



## بررسی تأثیر شاخص درک فساد بر درآمدهای مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی در ایران

مسعود محمدی<sup>۱</sup> - امیر حسین غفاری نژاد<sup>۲</sup> - سعیده احمدی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۲/۸ تاریخ پذیرش: ۹۳/۹/۸

### چکیده

هدف اصلی این مطالعه بررسی تأثیر فساد اداری بر درآمدهای مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی ایران طی سالهای ۱۳۸۹-۱۳۵۹ بوده تا از این طریق بتوان دریافت که کدامیک از مالیات‌های کشور بیشتر در معرض فساد هستند. این مقاله با استفاده از شش مدل، به بررسی شاخص درک فساد بر درآمدهای مالیاتی و اجزا آن می‌پردازد. این مدلها با استفاده از تکنیک GMM داده‌های سری زمانی برای ۳۱ سال برآورد شده است. نتایج نشان می‌دهد که شاخص‌های درک فساد بر انواع مالیات‌ها به جز مالیات بر مصرف و فروش دارای تأثیری منفی بوده و متغیرهای درجه باز بودن اقتصاد و درآمد سرانه نیز تأثیر مثبت و معنی‌داری بر انواع درآمدهای مالیاتی دارند. همچنین ارزش افزوده بخش کشاورزی و تورم دارای تأثیر منفی و معنی‌دار بر تمامی مالیات‌ها می‌باشند. از این رو مهم‌ترین توصیه سیاستی این مطالعه آن است که اگر دولت به منظور بالابردن سطح رفاه در پی افزایش درآمدهای مالیاتی است، بایستی با بهره‌گیری از سیاست‌های مناسب و با پیاده سازی اصلاحات از میزان فساد مالی و اداری بکاهد و این امر مستلزم افزایش درآمد از پایه‌های مالیاتی است که کمتر در معرض فساد هستند.

طبقه بندی JEL: H26, H21, H2

واژگان کلیدی: شاخص درک فساد، درآمدهای مالیاتی، ترکیب مالیاتی، GMM

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد اقتصاد دانشگاه علوم و تحقیقات تهران [masoud.mohammadi41@yahoo.com](mailto:masoud.mohammadi41@yahoo.com) (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد علوم اقتصادی از دانشگاه مفید [amirhosein.ghafarinejad@gmail.com](mailto:amirhosein.ghafarinejad@gmail.com)

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه علوم و تحقیقات تهران [aedehe@yahoo.com](mailto:aedehe@yahoo.com)

## ۱- مقدمه

تحقیق پرداخته شده و در بخش پنجم یافته‌های تجربی مطالعه مورد تحلیل قرار می‌گیرند. بخش ششم و پایانی مقاله نیز به نتیجه‌گیری و ارائه توصیه‌های سیاستی تحقیق اختصاص یافته است.

## ۲- مروری بر مبانی نظری تحقیق

در این بخش ابتدا به صورت اجمالی درآمدهای مالیاتی کشور مورد بررسی قرار گرفته و سپس در قسمت دوم به بررسی تأثیر فساد اداری بر مالیات‌ها پرداخته می‌شود.

### ۱-۲- ترکیب درآمدهای مالیاتی

درآمدهای مالیاتی شامل، مالیات مستقیم و غیرمستقیم به صورت مالیات بر شرکتهای دولتی و غیر دولتی، مالیات بر درآمد (از جمله حقوق کارکنان بخش های دولتی و خصوصی، مشاغل و مستغلات)، مالیات بر ثروت (مانند ارث، نقل و انتقالات و سرقفلی)، مالیات بر واردات (شامل حقوق گمرکی، سود بازرگانی، عوارض اتومبیل های وارداتی و حق ثبت سفارش کالا) و مالیات بر مصرف و فروش (از جمله مالیات بر فرآورده های نفتی، مالیات اتومبیل و مالیات بر فروش دخانیات) می‌باشد که هر سال توسط دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی وصول می‌شود.

استانداردهای بین المللی مالیات ستانی بیانگر این مطلب است که یک نظام مالیاتی سالم تقریباً ۴۰٪ درآمد خود را از پایه مالیاتی درآمد، ۴۰٪ دیگر را از پایه مصرف و تنها ۲۰٪ باقی مانده را از منبع ثروت تأمین می‌کند. (آریا، ۱۳۸۷)

مالیات که از گذشته های دور منبع اصلی درآمدهای دولت‌ها جهت انجام وظایفشان محسوب می‌گردد، امروزه با رشد و توسعه اقتصادی کشورها و پیشرفت صنایع و تکنولوژی و پیچیدگی روابط اقتصادی، از شکل سنتی خود خارج شده و به ابزار بسیار مهمی در اجرای سیاست‌های اقتصادی تبدیل شده بطوریکه دولت‌ها از طریق استفاده از آن بر متغیرهای کلان اقتصادی مثل رشد، تورم، بیکاری و تخصیص منابع و توزیع درآمد اثرگذار هستند.

