

تحلیل تأثیر فساد و کیفیت حکمرانی بر عملکرد نظام مالیاتی: رویکرد داده‌های تابلویی پویا^۱

حجت ایزدخواستی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۹/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۲/۱۰

چکیده

در جریان فکری خدمات عمومی نوین، حکمرانی خوب و کاهش فساد نهادهای رسمی به عنوان بخشی از عملکرد نهادها، نقش اساسی در بهبود عملکرد نظام مالیاتی دارد. بنابراین، بهبود در کیفیت حکمرانی و کنترل فساد دولتی منجر به جلب اعتماد عمومی، کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی و در نهایت، بهبود عملکرد اقتصادی خواهد شد. در این پژوهش، با استفاده از روش داده‌های تابلویی پویا، تأثیر شاخص درک فساد و شاخص حکمرانی خوب بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای منتخب در دوره سال‌های ۱۴-۲۰۰۲ تحلیل، و برای این منظور، اثرات شاخص حکمرانی خوب، مؤلفه‌های شش‌گانه آن و شاخص درک فساد بر عملکرد نظام مالیاتی بررسی شده و نتایج نشان می‌دهد که با افزایش شاخص حکمرانی خوب و شش مؤلفه آن، نسبت

۱. شناسه دیجیتال (DOI): 10.22051/edp.2017.13453.1069

۲. استادیار دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی (نویسنده مسئول)؛
h_izadkhasti@sbu.ac.ir

درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی افزایش یافته؛ افزایش شاخص درک فساد نیز باعث افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی شده؛ همچنین، نتایج بیانگر تأثیر مثبت و معنادار رشد تولید ناخالص داخلی سرانه و باز بودن اقتصاد بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی است.

واژگان کلیدی: دولت، حکمرانی خوب، فساد، مالیات

طبقه‌بندی JEL: H50, H11, H21

۱. مقدمه

از ابتدای شکل‌گیری علم اقتصاد، سه جریان فکری^۱ شامل مدیریت دولتی سنتی^۲، مدیریت دولتی نوین^۳ و خدمات عمومی نوین^۴ یا حکمرانی خوب^۵ در حوزه مدیریت بخش عمومی مطرح شده است. با آشکار شدن ابعاد منفی و نقاط ضعف دو جریان فکری اول در تحقق رفاه اجتماعی و عدالت، پارادایم حکمرانی خوب در دهه ۱۹۹۰ شکل گرفته، که در این جریان فکری، کارآیی و اثربخشی دولت مطرح شده است؛ بدین معنی که دولت می‌باید با ایجاد نهادهای کارآمد، محیط مناسب برای تنظیم روابط اقتصادی در جامعه را فراهم کند. دولت‌ها در اکثر کشورهای در حال توسعه در جهت تأمین درآمدهای مالیاتی مورد نیاز خود به منظور مدیریت بخش دولتی با موانع نهادی و ساختاری در فرایند کسب درآمد مواجه‌اند. یکی از مهم‌ترین موانع نهادی در کسب درآمدهای مالیاتی، فساد در مدیریت منابع عمومی و درآمدهای مالیاتی است که در کنار بی‌ثباتی‌های سیاسی در کشورهای در حال توسعه، مانع از اصلاحات بلندمدت در نظام مالیاتی شده است (اعجاز و احمد^۶، ۲۰۱۰).

به علاوه، کیفیت حکمرانی نیز به عنوان عامل نهادی مهم دیگری است که بر فرایند رشد و توسعه اقتصادی و بهبود عملکرد نظام مالیاتی اثرگذار است. آسم اولولو و همکاران^۷ (۲۰۰۰) مصادیق شکست دولت مانند فساد و رانت‌جویی را نتیجه استفاده نادرست از

1. Paradaim
2. Public Administration
3. New Public Administration
4. New Public Service
5. Good Governance
6. Ajaz and Ahmad
7. Acemoghlu, et al.

منابع عمومی برای به دست آوردن منافع شخصی می‌دانند. بر این اساس، کیفیت حکمرانی و کنترل فساد در مدیریت منابع عمومی به عنوان دو عامل نهادی به هم پیوسته‌ای است که بر عملکرد نظام مالیاتی اثرگذار خواهد بود.

بیرد و همکاران^۱ (۲۰۰۸) نشان داده‌اند که ساختار مالیات‌ها وابستگی بالایی به ساختار حکمرانی دارد. بنابراین، بهبود در ساختار حکمرانی و کنترل فساد منجر به جلب اعتماد عمومی به دولت، کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و در نهایت، بهبود عملکرد اقتصادی خواهد شد. مطالعات متعددی از قبیل ایمام و جاکوبز^۲ (۲۰۰۷)، تانزی و زی^۳ (۲۰۰۰)، گاپتا^۴ (۲۰۰۷)، اعجاز و احمد (۲۰۱۰)، قانی^۵ (۲۰۱۱) و بیرد و استیفان^۶ (۲۰۱۵) به بررسی عوامل مهم تعیین‌کننده درآمدهای مالیاتی در کشورهای مختلف پرداخته‌اند و تولید ناخالص داخلی سرانه، سهم بخش‌های مختلف اقتصادی در تولید ناخالص داخلی، تجارت آزاد و تورم را به عنوان عوامل ساختاری و کیفیت حکمرانی، رانت‌جویی و فساد را به عنوان عوامل نهادی اثرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی ذکر کرده‌اند.

مسئله اصلی این پژوهش، تحلیل تأثیر شاخص درک فساد^۷ و شاخص کیفیت حکمرانی به عنوان متغیرهای نهادی بر عملکرد نظام مالیاتی است که با استفاده از روش داده‌های تابلویی پویا^۸ در کشورهای منتخب^۹ در دوره سال‌های ۱۴-۲۰۰۲ صورت می‌گیرد. کشورهای منتخب شامل کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه و ایران است. دلیل انتخاب این کشورها این است که منوط به یک منطقه خاص در جهان نیستند و از لحاظ شاخص‌های نهادی نسبت به بقیه کشورها وضعیت بهتری دارند. تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، بررسی همزمان اثرات شاخص درک فساد و شاخص کیفیت حکمرانی به عنوان عوامل نهادی در کنار سایر عوامل ساختاری اثرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای منتخب است.

1. Bird, et al.

2. Imam and Jacobs

3. Tanzi and zee

4. Gupta

5. Ghani

6. Bird and Stephan

7. Corruption perception index

8. Dynamic Panel data

۹. استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، جمهوری چک، دانمارک، استونی، فنلاند، فرانسه، آلمان، یونان، مجارستان، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، ژاپن، کره جنوبی، لوکزامبورگ، مکزیک، هلند، نیوزلند، نروژ، لهستان، پرتغال، اسلواکی، اسلونی، اسپانیا، سوئد، سوئیس، ترکیه، انگلستان، آمریکا و ایران.

در ادامه در بخش دوم، به مبانی نظری حکمرانی و فساد دولتی پرداخته می‌شود. در بخش سوم، مروری بر مطالعات پیشین صورت می‌گیرد. در بخش چهارم، به متدولوژی تحقیق و شرح داده‌ها پرداخته می‌شود. در بخش پنجم، الگوی طرح شده بر اساس مبانی نظری برآورد و نتایج تحلیل می‌شود. در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادات صورت می‌گیرد.

۲. مبانی نظری فساد دولتی، کیفیت حکمرانی و عملکرد مالیاتی

از ابتدای شکل‌گیری علم اقتصاد، جریان فکری مطرح تا اوایل دهه ۱۹۸۰ در حوزه مدیریت بخش دولتی، پارادایم مدیریت دولتی سنتی بوده است. بر این اساس، در تئوری‌های مالیه عمومی قدیم معمولاً دولت به عنوان نهادی خیرخواه در نظر گرفته می‌شد که مالیات می‌ستانده و آن را در جهت رفاه عمومی هزینه می‌کرده است. آشکار شدن ابعاد منفی و نقاط ضعف این جریان فکری در تحقق رفاه اجتماعی و عدالت، به شکل‌گیری پارادایم خدمات عمومی نوین و حکمرانی خوب^۱ در دهه ۱۹۹۰ منجر شده و بنابراین، در تئوری‌های جدید، نوعی بازنگری نسبت به ماهیت دولت صورت گرفته و به عوامل نهادی نیز در عملکرد دولت و نظام مالیاتی توجه شده است (دادگر و همکاران، ۱۳۹۲).

