903	1,107
İstihdam	0,113	1,704	0,091	0,958	1,044	-0,001	-0,016	0,988	0,761	1,313
Mali Saydamlık						0,437	1,695	0,093	0,384	2,604
Hükümet Etkinliği						0,049	1,017	0,312	0,483	2,070
İstatistiksel Performans Göstergesi						0,071	0,830	0,408	0,295	3,390
DF	2,024	2,024				6,866	6,866			
	(p>0,05)	(p>0,05)				(p<0,05)	(p<0,05)			
R2	0,037					0,199				
DR2	0,037					0,162				

Not: Tabloda raporlanan katsayılar standardize edilmemiş regresyon katsayılarını (B) ifade etmektedir. Model 1: EĞT ve İSTD; Model 2: EĞT, İSTD, MSAY, HKET ve ISTPER değişkenlerini içermektedir. Model 1 N=109; Model 2 N=108.

**p<0,01; *p<0,05.

Vergi gelirlerine ilişkin Model 1 anlamlı değildir (F=2,024; p>0,05). Model 2 istatistiksel olarak anlamlıdır (F=6,866; p<0,05). Mali saydamlık değişkeni bu modelde pozitif katsayıya sahip olmakla birlikte geleneksel %5 anlamlılık düzeyine ulaşmamaktadır (B=0,437; p=0,093). Hükümet etkinliği ile istatistiksel performans göstergesi bu modelde istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Tablo 12. Mali Saydamlık, Hükümet Etkinliği ve İstatistiksel Performans Göstergesi ile Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler Arasındaki İlişkiye Yönelik Regresyon Analizi Bulguları

	Model 1					Model 2				
	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF	B	t	p-değeri	Tolerans	VIF
Sabit	4,883	0,490	0,625			2,951	0,258	0,797		
Eğitime Yönelik Devlet Harcamaları	0,311	1,222	0,225	0,960	1,042	0,441	1,698	0,093	0,906	1,103
İstihdam	0,249	2,064	0,042	0,960	1,042	0,112	0,837	0,405	0,763	1,311
Mali Saydamlık						0,259	0,507	0,613	0,377	2,652
Hükümet Etkinliği						0,157	1,643	0,104	0,470	2,126
İstatistiksel Performans Göstergesi						-0,031	-0,180	0,858	0,286	3,498
DF	2,470	2,470				1,739	1,739			
	(p>0,05)	(p>0,05)				(p>0,05)	(p>0,05)			
R2	0,046					0,093				
DR2	0,046					0,047				

Not: Tabloda raporlanan katsayılar standardize edilmemiş regresyon katsayılarını (B) ifade etmektedir. Model 1: EĞT ve İSTD; Model 2: EĞT, İSTD, MSAY, HKET ve ISTPER değişkenlerini içermektedir. Model 1 N=107; Model 2 N=106.

**p<0,01; *p<0,05.

Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilere ilişkin Model 1 ve Model 2 istatistiksel olarak anlamlı değildir (sırasıyla $F=2,470$; $p>0,05$ ve $F=1,739$; $p>0,05$). Model 2'de bağımsız değişkenlerin hiçbirisi istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. VIF değerleri 1,103 ile 3,498 arasında değişmekte olup kabul edilebilir düzeydedir.

4.3. Gelir Grubuna Göre Duyarlılık Analizi

Bulguların ülkelerin gelir düzeyine göre farklılaşıp farklılaşmadığını değerlendirmek amacıyla, üç yılın verileri (2021, 2023, 2024) yıl kukla değişkenleriyle birleştirilerek Model 2 spesifikasyonu, Dünya Bankası gelir grubu sınıflandırmasına göre yüksek gelirli ülkeler ile yüksek gelirli olmayan (düşük ve orta gelirli) ülkeler için ayrı ayrı tahmin edilmiştir.

Vergi gelirleri (VG) açısından yüksek gelirli ülkelerde model istatistiksel olarak anlamlıdır ($N=126$; $R^2=0,157$; $F=3,13$; $p=0,0045$) ve bu grupta istatistiksel performans göstergesi pozitif ve anlamlı bir katsayıya sahiptir ($B=0,198$; $p=0,020$); hükümet etkinliği anlamlı değildir ($p=0,535$). Yüksek gelirli olmayan ülkelerde de model anlamlıdır ($N=192$; $R^2=0,099$; $F=2,88$; $p=0,0070$); bu grupta hükümet etkinliği pozitif ve anlamlı bulunurken ($B=0,146$; $p=0,002$), istatistiksel performans göstergesi anlamlı değildir. Mali saydamlık her iki gelir grubunda da istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Bu sonuçlar, kurumsal göstergelerin vergi performansı ile ilişkisinin gelir gruplarına göre farklılaşabileceğini göstermektedir.

GKSV açısından benzer bir örüntü gözlenmektedir: hükümet etkinliği hem yüksek gelirli ($N=122$; $B=0,501$; $p<0,001$) hem de yüksek gelirli olmayan ülkelerde ($N=193$; $B=0,266$; $p=0,002$) pozitif ve anlamlı bir katsayıya sahiptir. Buna karşılık istatistiksel performans göstergesi ve mali saydamlık her iki grupta da istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır.