طبق جدول شماره (۱) که ترکیب درآمدهای مالیاتی دولت را طی سال‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۹ نشان می‌دهد، درآمدهای مالیاتی در بودجه سال‌های مذکور از ۵ قسمت (مالیات بر: شرکت‌ها، درآمد، ثروت، واردات و مصرف و فروش) تشکیل شده است.

با وجود آنکه مالیات یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها در اکثر کشورهاست اما در کشورهایی همچون ایران که از منابع طبیعی خدادادی بهره‌مند هستند درآمدهای مالیاتی سهم ناچیزی از کل درآمدهای دولت و تولید ناخالص داخلی را تشکیل می‌دهد. در سالهای گذشته گام‌های بلندی در زمینه اصلاحات مالیاتی برداشته شده است اما بعد از رویدادهای مربوط به تحریم‌های اخیر، این مسئله بیش از پیش بر همگان روشن شده است که درآمدهای نفتی غیر قابل اعتماد بوده و همواره نمی‌توان به این درآمدها اتکا داشت، بنابراین درحال حاضر اصلاحات مالیاتی در کشور به یک الزام تبدیل شده است بطوریکه به اصلاحات بیشتری برای جایگزین کردن درآمدهای نفتی با درآمدهای مالیاتی نیاز است، یکی از گزینه‌های پیش‌رو به حداقل رساندن تأثیر فساد بر درآمدهای مالیاتی است.

فساد اداری تأثیر منفی قابل توجهی بر سطح درآمد مالیاتی جمع آوری شده در یک کشور دارد. پدیده فساد نه تنها نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را کاهش می‌دهد بلکه باعث آسیب طولانی مدت به اقتصاد از نظر حجم سرمایه گذاری، افزایش اندازه اقتصاد زیرزمینی، تحریف ساختارهای مالیاتی و زوال اخلاق مالیاتی مالیات دهندگان می‌شود؛ همه این عوامل به نوبه خود در بلندمدت تولید بالقوه اقتصاد را کاهش می‌دهد. (فرزانه نواز، ۲۰۱۰)

در طی سال‌های اخیر مطالعاتی در خصوص تأثیر فساد اداری بر درآمدهای مالیاتی صورت گرفته بطوریکه در اغلب این مطالعات تأثیر پدیده فساد تنها بر کل درآمدهای مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. از این رو به نظر می‌رسد بررسی تأثیر فساد اداری بر درآمدهای مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی در مطالعات تجربی مورد توجه قرار نگرفته و لذا بررسی تجربی بین این متغیرها می‌تواند یکی از حوزه‌های مطالعاتی جدید در ادبیات فساد اداری باشد. لذا در این مطالعه سعی می‌شود به صورت تجربی و برای کشور ایران رابطه بین متغیرهای فساد اداری و انواع درآمدهای مالیاتی با بهره‌گیری از تکنیک GMM داده‌های سری زمانی برای سال‌های ۱۳۸۹-۱۳۵۹ مورد کنکاش قرار گیرد. برای این منظور مهم‌ترین سؤال مورد بررسی در این مطالعه آن است که تأثیر متغیر شاخص درک فساد بر کدامیک از پایه‌های مالیاتی بیشتر است؟ بنابراین بر اساس هدف این مطالعه، ادامه مقاله به صورت زیر سازماندهی شده است:

در بخش دوم به مروری بر مبانی نظری موضوع پرداخته شده و در قسمت سوم مطالعات تجربی تحقیق مرور می‌شوند. در بخش چهارم به روش‌شناسی و تخمین مدل

جدول (۱): ترکیب درآمدهای مالیاتی دولت طی سال‌های ۱۳۸۹-۱۳۵۰ (میلیارد ریال)