شکل‌گیری اقتصاد نهادی، ضرورت پردازش دولت و مالیات بهینه را گسترش داد و ابعادی از موضوع به رویکردهای سرمایه اجتماعی نیز ارتباط پیدا کرد. بعد از آن، سیاست بهبود حکمرانی خوب یا توانمندسازی دولت در کانون توصیه سیاستگذاری سازمان‌های بین‌المللی از جمله سازمان ملل متحد، بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول (IMF) قرار گرفت. در این چارچوب، مسأله توانمندسازی دولت و حکمرانی خوب به عنوان عوامل مهم تأثیرگذار بر رشد و توسعه اقتصادی مطرح شده است. بنابراین، در راستای بهبود عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه که با مشکلات نهادی از قبیل کیفیت پایین حکمرانی و بالا بودن سطح فساد مواجه هستند، تقویت پاسخگویی و اثربخشی دولت می‌تواند تمایل به پرداخت مالیات افراد را افزایش دهد. اعتماد ایجاد شده در افراد در نتیجه ارتقای کیفیت حکمرانی باعث وصول به موقع درآمدهای مالیاتی، و تقویت ساختار اقتصادی منجر می‌شود (اعجاز و احمد، ۲۰۱۰).

1. Good Governance

ضعف نهادی کشورهای در حال توسعه موجب شده است تا دولت‌ها نتوانند از میزان بالقوه ظرفیت مالیاتی برای تأمین مالی خود استفاده کنند و در صورتی که محیط نهادی باعث ایجاد انگیزه بیشتر در پرداخت‌کنندگان مالیاتی شود، دولت می‌تواند عملکرد خود را در زمینه درآمدهای مالیاتی بهبود بخشد. بر این اساس، بروز هرگونه بی‌اعتمادی افراد به دولت و عدم ثبات سیاسی جامعه باعث کاهش بهره‌وری نظام مالیاتی و افزایش هزینه وصول مالیات‌ها می‌شود و وصول درآمدهای مالیاتی را با مشکل مواجه می‌کند (گاپتا، ۲۰۰۷). بنابراین، در جریان فکری خدمات عمومی نوین، حکمرانی خوب دولت می‌تواند منجر به ایجاد نهادهای کارآمد و ایجاد محیط مناسب برای تنظیم روابط اقتصادی در جامعه شود.

بر اساس گزارش کمیسیون حکمرانی جهانی^۱ در سال ۱۹۹۵، حکمرانی خوب مجموعه‌ای از روش‌های فردی، نهادی، عمومی و خصوصی است که امور مشترک مردم را اداره می‌کند و به وسیله فرایندی پیوسته، منافع متضاد همساز و اقدام همکاری جویانه اتخاذ می‌شود. بنابراین، حکمرانی خوب شامل نهادهای رسمی و نظام‌هایی است که برای تضمین رعایت قانون قدرت پیدا کرده‌اند. در یک تعریف، می‌توان حکمرانی خوب را به چگونگی رفتار نهادها و آداب و رسوم رسمی و غیر رسمی نسبت داد که بیانگر ظرفیت و توانایی دولت در اداره کارآمد منابع، احترام به شهروندان و نهادهایی دانست که تعاملات اقتصادی و اجتماعی میان آنها حکمفرما باشد (کافمن و همکاران^۲، ۱۹۹۹).

بانک جهانی (۲۰۰۵) حکمرانی را شیوه استفاده از قدرت در مدیریت منابع اقتصادی و اجتماعی برای دستیابی به توسعه پایدار تعریف می‌کند (لطیف^۳، ۱۹۹۱). بر اساس این تعریف، کشورها باید به بهبود سازوکارهای تخصیص منابع، فرایندهای تدوین، انتخاب و اجرای خط‌مشی‌ها و روابط بین شهروندان و حکومت بپردازند. بانک جهانی سه جنبه متمایز را به صورت زیر مطرح کرده است: ۱- شکل رژیم سیاسی؛ ۲- فرایند اعمال اقتدار در مدیریت منابع اقتصادی و اجتماعی به منظور توسعه؛ ۳- ظرفیت حکومت برای طراحی و اجرای خط‌مشی‌ها و وظایف اجرایی. در نهایت، بانک جهانی حکمرانی خوب را بر اساس شش مؤلفه زیر تعریف کرده است:

1. Commission in Global Governance
2. Kaufmann, *et al.*
3. Lateef

۱. **حق اظهار نظر و پاسخگویی^۱:** این شاخص میزان شفافیت و قدرت جامعه مدنی در هر کشور را اندازه‌گیری می‌کند و شامل آزادی مدنی، آزادی مطبوعات، انتخابات آزاد و سالم، انتشار اطلاعات و آگاهی‌های عمومی است که موجب شفافیت اقتصادی می‌شود. بر این اساس، جامعه مدنی، انجمن‌های صنفی و اتحادیه‌ها به مردم یک جامعه قدرت می‌بخشند و مشارکت عمومی و بهره‌گیری از دانش اجتماعی گسترده‌تر خواهد شد. در نتیجه، خطای سیاستگذاران تحت کنترل نیروهای اجتماعی در خواهد آمد. با بهبود این شاخص، میزان شفافیت و قدرت جامعه مدنی افزایش می‌یابد و از طریق انتشار اطلاعات و افزایش آگاهی‌های عمومی، منجر به شفافیت بیشتر در اقتصاد می‌شود و در نتیجه، زمینه افزایش اعتماد عمومی به دولت و تمایل بیشتر در پرداخت مالیات در آنها ایجاد خواهد شد.

۲. **ثبات سیاسی و عدم خشونت^۲:** بی‌ثباتی سیاسی در یک نظام، شکل‌گیری نهادهای مدنی و احزاب سیاسی را محدود می‌کند و باعث خواهد شد تا تمایل مردم به مشارکت مستمر و نهادینه کاهش یابد؛ در نتیجه، ناامیدی مردم نسبت به تغییرات مسالمت‌آمیز بیشتر خواهد شد. آشوب‌های شهری، کودتا، اعدام‌های سیاسی، ناآرامی‌های اجتماعی، تنش‌های قومی، نزاع‌های اجتماعی و اعتصاب‌ها، برخی از بی‌ثباتی‌های سیاسی در یک جامعه است. با افزایش این شاخص، ثبات سیاسی در جامعه افزایش می‌یابد و باعث افزایش مشارکت مردم و شکل‌گیری نهادهای مدنی خواهد شد و زمینه مشارکت متقابل مردم و دولت فراهم می‌شود و دولت بهتر می‌تواند به منظور تأمین منابع درآمدی خود از طریق مالیات اقدام کند و این در نتیجه اجتناب افراد از فرار مالیاتی است.

۳. **کارایی دولت^۳:** کیفیت خدمات عمومی از قبیل خدمات بهداشت و سلامت، آموزش، حمل و نقل و ارتباطات، کارایی نظام اداری، تعهد دولت به اجرای برنامه‌های دولت قبلی و سرعت انجام کارها در نظام اداری از مؤلفه‌های شاخص کارایی و اثربخشی دولت است. با افزایش شاخص کارایی و اثربخشی دولت، بازدهی مخارج دولت افزایش می‌یابد و حاصل آن به صورت افزایش رفاه

1. Voice and Accountability Index
 2. Political Stability Index
 3. Government Effectiveness Index

اجتماعی تجلی پیدا می‌کند. به دنبال آن نیاز کمتری به گسترش پایه‌های مالیاتی و افزایش نرخ‌های مالیاتی خواهد بود. در نتیجه فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. بنابراین، زمینه مشارکت بیشتر عموم مردم در تأمین مالی هزینه‌های دولت فراهم می‌کند و باعث می‌شود و باعث می‌شود تا دولت از منابع درآمد مالیات‌ها بیشتر بهره‌مند شود.

۴. کیفیت مقررات^۱: منظور از کیفیت مقررات، هزینه‌های وضع مقررات اضافی بر فعالیت‌های اقتصادی است. مداخله‌های بیش از اندازه دولت در کنترل قیمت‌ها، نقل و انتقال ارز، موانع غیر اصولی صادرات و واردات، محدودیت‌های حقوقی برای مالکیت غیرمستقیم افراد در بازار سهام، حجم مقررات غیر اصولی در حوزه صادرات و واردات، میزان اثربخشی سیاست‌های ضد انحصاری از جمله عناصر شاخص کیفیت مقررات است. با کاهش مداخله‌های بیش از اندازه دولت در نظام قیمت‌گذاری، رفع موانع غیر اصولی، رفع موانع حقوقی و کاهش هزینه‌های اعمال مقررات، زمینه بهبود عملکرد اقتصادی و در نتیجه، بهبود عملکرد نظام مالیاتی فراهم می‌شود.

