

## بررسی تاثیر حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی

حمید سپهر دوست\*

دانشیار اقتصاد دانشگاه بوعلی سینا، همدان، [hamidbasu1340@gmail.com](mailto:hamidbasu1340@gmail.com)

فهیمة رجبی

دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد دانشگاه بوعلی سینا، همدان، [fahimerajabi0@gmail.com](mailto:fahimerajabi0@gmail.com)

مهسا باروتی

دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد دانشگاه بوعلی سینا، همدان، [mahsabarouty@gmail.com](mailto:mahsabarouty@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۳/۱۶ تاریخ پذیرش ۹۴/۰۵/۲۷

### چکیده

بر اساس دیدگاه اقتصاددانان نهادگرا، ضعف ساختار و عملکرد نهادها یکی از دلایل توسعه نیافتگی است. هدف این پژوهش، بررسی کانال‌های اثرگذاری حکمرانی خوب، در کنار سایر متغیرهای کلان بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی ایران و کشورهای منتخب سند چشم‌انداز ۲۰ ساله جمهوری اسلامی ایران با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم یافته (GMM)، طی سال‌های ۲۰۱۳-۲۰۰۲ است. برای این منظور از آمار و اطلاعات مولفه‌های سه‌گانه و شاخص‌های شش‌گانه حکمرانی خوب و درآمدهای مالیاتی در کنار متغیرهای کلان اقتصادی که توسط سازمان توسعه جهانی و همچنین بانک جهانی ارائه می‌شود، استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که متوسط شاخص کل حکمرانی خوب با ضریب ۱۰/۴۲ درآمدهای مالیاتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در ارتباط با کانال‌های اثرگذاری نیز مشخص گردید که مولفه اول شامل شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی، با ضریب ۹/۱۱، مولفه دوم شامل شاخص اثربخشی دولت و کیفیت مقررات، با ضریب ۸/۳۷ و همچنین مولفه سوم شامل تأمین قضایی و کنترل فساد، با ضریب ۱۰/۳۱، اثری مثبت و معنی‌دار بر درآمد مالیاتی ایران و کشورهای منتخب دارند.

**واژه‌های کلیدی:** حکمرانی خوب، مالیات، کشورهای سند چشم‌انداز ایران.

**طبقه بندی JEL:** H11, H21, H50

\* نویسنده مسئول مکاتبات

## ۱- مقدمه

مالیات به عنوان مهم‌ترین منبع درآمدی دولت نقش ویژه‌ای در تامین مالی بخش عمومی ایفاء می‌کند. اقتصاد سالم اقتصادی است که بیش‌تر هزینه‌های عمرانی و جاری دولت از طریق مالیات تامین شود. اما در برخی از کشورها از جمله ایران به دلیل دسترسی به منابع مالی جایگزین مانند نفت، آن‌چنان که شایسته است به درآمدهای مالیاتی به عنوان درآمد پایدار و به خصوص لازمه اجرای سیاست‌های منطبق با اقتصاد مقاومتی توجه نمی‌شود. تجربیات گذشته کشورها نشان‌دهنده این موضوع است که تکیه بر درآمدهای غیر مالیاتی، زیان‌بخش و ناپایدار است و اتکاء به درآمدهای مالیاتی یکی از مناسب‌ترین روش‌های تامین درآمد برای دولت محسوب می‌شود. بنابراین اجرای صحیح سیاست‌های مالیاتی را می‌توان وسیله‌ای برای افزایش پویایی اقتصادی و حرکت به سمت توسعه تلقی کرد. در عین حال، اجرای ناصحیح سیاست‌های مالیاتی موجب ضعف بخش‌های مختلف اقتصادی و عدم تامین منابع مالی دولت از این روش و کند شدن حرکت توسعه اقتصادی و اجتماعی می‌شود (شیرخانی، ۱۳۸۵: ۴۴). در همین رابطه، به دلیل اهمیت مالیات به عنوان یک منبع اصلی درآمدی، از اهداف مهم اقتصادی برنامه‌های توسعه و سند چشم‌انداز، کاهش اتکا به درآمدهای نفتی و درآمدهای حاصل از آن است. زیرا قیمت نفت که در عمده موارد، تحت تاثیر بازارهای جهانی است، به هنگام وقوع یک بحران در جهان یا تحریم قیمت و به دنبال آن درآمد حاصل از فروش نفت به شدت کاهش یافته و اقتصاد کشور با مشکلات جدی مواجه می‌شود. بنابراین، افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در بودجه دولت بهترین شیوه برای کاهش اتکا به درآمدهای نفتی است و یک منبع پایدار و درون‌زای ملی را فراروی دولت قرار می‌دهد.

در ارتباط با مقوله مالیات، وجود انگیزه پرداخت اهمیت بسزایی دارد و زمانی تمایل به پرداخت مالیات توسط افراد افزایش می‌یابد که اعتماد به دولت بیشتر شده و بدانند که مالیات پرداخت شده به دولت به بهترین صورت برای ارتقای سطح خدمات اساسی و سرمایه‌گذاری عمومی صرف می‌شود. در این راستا، حکمرانی خوب به عنوان یک عامل نهادی موثر بر اعتماد افراد به دولت، می‌تواند بر روی کسب درآمدهای مالیاتی اثر گذار باشد. لازم به اشاره است که در حکمرانی خوب، بین سه رکن اصلی دولت، جامعه مدنی و بخش خصوصی ارتباط نزدیکی وجود دارد و این امر سبب می‌شود که از امور عمومی

به شکل بهینه‌تری بهره‌برداری شود، زیرا مسئولیت اداره عمومی بین سه نهاد تقسیم شده و هر سه بخش مذکور در تعامل با یکدیگر قرار دارند، به گونه‌ای که ضعف و قدرت بیش از حد یکی از آن‌ها تعادل اجتماعی را بر هم خواهد زد (کميجانی و سلاطین، ۱۳۸۹: ۴). پیشرفت اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته این ایده را تقویت می‌کند که برقراری تفکر حکمرانی خوب، مجموعه‌ای از نهادها را در جامعه ایجاد خواهد کرد که این نهادها خود تضمین کننده‌ی رشد مستمر و دستیابی به توسعه پایدار خواهند بود و گسترش پایه‌های مالیاتی و افزایش درآمد مالیاتی را به دنبال خواهند داشت. لذا توانمندسازی دولت و بهبود حکمرانی خوب قابلیت استفاده از تمامی توانایی‌ها و استعدادها را فراهم خواهد آورد و دولت و بازار را چنان مقابل هم قرار می‌دهد که مکمل هم باشند (رنانی، ۱۳۷۶: ۴۴). هدف از این پژوهش، بررسی تاثیر حکمرانی و کانال‌های اثرگذاری آن در کنار سایر متغیرهای کلان اقتصادی بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی ایران و کشورهای منتخب سند چشم‌انداز طی سال‌های ۲۰۱۳-۲۰۰۲ و پاسخگویی به این پرسش اصلی تحقیق است که چگونه مولفه‌های حکمرانی خوب یا همان کانال‌های اثرگذاری، درآمد مالیاتی را در بین کشورهای مورد بررسی به صورت معنی‌داری متأثر می‌سازند؟ از دلایل مهم برای انتخاب کشورهای سند چشم‌انداز، تشابه و نزدیکی ساختار اقتصادی این کشورها با ایران و اهمیت الگوی رشد این کشورها برای هدف‌گذاری برنامه توسعه کشور طی سال‌های برنامه‌ای است. البته در بین کشورهای منتخب سند چشم‌انداز نیز معیار وجود داده‌های اطلاعاتی مورد نیاز پژوهش مد نظر قرار گرفت. به طوری که بر اساس وجود اطلاعات و داده‌های اقتصادی مورد استفاده و همچنین قابل قبول در پایگاه‌های اطلاعاتی از قبیل بانک جهانی، ۱۵ کشور از میان کشورهای عضو سند چشم‌انداز انتخاب و به همراه کشور ایران مورد بررسی قرار گرفتند. در ادامه، مبانی نظری، پیشینه مطالعاتی، روش تحقیق، تخمین الگو، و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادهاى تحقیق ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری تحقیق