دوره	مالیات بر شرکت‌ها (اشخاص حقوقی)	مالیات بر درآمد	مالیات بر ثروت	کل مالیات مستقیم	مالیات بر واردات	مالیات بر مصرف و فروش	جمع درآمد های مالیاتی
۱۳۵۰-۱۳۵۹	۹۰۰/۸	۳۹۷/۷	۹۲/۷	۱۳۹۱/۲	۹۹۷/۶	۳۱۲/۱	۲۷۰۰/۹
۱۳۶۰-۱۳۶۹	۳۲۰/۳	۱۵۴۱/۶	۵۶۲/۱	۵۳۰/۵	۲۷۷۷	۱۷۳۹	۹۸۲۱
۱۳۷۰-۱۳۷۹	۵۰۸۷۱	۲۷۳۸۲/۱	۶۱۲۱/۴	۸۴۳۷۴/۵	۳۱۶۲۰/۸	۳۹۰۴۷/۸	۱۵۵۰۴۳/۱
۱۳۸۰-۱۳۸۹	۷۱۷۴۵۴/۱	۲۰۵۰۲۹/۳	۵۵۴۶۷/۶	۹۷۷۹۵۱	۴۰۵۴۴۷/۱	۱۶۰۸۱۰	۱۵۴۴۲۰۸/۱

ماخذ: محاسبه براساس آمارهای بانک مرکزی

نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در متون اقتصادی به عنوان یکی از شاخص‌های مهم توسعه قلمداد می‌شود زیرا از یک سو نشانگر تولید واقعی اقتصاد و از سوی دیگر مبین درصد پاسخگویی مسئولان به مردم است. به طور متوسط نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای در حال توسعه بین ۱۵ تا ۳۰ درصد و در کشورهای توسعه یافته ۳۰ درصد است. (بانک بین‌المللی بازرسی و توسعه<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹)

جدول (۳): سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای

مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۹-۱۳۵۰

دوره	درآمد مالیاتی (میلیارد ریال)	کل مالیات مستقیم	سهم مالیات های مستقیم (درصد)
۱۳۵۰-۱۳۵۹	۲۷۰۰/۹	۱۳۹۱/۲	۵۱/۵
۱۳۶۰-۱۳۶۹	۹۸۲۱	۵۳۰/۵	۵۴/۰
۱۳۷۰-۱۳۷۹	۱۵۵۰۴۳/۱	۸۴۳۷۴/۵	۵۴/۴
۱۳۸۰-۱۳۸۹	۱۵۴۴۲۰۸	۹۷۷۹۵۱	۶۳/۳

ماخذ: محاسبه براساس آمارهای بانک مرکزی

همانطور که در جدول شماره (۲) نیز قابل مشاهده است سهم درآمدهای مالیاتی نسبت به تولید ناخالص داخلی در سال‌های پس از انقلاب روندی نزولی داشته و از ۷،۳ درصد در سال‌های دهه ۱۳۵۰ به ۵،۸ درصد در سال‌های دهه ۱۳۶۰ کاهش یافته و سپس به ۶،۴ درصد در سال‌های دهه ۱۳۷۰ رسیده است. طی سال‌های ۸۰ تا ۸۹ نسبت درآمدهای مالیاتی به درآمد ناخالص داخلی حدود ۶،۹ درصد بوده در حالی که بر اساس متوسط کشورهای منطقه این رقم باید ۲۰ درصد باشد. ناچیز بودن این مقادیر می‌تواند حاکی از حجم بالای فعالیت‌های زیرزمینی و فساد نهادی گسترده در کشور باشد.

همانطور که در جدول شماره (۳) نیز قابل مشاهده است در تمامی سال‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۹ بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را مالیات‌های مستقیم تشکیل می‌دهد.

قبل از آن به جای این تقسیم‌بندی، مالیات‌ها در بودجه دولت به دو دسته مستقیم و غیر مستقیم تقسیم می‌شدند. مالیات‌های مستقیم (وجه دریافتی دولت از درآمدها، اموال، دارایی‌ها و ثروت اشخاص حقیقی و حقوقی که مقدار آن هر سال توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی برحسب نرخ‌های تصاعدی تعیین و وصول می‌شود) از مجموع سه قسمت اول یعنی مالیات بر شرکت‌ها، درآمد و ثروت تشکیل می‌گردید و مالیات‌های غیر-مستقیم (وجه دریافتی مستمر دولت از مصرف کنندگان کالاها و خدمات، بدون توجه به درآمد و دارایی آنها) را نیز به دو قسمت دیگر یعنی مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش تشکیل می‌داد. در این تقسیم بندی توجهی نمی‌شد که برخی از اقلام مالیات بر شرکت‌های دولتی در واقع نوعی مالیات غیرمستقیم محسوب می‌شدند. زیرا سود این شرکتها نه در شرایط عادی تولید بلکه تحت تأثیر تصمیمات انحصاری دولت شکل گرفته است. (تدبیر اقتصاد، ۱۳۸۲، ص ۳۷)

بررسی برنامه‌های اول لغایت چهارم توسعه نشان می‌دهد، علی‌رغم افزایش میزان وصول درآمدهای مالیاتی، پایه‌ها و منابع اخذ مالیات در ساختار سازمان امور مالیاتی تغییر و تحولی چندانی صورت نپذیرفته است.