۵. حاکمیت قانون^۲: احترام متقابل مردم و دولتمردان می‌تواند حاکمیت قانون را در هر کشور اندازه‌گیری کند. میزان جرم و جنایت، اعتماد مردم به مسؤولان در اجرای قانون، پیش‌بینی‌پذیری دستگاه قضایی، میزان سرقت و هزینه‌های آن برای صاحبان کسب و کار، میزان فرار مالیاتی، جرم‌های سازمان یافته و احتمال موفقیت شکایت علیه دولت، میزان اعتماد بخش خصوصی به نظام قضایی و کارایی نیروهای امنیتی از مهم‌ترین عناصر تشکیل‌دهنده شاخص حاکمیت قانون در کشور است. بنابراین، با افزایش اعتماد مردم به مسؤولان دولتی و حاکم شدن قانون بر جامعه، زمینه اجتناب از پرداخت مالیات و فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد و این فرایند می‌تواند در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت مؤثر باشد.

۶. کنترل فساد^۳: فساد دولتی، استفاده از امکانات عمومی در جهت منافع شخصی یا گروهی است که با محاسبه تعداد فسادهای کشف شده و

1. Regulatory Quality Index

2. Rule of Law Index

3. Control of Corruption

نظرسنجی مردم و سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی، سنجیده می‌شود. این شاخص به طور کلی، میزان فساد در میان مقامات رسمی، رواج فساد در نظام رسمی به منزله تهدید علیه سرمایه‌گذاران خارجی، تأثیر فساد بر جذابیت کشور برای فعالیتهای اقتصادی، فراوانی فساد در میان مقامات عمومی و رواج پرداخت رشوه برای دریافت مجوزهای اقتصادی را اندازه‌گیری می‌کند. افزایش سطح فساد دولتی در جامعه، نگرش مردم نسبت به فعالیتهای دولت را عوض می‌کند و با تخریب اطمینان مردم به مراجع دولتی و ایجاد انگیزه فرار مالیاتی، باعث خواهد شد تا انگیزه آنها برای پرداخت مالیات را کاهش دهد. همچنین، افزایش سطح فساد بویژه در کشورهای در حال توسعه، باعث افزایش سهم فعالیتهای اقتصاد زیرزمینی و فعالیتهای قاچاق خواهد شد و از طریق کاهش سهم اقتصاد رسمی، ظرفیت مالیاتی را در اقتصاد کاهش می‌دهد و هزینه وصول مالیات‌ها افزایش خواهد یافت.

همزمان با حکمرانی دولت در اقتصاد و مدیریت بر منابع عمومی، این خطر وجود دارد که منابع موجود به سمت منافع شخصی سوق پیدا کند. بنابراین، پدیده فساد در حکمرانی دولت، علاوه بر اینکه باعث انحراف منابع عمومی از اهداف عمومی می‌شود، باعث ایجاد اختلال در تعاملات بین مقامات دولتی با اشخاص حقیقی و حقوقی در بخش خصوصی نیز خواهد شد و بر کانال‌های درآمدی دولت اثرگذار خواهد بود. بر این اساس، کیفیت حکمرانی و درک فساد به عنوان دو عامل نهادی هستند که در ارتباط با یکدیگر بوده و نقش اساسی در رشد و توسعه اقتصادی و بهبود عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای مختلف دارند. بنابراین، نحوه حکمرانی می‌تواند بر کنترل فساد نهادهای رسمی عمومی در مدیریت منابع عمومی اثرگذار باشد (اشنایدر^۱، ۲۰۰۶). همچنین کنترل سطح فساد نهادهای دولتی علاوه بر ارتقاء کیفیت حکمرانی، می‌تواند منجر به افزایش تمایل به پرداخت مالیات، کاهش فرار مالیاتی و در نهایت، بهبود عملکرد نظام مالیاتی شود.

پیچیدگی نظام مالیاتی، پیچیدگی پرداخت‌های مالیاتی، نرخ‌های بالای مالیاتی، منافع زیاد و هزینه کم فساد مالیاتی و نرخ پایین دستمزد مؤدیان مالیاتی و

پرداخت‌کنندگان مالیات از عوامل مهم وارد شدن فساد در نظام مالیاتی است (اعجاز و احمد، ۲۰۱۰). با شیوع پدیده فساد، نرخ بالای مالیاتی، منجر به فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود (سانیال و همکاران^۱، ۲۰۰۰). بر این اساس، با ثبات سایر شرایط، سطح فساد بالاتر دولتی، منجر به کاهش نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی خواهد شد (تانزی و داوودی^۲، ۲۰۰۰). هر چند ساختار نظام مالیاتی نیز در بروز فساد تأثیرگذار است و مالیات بر درآمد اشخاص و مشاغل آزاد، نسبت به سایر مالیات‌ها، بیشتر تحت تأثیر فساد قرار می‌گیرند (ایمام و جاکوبز، ۲۰۰۷). از جنبه نظری، رابطه بین سطح فساد و سهم اقتصاد زیرزمینی، مستقل از درجه توسعه یافتگی کشورها نیست و با کاهش سطح توسعه‌یافتگی، رابطه مثبت بین سطح فساد و سهم اقتصاد زیرزمینی وجود دارد. فضای غیر رقابتی، وجود قوانین غیر شفاف و ضعف حقوق مالکیت، عدم دسترسی به بازارهای سرمایه و ضعف در پوشش‌های بیمه‌ای، از عوامل مؤثر بر ورود عوامل اقتصادی به بخش غیر رسمی اقتصاد است. بر این اساس، افزایش سهم اقتصاد زیرزمینی، منجر به کاهش ظرفیت مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود.

به علاوه، عوامل سیستماتیکی از قبیل کنترل‌های درونی ناکافی، شفافیت محدود، مدیریت و نظارت ضعیف و پاسخگویی بیرونی ضعیف که در ارتباط با نحوه حکمرانی دولت می‌باشد، باعث افزایش وقوع فساد در حوزه مدیریت مالی عمومی می‌شود. بنابراین، فساد به عنوان یک پدیده چند بعدی، بر عملکرد اقتصادی اثرگذار است و خود نیز تحت تأثیر عملکرد اقتصادی قرار می‌گیرد. در نهایت، سطح فساد از دو طریق باعث کاهش سطح درآمدهای کسب شده از طریق مالیات‌ستانی می‌شود:

۱. از طریق کاهش ظرفیت مالیاتی؛

۲. از طریق کاهش میزان مالیات‌های جمع‌آوری شده از سطح بالقوه آنها.

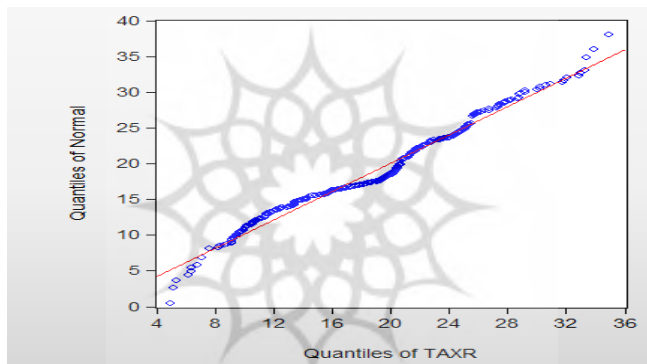
در نهایت، افزایش سطح فساد در جامعه، نگرش مردم نسبت به فعالیت‌های دولت را عوض می‌کند و با تخریب اطمینان مردم به مراجع دولتی و ایجاد انگیزه فرار مالیاتی، باعث خواهد شد تا انگیزه آنها را برای پرداخت مالیات کاهش دهد. همچنین، افزایش سطح فساد بویژه در کشورهای در حال توسعه، باعث افزایش سهم فعالیت‌های اقتصاد زیرزمینی و فعالیت‌های قاچاق خواهد شد و از طریق کاهش سهم اقتصاد رسمی،

1. Sanyal, *et al.*

2. Tanzi and Davoodi

ظرفیت مالیاتی را در اقتصاد کاهش می‌دهد و هزینه وصول مالیات‌ها افزایش خواهد یافت.

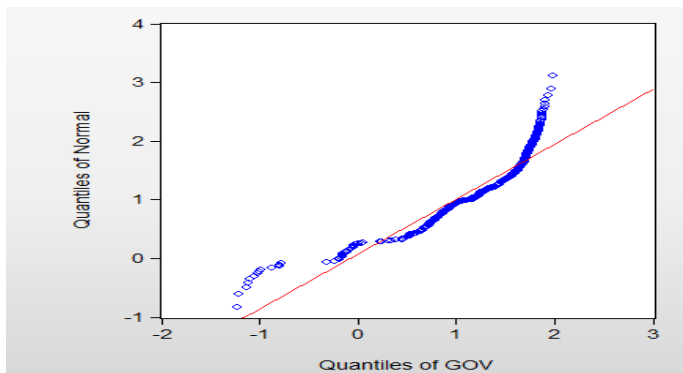
در ادامه، به تحلیل روند نسبت درآمدهای مالیاتی، دامنه حکمرانی و دامنه شاخص درک فساد در کشورهای منتخب پرداخته می‌شود. بر اساس داده‌های گزارش شده توسط بانک جهانی، بیشترین نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در دوره مورد بررسی ۳۴/۸ درصد و مربوط به دانمارک است. کمترین آن نیز مربوط به ایران و ۴ درصد بوده است.