Genel olarak gelir grubu duyarlılık analizi, hükümet etkinliğinin vergi performansı ile pozitif ilişkisinin özellikle GKSV açısından her iki gelir grubunda da korunduğunu; istatistiksel performans göstergesinin ise yalnızca VG modelinde yüksek gelirli ülkelerde anlamlı olduğunu göstermektedir. Mali saydamlığın bağımsız katsayısı her iki gelir grubunda da anlamlı değildir. Bu bulgular, gelir düzeyine göre farklı kurumsal örüntüler bulunabileceğini düşündürmekle birlikte, gelir gruplarının kendi içindeki heterojenliği nedeniyle temkinli yorumlanmalıdır.

4.4. Değişkenlerin Ayrı ve Birlikte Modellenmesi ile Yıllar Arası Etkileşim Testi

Hakem önerisi doğrultusunda, mali saydamlık, hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesinin vergi performansı ile ilişkisi önce birbirinden ayrı modellerde, ardından birlikte sınanmıştır. Bu amaçla üç yılın verileri yıl kukla değişkenleriyle birleştirilmiş ve eğitime yönelik kamu harcamaları ile istihdam oranı kontrol değişkeni olarak modele dâhil edilmiştir. Aynı ülkelerin farklı yıllarda tekrar örnekleme girmesinden kaynaklanabilecek gözlem bağımlılığını hesaba katmak amacıyla standart hatalar ülke düzeyinde kümelenmiş (cluster-robust) olarak hesaplanmıştır.

Vergi gelirleri (VG) açısından, mali saydamlık tek başına modele alındığında istatistiksel olarak anlamlıdır ($N=322$; 113 ülke kümesi; $B=0,612$; $p<0,001$); benzer biçimde hükümet etkinliği ($N=322$; $B=0,159$; $p<0,001$) ve istatistiksel performans göstergesi de ($N=318$; $B=0,196$; $p<0,001$) tek başına anlamlıdır. Ancak üç değişken birlikte modele alındığında ($N=318$; $R^2=0,213$), ülke düzeyinde kümelenmiş standart hatalarla yalnızca hükümet etkinliği anlamlılığını korumaktadır ($B=0,113$; $p=0,024$); mali saydamlık ($B=0,286$; $p=0,200$) ve istatistiksel performans göstergesi ($B=0,042$; $p=0,572$) anlamlılığını kaybetmektedir. Bu sonuç, mali saydamlık ve istatistiksel performans göstergesinin tek başına gözlenen olumlu ilişkisinin, hükümet etkinliği modele dâhil edildiğinde büyük ölçüde bu değişkenle paylaşılan ortak varyanstan kaynaklanabileceğini; hükümet etkinliğinin ise havuzlanmış örnekleme de en tutarlı ve bağımsız açıklayıcı değişken olduğunu göstermektedir.

GKSV açısından da benzer bir örüntü gözlenmektedir: mali saydamlık tek başına ($p=0,523$) ve birlikte modelde ($p=0,976$) anlamlı bulunmamış; istatistiksel performans göstergesi tek başına ($p=0,272$) ve birlikte modelde ($p=0,483$) anlamlı çıkmamıştır. Hükümet etkinliği ise hem tek başına ($B=0,180$; $p=0,010$) hem birlikte modelde ($B=0,246$; $p=0,008$) anlamlılığını korumaktadır.

Hükümet etkinliği katsayısının yıllar arasında farklılaşp farklılaşmadığı, havuzlanmış veri setinde hükümet etkinliği ile yıl kukla değişkenlerinin etkileşim terimleri eklenerek ve ülke düzeyinde kümelenmiş standart hatalar kullanılarak doğrudan sınanmıştır. GKSV modelinde etkileşim terimlerinin birlikte anlamlılığını test eden Wald testi anlamsızdır ($F=1,338$; $p=0,267$) ve yıllar arası farklılaşmaya ilişkin kanıt bulunmamıştır. VG modelinde ise etkileşim terimlerinin bütününe değerlendiren Wald testi %5 eşikine ulaşmamıştır ($F=2,773$; $p=0,067$); yalnızca 2024 yılına ait etkileşim terimi anlamlıdır ($B=-0,048$; $p=0,019$). Bütüncül testin anlamlı olmaması ve sonucun GKSV modelinde tekrarlanmaması nedeniyle bu tekil etkileşim bulgusu temkinli yorumlanmalı, güçlü bir zamanlar arası farklılaşma kanıtı olarak değerlendirilmemelidir.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bu araştırmada mali saydamlığın vergi performansı ile ilişkisi, 2021, 2023 ve 2024 yıllarına ait ülkeler arası kesitsel veriler kullanılarak incelenmiştir. Araştırmanın temel amacı, mali saydamlığın kamu mali yönetiminde mali raporlama kalitesinin bir göstergesi olarak vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı ile ilişkisini ortaya koymak ve bu ilişkinin kurumsal kapasite çerçevesinde nasıl şekillendiğini değerlendirmektir. Bu doğrultuda gerçekleştirilen analizler, mali saydamlık ile vergi performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğunu ortaya koymakla birlikte, söz konusu ilişkinin doğrudan ve istatistiksel olarak güçlü bir etki biçiminde gerçekleşmediğini göstermektedir. Buna karşılık hükümet etkinliği değişkeninin 2021 ve 2023 dönemlerinde pozitif ve anlamlı sonuçlar vermesi, ancak 2024 döneminde bu etkinin istatistiksel olarak anlamlı bulunmaması, kurumsal kapasitenin vergi performansı üzerindeki rolünün dönemler arasında farklılaşabildiğine işaret etmektedir. Böylece araştırmanın temel sorusuna verilen yanıt, mali saydamlığın vergi performansını tek başına açıklayan doğrudan bir unsur olmadığı; buna karşın güçlü kurumsal yapı ve etkin kamu yönetimi ile değerlendirildiğinde vergi performansını destekleyen tamamlayıcı bir unsur niteliği taşıdığı, ancak bu tamamlayıcı rolün zaman içinde istikrarlı olmayabileceği yönündedir.