جدول (۲): نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (درصد)

دوره	درآمد مالیاتی (میلیارد ریال)	تولید ناخالص داخلی (میلیارد ریال)	سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی (درصد)
۱۳۵۰-۱۳۵۹	۲۷۰۰/۹	۳۶۹۰۳	۷/۳
۱۳۶۰-۱۳۶۹	۹۸۲۱	۱۷۰۵۲۴	۵/۸
۱۳۷۰-۱۳۷۹	۱۵۵۰۴۳/۱	۲۴۱۳۱۵۰	۶/۴
۱۳۸۰-۱۳۸۹	۱۵۴۴۲۰۸	۲۲۳۸۰۷۱۰/۷	۶/۹

ماخذ: محاسبه براساس آمارهای بانک مرکزی

رشد بیشتر اقتصاد زیرزمینی منجر می‌شود. (اشنایدر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱)

بطور معمول انتظار کلی بر این است که مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات‌های غیرمستقیم بیشتر در معرض فساد باشند، زیرا در این نوع مالیات‌ها به دلیل نبود شفافیت در نظام مالیاتی و عدم پیاده سازی کامل دولت الکترونیک، ارتباط مستقیم بین مأموران مالیاتی و مسئولان دولتی با فعالان بنگاه‌های اقتصادی و بخش خصوصی می‌تواند قدرت زیادی برای کارکنان دولت فراهم کند بطوریکه احتمال دریافت رشوه از متقاضیان و تبانی مؤدبان با مأمورین مالیاتی افزایش یابد.

سطح دستمزدهای مأمورین مالیاتی به عنوان یکی از عوامل اقتصادی اثرگذار بر فساد مالی؛ به ویژه فساد مالی در سطح خرد تلقی می‌شود. کم بودن میزان فساد مالی در کشورهایی همچون سوئد مرتبط با سطح دستمزدها در بخش دولتی است بطوریکه در اوایل قرن حاضر حقوق مدیران و مسئولان بلند پایه این کشور دوازده تا پانزده برابر میانگین حقوق کارگران صنعتی بوده است. (لیند بک<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸)

وجود فساد در عملکرد دولت چه در سطح خرد همچون تبانی مؤدبان با مأمورین مالیاتی و چه در سطح کلان از اعتماد مردم نسبت به نظام مالیاتی کاسته و باعث تخریب افکار عمومی شده و فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد.

از طرفی فقدان مجازات‌ها، عامل مهمی برای وقوع فساد است؛ احتمال فساد در صورتی که جرایم به حد کافی شدید نباشد یا بندرت اعمال شود افزایش می‌یابد. علت پرداخت به موقع مالیات در کشورهای توسعه یافته، به دلیل فرهنگ مالیاتی مردم این کشورها نیست بلکه وجود مجازات‌های سنگین و سیستم اطلاعاتی قوی این کشورها است. این کشورها از سیستم بانکی قوی و نیرومندی برخوردارند. سیستم مالیاتی در آنها بگونه‌ای است که کوچکترین مجازات فرار از مالیات، از بین رفتن اعتبار مالی فرد نزد بانک‌ها است. لذا اثر فساد مالی همه ساله درصد بالایی از تولید ناخالص داخلی کشور خارج از شمول مالیات قرار می‌گیرد و موجب عدم تحقق عدالت مالیاتی می‌شود.