با بروز بحران‌های مالی و رکود مزمن در اقتصاد جهانی، مطالعه و بررسی‌های مرتبط با تخمین ظرفیت مالیاتی از اوایل دهه ۱۹۹۰ از سر گرفته شد. در دهه ۱۹۹۰، بر اساس اصل ضرورت هدایت، سیاست بهبود حکمرانی خوب<sup>۱</sup> یا توانمندسازی دولت، در کانون توصیه‌های سیاست‌گذاری سازمان‌های بین‌المللی از جمله سازمان ملل متحد، بانک

<sup>۱</sup> Good Governance

جهانی و صندوق بین‌المللی پول<sup>۱</sup> (IMF) قرار گرفت. در این چارچوب مساله ابعاد دولت یا کوچک‌سازی دولت، نقش محوری خود را به توانمندسازی دولت داده است و حکمرانی خوب به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده رشد و توسعه اقتصادی مطرح گردیده است (میدری و خیرخواهان، ۱۳۸۳: ۴۷). مشکلات مرتبط با درآمدهای مالیاتی، در کشورهای در حال توسعه که با مشکلات نهادی از جمله کیفیت پایین نهادی (حکمرانی) مواجه هستند بیشتر قابل مشاهده است. در حالیکه، تقویت ویژگی پاسخگویی و اثربخشی دولت به موجب بهبود نهادها (حکمرانی)، تمایل افراد را به پرداخت مالیات افزایش می‌دهد زیرا حکمرانی خوب سیستم مالیاتی خوب را به دنبال دارد. سه عنصر اصلی برای به وجود آمدن سیستم مالیاتی وجود دارد، که شامل مشروعیت دولت، تمایل مالیات-دهندگان به پرداخت مالیات و کارایی دولت است. اعتمادی که در راستای ارتقای کیفیت حکمرانی در افراد جامعه پدیدار می‌شود موجب وصول به موقع درآمدهای مالیاتی دولت می‌گردد و این امر به تقویت ساختار اقتصادی منجر خواهد شد (اعجاز و احمد<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰: ۴۱۳).

در متون اقتصادی، زیرساخت‌های اجتماعی به سه گروه عمده تقسیم می‌شود. گروه اول شامل نحوه تخصیص مخارج دولت بین طرح‌های سرمایه‌گذاری و سایر مخارجی است که به طور مستقیم تخصیص منابع بین سرمایه‌گذاری و مصرف را تحت تأثیر قرار می‌دهد و به سیاست‌های اقتصادی دولت مربوط می‌شود. گروه دوم، نهادها و سیاست‌هایی است که محیط اجتماعی مناسبی به وجود می‌آورد تا تصمیم‌گیری خصوصی در داخل این محیط انجام گیرد. برای مثال، اگر جرم و جنایت کنترل نشود یا احتمال حمله داخلی و خارجی وجود داشته باشد، پاداش سرمایه‌گذاری برای بخش خصوصی و فعالیت‌های نوآورانه جهت افزایش تولید، به شدت کاهش می‌یابد. همچنین اگر به اجرای قراردادهای احترام گذاشته نشود یا تفسیر دادگاه‌ها از ضمانت اجرای قراردادهای غیرقابل پیش‌بینی باشد، طرح‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت جذابیت کمتری پیدا می‌کنند. به همین ترتیب انتظار می‌رود، هنگامی که دولت مبادلات و فعالیت اقتصادی را در جامعه مجاز و آزاد می‌شمارد، قدرت انحصاری را محدود می‌کند. گروه سوم نیز، شامل آن سری از نهادها و سیاست‌هایی است

<sup>1</sup> International Monetary Fund

<sup>2</sup> Ajaz and Ahmad

که فعالیت‌های رانت‌جویانه به وسیله خود دولت را نظارت و کنترل می‌کند (رومر، ۱۳۸۳: ۳۲).

ضعف نهادی کشورهای در حال توسعه موجب شده است که دولت‌ها نتوانند از میزان بالقوه ظرفیت مالیاتی برای تامین مالی خود استفاده کنند و با توجه به بروز مشکلات حاکمیتی، دولت‌ها زمانی می‌توانند مالیات‌ها را به اندازه دلخواه جمع‌آوری نمایند که محیط نهادی در راستای ایجاد انگیزه بیشتر پرداخت‌کنندگان مالیاتی شکل گرفته باشد (تانزی<sup>۱</sup>، ۱۹۸۷: ۱۲). طی چند دهه اخیر، بروز نارسایی‌ها در سه گروه مشکلات فرهنگی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات اجرایی در نظام مالیاتی کشورها، باعث شده تا به نهادهای دخیل در تسهیل وصول درآمدهای مالیاتی توجه ویژه‌ای شود (راداو<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵: ۱۷). در رویکرد جدید، نقش متغیرهای نهادی و ساختاری برجسته می‌شود، به‌طوری‌که از عوامل تاثیرگذار بر درآمدهای مالیاتی از جمله درآمد ملی سرانه، سهم بخش‌های مختلف در اقتصاد، تورم و دیگر عوامل به عنوان متغیرهای سنتی طرف عرضه درآمد مالیاتی و از شاخص‌های سیاسی و برخی متغیرهای نهادی به عنوان متغیر طرف تقاضا یاد می‌شود. برای مثال، بیرد و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸: ۶۲)، با این پیش فرض به تصریح متغیرهای طرف تقاضا می‌پردازند که مودیان مالیاتی در صورتی با تمایل مالیات را پرداخت می‌نمایند که دریابند خواسته‌های آنان به نحو مناسبی در نهادهای سیاسی منعکس می‌شود، دولت در ازای مالیات دریافتی از شهروندان در مقابل آن‌ها پاسخگو است، منابع مالی به‌دست آمده از مالیات به بهترین نحو برای ارتقای رفاه جامعه به کار گرفته می‌شود و افراد جامعه از خدمات عمومی بهتری برخوردار می‌گردند. در یک رویکرد نظری دیگر، گوپتا<sup>۴</sup> (۲۰۰۷: ۹) بیان می‌دارد که بروز هرگونه بی‌اعتمادی افراد به دولت و عدم ثبات سیاسی جامعه، موجبات کاهش بهره‌وری نظام مالیاتی و افزایش هزینه در وصول مالیات‌ها را فراهم آورده و وصول درآمد مالیاتی را با مشکل مواجه می‌سازد.

بر اساس گزارش کمیسیون حکمرانی جهانی<sup>۵</sup> (CGG) در سال ۱۹۹۵، حکمرانی خوب مجموعه‌ای از روش‌های فردی و نهادی و عمومی و خصوصی است که امور مشترک مردم

<sup>1</sup> Tanzi

<sup>2</sup> Radaev

<sup>3</sup> Bird et al.

<sup>4</sup> Gupta

<sup>5</sup> Commission in Global Governance

را اداره کرده و توسط فرایندی پیوسته، منافع متضاد یا متنوع را همساز و اقدام همکاری-جویانه اتخاذ می‌گردد. در این گزارش آمده است که حکمرانی خوب شامل نهادهای رسمی و نظام‌هایی است که برای تضمین رعایت قانون قدرت پیدا کرده‌اند، همچنین قراردادهای غیررسمی که مردم و نهادها بر سر آن توافق نموده‌اند یا درک می‌کنند به نفع آنهاست. در دیدگاه بانک توسعه آسیایی<sup>۱</sup> (ADB)، حکمرانی خوب روشی است که توسط دولت در مدیریت منابع اجتماعی و اقتصادی برای توسعه به کار می‌رود. همچنین از نظر برنامه توسعه سازمان ملل<sup>۲</sup> (UNDP)، حکمرانی خوب عبارت است از اعمال قدرت اقتصادی، سیاسی و اداری برای مدیریت عمومی کشور و شامل سازوکارها، فرایندها و نهادهایی که شهروندان و گروه‌ها از طریق آن منافع خود را به روشنی بیان کرده، حقوق قانونی خود را اعمال، تعهدات خود را برآورده و تفاوت‌هایشان را میانجیگری می‌کنند. از نظر برنامه توسعه سازمان ملل، پیامد حکمرانی خوب، توسعه‌ای است که اولویت را به فقر می‌دهد، موجب پیشرفت زنان می‌گردد، محیط زیست محافظت می‌گردد، فرصت‌های لازم برای اشتغال و دیگر وسایل معاش خلق می‌شود (کميجانی و سلاطين، ۱۳۸۹: ۷). سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه<sup>۳</sup> (OECD) حکمرانی خوب را استفاده از اقتدار سیاسی و اعمال کنترل برای مدیریت منابع جامعه به منظور توسعه اقتصادی و اجتماعی تعریف می‌کند و بر ویژگی‌هایی همچون شفافیت (پاسخگویی)، اثربخشی دولت، کارایی، چارچوب قانونی مشخص و مسئولیت‌پذیری در تمام سطوح به عنوان شاخص‌های حکمرانی خوب تأکید دارد. کمیته توسعه و همکاری<sup>۴</sup> (DAC)، از تساوی در برابر قانون، تقویت مدیریت بخش دولتی، شفافیت (پاسخگویی)، مدیریت هزینه‌های جاری و مبارزه با فساد، به عنوان اصول حکمرانی یاد کرده و اعلان می‌نماید که حکمرانی خوب نیازمند رویکردی گسترده نسبت به مشارکت طیف وسیعی از گروه‌ها شامل دولت، جامعه مدنی و بخش خصوصی به صورت شفاف و پاسخ‌گویانه است (مقیمي. اعلايي اردکاني، ۱۳۹۰: ۱۷۶).