Araştırmada elde edilen tanımlayıcı istatistikler, örnekleme dâhil edilen ülkeler arasında hem mali saydamlık hem de vergi performansı bakımından önemli farklılıklar bulunduğunu göstermektedir. Özellikle mali saydamlık değişkeninin ortalama değerlerinde yıllar itibarıyla gözlenen sınırlı artış, kamu mali yönetiminde bilgi açıklığı ve mali raporlama uygulamalarının uluslararası ölçekte kademeli olarak geliştiğine işaret etmektedir. Bununla birlikte standart sapma değerlerinin benzer düzeylerde seyretmesi, ülkeler arasındaki farklılıkların analiz döneminde büyük ölçüde devam ettiğini göstermektedir. Vergi gelirlerine ilişkin tanımlayıcı istatistiklerde gözlenen yüksek varyasyon ise ülkelerin mali kapasiteleri, ekonomik yapıları ve kurumsal özellikleri bakımından önemli farklılıklar taşıdığını ortaya koymaktadır. Bu bulgular, araştırmada kesitsel analiz yönteminin tercih edilmesini destekleyen önemli göstergelerden biri olmuştur.

Türkiye'nin genel ortalamalar ile karşılaştırıldığı analizler de dikkat çekici sonuçlar ortaya koymaktadır. Türkiye'nin mali saydamlık düzeyinin analiz dönemi boyunca örneklem ortalamasına oldukça yakın seyretmesi, mali bilgi açıklığı açısından uluslararası eğilimlerden belirgin biçimde ayrışmadığını göstermektedir. Buna karşılık hükümet etkinliği göstergesinin tüm yıllarda ortalamanın altında kalması, kamu yönetiminin uygulama kapasitesi bakımından geliştirilmesi gereken alanların bulunduğuna işaret etmektedir. Diğer taraftan istatistiksel performans göstergesinin örneklem ortalamasının üzerinde gerçekleşmesi, Türkiye'nin veri üretme ve istatistiksel altyapı açısından güçlü bir konumda olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi gelirlerinin genel ortalama ya yakın seyretmesine rağmen doğrudan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük kalması ise Türkiye'nin vergi yapısında dolaylı vergilerin ağırlığını koruduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde, mali saydamlık düzeyinin tek başına yüksek olmasının vergi yapısının niteliğini veya vergi performansını açıklamak için yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

Korelasyon analizlerinden elde edilen bulgular, araştırmanın ilk aşamasında mali saydamlık ile vergi performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü ilişkiler bulunduğunu göstermektedir. Benzer biçimde hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesi ile vergi gelirleri arasında da pozitif ilişkiler tespit edilmiştir. Bunun yanında mali saydamlık ile hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesi arasındaki güçlü pozitif korelasyonlar, bu değişkenlerin kamu yönetiminin farklı ancak birbirini tamamlayan boyutlarını temsil ettiğini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla ilk aşamada elde edilen bulgular, mali saydamlık düzeyi yükseldikçe vergi performansının da yükselme eğiliminde olduğunu göstermektedir.

Ancak araştırmanın temel katkısını ortaya koyan bulgu, regresyon analizlerinde elde edilen sonuçlardır. Korelasyon analizleri iki değişken arasındaki birlikte değişim eğilimini ortaya koyarken, regresyon analizleri

diğer değişkenlerin etkisi kontrol edildiğinde mali saydamlığın bağımsız etkisinin oldukça sınırlı kaldığını göstermektedir. Başka bir ifadeyle mali saydamlık ile vergi performansı arasında gözlenen pozitif ilişki, kurumsal kapasiteyi temsil eden diğer değişkenler modele dâhil edildiğinde doğrudan bir nedensellik biçiminde devam etmemektedir. Bu durum araştırmanın en önemli ampirik bulgularından birini oluşturmaktadır.

Regresyon analizlerinde hükümet etkinliği 2021 yılı kesitsel modellerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı katsayılarla sahiptir. 2023 yılında klasik standart hatalarla anlamlı görünen vergi gelirleri katsayısı HC3 dayanıklı standart hatalar kullanıldığında $p=0,092$ düzeyine çıkmakta; dolayısıyla bu sonuç kullanılan standart hata yaklaşımına duyarlıdır. 2024 yılında ise hükümet etkinliği katsayıları istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bölüm 3.4'teki kümelenmiş standart hatalara dayalı etkileşim testlerinde GKSVM için yıllar arası farklılaşma bulunmamış ($p=0,267$), VG için bütüncül test %5 düzeyinde anlamlı olmamış ($p=0,067$), yalnızca 2024 etkileşim terimi tek başına anlamlı çıkmıştır ($p=0,019$). Bu nedenle dönemsel farklılıklar kesin bir zamansal etki değişimi olarak değil, daha uzun panel verilerle sınanması gereken sınırlı bir bulgu olarak yorumlanmalıdır.

Araştırmanın dikkat çeken diğer bulgularından biri, bazı kontrol değişkenlerinin kurumsal göstergeler modele eklendiğinde anlamlılığını kaybetmesidir. Özellikle istihdam değişkeninin bazı modellerde anlamlı sonuç vermesine rağmen kurumsal göstergeler eklendiğinde katsayısının zayıflaması, değişkenlerin ortak açıkladığı varyansın önemine işaret etmektedir. Eğitime yönelik kamu harcamalarının da analizlerin büyük bölümünde istatistiksel olarak anlamlı bulunmaması, vergi performansının bu çalışmada kullanılan sınırlı kontrol setiyle tek başına açıklanamadığını göstermektedir. Bu bulgular nedensel üstünlük sıralaması olarak değil, model içindeki koşullu ilişkiler olarak değerlendirilmelidir.