### ۳- مروری بر مطالعات تجربی

#### ۳-۱- مطالعات خارجی

**فلانرز و بنتلی مکلود<sup>۵</sup> (۱۹۹۵)** در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین فساد اداری و سیاست‌های مالیاتی می‌پردازند. آنها در این مطالعه، با بیان این امر که میزان فساد در کشورهای مختلف، متفاوت است، نتیجه گیری می

گرچه نرخ مالیات‌های مستقیم معمولاً بر حسب میزان درآمد و ثروت به شکل تصاعدی بالا می‌رود، لیکن برقراری عدالت اجتماعی در مورد مالیات‌های غیرمستقیم که پرداخت کنندگان آن مشخص نیست، به ویژه در مورد کالاها و خدمات ضروری در پرده ای از ابهام قرار دارد. زیرا هر قدر مصرف کالاها و خدمات ضروری تر باشد، به همان نسبت افراد کم درآمد و فقیرامکان کمتری در صرف نظر کردن از مصرف آنها خواهند داشت. از سوی دیگر پرداخت کنندگان مالیات‌های مستقیم نیز از نظر رعایت عدالت اجتماعی در شرایط یکسانی قرار ندارند و فروشندگان کالاها و خدمات پس از پرداخت مالیات و یا پیش بینی مقدار آن، از طریق افزایش قیمت کالاها و خدمات خود سعی در انتقال آن به دیگران می‌کنند.

#### ۲-۲- فساد، مالیات و ترکیب مالیاتی

متأسفانه طی چند دهه گذشته قانون مالیات‌های مستقیم کشور عملاً نتوانسته است زمینه لازم را برای شفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی ایجاد نماید درحالیکه اکثریت شاغلین در فعالیت‌های غیرمولد از پرداخت مالیات فرار کرده‌اند، بیشترین فشار مالیاتی بر بخش‌های تولیدی اقتصاد وارد شده زیرا امکان وصول مالیات تنها از بخش‌ها و افرادی میسر است که نمی‌توانند از پرداخت مالیات اجتناب نمایند لذا فعالیت‌های غیر مولد به تدریج گسترش یافته است.

در واقع در جوامعی که فساد در حوزه مالیات‌ها رواج زیادی دارد، این شهروندان قانونی و فعال در بخش رسمی هستند که آسیب می‌بینند. زیرا این افراد مقداری از درآمد خود را به عنوان مالیات می‌پردازند و به ازای آن خدمات عمومی مناسبی دریافت نمی‌کنند. در مقابل شهروندانی که با فرار مالیاتی مالیاتی نمی‌پردازند، سطح دریافت خدمات عمومی آنها با سایرین یکسان است و هزینه‌ای بابت این خدمات متحمل نمی‌شوند و از طرفی احتمال شناسایی و مجازات آنها به وسیله مقامات مالیاتی کم است و حتی اگر چنین اتفاقی هم بیفتد، می‌توانند با پرداخت رشوه‌ای کمتر از هزینه مالیاتی، همچنان به فعالیت خود ادامه دهند. در صورت تداوم این امر افراد رفته رفته به سمت پنهان کاری و عدم اعلام واقعی درآمدهای خود گرایش یافته و با نگهداری حساب‌های خود در سیستم‌های مختلف، عدم شفافیت مالی را در جامعه دامن خواهند زد که می‌تواند به پایه‌های مالیاتی آسیب وارد کند. این نتیجه حاکی از دور باطلی است که به افزایش بیشتر کسری بودجه و یا نرخ مالیاتی و در نتیجه

نمایند که فساد اداری در کشورهای در حال توسعه نقش محوری در فرار مالیاتی دارد به طوری که مأموران مالیاتی در تبنای با هم، مالیات وصول شده دولت را کاهش می‌دهند. گورا<sup>۶</sup> (۱۹۹۸) در مطالعه ای به سفارش صندوق بین المللی پول به بررسی آثار سیاست‌های اقتصادی و فساد بر سهم مالیات در تولید ناخالص داخلی در ۳۹ کشور آفریقایی می‌پردازد، شواهد آماری نشان می‌دهد که افزایش در سطح فساد، نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را کاهش می‌دهد و در پی اصلاح ساختار سیاسی و کاهش فساد، کاهش سهم نسبی بخش کشاورزی در تولید، کاهش تورم و افزایش درجه باز بودن اقتصاد، سهم نسبی درآمدهای مالیاتی دولت در تولید ناخالص داخلی به طور معناداری افزایش می‌یابد. این یافته ها باعث شد صندوق بین المللی پول به این نتیجه برسد که تلاش برای کاهش اثر فساد بر درآمدهای مالیاتی بایستی به طور قابل توجهی افزایش یابد. کاراگانا و گیلز<sup>۷</sup> (۱۹۹۸)، در مطالعه ای با استفاده از

داده‌های سری زمانی به ارتباط بین اقتصاد پنهان، سطح مالیات‌ها و ترکیب مالیات‌ها در نیوزیلند پرداخته و همچنین اندازه آن را به عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی بررسی کرده‌اند. آنها در این مطالعه به این نتیجه می‌رسند که به ازای هر ۱ درصد کاهش در نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت اقتصاد پنهان به تولید ناخالص داخلی، حدود ۰٫۲ درصد افزایش خواهد داشت و این مقدار به مالیات‌های مستقیم بیشتر از مالیات‌های غیر مستقیم واکنش نشان می‌دهد.