<sup>1</sup> Asian Development Bank

<sup>2</sup> United Nations Development Programme

<sup>3</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development

<sup>4</sup> Development Assistance Committee

سه تن از محققان بانک جهانی به نام کافمن، کری و زویدو لوباتن<sup>۱</sup> (۱۹۹۹)، حکمرانی خوب را به چگونگی رفتار نهادها و آداب و رسوم رسمی و غیررسمی نسبت می‌دهند که نشانگر ظرفیت و توانایی دولت در اداره کارآمد منابع، احترام به شهروندان و نهادهایی است که تعاملات اجتماعی و اقتصادی میان آنها را حکمفرما می‌باشد. بنابراین، شش شاخص حکمرانی خوب عبارتند از شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی بدون حضور خشونت، اثربخشی دولت در انجام وظایف محول شده و کیفیت تنظیم‌گری مقررات و سرانجام تأمین قضایی و کنترل فساد در چارچوب‌های قانونی (شاه‌آبادی، سپهردوست و جامه‌بزرگی، ۱۳۹۱: ۹۲). بانک جهانی، حکمرانی خوب را براساس شش شاخص تعریف می‌کند که عبارتند از:

- الف- شاخص حق اظهار نظر و پاسخگویی، بدین مفهوم که مردم بتوانند دولت را در برابر آنچه که بر مردم تاثیر می‌گذارد مورد سوال و بازخواست قرار دهند،
- ب- شاخص ثبات سیاسی وعدم خشونت، برای اندازه‌گیری میزان ثبات رژیم حاکم و رهبران آن، درجه احتمال تداوم حیات موثر دولت و تداوم سیاست‌های جاری در صورت مرگ و میر یا تغییر رهبران و دولت‌مردان فعلی،
- ج- شاخص کارائی و اثربخشی دولت برای سنجش کارآمدی دولت در انجام وظایف محوله که شامل مقولات ذهنی همچون کیفیت تهیه و تدارک خدمات عمومی یا کیفیت نظام اداری، صلاحیت و شایستگی کارگزاران و استقلال خدمات همگانی از فشارهای سیاسی،
- د- شاخص تنظیم مقررات با تمرکز بر روی سیاست‌های ناسازگار با بازار شامل سیاست‌هایی نظیر کنترل قیمت‌ها، عدم نظارت کافی بر سیستم بانکی و همچنین هزینه وضع قوانین برای محدودیت بیش از اندازه تجارت خارجی،
- ه- شاخص حاکمیت قانون برای نشان دادن میزان احترام عملی دولت مردان و شهروندان یک کشور برای نهادهایی که با هدف وضع و اجرای قانون و حل اختلاف ایجاد شده‌اند،
- و- شاخص کنترل فساد برای شناسایی هرگونه سوء استفاده از قدرت و امکانات عمومی در جهت منافع شخصی (کمیجانی و سلاطین، ۱۳۸۷: ۶).

### ۳- پیشینه تحقیق

<sup>۱</sup> Kufmann, Kraay, Pablo.Zoido.Lobaton

در بین مطالعات داخلی، کمیجانی و سلاطین (۱۳۸۹)، به بررسی تاثیر حکمرانی خوب بر رشد اقتصادی در گروه کشورهای منتخب (OPEC و OECD) با استفاده از روش داده‌های تلفیقی در دوره ۲۰۰۷-۱۹۹۶ پرداخته و به این نتیجه رسیدند که ارتباط مثبت و معنی‌دار میان شاخص کیفیت حکمرانی و رشد اقتصادی در هر دو گروه وجود دارد. رضایی (۱۳۸۹)، در پژوهش خود به بررسی اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی دولت در ۲۷ کشور در حال توسعه در دوره ۲۰۰۶-۲۰۰۲ و با استفاده از تکنیک داده‌های تابلویی پرداخت. نتایج نشان داد که بین شاخص درک فساد و کنترل فساد با نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد.

بشیری و شقاقی شهری (۱۳۹۰)، به بررسی ارتباط حکمرانی خوب و فساد و رشد اقتصادی پرداخته و نتیجه گرفتند که ارتباط معنی‌دار و مستقیمی بین اجزای شاخص حکمرانی خوب با رشد اقتصادی در کشورهای منطقه وجود دارد. کریمی پتانلار و بابازاده (۱۳۹۰)، به بررسی اثر فساد مالی بر درآمد مالیاتی و مخارج دولت در ۳۱ کشور منتخب در حال توسعه پرداخته و نشان دادند که به دنبال افزایش فساد مالی سهم نسبی درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی کاهش می‌یابد. سحابی، اعتصامی و امین‌پور (۱۳۹۲)، به بررسی اثر حکمرانی خوب و اندازه دولت بر توسعه مالی در کشورهای منتخب با استفاده از داده‌های آماری ۷۶ کشور در حال توسعه و توسعه یافته برای دوره زمانی ۲۰۱۱-۱۹۹۶ پرداخته و به این نتیجه رسیدند که اندازه دولت اثر منفی و حکمرانی خوب اثر مثبت بر توسعه بخش مالی کشورهای مورد مطالعه دارند. نظری و فدایی (۱۳۹۲)، به آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران در چارچوب ارکان سه‌گانه آن (قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی) پرداختند و به این نتیجه رسیدند 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 می‌باشند.

سلاطین، اسلامبولچی و یوسفی‌زاده فرد (۱۳۹۳)، اثر کیفیت حکمرانی خوب بر درآمدهای مالیاتی در گروه کشورهای منتخب با استفاده از داده‌های تلفیقی و طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۰ را بررسی نمودند. نتایج حاصل از برآورد الگو به روش اثرات ثابت نشان داد که کیفیت حکمرانی خوب اثر مثبت و معنی‌دار بر نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP در گروه کشورهای منتخب درآمد متوسط دارد. همچنین، صمدی و عیدی‌زاده

(۱۳۹۳)، به طراحی الگویی پویا برای نظام مالیاتی ایران بر اساس رهیافت پویایی‌شناسی سیستم پرداختند و به این نتیجه رسیدند که با ادامه روند کنونی، وضعیت تلاش مالیاتی و فرار مالیاتی در اقتصاد ایران از جایگاه مناسبی برخوردار نخواهد بود.

در بین مطالعات خارجی، گورا<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، با استفاده از داده‌های تابلویی و اطلاعات آماری ۳۹ کشور آفریقایی طی سال‌های ۱۹۹۶-۱۹۸۵، به بررسی آثار سیاست‌های اقتصادی و فساد بر سهم مالیات در تولید ناخالص داخلی پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که سهم نسبی درآمدهای مالیاتی دولت در تولید ناخالص داخلی در پی اصلاح ساختار سیاسی و کاهش فساد، کاهش تورم و افزایش درجه باز بودن اقتصاد به صورت معنی‌داری افزایش می‌یابد. تانزی و داودی<sup>۲</sup> (۲۰۰۰)، با استفاده از تکنیک داده‌های تابلویی و اطلاعات و آمار ۹۰ کشور توسعه یافته و در حال توسعه طی سال‌های ۱۹۹۷-۱۹۸۰، به بررسی اثر فساد بر رشد اقتصادی و مالیه عمومی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که مقوله فساد، تاثیر منفی و معنی‌دار بر کل درآمدهای مالیاتی به جای می‌گذارد.