نمودار ۱. دامنه نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

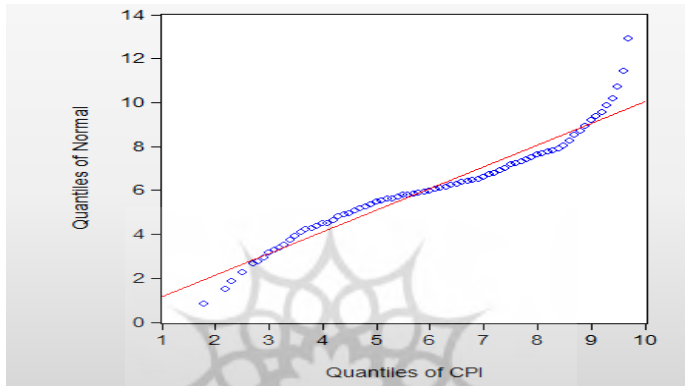
در کشورهای منتخب در دوره ۲۰۰۲-۱۴

دامنه اعداد مربوط به شاخص حکمرانی خوب بین ۲/۵- تا ۲/۵ اندازه‌گیری می‌شود؛ به طوری که اعداد بزرگ‌تر نشان‌دهنده پیامدهای بهتر نهادهای حکمرانی خوب هستند.



نمودار ۲. دامنه حکمرانی خوب در کشورهای منتخب مورد بررسی در دوره ۲۰۰۲-۱۴

دامنه شاخص درک فساد بین صفر تا ۱۰ قرار دارد که از مجموع ارزیابی‌ها و نظرسنجی‌ها به دست می‌آید. بیشتر بودن این شاخص، بیانگر درجه فساد کمتر و بالعکس کمتر بودن مقدار این شاخص، بیانگر بالا بودن درجه فساد در یک کشور است.



نمودار ۳. دامنه شاخص درک فساد در کشورهای منتخب مورد بررسی در دوره ۱۴-۲۰۰۲

۳. مروری بر مطالعات پیشین

۳-۱. مطالعات خارجی

گورا^۱ (۱۹۹۸) با استفاده از داده‌های تابلویی ۳۹ کشور آفریقایی در دوره زمانی ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۶ به بررسی آثار سیاست‌های اقتصادی و فساد بر سهم درآمدهای مالیاتی دولت در تولید ناخالص داخلی پرداخته است. نتایج بیانگر این است که با اصلاح ساختار سیاسی، کاهش فساد، کاهش تورم و افزایش درجه باز بودن اقتصاد، سهم درآمدهای مالیاتی دولت در تولید ناخالص داخلی به طور معناداری افزایش می‌یابد.

تانزی و داوودی (۲۰۰۰) با استفاده از روش داده‌های تابلویی و داده‌های آماری ۹۰ کشور توسعه یافته و در حال توسعه در دوره زمانی ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۷ به بررسی اثر فساد بر رشد اقتصادی و تأمین مالی عمومی پرداخته‌اند. نتایج حاصله بیانگر آن است که فساد تأثیر منفی و معناداری بر کل درآمدهای مالیاتی دولت داشته است.

فان^۲ (۲۰۰۶) با تمرکز بر رابطه بین فساد و نرخ مالیاتی، ادعا می‌کند که حاکمانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند، برای آنکه فساد کارکنان سبب کاهش منافع

1. Ghura
2. Fan

آنها نشود، از طریق یک نظام انگیزشی دستمزد و نظارت، سعی می‌کنند بیشترین رانت را عاید خود کنند. بنابراین، تلاش برای کاهش اثر فساد بر کسب منافع حاکمان سبب می‌شود تا نرخ مالیات بالاتر از نرخ مالیات بهینه وضع شود. به عبارت دیگر، فساد سبب افزایش نرخ‌های مالیات خواهد شد.

ایمام و جاکوبز (۲۰۰۷) با به کارگیری روش داده‌های تابلویی با استفاده از شاخص فساد مؤسسه راهنمای ریسک بین‌الملل، به بررسی اثر فساد بر درآمدهای مالیاتی دولت در ۱۲ کشور خاورمیانه طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۳ پرداخته‌اند. نتایج بیانگر این است که مالیات بر درآمد اشخاص و مشاغل آزاد نسبت به سایر مالیات‌ها، بیشتر تحت تأثیر فساد قرار می‌گیرند.

گاپتا (۲۰۰۷) عملکرد درآمدی مجموعه‌ای از کشورهای در حال توسعه در یک دوره ۲۵ ساله را بررسی کرده است. نتایج نشان می‌دهد که برخی از عوامل ساختاری از قبیل تولید ناخالص داخلی سرانه، سهم کشاورزی در تولید ناخالص داخلی و باز بودن اقتصاد از لحاظ آماری اثرات تعیین‌کننده‌ای بر عملکرد درآمدی دولت داشته است. وی همچنین، به تحلیل اثرات کمک‌های خارجی، بدهی خارجی و متغیرهای نهادی از قبیل فساد و ثبات سیاسی بر درآمد مالیاتی پرداخته و به این نتیجه رسیده که فساد، ثبات سیاسی و سهم مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم سایر عوامل، بر عملکرد نظام مالیاتی اثرگذار است.

گاپتا (۲۰۰۸) در چهارچوب الگوی نسل‌های همپوشان و کالیبراسیون برای چهار کشور اروپایی، به بررسی اثر فساد بر فرار مالیاتی و سرکوب مالی پرداخته و نتیجه گرفته است که نرخ بالاتر جریمه فرار مالیاتی در زمانی که سطح فساد نیز بالاتر باشد، باعث افزایش فرار مالیاتی خواهد شد و در نهایت، وضعیت بهینه اجتماعی، میزان بالاتری از سرکوب مالی را به همراه دارد.

مطالعه کیول و فولتول^۱ (۲۰۰۹) با تمرکز بر فرهنگ کسب و کار و تأثیر فساد بر تداوم اقتصاد غیررسمی، به یک مدل چندگانه در رابطه با کسب و کار، فساد و فرار مالیاتی منتهی می‌شود. بر این اساس، در تعادل همراه با فساد و تقلب بالا، افزایش در جرایم حسابرسی مربوط به فرار مالیاتی می‌تواند اثرات معکوسی بر تقلب، فرار مالیاتی و فساد داشته باشد.

عجاز و احمد (۲۰۱۰) اثر متغیرهای نهادی و ساختاری را بر درآمدهای مالیاتی ۲۵ کشور در حال توسعه در دوره زمانی ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۵ بررسی کرده‌اند. نتایج بیانگر این است که حکمرانی خوب، درآمد سرانه، اندازه بخش صنعت و باز بودن اقتصاد، اثر مثبت و فساد، تورم و اندازه بخش کشاورزی، اثر منفی بر درآمدهای مالیاتی دولت دارند.

قانی (۲۰۱۱) به بررسی عملکرد مالیاتی ۲۴ کشور با درآمد متوسط در دوره زمانی ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۵ پرداخته است. نتایج حاصله بیانگر اثرگذار بودن حکمرانی خوب بخصوص شاخص حاکمیت قانون و کنترل فساد، بر درآمدهای مالیاتی دولت است.

موتاسکو^۱ (۲۰۱۱) به بررسی عوامل اثرگذار بر درآمدهای مالیاتی ۱۲۳ کشور در دوره ۱۹۹۶ تا ۲۰۱۰ پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد که درآمد سرانه، اندازه بخش صنعت، تراز تجاری، هزینه‌های مصرفی و اثربخشی دولت، اثر مثبت بر درآمدهای مالیاتی دولت دارند.

لاو و آزن-ساینی^۲ (۲۰۱۲) به بررسی رابطه خطی و غیرخطی کیفیت نهادی و توسعه مالی کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته در دوره زمانی ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۴ پرداخته‌اند. نتایج حاصل، بیانگر این است که بین کیفیت نهادی و توسعه بخش بانکی، رابطه خطی و بین کیفیت نهادی و توسعه بازار سهام، رابطه غیرخطی وجود دارد.

بوسیدی و سیدهوم^۳ (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر حکمرانی بر پرخاشگری مالیاتی^۴ در کشور تونس در دوره زمانی ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۲ پرداخته‌اند. نتایج، حاکی از آن است که در سطح گسترده، مالکیت و مدیریت شرکت‌ها اثرات معناداری بر پرخاشگری مالیاتی دارند. همچنین، بهبود حکمرانی باعث کاهش پرخاشگری مالیاتی شده است.