Alternatif bağımlı değişken kullanılarak gerçekleştirilen sağlık analizleri, temel örüntünün önemli ölçüde korunduğunu göstermektedir. Gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler bağımlı değişken olarak kullanıldığında da mali saydamlığın bağımsız katsayısı istatistiksel olarak anlamlı değildir; hükümet etkinliği ise bazı dönem ve spesifikasyonlarda pozitif ve anlamlıdır. Bu sonuçlar, ana bulguların yalnızca toplam vergi gelirleri göstergesine özgü olmadığını düşündürmekle birlikte, dönem ve standart hata yaklaşımına duyarlılık nedeniyle ihtiyatla yorumlanmalıdır.

Bu bulgular birlikte değerlendirildiğinde, mali saydamlığın vergi performansı ile pozitif yönlü basit korelasyonuna karşın, hükümet etkinliği ve diğer değişkenler kontrol edildiğinde bağımsız katsayısının istatistiksel anlamlılığını korumadığı görülmektedir. Bu örüntü, mali saydamlığın kurumsal kapasiteyle birlikte işleyen tamamlayıcı bir unsur olabileceği yönündeki teorik yorumla uyumludur. Bununla birlikte bu çalışmada mali saydamlığın hükümet etkinliği veya başka bir değişken aracılığıyla dolaylı etkisini doğrudan sınavan bir aracılık analizi yapılmadığından, söz konusu mekanizma ampirik olarak kanıtlanmış bir sonuç olarak değil, gelecekte doğrudan test edilmesi gereken teorik bir açıklama olarak değerlendirilmelidir.

Araştırmadan elde edilen bulgular mevcut literatür çerçevesinde değerlendirildiğinde, sonuçların önemli ölçüde önceki çalışmalarla örtüştüğü, ancak bazı yönleriyle literatüre yeni açılımlar kazandırdığı görülmektedir. Öncelikle mali saydamlık ile vergi performansı arasında korelasyon analizlerinde pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunması, kamu mali yönetiminde bilgi açıklığının vergi performansını desteklediğini ileri süren çalışmalarla uyumludur. Özellikle Capasso vd. (2020), mali saydamlığın kamuya duyulan güveni artırarak vergiye gönüllü uyumu güçlendirdiğini ve bunun uzun dönemde vergi gelirlerine olumlu yansıdığını belirtmektedir. Benzer biçimde Ghura (1998), mali saydamlığın yolsuzluğu azaltarak kamu kaynaklarının daha etkin kullanılmasına katkı sağladığını ve böylece vergi kapasitesinin güçlenmesine dolaylı destek verdiğini ifade etmektedir. Bu çalışmada korelasyon analizlerinde elde edilen pozitif ilişkiler de söz konusu çalışmaların ortaya koyduğu genel eğilimi desteklemektedir.

Araştırmanın bulguları, son yıllarda yayımlanan güncel çalışmalarla karşılaştırıldığında da anlamlı benzerlikler taşımaktadır. Tekdemir ve Yeşil (2025), mali saydamlık ile kurumsal kalite arasında karşılıklı ve güçlendirici bir ilişki bulunduğunu ortaya koyarak, bu çalışmada mali saydamlık ile hükümet etkinliği arasında gözlenen yüksek korelasyonu destekler niteliktedir. Wang ve Sun (2025), mali saydamlık ile kamu katılımının birlikte ele alınmasının kamu gelirleri üzerinde olumlu etkiler yarattığını göstererek, mali saydamlığın tek başına değil diğer yönetim unsurlarıyla birlikte işlediği yönündeki bulguyu desteklemektedir. Benzer biçimde Bilmes (2025), mali saydamlığın zayıfladığı durumlarda mali disiplinin bozulduğunu ve denetim mekanizmalarının etkinliğinin azaldığını ortaya koyarak, mali saydamlığın

kurumsal kapasiteyle iç içe geçmiş bir yapı olduğuna işaret etmektedir. İnam (2026), ekonomik özgürlüklerin vergi tabanını genişlettiğini göstererek kurumsal ortamın vergi performansı üzerindeki dolaylı etkisine ilişkin bu çalışmanın bulgularını tamamlar niteliktedir. Jan vd. (2026) ise kurumsal uygulamaların etkisinin ülkenin kurumsal kapasitesine bağlı olarak farklılaştığını göstererek, bu araştırmada elde edilen ve mali saydamlığın etkisinin kurumsal bağlama göre değiştiği yönündeki bulguyla örtüşmektedir. Bu çalışmaların ortak bulgusu, mali saydamlığın vergi performansı ve kamu mali sağlığı üzerindeki etkisinin izole biçimde değil, kurumsal kalite ve yönetim mekanizmalarıyla birlikte değerlendirilmesi gerektiğidir; bu araştırmanın bulguları da söz konusu güncel eğilimi doğrulamaktadır.