گوپتا<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) به بررسی عوامل تعیین‌کننده درآمد مالیاتی در کشورهای در حال توسعه با گروه‌های درآمدی مختلف (۵۰ کشور با درآمد پایین، ۳۶ کشور با درآمد متوسط و ۳۴ کشور با درآمد بالا) طی دوره زمانی ۲۰۰۴-۱۹۹۸ پرداخت. نتایج نشان داد که درآمد سرانه تاثیر مثبتی بر درآمد مالیاتی کشورهای با درآمد بالا دارد، اما این اثر در کشورهای با درآمد پایین و متوسط ضعیف‌تر است و متغیر درجه باز بودن تجاری، اثر مثبتی بر درآمد مالیاتی کشورهای با درآمد پایین و متوسط دارد. ایمام و جیکوبز<sup>۴</sup> (۲۰۰۷)، با استفاده از روش داده‌های تابلویی، به بررسی اثر فساد بر درآمدهای مالیاتی دولت در ۱۲ کشور خاورمیانه طی سال‌های (۲۰۰۳-۱۹۹۰) به کمک شاخص فساد موسسه راهنمای ریسک بین‌الملل<sup>۵</sup> (ICRG) پرداختند و نتایج بیانگر آن است که مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر مشاغل آزاد نسبت به سایر مالیات‌ها بیشتر تحت تاثیر فساد قرار می‌گیرند.

اعجاز و احمد<sup>۶</sup> (۲۰۱۰)، اثر متغیرهای نهادی و ساختاری (فساد و حکمرانی) بر روی درآمدهای مالیاتی ۲۵ کشور در حال توسعه را طی دوره زمانی ۲۰۰۵-۱۹۹۰ مورد

---

<sup>1</sup> Guhra

<sup>2</sup> Tanzi and Davoodi

<sup>3</sup> Gupta

<sup>4</sup> Imam and Jacobs

<sup>5</sup> Intemational Country Risk Guide

<sup>6</sup> Ajaz and Ahmad

مطالعه قرار دادند. نتایج بررسی بیانگر وجود اثر مثبت و معنی دار متغیرهای حکمرانی خوب، درآمد سرانه، اندازه بخش صنعت و باز بودن تجارت و اثر منفی فساد، تورم و اندازه بخش کشاورزی بر درآمدهای مالیاتی است. قانی<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)، عملکرد مالیاتی ۲۴ کشور با درآمد متوسط را طی دوره زمانی ۲۰۰۵-۱۹۹۶، مورد بررسی قرار داد. نتایج موید اهمیت حکمرانی خوب به خصوص شاخص حاکمیت قانون و فساد بر درآمد مالیاتی است. موتاسکو<sup>۲</sup> (۲۰۱۱)، به بررسی اثر شرایط کشور بر درآمدهای مالیاتی ۱۲۳ کشور طی دوره ۲۰۱۰-۱۹۹۶ پرداخت و نتایج بیانگر تاثیر مثبت درآمد سرانه، اندازه بخش صنعت، تعادل تجاری، هزینه های مصرفی دولت و اثربخشی دولت بر درآمد مالیاتی است. مهرآرا و همکاران (۲۰۱۱)، به بررسی رابطه بین درآمدهای دولت و مخارج دولت بین ۴۰ کشور آسیایی طی دوره ۲۰۰۸-۱۹۹۵ با استفاده از آزمون همجمعی و علیت پانلی پرداختند. نتایج آزمون علیت تایید کننده وجود رابطه علیت دو طرفه بین مخارج و درآمدهای دولت در کوتاه مدت و بلندمدت و همچنین فرضیه تطابق مالی است. لاو و ساینی<sup>۳</sup> (۲۰۱۲)، به بررسی رابطه خطی و غیرخطی کیفیت نهادی و توسعه مالی کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته طی دوره زمانی ۲۰۰۴-۱۹۹۶ پرداختند. نتایج نشان می دهد که بین کیفیت نهادی و توسعه بخش بانکی رابطه خطی و بین کیفیت نهادی و توسعه بازار سهام رابطه غیرخطی وجود دارد. آزلان و آرمیده<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، به بررسی رابطه بین مالکیت شرکت های بزرگ و حکمرانی با تاکید بر مقوله فرار مالیاتی در مالزی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که بهبود حکمرانی خوب می تواند باعث کاهش فرار مالیاتی در شرکت های بزرگ مالزی شود. بوسیدی و سیدهوم<sup>۵</sup> (۲۰۱۵)، به بررسی تاثیر حکمرانی بر پرخاشگری مالیاتی در کشور تونس طی سال های ۲۰۱۲-۲۰۰۶ پرداختند و نتایج تخمین آنان نشان داد که در سطح گسترده، مالکیت و مدیریت شرکت ها اثر قابل توجه و معنی دار بر پرخاشگری مالیاتی داشته و بهبود حکمرانی باعث کاهش پرخاشگری مالیاتی می شود. همچنین بیرد و استیفان<sup>۶</sup> (۲۰۱۵)، با استفاده از رگرسیون گسسته، رابطه

<sup>1</sup> Ghani

<sup>2</sup> Mutascu

<sup>3</sup> Law and Saini

<sup>4</sup> Azlan and Aramide

<sup>5</sup> Boussaidi and Sidhom

<sup>6</sup> Bird and Stephan

میان حکمرانی و اجتناب از مالیات را مورد مطالعه قرار دادند، نتایج تحقیق آنان تاییدکننده وجود رابطه معکوس میان بهبود حکمرانی خوب و پدیده اجتناب از مالیات است.

با مروری بر مطالعات تجربی انجام شده ملاحظه می‌گردد که بیشتر مطالعات قبلی بر محوریت بررسی اثر حکمرانی خوب بر رشد و توسعه اقتصادی قرار گرفته‌اند در حالیکه شرایط کنونی اقتصاد ایران به گونه‌ایست که با توجه به محورهای مرتبط با سیاست‌های اجرایی اقتصاد مقاومتی، لازم است جهت برون‌رفت نظام اقتصادی کشور در شرایط تحریم و کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی، بر راهکار توصیه شده بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور تاکید بیشتر نموده و عوامل موثر بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی را بیش از پیش مورد توجه قرار دهیم. به همین دلیل محور قرار دادن عملکرد نظام مالیاتی و ارتباط آن با شاخص‌های حکمرانی، وجه تمایز پژوهش حاضر از مطالعات انجام شده در قبل می‌باشد.

#### ۴- روش‌شناسی تحقیق و ساختار الگو

در این پژوهش، جهت بررسی بهبود حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در ایران و کشورهای منتخب سند چشم‌انداز شامل کشورهای آذربایجان، بحرین، مصر، گرجستان، ایران، فلسطین اشغالی، اردن، قزاقستان، کویت، قرقیزستان، لبنان، عمان، پاکستان، قطر، تاجیکستان و ترکیه، از داده‌های تابلویی طی سال‌های ۲۰۱۳-۲۰۰۲ استفاده شده است. شاخص عملکرد درآمدی نظام مالیاتی، همان شاخص نسبت مالیاتی یا سهم کل درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی است که برای اولین بار توسط ویلیامسون<sup>۱</sup> (۱۹۶۱) به عنوان یک جانشین خوب برای برآورد ظرفیت مالیاتی کشورهای درحال توسعه معرفی شد. در این مطالعه نیز از متغیر نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به قیمت ثابت سال پایه ۱۳۸۳ استفاده شده است. داده‌های مورد نیاز و مرتبط با تحقیق نیز از بانک سری زمانی سایت بانک مرکزی استخراج گردید. همچنین برای متغیرهای کلان اقتصادی مورد بررسی در پژوهش، شامل درآمد سرانه، نرخ تورم، درجه باز بودن اقتصادی؛ سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی و همین‌طور سهم ارزش افزوده بخش صنعت به تولید ناخالص داخلی، از داده‌های گزارش شده در سایت بانک مرکزی استفاده شد. در ارتباط با انتخاب مولفه‌های حکمرانی خوب