بیرد و استیفان (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان «حکمرانی و مالیات‌ها» با استفاده از رگرسیون گسسته، به بررسی رابطه بین حکمرانی خوب و اجتناب مالیاتی پرداخته‌اند. نتایج حاصل از مقاله، تأییدکننده رابطه معکوس بین حکمرانی خوب و اجتناب مالیاتی است.

۲-۳. مطالعات داخلی

کمیجانی و سلاطین (۱۳۸۹) به بررسی تأثیر حکمرانی خوب بر رشد اقتصادی در گروه کشورهای منتخب OPEC و OECD با استفاده از روش داده‌های تلفیقی در دوره

1. Mutascu

2. Law and Azman-Saini

3. Boussaidi and Hamed

4. Tax aggressiveness

۱۹۹۶ تا ۲۰۰۷ پرداخته‌اند. نتایج بررسی، بیانگر این است که ارتباط مثبت و معناداری بین شاخص کیفیت حکمرانی و رشد اقتصادی در هر دو گروه از کشورها وجود دارد.

رضایی (۱۳۸۹) با استفاده از روش داده‌های تابلویی، به بررسی اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی دولت در ۲۷ کشور در حال توسعه در دوره زمانی ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۶ پرداخته است. نتایج حاکی است که بین شاخص درک فساد و کنترل فساد با نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، رابطه مثبت وجود دارد.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۰) در مقاله‌ای با عنوان «پذیرش عمومی مالیات، فساد و دموکراسی در یک مطالعه بین کشوری»، به بررسی رابطه بین دموکراسی و فساد با پذیرش عمومی مالیات پرداخته‌اند. نتایج حاصل از مقاله، بیانگر این است که فساد نسبت به دموکراسی، نقش بیشتری در پذیرش یا عدم پذیرش عمومی مالیات دارد.

کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی رابطه بین فساد مالی با درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت در ۳۱ کشور منتخب در حال توسعه پرداخته‌اند. نتایج حاصله بیانگر آن است که افزایش فساد مالی باعث کاهش سهم درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی شده است.

رضایی و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی اثرات انگیزه‌های رانت‌جویانه بر درآمدهای مالیاتی در ایران با استفاده از روش رگرسیونی تعمیم‌یافته پرداخته‌اند. نتایج حاکی از آن است که کاهش رانت‌جویی، افزایش درآمد سرانه، کاهش سهم کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، بازتر شدن اقتصاد، کاهش نرخ تورم و افزایش درآمدهای نفتی باعث افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی شده است.

نظری و فدایی (۱۳۹۲) به آسیب‌شناسی نظام مالیاتی در چارچوب ارکان سه‌گانه قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی پرداخته‌اند. نتایج حاصل از این آسیب‌شناسی، بیانگر آن است که پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های گسترده و در عین حال ناکارآمد و ضعف در ضمانت‌های اجرایی، از مشکلات موجود در حوزه قوانین و مقررات مالیاتی است.

سلاطین و همکاران (۱۳۹۳) با استفاده از روش داده‌های تابلویی در گروه کشورهای منتخب با درآمد متوسط در دوره ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۰ به بررسی رابطه بین کیفیت حکمرانی خوب بر درآمدهای مالیاتی پرداخته‌اند. نتایج بیانگر این است که کیفیت حکمرانی خوب، اثر مثبت معناداری بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی داشته است.

صمدی و عیدی‌زاده (۱۳۹۳) به طراحی الگویی پویا برای نظام مالیاتی ایران بر اساس رهیافت پویایی‌شناسی سیستم پرداخته و نتیجه‌گیری کرده‌اند که با ادامه روند کنونی، وضعیت تلاش مالیاتی و فرار مالیاتی در اقتصاد ایران از جایگاه مناسبی برخوردار نخواهد بود.

سپهردوست و همکاران (۱۳۹۴) با استفاده از روش گشتاور تعمیم‌یافته (GMM)، به بررسی رابطه بین حکمرانی خوب و عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در کشورهای منتخب در حال توسعه در دوره ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۳ پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که متوسط شاخص کل حکمرانی خوب اثر مثبت و معناداری بر درآمدهای مالیاتی کشورهای منتخب داشته است.

کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله‌ای به بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب پرداخته‌اند. نتایج حاصل از به کارگیری روش داده‌های تابلویی در دوره ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۰ بیانگر این است که مهم‌ترین متغیر اثرگذار بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب، اثربخشی دولت است. همچنین، تولید ناخالص داخلی سرانه، روحیه مالیاتی، درجه باز بودن اقتصاد، و سهم نسبی بخش‌های صنعت و خدمات، اثر منفی و بار مالیاتی و نسبت جمعیت شهری، اثر مثبت بر فرار مالیاتی داشته‌اند.

۴. متدولوژی تحقیق و داده‌ها

۴-۱. مدل داده‌های تابلویی پویا

با توجه به اینکه بسیاری از روابط اقتصادی در اصل پویا هستند، لذا در مدل سازی اقتصادی باید بدان توجه نمود. یکی از ویژگی‌های مدل داده‌های تابلویی پویا این است که به محقق امکان می‌دهد تا پویایی تعدیل را در مدل سازی لحاظ نماید. در مدل پویای داده‌های تابلویی، متغیر توضیحی با وقفه به عنوان یک متغیر توضیحی در مدل ظاهر می‌شود. نقطه آغاز این بحث، چگونگی وجود تورش در روش اثرات ثابت در مدل داده‌های تابلویی پویا می‌باشد. مدل خطی پویا برای تخمین شامل متغیرهای توضیحی x_t و متغیر درونزای با وقفه y_{t-1} می‌باشد.

$$|\rho| < 1 \quad (1)$$

$$y_{it} = \alpha_i + \rho y_{i,t-1} + x'_{it} \beta + \varepsilon_{it}$$

$$\varepsilon_{it} \sim N(0, \sigma_\varepsilon^2) \quad ; \quad i = 1, \dots, N \quad ; \quad t = 1, \dots, T$$

که در آن، i شاخص تعداد واحد‌های انفرادی؛ ρ پارامتر ناشناخته متغیر درونزای با وقفه؛ t شاخص دوره زمانی؛ β بردار ضریب K متغیر توضیحی؛ x'_{it} بردار متغیرهای توضیحی با ابعاد $1 \times K$ و α_i اثرات ثابت مخصوص واحدهای انفرادی است. فرض می‌شود جزء خطا با متغیر برونزا متعامد است، یعنی $E(x'_{it}\varepsilon_{it}) = 0$ و متغیرهای برونزا با اثرات واحدهای انفرادی همبستگی دارد، $E(x'_{it}\alpha_i) \neq 0$ همچنین فرض می‌شود جزء خطای ε_{it} ، با متغیرهای درونزای با وقفه همبستگی ندارد، $E(y_{i,t-1}\varepsilon_{it}) = 0$. در کارهای تجربی، استفاده از تخمین زنده GMM داده‌های تابلویی پویا به وسیله آرلانو و بوند^۱ (۱۹۹۱) پیشنهاد شده است. آنها بیان داشته‌اند که اگر از شرایط متعامد بین مقدار با وقفه Y_{it} و جمله اختلال استفاده شود، متغیرهای ابزاری بیشتری به دست می‌آید. همچنین تمامی x_{it} ها متغیرهای ابزاری معتبری برای تفاضل مرتبه اول معادله (۱) می‌باشند. به عبارت دیگر، $dx'_{i1}, dx'_{i2}, \dots, dx'_{iT}, dy_{i,1}, dy_{i,2}, \dots, dy_{i,T-1}$ ابزارهای مورد استفاده هستند.

با تفاضل‌گیری، اثرات مربوط به واحدهای انفرادی (α_i) حذف می‌شود و برای هر سال ابزار موجود در معادلات تفاضلی به دست می‌آید. در روش تخمینی GMM که به وسیله آرلانو و بوند پیشنهاد شده است، در حالتی که ابزارها از اطلاعاتی که فقط شامل تفاضل‌گیری است، استفاده می‌کنند، ابزارهای ضعیفی هستند و باعث می‌شود که نسبتاً ناکارا باشند.

بلاندل و بوند^۲ (۱۹۹۸)، پیشنهاد کرده‌اند که از مجموع اطلاعات در سطح و تفاضل مرتبه اول آنها استفاده شود و در نتیجه، ترکیب مجموع اطلاعات در سطح و تفاضل مرتبه اول، تخمین زنده GMM سیستمی آرلانو و بوند حاصل می‌شود.