Bununla birlikte çok değişkenli regresyon sonuçları, mali saydamlığın diğer kurumsal ve kontrol değişkenleri dikkate alındığında bağımsız katsayısının istatistiksel olarak anlamlı olmadığını göstermektedir. Bu sonuç, mali saydamlığın vergi performansı ile ilişkisinin tek başına ve doğrudan bir mekanizma olarak yorumlanmaması gerektiğine işaret etmektedir. Kurumsal kapasite, kamu yönetiminin etkinliği, hesap verebilirlik ve vergiye gönüllü uyum gibi mekanizmaların bu ilişkide rol oynayabileceği teorik olarak düşünülebilir; ancak çalışmada aracılık analizi yapılmadığından bu kanallar ampirik olarak doğrulanmış değildir.

Hükümet etkinliği değişkeni 2021 ve bazı 2023 kesitsel modellerinde pozitif ve anlamlı katsayılar verirken 2024 modellerinde anlamlı değildir. Bölüm 3.4'teki formal etkileşim testi bu örüntüye ilişkin karma bir tablo ortaya koymaktadır: GKSV modelinde hükümet etkinliği katsayısının yıllar arasında anlamlı biçimde farklılaştığına dair kanıt bulunmamış ($p=0,267$), VG modelinde ise yalnızca 2024 etkileşim terimi anlamlı ($p=0,019$) olmakla birlikte etkileşim terimlerinin bütününe ilişkin Wald testi %5 eşiğini karşılamamıştır ($p=0,067$). Dolayısıyla dönemler arası farklılaşma güçlü ve genellenebilir bir sonuç olarak sunulmamalıdır; daha uzun zaman boyutuna sahip panel verilerle yeniden sınanması gerekir.

Fenochietto ve Pessino (2013) tarafından geliştirilen vergi çabası yaklaşımı, vergi kapasitesi ile fiili vergi gelirleri arasındaki farkın kurumsal faktörlerle ilişkili olabileceğini vurgulamaktadır. Bu çalışmada da hükümet etkinliğinin bazı modellerde pozitif ve anlamlı katsayılar vermesi, kurumsal kapasitenin vergi performansı ile ilişkisine ilişkin literatürle uyumlu bir örüntü sunmaktadır. Ancak kesitsel tasarım nedeniyle bu bulgu kurumsal kapasitenin vergi performansı üzerindeki nedensel etkisi olarak yorumlanmamalıdır.

2024 yılı vergi gelirleri modelinde mali saydamlık katsayısı pozitif olmakla birlikte geleneksel %5 anlamlılık eşiğini karşılamamaktadır ($p=0,093$). Olası gecikmeli ilişkiyi değerlendirmek amacıyla mali saydamlığın bir önceki gözlenen döneme ait değeri kullanılarak ek analiz yapılmış; 2021 değeri 2023 sonuçlarıyla, 2023 değeri 2024 sonuçlarıyla eşleştirilmiştir. Gecikmeli mali saydamlık katsayısı hiçbir modelde istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır (p değerleri 0,15 ile 0,97 arasında). Bu nedenle mevcut bulgular mali saydamlık ilişkisinin zaman içinde güçlendiğine dair kanıt sunmamaktadır.

Mali saydamlığın korelasyon analizlerinde vergi gelirleriyle pozitif ve anlamlı ilişki göstermesine karşın çok değişkenli regresyon modellerinde bağımsız katsayısının anlamlılığını kaybetmesi, değişkenler arasındaki ortak varyansın önemine işaret etmektedir. Korelasyon analizi iki değişken arasındaki birlikte değişimi gösterirken, regresyon analizi diğer değişkenler sabit tutulduğunda koşullu ilişkiyi tahmin etmektedir. Mali saydamlığın hükümet etkinliği ve istatistiksel performans göstergesiyle yüksek korelasyonları dikkate alındığında, bu sonuç mali saydamlığın bağımsız katkısının sınırlı olabileceğini veya ölçüm ve model spesifikasyonuna duyarlı olabileceğini düşündürmektedir; tek başına dolaylı bir mekanizmayı kanıtlamamaktadır.

2024 yılı vergi gelirleri modelinde mali saydamlık için elde edilen $p=0,093$ değeri istatistiksel olarak anlamsızdır ve 'anlamlılığa yaklaşma' şeklinde güçlü bir çıkarıma temel oluşturmamalıdır. Bölüm 3.4'te yıllar arası farklılaşmaya ilişkin doğrudan testler de mali saydamlığın zaman içinde güçlendiği yönünde bir kanıt ortaya koymamaktadır. Bu nedenle söz konusu katsayı yalnızca pozitif fakat istatistiksel olarak anlamsız bir bulgu olarak raporlanmalı ve gelecekte daha uzun panel verilerle sınanmalıdır.

Araştırmanın kuramsal katkısı da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Literatürde mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişki çoğunlukla tek bir kesit veya sınırlı ülke grubu üzerinden incelenirken, bu çalışmada aynı ilişkinin üç farklı yıl için ayrı ayrı ve karşılaştırmalı biçimde sınanması, bulguların zaman içinde ne ölçüde istikrarlı olduğunun değerlendirilmesine imkân tanımaktadır. Ayrıca mali saydamlığın kamu mali yönetiminde üretilen mali bilginin ve mali raporlama kalitesinin bir göstergesi olarak ele alınması, çalışmanın muhasebe ve kamu mali yönetimi literatürü arasında disiplinler arası bir köprü kurmasına olanak

sağlamaktadır. Bu yönüyle araştırma yalnızca vergi literatürüne değil, kamu muhasebesi, mali raporlama ve yönetim literatürüne de katkı sunmaktadır.