<sup>۱</sup> Williamson

به عنوان متغیرهای مستقل تاثیرگذار، معیار کافمن، کرای و زیدو- لوباتون از محققان بانک جهانی در نظر گرفته شد که پس از سال ۱۹۹۶، تحقیقات خود را معطوف به توسعه دیدگاه حکمرانی خوب از منظر بانک جهانی نموده و تأکید دارند که مقوله حکمرانی خوب شامل سه مولفه کلی الف) فرآیندی که از طریق آن صاحبان قدرت، انتخاب، نظارت و تعویض می‌شوند، ب) ظرفیت و توانایی دولت برای اداره کارآمد منابع و اجرای سیاست‌های درست و ج) احترام شهروندان و دولت به نهادهایی که تعاملات اجتماعی و اقتصادی میان آنها را اداره می‌کنند، است (کافمن و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹: ۷). مولفه اول یعنی "فرآیند انتخاب، نظارت و تعویض دولت‌ها"، با دو شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی، مولفه دوم یعنی "ظرفیت و توانایی دولت" برای اداره کارآمد منابع و اجرای سیاست‌های درست با دو شاخص اثربخشی دولت و کیفیت مقررات و همچنین مولفه سوم یعنی "احترام شهروندان و دولت به چارچوب‌های نهادی" با دو شاخص تأمین قضایی و کنترل فساد معرفی می‌گردد (رابطه ۱). داده‌های آماری مرتبط با مقوله حکمرانی، از گزارش جهانی شاخص حکمرانی<sup>۲</sup> (WGI) در سال ۲۰۱۳ استخراج شده است.

$$GII = \{VA, PS, GE, RQ, RL, CC\} \quad (1)$$

در رابطه ۱، GII نشان دهنده شاخص کلی حکمرانی خوب، VA شفافیت (پاسخگویی)، PS شاخص ثبات سیاسی، GE شاخص اثربخشی دولت، RQ شاخص کیفیت تنظیم‌گری مقررات، RL شاخص تأمین قضایی و CC شاخص کنترل فساد است. همچنین، 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. البته به دلیل وجود اعداد منفی در شاخص‌های حکمرانی کشورها، از روش مثبت سازی اعداد استفاده شد تا امکان لگاریتم‌گیری از اعداد وجود داشته باشد. همچنین با توجه به مبانی نظری و پیشینه مطالعاتی ارائه شده در بخش‌های قبلی مطالعه، الگوی اندازه‌گیری به صورت رابطه ۲، متشکل از شاخص حکمرانی خوب و همچنین سایر متغیرهای کلان اقتصادی مورد بررسی و تجزیه تحلیل قرار می‌گیرد.

$$\left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it} = GII_{it}^{\beta_1}, OPEN_{it}^{\beta_2}, AGR_{it}^{\beta_3}, IND_{it}^{\beta_4}, INF_{it}^{\beta_5}, GDPPER_{it}^{\beta_6}, \left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it-1}^{\beta_7} \quad (2)$$

<sup>1</sup> Kaufmann et al.

<sup>2</sup> World Governance Indicators (2013)

که در آن  $(Tax/GDP)_{it}$  نشان دهنده سهم کل درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی کشور  $i$  در سال  $t$ ،  $GII_{it}$  شاخص کلی حکمرانی خوب،  $GDP_{PER_{it}}$  تولید ناخالص داخلی سرانه کشورها،  $INF_{it}$  شاخص تورم کشورها،  $IND_{it}$  سهم بخش صنعت از تولید ناخالص داخلی کشورها،  $OPEN_{it}$  درجه باز بودن اقتصاد یا همان مجموع سهم واردات و صادرات از تولید ناخالص داخلی کشورها،  $AGR_{it}$  سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی کشورها و  $(Tax/GDP)_{it-1}$  سهم درآمد مالیاتی از تولید ناخالص داخلی کشورها با یک وقفه زمانی می‌باشند که پس از لگاریتم‌گیری به صورت رابطه ۳ نوشته می‌شود.

$$L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it} = \alpha + \beta_1 LGII_{it} + \beta_2 Lopen_{it} + \beta_3 Lagr_{it} + \beta_4 Lind_{it} + \beta_5 Linf_{it} + \beta_6 Lgdpper_{it} + \beta_7 L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it-1} + U_{it} \quad (3)$$

از آنجایی که در این پژوهش، شاخص کلی حکمرانی خوب ( $GII$ ) بر اساس رابطه ۳، از مولفه "فرآیند انتخاب، نظارت و تعویض دولت‌ها" با دو شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی، مولفه "ظرفیت و توانایی دولت برای اداره کارآمد منابع و اجرای سیاست‌های درست با دو شاخص اثربخشی دولت و کیفیت مقررات و همچنین مولفه "احترام شهروندان و دولت به چارچوب‌های نهادی با دو شاخص تأمین قضایی و کنترل فساد" تشکیل شده است، بنابراین سه الگوی تخمین بعدی جهت بررسی مولفه‌های سه‌گانه و شاخص‌های شش‌گانه حکمرانی خوب طبق روابط ۴ الی ۶ معرفی می‌شوند. در این روابط، از میانگین دو شاخص برای تحلیل معنی‌دار بودن یک مولفه خاص از حکمرانی خوب استفاده شده است.

$$L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it} = \alpha + \beta_1 LVAPS_{it} + \beta_2 Lopen_{it} + \beta_3 Lagr_{it} + \beta_4 Lind_{it} + \beta_5 Linf_{it} + \beta_6 Lgdpper_{it} + \beta_7 L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it-1} + U_{it} \quad (4)$$

$$L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it} = \alpha + \beta_1 LGERQ_{it} + \beta_2 Lopen_{it} + \beta_3 Lagr_{it} + \beta_4 Lind_{it} + \beta_5 Linf_{it} + \beta_6 Lgdpper_{it} + \beta_7 L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it-1} + U_{it} \quad (5)$$

$$L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it} = \alpha + \beta_1 LRLCC_{it} + \beta_2 Lopen_{it} + \beta_3 Lagr_{it} + \beta_4 Lind_{it} + \beta_5 Linf_{it} + \beta_6 Lgdpper_{it} + \beta_7 L\left(\frac{tax}{GDP}\right)_{it-1} + U_{it} \quad (6)$$

در تمامی روابط یاد شده؛ ضرایب  $\beta_2$ ،  $\beta_3$ ،  $\beta_4$ ،  $\beta_5$ ،  $\beta_6$  و  $\beta_7$  به ترتیب ضرایب حساسیت نسبت مالیاتی  $(Tax/GDP)$  به هر یک از متغیرهای درجه باز بودن اقتصادی ( $OPEN$ )،

ارزش افزوده بخش کشاورزی (AGR)، ارزش افزوده بخش صنعت (IND)، تورم (INF)، تولید ناخالص داخلی سرانه (GDPPER)، نسبت درآمد مالیاتی از تولید ناخالص داخلی با یک وقفه زمانی هستند که درصد تغییرات نسبت مالیاتی را به ازای یک درصد تغییر در هر یک از متغیرهای مورد اشاره را نشان می‌دهند. همچنین ضرایب  $\beta_1$  در روابط ۴ الی ۶، نیز به ترتیب بیانگر اثر مولفه‌های حکمرانی خوب از سه مولفه متفاوت، شامل میانگین شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی، میانگین شاخص اثربخشی دولت و کیفیت تنظیم‌گری مقررات و همچنین میانگین شاخص تأمین قضایی و کنترل فساد بر تغییرات متغیر وابسته (Tax/GDP)، می‌باشد.

##### ۵- یافته‌ها

نتایج حاصل از آزمون مانایی برای متغیرهای توضیحی الگو با استفاده از آزمون شین-پسران<sup>۱</sup> که در آن مانایی متغیرها در حالت با عرض از مبدأ و بدون روند مورد بررسی قرار می‌گیرد، در جدول ۱ خلاصه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌گردد، فرضیه صفر برای متغیرها در سطح، رد نمی‌شود، بنابراین تمام متغیرها دارای ریشه واحد بوده و مانا نیستند. با تفاضل‌گیری مرتبه اول از متغیرها، مشاهده می‌شود که فرضیه صفر رد می‌شود، یعنی تمام متغیرها پس از گرفتن تفاضل مرتبه اول فاقد ریشه واحد بوده و مانا هستند.