شاخص عملکرد درآمدی نظام مالیاتی، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی است که اولین بار توسط ویلیامسون^۳ (۱۹۶۱) به عنوان جانشین خوب برای برآورد ظرفیت مالیاتی معرفی شده است. در تصریح الگوی تحقیق با استفاده از روش گشتاور تعمیم یافته (GMM)، به پیروی از گاپتا (۲۰۰۷) و اعجاز و احمد (۲۰۱۰) و تعمیم آن، الگوهای زیر به منظور تحلیل اثرات کیفیت حکمرانی و فساد بر عملکرد نظام مالیاتی در نظر گرفته می‌شود:

1. Arellano-Bond
2. Blundell & Bond
3. Williamson

$$Ltaxr_{it} = \alpha_i + \beta_1 Ltaxr_{it-1} + \beta_2 Ggdpp_{it} + \beta_3 Lope_{it} + \beta_4 Lgov_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

$$Ltaxr_{it} = \alpha_i + \beta_1 Ltaxr_{it-1} + \beta_2 Ggdpp_{it} + \beta_3 Lope_{it} + \beta_4 Lcpi_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

که در آن، $Ltaxr_{it}$ لگاریتم نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی، $Ggdpp$ رشد تولید ناخالص داخلی سرانه، $Lope$ لگاریتم نسبت مجموع صادرات و واردات به عنوان شاخص باز بودن اقتصاد به تولید ناخالص داخلی است. همچنین، $Lgov$ لگاریتم کیفیت حکمرانی و $Lcpi$ لگاریتم شاخص درک فساد به عنوان متغیرهای نهادی اثر گذار بر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در نظر گرفته شده‌اند. در تصریح الگو به دلیل رابطه همخطی بین تولید ناخالص داخلی و شاخص باز بودن اقتصاد، از رشد تولید ناخالص داخلی به عنوان متغیر جایگزین آن استفاده شده است. همچنین، در برآورد الگوی تحقیق، اثرات شش مؤلفه حکمرانی خوب به طور مجزا بر عملکرد نظام مالیاتی بررسی می‌شود.

۲-۴. داده‌ها

در این پژوهش، به منظور بررسی اثرات کیفیت حکمرانی و کاهش فساد بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در ایران و کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه شامل استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، جمهوری چک، دانمارک، استونی، فنلاند، فرانسه، آلمان، یونان، مجارستان، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، ژاپن، کره جنوبی، لوکزامبورگ، مکزیک، هلند، نیوزلند، نروژ، لهستان، پرتغال، اسلواکی، اسلونی، اسپانیا، سوئد، سوئیس، ترکیه، انگلستان و آمریکا، از روش داده‌های تابلویی پویا در طی دوره ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۴ استفاده شده؛ داده‌های مربوط به رشد تولید ناخالص داخلی، نسبت صادرات و واردات کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی، از داده‌های گزارش شده بانک جهانی^۱ (۲۰۱۵)؛ داده‌های مربوط به حکمرانی، از سایت شاخص‌های جهانی حکمرانی خوب^۲ (WGI) و همچنین، داده‌های مربوط به شاخص درک فساد (CPI)، از سازمان شفافیت بین‌المللی گرفته شده است.^۴

1. World Development Indicators

2. World Governance Indicators

۳. دامنه اعداد مربوط به شاخص‌های حکمرانی خوب بین ۲/۵- تا ۲/۵ اندازه‌گیری می‌شوند؛ به طوری که اعداد بزرگ‌تر نشان‌دهنده پیامدهای بهتر نهادهای حکمرانی خوب هستند.

۴. دامنه شاخص درک فساد بین صفر تا ۱۰ قرار دارد که از مجموع ارزیابی‌ها و نظرسنجی‌ها به دست می‌آید. بیشتر بودن این شاخص بیانگر درجه فساد کمتر و بالعکس کمتر بودن مقدار این شاخص بیانگر بالا بودن درجه فساد در یک کشور است.

۵. برآورد الگو و تحلیل نتایج

قبل از برآورد الگوی تحقیق، ابتدا مانایی متغیرهای الگو مورد آزمون قرار می‌گیرد. برای این منظور، از آزمون‌های لوین، لین و چو^۱، فیشر-ADF^۲، فیشر-PP^۳ و هادری^۴ استفاده شده؛ آزمون‌های مربوطه با استفاده از نرم افزار Eviews7 انجام، و نتایج حاصل از آن، در جدول (۱) گزارش شده است.

جدول ۱. نتایج آزمون ریشه واحد متغیرهای مدل در سطح متغیرها

Levin, Lin & Chu	ADF-Fisher	PP-Fisher	Hadri	آزمون متغیر
-۷/۷۱ (۰/۰۰۰)*	۸۶/۱۹ (۰/۰۰۲)*	۱۰۵/۶۴ (۰/۰۰۰)*	۴/۶۰ (۰/۰۰۰)*	Ggdpp
-۳/۹۰ (۰/۰۰۰)*	۵۹/۲۲ (۰/۲۲)	۷۱/۵۲ (۰/۰۳)*	۹/۷۹ (۰/۰۰۰)*	Ltaxr
-۴/۱۵ (۰/۰۰۰)*	۴۵/۷۴ (۰/۷۱)	۴۹/۰۶ (۰/۵۹)	۱۱/۶۸ (۰/۰۰۰)*	Lope
-۳/۵۳ (۰/۰۰۰۲)*	۹۲/۱۹ (۰/۰۰۰۳)*	۱۰۶/۱۴ (۰/۰۰۰)*	۸/۹۱ (۰/۰۰۰)*	Lgov
-۳/۰۸ (۰/۰۰۱)*	۵۶/۰۸ (۰/۳۲)	۴۹/۶۳ (۰/۵۶)	۹/۲۳ (۰/۰۰۰)*	Lcpi
-۰/۷۵ (۰/۲۲)	۷۴/۸ (۰/۰۲)*	۸۱/۳۲ (۰/۰۰۵)*	۹/۴۸ (۰/۰۰۰)*	Lcoc
-۳/۰۰ (۰/۰۰۱)*	۷۱/۳۳ (۰/۰۳)*	۷۲/۱۴ (۰/۰۳۳)*	۹/۶۰ (۰/۰۰۰)*	Lgoe
-۴/۷۳ (۰/۰۰۰)*	۹۰/۳۳ (۰/۰۰۰۲)*	۹۴/۴۹ (۰/۰۰۰۱)*	۵/۹۳ (۰/۰۰۰)*	Lpos
-۱/۴۹ (۰/۰۰۶)*	۵۶/۰۳ (۰/۳۲)	۵۸/۲۵ (۰/۲۵)	۹/۷۶ (۰/۰۰۰)*	Lreq
۱/۱۰ (۰/۱۳)	۵۶/۱۴ (۰/۳۲)	۵۷/۲۰ (۰/۲۸)	۶/۶۴ (۰/۰۰۰)*	Lrul
-۲/۸۷ (۰/۰۰۲)*	۶۵/۳۷ (۰/۱۰)	۶۸/۲۶ (۰/۰۶)*	۹/۳۹ (۰/۰۰۰)*	Lvoa

منبع: یافته‌های تحقیق

مقادیر عددی آماره آزمون و اعداد داخل پرانتز بیانگر مقدار احتمال است.

* بیانگر مانا بودن در سطح ۵ درصد

** مانا بودن در سطح ۱۰ درصد

1. Levin, Lin & Chu
2. Fisher-ADF
3. Fisher-PP
4. Hadri

نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد در جدول (۱) بیانگر مانا بودن متغیرهای مدل در سطح معناداری ۵ درصد است. برآورد الگوی رگرسیونی با استفاده از نرم افزار Sata12 صورت گرفته و نتایج حاصل از آن در جدول (۲) گزارش شده است.