Çalışmanın özgün yönlerinden biri, aynı araştırma sorusunun 2021, 2023 ve 2024 yıllarına ait ayrı kesitsel örneklemelerde karşılaştırılmasıdır. Bu yaklaşım, tek dönemli bir kesite kıyasla sonuçların farklı yıllardaki görünümünü karşılaştırmaya imkân vermektedir; ancak teknik anlamda dinamik analiz değildir ve dönemsel katsayı farklılıkları tek başına zamansal güçlenme veya doğrusal olmayan bir süreç kanıtı oluşturmaz. Bölüm 3.4'teki doğrudan etkileşim testleri de bu nedenle tamamlayıcı ve temkinli biçimde yorumlanmaktadır.

Politika yapıcılar açısından bulgular, mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkinin kurumsal kapasite göstergeleri dikkate alındığında zayıfladığını göstermektedir. Bu nedenle saydamlık reformlarının tek başına vergi performansında artış yaratacağı sonucuna varılamaz. Bulgular, mali bilgi açıklığının kurumsal kapasite ve etkili kamu yönetimiyle birlikte ele alınmasının önemine işaret etmektedir; ancak çalışmanın kesitsel ve ilişkisel tasarımı nedeniyle aşağıdaki politika önerileri doğrudan nedensel sonuçlar olarak değil, ampirik bulgularla uyumlu ve literatür temelli değerlendirmeler olarak sunulmaktadır.

Hükümet etkinliğinin bazı dönem ve modellerde vergi performansı ile pozitif ilişki göstermesi, kamu kurumlarının politika geliştirme ve uygulama kapasitesinin vergi performansı ile bağlantılı olabileceğine işaret etmektedir. Bu çerçevede idari kapasitenin, kurumlar arası koordinasyonun, bürokratik etkinliğin ve kamu hizmeti kalitesinin güçlendirilmesi literatürle uyumlu politika alanları olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte bu öneriler çalışmanın kesitsel regresyonlarından doğrudan türetilmiş nedensel sonuçlar değildir.

Mali raporlama sistemleri açısından bulgular, mali bilgi açıklığının kurumsal yönetim bağlamında değerlendirilmesinin önemine işaret etmektedir. Kullanılan mali saydamlık endeksi muhasebe standartlarına uyumu veya denetim kalitesini doğrudan ölçmediğinden, sonuçlardan belirli muhasebe standardı veya raporlama reformlarının vergi performansını artıracağı yönünde doğrudan bir çıkarım yapılamaz. Bununla birlikte mali bilgilerin zamanında, karşılaştırılabilir ve erişilebilir biçimde sunulması; veri kalitesinin geliştirilmesi ve dijital raporlama altyapılarının güçlendirilmesi, literatür çerçevesinde mali saydamlığı destekleyen uygulamalar olarak değerlendirilebilir.

Türkiye karşılaştırması yalnızca betimsel niteliktedir. Türkiye'nin mali saydamlık göstergesinin örneklem ortalamasına yakın, hükümet etkinliği göstergesinin ise ortalamadan altında olması ülkeler arası konumu göstermektedir; bu farklardan tek başına kurumsal reform gerekliliği veya belirli vergi politikalarının etkisi çıkarılamaz. Benzer biçimde GKSİ göstergesinin örneklem ortalamasının altında olması, vergi yapısının ayrıntılı bileşimi incelenmeden doğrudan vergilere ilişkin normatif bir sonuca temel oluşturmamalıdır. Türkiye'ye ilişkin politika değerlendirmeleri bu nedenle regresyon bulgularından ayrı ve literatür temelli bir çerçevede ele alınmalıdır.

Gelişmekte olan ülkelerde mali saydamlığın hangi kurumsal mekanizmalarla birlikte daha etkili olabileceği, bu çalışmanın doğrudan test etmediği bir politika ve gelecek araştırma alanıdır. Bağımsız mali kurullar, dijital beyan ve denetim sistemleri, açık veri portalları, orta vadeli mali çerçeveler, performans esaslı bütçeleme, idari kapasite, bürokratik liyakat ve yargı bağımsızlığı gibi uygulamalar literatürde tartışılan olası tamamlayıcı mekanizmalardır. Bu öneriler araştırmanın ampirik modellerinde doğrudan sınanmadığından, çalışmanın bulgularından türetilmiş nedensel politika sonuçları olarak değil, literatür temelli değerlendirmeler olarak görülmelidir.

Araştırmanın bulguları, mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkinin yalnızca bilgi açıklama düzeyiyle sınırlı biçimde yorumlanmaması gerektiğine işaret etmektedir. Mali bilgilerin anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir ve karar alma süreçlerinde kullanılabilir olması kamu mali yönetimi açısından önem taşımaktadır. Bununla birlikte bu çalışmanın vergi uyumu, güven veya hesap verebilirlik gibi mekanizmaları doğrudan ölçmediği göz önünde bulundurulmalı; bu mekanizmalara ilişkin değerlendirmeler teorik çerçeve ve önceki literatür kapsamında ele alınmalıdır.