همچنین نتایج حاصل از انجام آزمون انگل گرنجر که در جدول ۲ خلاصه شده است، نشان‌دهنده این واقعیت است که داده‌ها با یک مرتبه تفاضل هم جمع بوده و در واقع هم انباشته از مرتبه اول هستند، بنابراین برای تخمین الگو نیازی به گرفتن تفاضل مرتبه اول نیست. آماره F-limer در جدول ۲ نشان می‌دهد که فرض صفر مبنی بر برآورد الگوی اندازه‌گیری به روش حداقل مربعات تلفیقی<sup>۲</sup> (PLS) رد شده و داده‌ها برای تخمین به روش پانل دیتا مناسب‌تر هستند. همچنین آماره کای-دو محاسباتی در آزمون هاسمن استفاده از روش اثرات ثابت در برآورد الگو را نیز تأیید می‌نماید.

<sup>1</sup> Individual Root – Im, Pesaran, Shin

<sup>2</sup> Pooled Least Squares

جدول (۱): نتایج آزمون مانایی سایر متغیرهای توضیحی الگو

متغیر	فرایند آزمون	(IPS)	Prob	وضعیت پایایی
<b>GDPPER</b>	در سطح	۱/۲۱۲۰۶	۰/۸۸۷۳	نامانا
<b>D(GDPPER)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۲/۵۰۴۴۳	۰/۰۰۶۱	مانا
<b>IND</b>	در سطح	۰/۵۱۰۹	۰/۶۱۲۵	نامانا
<b>D(IND)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۳/۴۸۶۹۶	۰/۰۰۰۲	مانا
<b>INF</b>	در سطح	-۴/۵۷۵۷	۰/۲۸۲۴	نامانا
<b>D(INF)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۴/۵۲۵۶۷	۰/۰۰۰۰	مانا
<b>OPEN</b>	در سطح	-۱/۱۷۰۳۹	۰/۱۲۰۹	نامانا
<b>D(OPEN)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۳/۳۷۲۳۳	۰/۰۰۰۴	مانا
<b>TAX</b>	در سطح	۱/۰۷۲۵۳	۰/۸۵۸۳	نامانا
<b>D(TAX)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۲/۹۲۸۰۶	۰/۰۰۱۷	مانا
<b>AGR</b>	در سطح	-۱/۲۷۴۸۳	۰/۱۰۱۲	نامانا
<b>D(AGR)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۲/۴۱۵۷۹	۰/۰۰۷۹	مانا
<b>CC</b>	در سطح	۰/۲۶۲۳۹	۰/۶۰۳۵	نامانا
<b>D(CC)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۵/۴۲۷۷۱	۰/۰۰۰۰	مانا
<b>GE</b>	در سطح	-۰/۳۶۲۲۲	۰/۳۵۸۶	نامانا
<b>D(GE)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۴/۵۲	۰/۰۰۰۰	مانا
<b>PS</b>	در سطح	-۱/۰۴۳۱۳	۰/۱۴۸۴	نامانا
<b>D(PS)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۵/۲۳۲۷۰	۰/۰۰۰۰	مانا
<b>RQ</b>	در سطح	-۰/۳۷۶۴۲	۰/۳۵۳۳	نامانا
<b>D(RQ)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۴/۳۰۵۳۸	۰/۰۰۰۰	مانا
<b>RL</b>	در سطح	-۰/۷۱۹۸۴	۰/۲۳۵۸	نامانا
<b>DRL</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۴/۱۹۵۶۴	۰/۰۰۰۰	مانا
<b>VA</b>	در سطح	-۱/۵۷۴۳۵	۰/۰۵۷۷	نامانا
<b>D(VA)</b>	با یک مرتبه تفاضل	-۵/۱۷۶۸۴	۰/۰۰۰۰	مانا

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۲): آزمون انگل گرنجر، هاسمن F-limer و واریانس ناهمسانی

نوع آزمون	آماره آزمون	Prob	نتیجه
انگل گرنجر	۲۲/۴۶۵	۰/۸۹۴۵	نامانا
انگل گرنجر با یک وقفه	۸۴/۳۴۶	۰/۰۰۰۰	مانا
<b>F-Limer</b>	F=۸۶/۸۸۴	۰/۰۰۰۰	پانل دیتا
<b>LR</b>	Chi <sup>۲</sup> = ۳۷۴/۳۱۸	۰/۰۰۰۰	واریانس ناهمسانی
<b>Husman</b>	Chi <sup>۲</sup> =۲۶/۰۶۲	۰/۰۰۰۰۱	اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

در ادامه، جهت بررسی تاثیر نهادگرایی اقتصادی و بهبود حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در کشورهای منتخب، ابتدا الگوی پایه‌ای پژوهش بر اساس الگوی (۱)، تخمین زده شد، که در آن متغیر وابسته یعنی شاخص کلی حکمرانی خوب (GII) از میانگین شش شاخص حکمرانی خوب شامل شفافیت (پاسخگویی)، شاخص ثبات سیاسی، شاخص اثربخشی دولت، شاخص کیفیت تنظیم‌گری مقررات، شاخص تأمین قضایی و شاخص کنترل فساد بدست آمد (الگوی ۱).

$$\left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it} = c + \text{GLL}_{it} + \text{gdpper}_{it} + \text{open}_{it} + \text{agr}_{it} + \text{indust}_{it} + \text{inflation}_{it} + \left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it-1} \quad \text{الگوی (۱)}$$

جهت بررسی تاثیر مولفه "فرآیند انتخاب، نظارت و تعویض دولت‌ها"، با میانگین ترکیبی دو شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی (VAPS)، بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در کشورهای منتخب، از الگوی (۲) استفاده و تخمین زده شد.

$$\left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it} = c + \text{VAPS}_{it} + \text{gdpper}_{it} + \text{open}_{it} + \text{agr}_{it} + \text{indust}_{it} + \text{inflation}_{it} + \left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it-1} \quad \text{الگوی (۲)}$$

جهت بررسی تاثیر مولفه "ظرفیت و توانایی دولت برای اداره کارآمد منابع و اجرای سیاست‌های درست"، با میانگین ترکیبی دو شاخص اثربخشی دولت و کیفیت مقررات (GERQ)، بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در کشورهای منتخب، از الگوی (۳) استفاده و تخمین زده شد.

$$\left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it} = c + \text{GERQ}_{it} + \text{gdpper}_{it} + \text{open}_{it} + \text{agr}_{it} + \text{indust}_{it} + \text{inflation}_{it} + \left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it-1} \quad \text{الگوی (۳)}$$

همچنین جهت بررسی تاثیر مولفه "احترام شهروندان و دولت به چارچوب‌های نهادی با دو مولفه تأمین قضایی و کنترل فساد"، با میانگین ترکیبی دو شاخص تأمین قضایی و کنترل فساد (RLCC)، بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در کشورهای منتخب، از الگوی (۴) استفاده و تخمین زده شد.

$$\left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it} = c + \text{RLCC}_{it} + \text{gdpper}_{it} + \text{open}_{it} + \text{agr}_{it} + \text{indust}_{it} + \text{inflation}_{it} + \left(\frac{\text{tax}}{\text{GDP}}\right)_{it-1} \quad \text{الگوی (۴)}$$

تخمین الگوهای اندازه‌گیری ۱ الی ۴، به روش گشتاورهای تعمیم یافته (GMM) از نوع پانل دیتای پویا صورت پذیرفت و نتایج حاصل از تخمین ضرایب الگوها در جدول ۳ خلاصه شده است. این روش، از مزیت‌هایی همانند لحاظ نمودن ناهمسانی فردی و اطلاعات بیشتر و حذف تورش‌های موجود در رگرسیون مقطعی برخوردار است که نتیجه آن تخمین‌های دقیق‌تر، با کارایی بالاتر و هم خطی کمتر در GMM است و کاربرد آن زمانی است که نظیر پژوهش حاضر، تعداد مقاطع بیش از زمان مورد مطالعه باشد (بالتاجی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳؛ بوند<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). خلاصه نتایج حاصل از تخمین الگو به روش پانل دیتای پویا (GMM)، برای ۱۶ کشور مورد مطالعه طی دوره زمانی ۲۰۱۳-۲۰۰۲ نشان داده شده است. همانطور که از جدول ۳ و ضرایب مربوط به تخمین الگو مشخص است، شاخص کلی حکمرانی خوب (GII) و میانگین دو به دویی شش شاخص حکمرانی خوب شامل شفافیت (پاسخگویی)، ثبات سیاسی، اثربخشی دولت، کیفیت تنظیم‌گری مقررات، تأمین قضایی و کنترل فساد در قالب سه مولفه شامل "فرآیند انتخاب، نظارت و تعویض دولت-ها"، با دو شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی، "ظرفیت و توانایی دولت برای اداره کارآمد منابع و اجرای سیاست‌های درست" با دو شاخص اثربخشی دولت و کیفیت مقررات و همچنین "احترام شهروندان و دولت به چارچوب‌های نهادی" با دو شاخص تأمین قضایی و کنترل فساد، تاثیر مثبت و معنی‌دار بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در کشورهای منتخب طی دوره زمانی ۲۰۱۳-۲۰۰۲ دارند.