جدول ۲. نتایج حاصل از برآورد مدل به روش داده‌های تابلویی پویا

متغیرها	الگوی (۱)	الگوی (۲)	الگوی (۳)	الگوی (۴)	الگوی (۵)	الگوی (۶)	الگوی (۷)	الگوی (۸)
Ltax(-1)	۰/۸۷۹۵ (۱۹/۲۷)*	-۰/۸۵۵۵ (۱۸/۰۵)*	-۰/۸۹۷۶ (۲۲/۰۳)*	۰/۹۰۳۴ (۱۹/۴۸)*	۰/۹۰۱۸ (۲۱/۵۸)*	۰/۸۸۰۳ (۲۰/۲۹)*	۰/۸۹۵۲ (۲۰/۳۱)*	-۰/۹۰۳۳ (۱۸/۹۸)*
Ggdpp	۰/۰۰۴۱ (۲/۸۳)*	۰/۰۰۴۰ (۲/۶۸)*	۰/۰۰۳۸ (۲/۷۶)*	۰/۰۰۳۴ (۲/۳۸)*	۰/۰۰۳۷ (۲/۶۹)*	۰/۰۰۴۰ (۲/۷۶)*	۰/۰۰۴۴ (۱/۸۵)*	-۰/۰۰۳۴ (۲/۴۷)*
Lope	-۰/۰۷۱۴ (۲/۵۹)*	-۰/۰۸۷۰ (۲/۸۲)*	-۰/۰۶۸۵ (۲/۵۹)*	۰/۰۴۲۶ (۱/۶۰)	-۰/۰۶۵۲ (۲/۴۶)*	۰/۰۷۳۹ (۲/۵۹)*	-۰/۱۳۵ (-۲/۲۶)*	-۰/۰۷۸۸ (۲/۷۲)*
Lcpi	-	-	-	-	-	-	-	-۰/۱۱۷۸ (۲/۲۵)*
Lgov	-۰/۰۷۳۵ (۱/۸۹)*	-	-	-	-	-	-	-
Lcoe	-	-۰/۰۳۹۱ (۲/۴۴)*	-	-	-	-	-	-
Lgoe	-	-	۰/۰۶۳۷ (۲/۳۷)*	-	-	-	-	-
Lpos	-	-	-	۰/۰۳۶۸ (۲/۴۳)*	-	-	-	-
Lreq	-	-	-	-	۰/۰۳۹۷ (۱/۱۲)	-	-	-
Lrul	-	-	-	-	-	۰/۰۶۱۸ (۲/۳۰)*	-	-
Lvoa	-	-	-	-	-	-	۰/۰۶۵۱ (۱/۳۹)	-
عرض از مبدأ	-۰/۰۱۴۱ (۰/۱۱)	۰/۰۴۹۰ (۰/۲۷)	-۰/۰۲۱۲ (-۰/۱۶)	۰/۹۲ (۰/۰۶)	-۰/۰۱۵ (-۰/۱۲)	-۰/۰۰۸ (۰/۰۶)	-۰/۰۳۹ (-۰/۳۰)	-۰/۲۹۴۲ (-۱/۵۷)

منبع: یافته‌های تحقیق

مقادیر عددی آماره آزمون و اعداد داخل پرانتز بیانگر مقدار احتمال است.

* بیانگر مانا بودن در سطح ۵ درصد

** مانا بودن در سطح ۱۰ درصد

بر اساس برآوردهای صورت گرفته، ضریب برآوردی لگاریتم شاخص کیفیت حکمرانی خوب $0/0735$ و در سطح ۵ درصد معنادار است. بنابراین، با افزایش یک درصد کیفیت حکمرانی، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی $0/0735$ درصد افزایش می‌یابد. این نتیجه منطبق با نتایج مطالعات اعجاز و احمد (۲۰۱۰)، قانی (۲۰۱۱) و بیرد و استیفان (۲۰۱۵) است.

در برآورد اثرات کیفیت حکمرانی بر اساس شش مؤلفه آن بر عملکرد درآمدی مالیات‌ها نشان می‌دهد که ضریب برآوردی لگاریتم شاخص کنترل فساد برابر $0/0391$ و در سطح ۵ درصد معنادار است؛ در نتیجه با افزایش یک درصد شاخص کنترل فساد، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی $0/0391$ درصد افزایش می‌یابد.

ضریب برآوردی لگاریتم شاخص کارآیی و اثربخشی دولت برابر $0/0637$ و در سطح ۵ درصد معنادار است؛ در نتیجه با افزایش یک درصد شاخص کارآیی و اثربخشی دولت، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی $0/0637$ درصد افزایش می‌یابد.

ضریب برآوردی لگاریتم شاخص ثبات سیاسی دولت برابر $0/0368$ و در سطح ۵ درصد معنادار است؛ در نتیجه با افزایش یک درصد شاخص ثبات سیاسی دولت، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی $0/0368$ درصد افزایش می‌یابد. ضریب برآوردی لگاریتم شاخص تنظیم مقررات دولت برابر $0/0397$ و در سطح ۵ درصد معنادار است؛ در نتیجه با افزایش یک درصد شاخص تنظیم مقررات دولت، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی $0/0397$ درصد افزایش می‌یابد.

ضریب برآوردی لگاریتم شاخص حاکمیت قانون برابر $0/0618$ و در سطح ۵ درصد معنادار است؛ در نتیجه با افزایش یک درصد شاخص حاکمیت قانون، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی $0/0618$ درصد افزایش می‌یابد.

همچنین، ضریب لگاریتم شاخص درک فساد $0/1178$ است. بنابراین، با افزایش یک درصدی این شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی $0/1178$ درصد افزایش می‌یابد. این نتیجه منطبق با نتایج تحقیقات گورا (۱۹۹۸)، تانزی و داوودی (۲۰۰۰)، گاپتا (۲۰۰۷)، اعجاز و احمد (۲۰۱۰) و قانی (۲۰۱۱) می‌باشد.

ضریب برآوردی لگاریتم نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در دوره قبل در معادلات برآوردی برابر $0/8795$ ، $0/8555$ ، $0/8976$ ، $0/9034$ ، $0/9018$ ، $0/8803$ و $0/8952$ و $0/9033$ و بنابراین، نتایج حاصل از برآورد صورت گرفته بیانگر این

است که لگاریتم نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در دوره قبل، بیشترین اثرگذاری را بر لگاریتم نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی داشته است.

همچنین، تولید ناخالص داخلی، یکی از مهم‌ترین متغیرهای ساختاری تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی کشورها است. بنابراین، بزرگتر بودن آن منجر به درآمد سرانه بالاتر و رشد تولید ناخالص داخلی بیشتر نسبت به سال‌های قبل خواهد شد. بنابراین، بر اساس مبانی نظری، انتظار بر این است که افزایش رشد تولید ناخالص داخلی سرانه به عنوان نماینده‌ای از بهبود وضعیت اقتصادی است و می‌تواند منجر به افزایش توانایی دولت در اخذ مالیات شود. ضریب رشد تولید ناخالص داخلی سرانه در معادلات برآوردی، به ترتیب ۰/۰۰۴۱، ۰/۰۰۴۰، ۰/۰۰۳۸، ۰/۰۰۳۴، ۰/۰۰۳۷، ۰/۰۰۴۰، ۰/۰۰۴۴ و ۰/۰۰۳۴ و در سطح ۵ درصد معنادار است.

درجه باز بودن اقتصاد، نشان‌دهنده مجموع صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی هر کشور است. اگر افزایش حجم صادرات و واردات نسبت به تولید ناخالص داخلی، منجر به افزایش سرمایه‌گذاری و تولید بیشتر شود، می‌تواند نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی را افزایش دهد. ضریب برآوردی لگاریتم مجموع صادرات و واردات بر تولید ناخالص داخلی در معادلات برآوردی به ترتیب، برابر ۰/۰۷۱۴، ۰/۰۸۷۰، ۰/۰۶۸۵، ۰/۰۴۲۶، ۰/۰۶۵۲، ۰/۰۷۳۵، ۰/۰۱۳۵- و ۰/۰۷۸۸ و در سطح ۵ درصد معنادار بوده، که این نتیجه، منطبق با نتایج مطالعات گورا (۱۹۹۸)، گاپتا (۲۰۰۷) و اعجاز و احمد (۲۰۱۰) است.

۶. نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

دولت‌ها در اکثر کشورها به منظور تأمین درآمدهای مالیاتی مورد نیاز خود به منظور مدیریت بخش دولتی، با موانع نهادی و ساختاری در فرایند کسب درآمد مواجه اند. یکی از مهم‌ترین موانع نهادی در کسب درآمدهای مالیاتی، فساد در مدیریت منابع عمومی و درآمدهای مالیاتی است که در کنار ناکارآمدی‌های دولت، بی‌ثباتی‌های سیاسی و عدم حاکمیت قانون، مانع از اصلاحات بلندمدت در نظام مالیاتی در کشورهای مختلف می‌شود. این موانع نهادی، در کشورهای در حال توسعه حادتر است. بنابراین، کیفیت حکمرانی و کنترل فساد در مدیریت منابع عمومی به عنوان دو عامل نهادی به هم

پیوسته‌ای است که بر عملکرد نظام مالیاتی اثرگذار است و ساختار مالیات‌ها وابستگی بالایی به ساختار حکمرانی دارد. بر این اساس، بهبود در ساختار حکمرانی و کاهش سطح فساد در کشورهای مختلف می‌تواند منجر به جلب اعتماد عمومی به دولت، کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و در نهایت، بهبود عملکرد اقتصادی شود.