تنزی و داودی<sup>۸</sup> (۲۰۰۰) در مطالعه ای به بررسی ارتباط بین سطح فساد ( توسط شاخص درک فساد) و تولید ناخالص داخلی می‌پردازند. آنها در این مطالعه با استفاده از داده‌های آماری مربوط به ۹۰ کشور، نشان می‌دهند که افزایش یک واحدی شاخص درک فساد منجر به کاهش ۱٫۵ درصدی نسبت درآمد به GDP و ۲٫۷ درصدی نسبت مالیات به GDP می‌شود اما منجر به افزایش ۱٫۳ درصدی نسبت درآمدهای غیرمالیاتی به GDP می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که اثر منفی فساد بر مالیات‌های مستقیم شدیدتر از مالیات‌های غیرمستقیم می‌باشد. تنزی و داودی همچنین به بررسی ارتباط بین فساد و درآمدهای مختلف مالیاتی، عمدتاً مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر تجارت پرداخته و نشان می‌دهند که ارتباط منفی معناداری بین فساد و مالیات بر درآمد وجود دارد. این یافته ها منجر به این نتیجه گیری شد که در کشورهای در حال توسعه، فساد تأثیر بیشتری بر مالیات‌های مستقیم دارد.

**ایمام و جیکوب<sup>۹</sup>** (۲۰۰۷) در مطالعه‌ای با استفاده از تکنیک داده‌های تابلویی بر اساس سیستم گشتاور تعمیم یافته (GMM) به بررسی رابطه بین فساد اداری و درآمدهای مالیاتی دولت در ۱۲ کشور خاورمیانه طی سال-های ۲۰۰۳-۱۹۹۰ می‌پردازند. نتایج مطالعه بیانگر آن است که مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر مشاغل آزاد نسبت به سایر مالیات‌ها بیشتر تحت تأثیر منفی فساد قرار دارند. در واقع مالیات‌هایی که مستلزم تعامل مکرر میان مأموران مالیاتی و مؤدیان است، بیشتر از سایر انواع مالیات‌ها تحت تأثیر فساد قرار می‌گیرد.

**چانگ و گرادستین<sup>۱۰</sup>** (۲۰۰۷) در مطالعه خود نتیجه می‌گیرند که کشورهای فقیر نسبت به کشورهای ثروتمند از درآمد مالیاتی کمتری برخوردارند و کارایی اقتصادی آنها نیز کمتر است و با استفاده از یک مدل ساده نشان می‌دهند که میزان مالیات بالا، با بهبود کیفیت نهاده‌ها ارتباط مستقیمی دارد.

**قوش و نینیدیز<sup>۱۱</sup>** (۲۰۱۰) به بررسی رابطه بین فساد در مالیه عمومی یا فساد در سیستم اداری و رابطه آن با تورم، رشد و مالیات می‌پردازند. آنها در این مطالعه اشاره می‌نمایند که فساد در مالیه عمومی به سه شکل ممکن است رخ دهد: اولاً کاهش در درآمدهای مالیاتی اخذ شده از خانوارها، ثانیاً افزایش تورمی پرداختی‌های دولتی و ثالثاً کاهش بهره‌وری و کارایی مخارج دولتی. آنها در این مطالعه به این نتیجه می‌رسند که افزایش فساد به هر یک از سه شکل فوق، منجر به افزایش تورم و کاهش رشد می‌شود که در این بین، اثر فساد بر رشد اقتصادی قابل توجه می‌باشد.

### ۳-۲- مطالعات داخلی

**سامتی و همکارانش** (۱۳۸۵) در مطالعه ای به بررسی اثرات شاخص آزادی اقتصادی بر فساد مالی تحت سه مدل برای ۷۳ کشور طی سالهای ۲۰۰۳-۲۰۰۰ با رویکرد داده-های تابلویی پرداخته اند. سامتی و همکاران در مدل دوم فساد مالی را تابعی اثر آزادی اقتصادی در نظر گرفته است که یکی از بخش‌های آن اخذ مالیات‌ها از تجارت بین الملل می‌باشد. نتایج تجربی مدل نشان می‌دهد که تأثیر درآمدهای مالیاتی از تجارت بین الملل مثبت و کاملاً معنی-دار است. محدودیت آزادی اقتصادی در زمینه امور مالیاتی و گمرکی و نرخ‌های مالیاتی بیش از حد، سبب افزایش فساد مالی می‌گردد.