<sup>1</sup> Baltagi

<sup>2</sup> Bond

نتایج خلاصه شده در جدول ۳، بیانگر این واقعیت است که متغیر شاخص کل حکمرانی خوب با ضریب ۱۰/۴۲، مولفه اول (VAPS)، شامل دو شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی با ضریب ۹/۱۱، مولفه دوم (GERQ)، شامل دو شاخص اثربخشی دولت و کیفیت مقررات، با ضریب ۸/۳۷ و همچنین مولفه سوم (RLCC)، شامل دو شاخص تأمین قضایی و کنترل فساد، با ضریب ۱۰/۳۱، اثری مثبت و معنی‌دار بر درآمد مالیاتی ایران و کشورهای منتخب سند چشم‌انداز دارند. همچنین به منظور تحلیل دقیق‌تر نتایج، ملاحظه می‌گردد که در تمامی الگوها، متغیر درآمد سرانه (GDPPER)، ارزش افزوده بخش صنعت (IND) و درجه باز بودن اقتصاد (OPEN)، اثری مثبت و معنی‌دار بر درآمدهای مالیاتی کشورهای منتخب دارند. این نتیجه‌گیری با نتایج بدست آمده از مطالعات گذشته سازگار است، زیرا در موارد ذکر شده و در پی افزایش درآمد، پایه مالیاتی افزایش یافته که منجر به افزایش درآمد مالیاتی نیز می‌شود.

همان‌طور که انتظار می‌رفت اثر متغیرهای درجه باز بودن اقتصاد و تولید سرانه بر سهم نسبی درآمد مالیاتی در تولید ناخالص داخلی مثبت و معنی‌دار است زیرا با افزایش سطح قیمت کالا و خدمات مصرفی، خانوارهای بیشتری زیر خط فقر قرار می‌گیرند و ناکافی بودن درآمد برای برآورده کردن مخارج مصرفی باعث می‌شود که افراد به سمت فعالیت‌های غیر رسمی گرایش یابند و عمده این فعالیت‌ها با هدف گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. در ارتباط با ویژگی بخش صنعت، چون برای دولت این امکان وجود دارد که بر اساس اصل تسهیل از اصول چهار گانه مالیات آدام اسمیت، حجم فعالیت‌های بنگاه‌های صنعتی را تخمین زده و مالیات ستانی نماید، بنابراین نتایج با انتظارات علامتی پژوهش مطابقت دارد، به طوری که اثر ارزش افزوده بخش صنعت بر درآمد مالیاتی منطبق با عوده مطالعات انجام شده، مثبت و معنی‌دار برآورد شده است. همچنین نتایج نشان داد که متغیر ارزش افزوده بخش کشاورزی (AGR) و تورم (INF)، اثری منفی و بدون معنی بر درآمدهای مالیاتی کشورهای منتخب دارند. در این رابطه نیز مطالعات گذشته در کشورهای در حال توسعه نشان دادند که به دلایل متفاوت از جمله غیر رسمی بودن، عدم ثبت معاملات و برخورداری از معافیت مالیاتی، رابطه مثبت و معنی‌دار بین ارزش افزوده بخش کشاورزی و درآمد مالیاتی مشاهده نمی‌گردد.

جدول (۳): خلاصه نتایج از تخمین ضرایب الگوهای ۱ الی ۴

متغیرها	الگوی اول	الگوی دوم	الگوی سوم	الگوی چهارم
<b>C</b>	۴/۹۵	-۶/۳۱	-۳/۴۸	-۱۱/۷۲
<b>(prob) *</b>	(۰/۳۷۵)	(۰/۲۰۵)	(-۰/۷۰)	(۰/۰۷۳)
<b>GDPPER</b>	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۵	۰۵/۰۰۱	۰/۰۰۳
<b>(prob) *</b>	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۲)	(۰/۰۰۷)	(۰/۰۰۰)
<b>AGR</b>	-۰/۳۷	-۰/۲۱	-۰/۳۴	-۰/۲۱
<b>(prob) *</b>	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۱۲)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۲)
<b>IND</b>	۰/۴۹	۰/۰۸۷	۰/۴۰	۰/۳۸
<b>(prob) *</b>	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۱۵)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)
<b>INF</b>	-۰/۰۰۰۹	-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۳	-۰/۲۳
<b>(prob) *</b>	(۰/۹۸)	(۰/۹۹۴)	(۰/۹۴۴)	(۰/۶۵۹)
<b>OPEN</b>	۰/۰۶	۰/۰۹	۰/۱۰۲	۰/۰۸
<b>(prob) *</b>	(۰/۰۰۹)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۱)
<b>GII</b>	۱۰/۴۲	-	-	-
<b>(prob) *</b>	(۰/۰۰۰)	-	-	-
<b>VAPS</b>	-	۹/۱۱	-	-
<b>(prob)</b>	-	(۰/۰۰۰)	-	-
<b>GERQ</b>	-	-	۸/۳۷	-
<b>(prob) *</b>	-	-	(۰/۰۰۰)	-
<b>RLCC</b>	-	-	-	۱۰/۳۱
<b>(prob) *</b>	-	-	-	(۰/۰۰۰)
<b>Chi^2</b>	۱۴۵/۲۵	۱۱۷/۶۴	۲۳۸/۵۷	۱۶۰/۷۲
<b>(prob) *</b>	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)	(۰/۰۰۰)

\* ضرایب برآورده شده در سطح ۵٪ معنی‌دار هستند.

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۶- نتیجه‌گیری

درآمدهای مالیاتی، از مهم‌ترین منابع پایدار درآمدی در بودجه اکثر اقتصادهای توسعه یافته بوده و به عنوان یک شاخص توسعه اقتصادی در رتبه‌بندی کشورها نیز مطرح است، به‌طوریکه حجم و میزان درآمدهای مالیاتی در قسمت منابع بودجه‌ای دولت، نشانگر سلامت اقتصادی، شفافیت و سرمایه اجتماعی نظام است. بر اساس یافته‌های پژوهش،

مشخص گردید که مولفه اول حکمرانی خوب، شامل دو کانال اثرگذاری شاخص شفافیت (پاسخگویی) و ثبات سیاسی، با ضریب ۹/۱۱، مولفه دوم شامل دو کانال اثرگذاری اثربخشی دولت و کیفیت مقررات، با ضریب ۸/۳۷ و همچنین مولفه سوم شامل دو کانال اثرگذاری تأمین قضایی و کنترل فساد، با ضریب ۱۰/۳۱، اثری مثبت و معنی‌دار بر درآمد مالیاتی ایران و کشورهای منتخب سند چشم‌انداز دارند. همچنین در میان متغیرهای کلان اقتصادی انتخاب شده در الگوی تخمین، اثر ارزش افزوده بخش صنعت، درجه باز بودن اقتصاد و تولید ناخالص داخلی سرانه بر درآمد مالیاتی مثبت و معنی‌دار برآورد شد، در حالی‌که مشخص گردید که شاخص تورم و ارزش افزوده بخش کشاورزی اثری منفی اما بی‌معنی بر درآمد مالیاتی دارند. به طور کلی، از آنجایی‌که پرداخت مالیات در فرایندی که ناشی از اعتماد افراد به کارآمدتر بودن دولت‌ها و همچنین به وجود آمدن باور مثبت از عملکرد دولت‌ها در ذهن افراد است، بهتر صورت می‌گیرد، بنابراین تاثیر نهادگرایی اقتصادی و بهبود حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی در جامعه برای کشورهای در حال توسعه قابل قبول است. البته حکمرانی خوب فقط به نمایش قوانین خوب منحصر نیست، بلکه اجرای آن‌ها به شیوه‌ای علنی، غیر خودسرانه، قابل پیش‌بینی و بدون تبعیض از اجزای با اهمیت آن به حساب می‌آید. حکمرانی خوب نیاز به همکاری با جامعه بین‌المللی دارد، تا بتواند به استانداردهای مطلوب، ایجاد تعهد، امکان آموزش و انتقاد سازنده دست یابد. براساس نتایج پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌شود:

- دولت، با استفاده از سازوکارهای رقابت و پاسخگویی، از استقرار نهادهای مدنی و افزایش قدرت شهروندان، حمایت نموده و از این راه به ارتقاء درآمد مالیاتی کمک نمایند.
- دولت‌ها می‌توانند با ایجاد انسجام و افزایش ویژگی نمایندگی دولت و مجلس، به برقراری ثبات سیاسی با هدف بهبود عملکرد درآمدی نظام مالیاتی کمک نمایند.
- حجم بالای قوانین و مقررات دولتی و کیفیت پایین اجرای آن، به دلیل محدودیت‌هایی که برای فعالیت‌های اقتصادی ایجاد می‌نماید و هزینه‌های اضافی که به بنگاه‌ها و سرمایه‌گذاران تحمیل می‌کند. بنابراین به نظر می‌رسد تجدید نظر در قوانین و مقررات اقتصادی از جمله اقدامات ضروری جهت ارتقای درآمد مالیاتی باشد.
- تلاش در جهت اصلاح ساختار سازمان‌های دولتی، رفع بوروکراسی، سیاست‌زدایی از نظام اداری و فراهم کردن زمینه مشارکت فعال سازمان‌های غیردولتی جامعه مدنی، موجبات کنترل فساد در جامعه را فراهم می‌آورد.

### فهرست منابع

۱. بشیری، عباس، و شقاقی شهری، وحید (۱۳۹۰). حکمرانی خوب، فساد و رشد اقتصادی: رویکردی اقتصادی به مقوله حکمرانی خوب. *بررسی‌های بازرگانی*، ۹(۴۸)، ۶۹-۸۱.
۲. پرخیده، احمد، و تاجیک، مهدی (۱۳۹۰). *درآمدهای مالیاتی و چالش‌های پیش رو در اقتصاد ایران*. طرح نظرسنجی ماهیانه مرکز تحقیقات و بررسی‌های اقتصادی اتاق بازرگانی ایران از اعضای هیات نمایندگان.
۳. رضایی، اختر (۱۳۸۹). *اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی در کشورهای منتخب در حال توسعه*. پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد دانشکده اقتصاد دانشگاه مازندران.
۴. رنایی، محسن (۱۳۷۶). *بازار یا نابازار؟ بررسی موانع نهادی کارایی نظام اقتصادی بازار در اقتصاد ایران*. سازمان برنامه و بودجه، مرکز مدارک اقتصادی-اجتماعی.
۵. رومر، دیوید (۱۳۸۳). *اقتصاد کلان پیشرفته*. ترجمه مهدی تقوی. چاپ اول. تهران: دانشگاه آزاد اسلامی- واحد علوم و تحقیقات، ۴۴۸ صفحه.
۶. سحابی، بهرام، اعتصامی، منصور، و امین‌پور، خالد (۱۳۹۲). *بررسی اثر حکمرانی خوب و اندازه دولت بر توسعه مالی در کشورهای منتخب*. فصلنامه پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، ۳(۱۲)، ۱۱۸-۱۰۵.
۷. سلاطین، پروانه، اسلامبولچی، سحر، و یوسفی‌زاده‌فرد، حسین (۱۳۹۳). *بررسی اثر کیفیت حکمرانی بر درآمدهای مالیاتی در گروه کشورهای منتخب*. کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، ۴ و ۵ آبان ۱۳۹۳.
۸. شاه‌آبادی، ابوالفضل، سپهردوست، حمید، و جامه بزرگی، آمنه (۱۳۹۱). *تأثیر حمایت از حقوق مالکیت فکری بر مهاجرت نخبگان از کشورهای منتخب در حال توسعه و توسعه یافته*. *سیاست علم و فناوری*، ۵(۱)، ۸۷-۹۸.
۹. شیرخانی، فریبا (۱۳۸۵). *بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی*. *مجله اقتصادی وزارت امور اقتصاد و دارایی*، ۶(۵۲ و ۵۴)، ۵۳-۴۱.
۱۰. صمدی، علی‌حسین، و عیدی زاده، شهرام (۱۳۹۳). *ارزیابی تأثیر سیاست‌های اقتصادی و مالیاتی بر عملکرد نظام مالیاتی ایران در افق ۱۴۰۴ (رهیافت الگوسازی پویایی شناسی سیستم)*. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۲(۲۱)، ۲۰۹-۱۸۱.

۱۱. 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*، ۱۹ (۵۷)، ۱۶۹-۱۵۷.
۱۲. کميجانی، اکبر، و سلاطین، پروانه (۱۳۸۹). تاثیر حکمرانی خوب بر رشد اقتصادی گروه کشورهای منتخب OECD و OPEC. *فصلنامه الگوسازی اقتصادی*، ۲ (۲)، ۱-۲۴.
۱۳. مقیمی، سید محمد، و اعلائی اردکانی، مصطفی (۱۳۹۰). سنجش شاخص‌های حکمرانی خوب و نقش دولت الکترونیک در ارتقای آن. *مجله مدیریت فناوری اطلاعات*، ۳ (۸)، ۱۷۱-۱۸۸. میدری، احمد، و خیرخواهان، جعفر (۱۳۸۳). *حکمرانی خوب بنیان توسعه*. چاپ اول، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۴. نظری، علیرضا، و فدایی، ایمان (۱۳۹۲). آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران. *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۱ (۴)، ۹۵-۱۱۰.

1. Ajaz, T., and Ahmad, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405-417.
2. Annuar, H. A., Salihu, I. A., and Obid, S. N. S. (2015). Corporate ownership, governance and tax avoidance: An interactive effects. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 150-160.
3. Baltagi, B. H. (2013). *Econometric analysis of panel data*. 5<sup>th</sup> edition, John Wiley & Sons.
4. Berge, R., and Robert, M. (2000). The tax reform experiment in transitional countries. *National Tax Journal*, 53(2), 273 - 298.
5. Bird, A. and Stephan, A. (2015). Governance and taxes: Evidence from regression discontinuity. *Journal of Economic Issues*, 5(3), 12-17.
6. Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J., and 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.

7. Bond, S. R. (2002). Dynamic panel data models: a guide to micro data methods and practice. *Portuguese economic journal*, 1(2), 141–162 .
8. Boussaidi, A., and 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 .
9. 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 .
10. 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.
11. Ghura, D. (1998). *Tax revenue in Sub-Saharan Africa: effects of economic policies and corruption*. IMF Working Paper, No. 98/135, 1–25.
12. 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.
13. Kaufmann, D., Kraay, A., and Zoido, P. (1999). *Aggregating governance indicators*. World Bank policy research working paper, No. 2195, Washington, D.C.
14. Law, S. H., and Azman-Saini, W. N. W. (2012). Institutional quality, governance, and financial development. *Economics of Governance*, 13(3), 217–236.
15. Mehrara, M., Pahlavani, M., and Elyasi, Y. (2011). Government revenue and government expenditure nexus in Asian countries: panel cointegration and causality. *International Journal of Business and Social Science*, 2(7), 199–207 .
16. Mutascu, M. (2011). *Influence of climate conditions on tax revenues*. MPRA (Munich Personal RePEc Archive) Paper, No. 40324 .
17. Pesram, H. M., Shin, Y., and Smith, R. (2001). Bounds testing approaches to the analysis of long-run relationship. *Journal of Applied Econometrics*, 16(3), 289–326 .
18. Radaev, V. (2005). *Informal institutional arrangements and tax evasion in the Russian economy*. Economic Sociology State University, Moscow.

19. Tanzi, V. (1987). *Quantitative characteristics of tax systems of developing countries*. In: Newbery, David, Stern, Nicholas (Eds.), *the theory of taxation for developing countries*", Oxford University Press, New York.
20. Tanzi, V., and Davoodi, H. R. (2000). *Corruption, growth, and public finances*. IMF Working paper .
21. Williamson, J. G. (1961). Public expenditure and revenue: An international comparison. *The Manchester School*, 29(1), 43–56.
22. World Bank (2012). *World Development Indicators*. Years 2000-2012, Washington. DC.

Archive of SID