Bununla birlikte araştırmanın bazı sınırlılıkları bulunmaktadır. İlk olarak analiz, mali saydamlık endeksine ilişkin verilerin yalnızca 2021, 2023 ve 2024 yılları için mevcut olması nedeniyle bu üç dönemle sınırlandırılmıştır; dengeli bir panel veri seti oluşturulamaması nedeniyle ana analizlerde kesitsel modeller kullanılmıştır. Bu durum zaman içindeki dinamik ve birikimli ilişkilerin incelenmesini sınırlandırmaktadır. İkinci olarak kesitsel OLS modelleri olası içsellik, ihmal edilen değişken yanlılığı ve ters nedensellik sorunlarını ortadan kaldırmamaktadır; dolayısıyla bulgular nedensel değil ilişkisel bir çerçevede

değerlendirilmelidir. Üçüncü olarak mali saydamlığın kurumsal değişkenler aracılığıyla dolaylı işlediğine ilişkin yorumlar bir aracılık analiziyle doğrudan test edilmemiştir. Dördüncü olarak kontrol değişkeni seti sınırlıdır; kişi başına gelir, ticaret açıklığı, ekonomik yapı, kayıt dışılık ve vergi sistemi gibi değişkenlerin dışarıda bırakılması ihmal edilen değişken yanlılığı riskini artırabilir. Beşinci olarak gelir grubu duyarlılık analizi ve havuzlanmış etkileşim testleri ek kanıt sunmakla birlikte, üç gözlenen yıl ve örneklemdaki eksik veriler uzun dönemli veya tam dinamik çıkarımlara imkân vermemektedir. Altıncı olarak çoklu model tahminleri çoklu test sorununa yol açabileceğinden tekil p değerleri temkinli değerlendirilmelidir. Son olarak kullanılan mali saydamlık endeksi mali bilgi açıklığını yansıtmakta, muhasebe standartlarına uyumu veya denetim kalitesini doğrudan ölçmemektedir.

Gelecek araştırmalarda daha uzun zaman boyutuna sahip panel verilerin kullanılması, mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkinin zaman içindeki yapısını daha ayrıntılı incelemeye imkân verebilir. Sabit etkiler, uygun olduğunda dinamik panel yaklaşımları veya nedensel tanımlamaya yönelik araçsal değişken ve doğal deney tasarımları içsellik sorununu daha güçlü biçimde ele alabilir. Ayrıca mali saydamlık ile vergi performansı arasındaki ilişkinin kurumsal kalite, hukukun üstünlüğü, yolsuzluk, dijitalleşme ve vergi ahlaki gibi değişkenlerle etkileşim veya aracılık çerçevesinde doğrudan sınanması, olası mekanizmaların daha açık biçimde değerlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak bu araştırma, mali saydamlığın vergi performansı ile ilişkisini kamu mali yönetiminde üretilen mali bilginin kalitesi perspektifinden ele alarak mevcut literatüre metodolojik ve ampirik açıdan katkı sunmaktadır. Farklı yıllar için ayrı kesitsel modellerin kurulması, bulguların zaman içindeki istikrarının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi ve mali saydamlığın kurumsal kapasite ile birlikte değerlendirilmesi, çalışmanın literatürdeki özgün yönlerini oluşturmaktadır. Araştırma bulguları, mali saydamlığın vergi performansını doğrudan belirleyen bir unsurdan ziyade; etkin kamu yönetimi, güçlü kurumsal kapasite, kaliteli mali raporlama ve hesap verebilirlik mekanizmalarıyla birlikte işleyen tamamlayıcı bir yönetim aracı olduğunu ortaya koymaktadır. Bu çerçevede vergi performansının sürdürülebilir biçimde artırılabilmesi için mali saydamlık reformlarının, kurumsal kapasiteyi güçlendiren yapısal dönüşümlerle birlikte ele alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Böylece çalışma, mali saydamlığın kamu mali yönetimindeki rolüne ilişkin daha bütüncül bir bakış açısı sunmakta; kamu muhasebesi, mali raporlama ve vergi politikalarının birbirini tamamlayan yapılar olduğunu ortaya koyarak akademik literatüre ve politika yapıcılara yol gösterici nitelikte bir çerçeve önermektedir.

AÇIKLAMALAR / DECLARATIONS

Üretken Yapay Zekâ Beyanı: Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde üretken yapay zekâ araçlarından yararlanılmamıştır. Araştırma probleminin belirlenmesi, kuramsal çerçeve, analiz tasarımı, bulguların yorumlanması ve yazım süreci tamamen yazar tarafından gerçekleştirilmiştir.

Yazar Katkı Beyanı (CRediT): Çalışma tek yazarlıdır; yazarın katkı oranı %100'dür.

Çıkar Çatışması Beyanı: Yazar, bu çalışmanın yürütülmesi, analizi, yorumlanması veya yayımlanmasını etkileyebilecek herhangi bir finansal, ticari, kişisel veya mesleki çıkar çatışması bulunmadığını beyan etmektedir.

Veri Erişilebilirlik Beyanı: Çalışmada kullanılan veriler Corruption Risk Forecast (corruptionrisk.org), Dünya Bankası'nın Worldwide Governance Indicators ve Statistical Performance Indicators veri tabanları ile Dünya Bankası açık veri portalındaki ilgili gösterge veri tabanlarından elde edilen kamuya açık ikincil verilerdir; ilgili kaynaklara metin içinde atıf yapılmıştır.

Fon Desteği Beyanı: Yazar, bu araştırmanın yürütülmesi, yazımı ve/veya yayımlanması için herhangi bir kurum veya kuruluştan finansal destek almamıştır.