**نادران و صدیقی** (۱۳۸۷) در مطالعه‌ای نشان داده‌اند که حجم اقتصاد زیرزمینی در ایران بالا بوده و عواملی چون مالیات‌ها، حجم و کیفیت قوانین و مقررات و عملکرد اقتصاد

#### ۴- تصریح مدل و داده ها

در این مطالعه به منظور بررسی تأثیر شاخص درک فساد بر پایه‌های مختلف مالیاتی، ۶ مدل در نظر گرفته می‌شود که مدل اصلی برگرفته از مدل پایه معرفی شده توسط تنزی و داودی (۲۰۰۰) و ایمام و جیکوب (۲۰۰۷) است. مدل پایه در مطالعه ایمام و جیکوب حاوی اطلاعات کشورهای منطقه خاورمیانه بوده که با استفاده از روش GMM داده های پانل پویا به منظور حفظ پویایی های مدل برآورد شده است. در این مطالعه به دلیل در نظر گرفتن تنها اقتصاد ایران از روش GMM داده‌های سری زمانی بهره گرفته خواهد شد. بنابراین شکل کلی مدل این پژوهش به شکل زیر می‌باشد:

$$\frac{Tax_t}{GDP_t} = \alpha + \beta_1 \ln Y_t + \beta_2 AGR_t + \beta_3 OPEN_t + \beta_4 INF_t + \beta_5 CORR_t + \varepsilon_t$$

همچنین به منظور کنترل حجم تغییرات<sup>۱۲</sup> بالای مشاهدات متغیرهای ایران، از تمامی متغیرهای این الگو لگاریتم طبیعی گرفته می‌شود؛ علت انتخاب مدل خطی لگاریتمی (log-log) دستیابی به ضرایبی است که مستقیماً کشش‌ها را برآورد می‌کنند. همچنین با توجه به آنکه بیشتر متغیرهای اقتصادی غیر ساکن در واریانس هستند و باید از طریق تبدیلات کاکس-باکس این مشکل برطرف شود و بهترین تبدیل برای متغیرهای اقتصادی لگاریتم طبیعی گرفتن از آنهاست، با لگاریتم گیری این مشکل مهم برطرف می‌شود.

برای هر یک از مدل‌ها تنها سمت چپ معادله تغییر خواهد کرد بنابراین در قسمت متغیرهای وابسته داریم: کل درآمدهای مالیاتی دولت (TTAX)<sup>۱۳</sup>، مالیات بر شرکت‌ها (CTAX)<sup>۱۴</sup>، مالیات بر درآمد (ITAX)<sup>۱۵</sup>، مالیات بر ثروت (WTAX)<sup>۱۶</sup>، مالیات بر واردات (IMTAX)<sup>۱۷</sup>، مالیات بر مصرف و فروش (CBTAX)<sup>۱۸</sup>. که هر یک به صورت نسبتی از تولید ناخالص داخلی در مدل‌ها استفاده خواهند شد.

و در قسمت متغیرهای مستقل خواهیم داشت:

**درآمد واقعی سرانه** ((Y: با فرض ثابت بودن سایر عوامل، سطح بالای درآمد سرانه به احتمال فراوان منجر به درآمدزایی بیشتر از همه مالیاتها خواهد شد.

**سهم بخش کشاورزی در اقتصاد** ((AGR: هرچه سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی بیشتر باشد، باوجود معافیت‌های متعدد مالیاتی در بخش مذکور، درآمد مالیاتی کاهش می‌یابد. زیرا در کشورها ی در حال توسعه به دلا یلی از جمله غیررسمی بودن و عدم ثبت معاملات انجام