در این پژوهش، به تحلیل تأثیر شاخص‌های حکمرانی خوب و شاخص درک فساد به عنوان متغیرهای نهادی اثرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی در کشورهای منتخب در دوره ۱۴-۲۰۰۲ با استفاده از روش داده‌های تابلویی پویا پرداخته شده، و نتایج نشان می‌دهد که لگاریتم شاخص حکمرانی خوب و شش مؤلفه آن، به افزایش لگاریتم نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی منجر گردیده؛ لگاریتم شاخص درک فساد در کشورهای مورد بررسی، باعث افزایش لگاریتم نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی شده و همچنین نتایج بیانگر تأثیر مثبت و معنادار رشد تولید ناخالص داخلی سرانه و لگاریتم باز بودن اقتصاد بر لگاریتم درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی است.

بر اساس نتایج حاصل شده، پیشنهاد می‌شود:

- دولت از طریق برقراری ثبات سیاسی به شکل‌گیری نهادهای مدنی و احزاب سیاسی کمک کند تا باعث افزایش تمایل مردم به مشارکت مستمر و نهادینه اجتماعی شود و در نهایت، از طریق بهبود شرایط تولید، منجر به بهبود عملکرد نظام مالیاتی گردد.
- در راستای کاهش محدودیت‌هایی که قوانین و مقررات برای فعالیت‌های تولیدی و در نهایت، درآمدهای مالیاتی دولت ایجاد می‌کند، پیشنهاد می‌شود که دولت از طریق کاهش مداخله‌های غیر ضروری خود و رفع موانع غیراصولی در حوزه صادرات و واردات، شاخص کیفیت قوانین و مقررات را بهبود بخشد.
- در راستای حق اظهار نظر و پاسخگویی، پیشنهاد می‌شود که از طریق استقرار نهادهای مدنی، آزادی مدنی، انتخابات سالم، انتشار اطلاعات در جهت افزایش شفافیت‌ها، کاهش سطح فساد و افزایش اعتماد مردم، اقدامات اساسی صورت گیرد. بنابراین، ایجاد شفافیت در عملکرد دولت،

پاسخگویی در نحوه هزینه‌کرد منابع مالیاتی، اصلاح قوانین مالیاتی و کنترل فساد در نهادهای دولتی، می‌تواند از طریق کاهش فرار مالیاتی به وسیله پرداخت‌کنندگان مالیات و کاهش فساد مالیاتی در مأموران مالیاتی، باعث بهبود عملکرد نظام مالیاتی شود.

منابع و مأخذ

- دادگر، یدالله؛ نظری، روح‌الله و صیامی عراقی، ابراهیم. (۱۳۹۲). دولت و مالیات بهینه در اقتصاد بخش عمومی و کارکرد دولت و مالیات در ایران. *فصلنامه مطالعات اقتصادی کاربردی در ایران*، سال دوم، شماره ۵، صص ۲۹-۱.
- سلاطین، پروانه؛ اسلامبولچی، سحر و یوسفی‌زاده فرد، حسین. (۱۳۹۳). بررسی اثر کیفیت حکمرانی بر درآمدهای مالیاتی در گروه کشورهای منتخب. کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.
- سپهردوست، حمید؛ رجبی، فهیمه و باروتی، مهسا. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی. *فصلنامه نظریه‌های کاربردی اقتصاد*، سال دوم، شماره ۲، صص ۱۲۶-۱۰۳.
- صمدی، علی‌حسین و عیدی‌زاده، شهرام. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر سیاست‌های اقتصادی و مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی در افق ۱۴۰۴ (رهیافت الگوی پویایی شناسی سیستم). *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۶۹، صص ۲۰۹-۱۸۱.
- کمیجانی، اکبر، و سلاطین، پروانه. (۱۳۸۹). تأثیر حکمرانی خوب بر رشد اقتصادی گروه کشورهای منتخب OECD و OPEC. *فصلنامه الگوسازی اقتصادی*، ۲ (۲)، صص ۲۴-۱.
- کریمی پتانلار، سعید؛ گیلک حکیم‌آبادی، محمدتقی و صابر نوچمنی، صابر. (۱۳۹۴). تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب. *پژوهشنامه مالیات*، سال ۲۳، شماره ۲۷، صص ۹۰-۶۳.
- کریمی پتانلار، سعید؛ بابازاده، محمد و حمیدی، نعیمه. (۱۳۹۰). اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت: مطالعه موردی کشورهای منتخب در حال توسعه. *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، شماره ۱۹ (۵۷)، صص ۱۶۹-۱۵۷.

- رحمانی، تیمور؛ فلاحی، سامان؛ رضایی محمد قاسم و سبزو، محبوبه. (۱۳۹۰). پذیرش عمومی مالیات، فساد و دموکراسی: یک مطالعه بین کشوری. *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۱۱، صص ۳۸-۶۲.
- رضایی، ابراهیم؛ رضایی، محمد قاسم و شهبازی، کیومرث. (۱۳۹۰). بررسی اثرات انگیزه‌های رانت‌جویانه بر درآمدهای مالیاتی در ایران (رابطه بین ترکیب مخارج و درآمدهای مالیاتی). *پژوهشنامه مالیات*، شماره دوازدهم (۶۰)، صص ۹۷-۱۲۰.
- رضایی، اختر. (۱۳۸۹). اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی در کشورهای منتخب در حال توسعه. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مازندران.
- نظری، علیرضا و فدایی، ایمان. (۱۳۹۲). آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران. *فصلنامه سیاست‌های اقتصادی*، ۱ (۴)، صص ۹۵-۱۱۰.
- Acemoglu, D., Verdier, T., & Acemoglu, T. V. (2000). The choice between market failure and corruption." *American Economic Review*, 90, 194-211.
- Ajaz, T., & Ahmad, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405-417.
- Arellano, M., & Bond, S. (1991). Some tests of specification for panel data: Monte Carlo evidence and an application to employment equations. *The Review of Economic Studies*, 58(2), 277-297.
- Baltagi, B, H. (2005). *Econometric Analysis of Panel Data*, 3rd. Edition, England, John Wiley & Sons.
- Bird, A. and Stephan, A. (2015). Governance and taxes: Evidence from regression discontinuity. *Journal of Economic Issues*, 5(3), 12-17.
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. (2008). Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 55-71.
- Blundell, R., & Bond, S. (1998). Initial conditions and moment restrictions in dynamic panel data models. *Journal of Econometrics*, 87(1), 115-143.

- Boussaidi, A., & Hamed, M. S. (2015). The impact of governance mechanisms on tax aggressiveness: empirical evidence from Tunisian context. *Journal of Asian Business Strategy*, 5(1), 1-12.
- Fan, C. S. (2006). Kleptocracy and corruption. *Journal of Comparative Economics*, 34(1), 57-74.
- Çule, M., & Fulton, M. (2009). Business culture and tax evasion: Why corruption and the unofficial economy can persist. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 72(3), 811-822.
- Ghani, Z. (2011). A cross country analysis of tax performance with special focus on Pakistan's tax effort. *Journal of Economic Issues*, 11(1), 1-25.
- Gupta, A. (2007). Determinants of tax revenue efforts in developing countries. IMF Working Papers, No. 07/184 Washington, DC: The International Monetary Fund Organization for Economic: 1-39.
- Gupta, R. (2008). Tax evasion and financial repression. *Journal of Economics and Business*, 60(6), 517-535.
- Ghura, D. (1998). Tax revenue in Sub-Saharan Africa: effects of economic policies and corruption. IMF Working Paper, No. 98/135: 1-25.
- Imam, P. A., and Jacobs, D. (2007). Effect of corruption on tax revenues in the Middle East, *Review of Middle East Economics and Finance Rev*, Middle East Econ. Fin., 10(1), 1-24.
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Zoido-Lobaton, P. (1999). *Aggregating Governance Indicators* (Vol. 2195). World Bank Publications.
- Lateef, K. S. (1991). Comment on "Governance and Development," by Boeninger. *The World Bank Economic Review*, 5(suppl 1), 295-298.
- Law, S. H., and Azman-Saini, W. N. W. (2012). Institutional quality, governance, and financial development, *Economics of Governance*, 13(3): 217-236.
- Mutascu, M. (2011). Influence of climate conditions on tax revenue. MPRA (Munich Personal RePEc Archive) Paper, No. 40324.

- Sanyal, A., Gang, I. N., & Goswami, O. (2000). Corruption, tax evasion and the Laffer curve. *Public choice*, 105(1), 61-78.
- Schneider, F. (2006). Corruption and the Shadow Economy: An Empirical Analysis, Discussion Paper No. 1936.
- Tanzi, V., & Davoodi, H. R. (2000). *Corruption, Growth, and Public Finances* (No. 2000-2182). International Monetary Fund.
- Tanzi, V., & Zee, H. H. (2000). Tax policy for emerging markets: developing countries. *National Tax Journal*, 299-322.
- World Bank (2014). World development indicators database.