Etik Kurul Onayı: Bu çalışmada yalnızca kamuya açık ikincil veriler kullanılmış olup katılımcı içermemektedir; bireylerden veri toplanmamış, kişisel veri işlenmemiş ve herhangi bir deneysel işlem uygulanmamıştır. Bu nedenle çalışma etik kurul onayı gerektirmemektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, M. (2022). Kamu mali yönetiminde mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında Sayıştay raporlarının etkinlik düzeyi. *International Journal of Public Finance*, 7(1), 181-210.
- Alpar, R. (2013). Uygulamalı çok değişkenli istatistiksel yöntemler. Detay Yayıncılık.
- Arnold, J. M. (2008). Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 643.
- Avcı, M. (2016). Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde mali saydamlık ve mali performans ilişkisi. *Uluslararası Osmaneli Sosyal Bilimler Kongresi Bildiriler Kitabı*, Osmaneli, 513-520.
- Besley, T. ve Persson, T. (2014). Why do developing countries tax so little? *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 99-120.
- Bilginioğlu, M. A. ve Maraş, G. (2011). Avrupa Birliği ve Türkiye'de mali saydamlığın panel veri yöntemi ile analizi. *Ege Akademik Bakış*, 11, 59-73.
- Bilmes, L. J. (2025). The ghost budget: U.S. war spending & fiscal transparency. *Dædalus: The Journal of the American Academy of Arts & Sciences*, 154(4), 87-105.
- Capasso, S., Cicatiello, L., De Simone, E., Gaeta, G. L. ve Mourão, P. R. (2020). Fiscal transparency and tax ethics: Does better information lead to greater compliance? *Journal of Policy Modeling*, 1-20.
- Çalcalı, Ö. ve Altınar, A. (2019). Makro ekonomik açıdan vergi gelirlerinin belirleyicileri: OECD ülkeleri üzerine bir uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*, 112, 175-198.
- Çankaya, Ş. (2014). Mali şeffaflık ve hesap verebilirlik. *Sayıştay Dergisi*, 94, 143-146.
- Daştan, E. ve Yıldırım, S. (2022). Transparency as a corporate governance principle and transparency levels of financial institutions traded in BIST. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 207-228.
- Eroğlu, E. ve Demirbaş, T. (2016). Mali saydamlığın önemi ve Türkiye'de kamu mali yönetiminin mali saydamlık açısından değerlendirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(1), 287-312.
- Fenochietto, R. ve Pessino, C. (2013). Understanding countries' tax effort. *IMF Working Paper*, 13/244.
- Ghura, D. (1998). Tax revenue in sub-Saharan Africa: Effects of economic policies and corruption. *IMF Working Paper*, WP/98/135.
- Güdelci, E. N., Karhan, G. ve Şimşek, H. (2025). Vergi gelirleri ve ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye örneği. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi*, 32(2), 225-246.
- Hameed, F. (2005). Fiscal transparency and economic outcomes. *IMF Working Paper*, WP/05/225.
- International Monetary Fund. (2014). Fiscal transparency code.
- İnam, B. (2026). Ekonomik özgürlükler ve vergi gelirleri: OECD ülkelerinden kanıtlar. *Mali Çözüm*, 36(193), 215-234.
- Jan, A., Tahir, M. ve Eriqat, I. O. A. (2026). Corporate social responsibility and financial performance: The moderating effect of firm maturity and institutional quality. *Global Business & Finance Review*, 31(1), 44-57.
- Kneller, R., Bleaney, M. F. ve Gemmell, N. (1999). Fiscal policy and growth: Evidence from OECD countries. *Journal of Public Economics*, 74(2), 171-190.
- Kutbay, H. (2019). Vergi gelirlerini etkileyen faktörler: Seçilmiş ülkeler için panel veri analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(3), 602-617.
- Küçükaycan, D. (2020). Mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak: Türk Sayıştay'ının performans denetimi. *Denetişim*, 10(20), 35-54.

- Montgomery, D. C., Peck, E. A. ve Vining, G. G. (2013). Doğrusal regresyon analizine giriş (Çev. Ed. M. Aydın Erar). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Pata, U. K. ve Ela, M. (2020). Türkiye'de finansal gelişmenin vergi gelirleri üzerindeki etkileri: Fourier eşbütünleşme ve nedensellik testleri. *Mali Çözüm*, 30(158), 171-188.
- Sevinç, İ. ve Demirel, A. (2019). Türkiye'de mali saydamlık ve ilişkili kavramlar. *Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, Adana.
- Tekdemir, N. ve Yeşil, E. (2025). An empirical investigation on the relationship between fiscal transparency and institutional quality. *Bulletin of Economic Theory and Analysis*, 10(1), 233-256.
- Turan, N. (2014). Mali şeffaflık ve kamu mali istatistikleri açısından koşullu yükümlülükler bakış. *Sayıştay Dergisi*, 95, 5-27.
- Ünlükaplan, İ., Yurdadoğ, V. ve Canıkalp, E. (2015). Mali kurallar, yaratıcı muhasebe ve mali saydamlık: Geçiş ekonomileri üzerine bir değerlendirme. *International Conference on Eurasian Economies*, Rusya, 527-533.
- Wang, J. Q. ve Sun, R. (2025). The impact of fiscal transparency and public participation on municipal fiscal health: Evidence from California cities' social media posts. *Public Administration Quarterly*, 50(1), 17-38.
- West, S. G., Finch, J. F. ve Curran, P. J. (1995). Structural equation models with nonnormal variables: Problems and remedies. Hoyle, R. H. (Ed.), *Structural equation modeling: Concepts, issues, and applications* içinde (s. 56-75). Sage Publications.
- Corruption Risk Forecast. <https://corruptionrisk.org> (Erişim Tarihi: 15 Ocak 2026).
- World Bank. (2020). Statistical Performance Indicators (SPI). <https://www.worldbank.org/en/programs/statistical-performance-indicators/explore-data> (Erişim Tarihi: 15 Ocak 2026).
- Worldwide Governance Indicators. <https://www.worldbank.org/en/publication/worldwide-governance-indicators> (Erişim Tarihi: 15 Ocak 2026).