رسمی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر آن می‌باشد. نادران و صدیقی درالگوی برآوردی مرحله دوم این مطالعه متغیر بار مالیاتی کل را به دو جزء بار مالیاتی مستقیم و بار مالیاتی غیر مستقیم تفکیک کرده و نشان می‌دهند بار مالیاتی مستقیم اثر معنی‌داری بر اقتصاد زیر زمینی ندارد اما بار مالیاتی غیرمستقیم اثر مثبت و معنی‌داری بر اقتصاد زیر زمینی دارد. در مرحله سوم متغیر بار مالیاتی مستقیم به اجزاء آن یعنی مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر ثروت و متغیر بار مالیاتی غیر مستقیم نیز به اجزاء آن یعنی مالیات بر واردات و مالیات بر فروش تفکیک شده و نتایج برآورد الگو نشان می‌دهد اجزاء بار مالیاتی مستقیم اثر معنی‌داری بر اقتصاد زیر زمینی ندارد در حالیکه از بین اجزاء بار مالیاتی غیر مستقیم، مالیات بر واردات رابطه معنی‌داری با اقتصاد زیر زمینی ندارد ولی این رابطه برای مالیات بر فروش معنی‌دار است.

**رضایی (۱۳۸۹)** در مقاله ای به بررسی اثرفساد مالی بر درآمدهای مالیاتی در ۲۷ کشور در حال توسعه طی سالهای ۲۰۰۲-۲۰۰۶ می‌پردازد. او در مطالعه خود به این نتیجه می‌رسد که بین شاخص های فساد یعنی CPI و CCI و نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای مورد بررسی رابطه مثبت و معنی‌دار برقرار بوده و رابطه بین فساد و درجه بازبودن اقتصاد مثبت می‌باشد.

**کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۹۰)** در مطالعه‌ای به بررسی اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت می‌پردازند. آنها در این مطالعه با استفاده از روش داده‌های تابلویی و اطلاعات آماری مربوط به ۳۱ کشور در حال توسعه، به این نتیجه می‌رسند که در پی افزایش فساد مالی سهم نسبی درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی کاهش می‌یابد که به معنای اثر منفی آن بر درآمدهای مالیاتی دولت می‌باشد، همچنین نتایج حاکی از آن است که در پی افزایش شاخص فساد (کاهش سطح فساد) مخارج دولتی به صورت درصدی از تولید ناخالص داخلی افزایش می‌یابد.

**کریمی پتانلارو همکارانش (۱۳۹۱)** در مقاله‌ای دیگر به بررسی اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی در برخی کشورهای در حال توسعه می‌پردازند آنها با استفاده از شاخص‌های مرکب فساد شامل، شاخص درک فساد (CPI) و شاخص کنترل فساد (CCI) به برآورد دو مدل با رویکرد داده‌های تابلویی برای ۲۷ کشور طی پنج سال ۲۰۰۲-۲۰۰۶ پرداخته و به این نتیجه می‌رسند که با افزایش شاخص‌های فساد (کاهش سطح فساد)، نسبت درآمد مالیاتی نیز افزایش یابد.

آماری و اطلاعات مورد استفاده برای شاخص درک فساد از درگاه آمار سازمان شفافیت بین‌المللی<sup>۲۳</sup> و داده‌های مربوط به سایر متغیرها از گزارش‌های اقتصادی و تراز نامه بانک مرکزی ایران استخراج شده است.

#### ۵- تخمین مدل و تجزیه و تحلیل یافته‌ها

قبل از برآورد مدل‌ها لازم است تا نسبت به مانایی داده‌ها اطمینان حاصل شود. در اکثر مطالعات سری زمانی به طور معمول از آزمون‌های دیکی فولر تعمیم یافته (ADF) و فیلیپس و پرون (PP) استفاده می‌شود اما در صورت وجود شکست ساختاری درون مشاهدات متغیر، نتایج این دو آزمون ناکارا و دارای تورش می‌گردد. (شه‌باز محمد و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۱)

بنابراین در این مطالعه از آزمون مانایی زیوات و آندروز<sup>۲۵</sup> استفاده گردیده است. این آزمون با لحاظ نمودن شکست ساختاری و تعیین نقطه شکست به آزمون مانایی پرداخته و نتایج آن به مراتب قوی‌تر می‌باشد.

نتایج آزمون مانایی زیوات و آندروز در جدول ۴ ارائه گردیده و همانطور که ملاحظه می‌شود تمامی متغیرها در سطح مانا می‌باشند.

در ادامه مدل اصلی تحقیق با استفاده از تکنیک GMM برآورد شده است. براساس ادبیات اقتصادسنجی روش گشتاورهای تعمیم یافته که اولین بار توسط هانسن (۱۹۸۲) مطرح شد؛ به دلیل عدم نیاز به اطلاعات جز اختلال، برآوردگرهای بسیار قدرتمند به دست می‌دهد. در برآورد GMM به منظور از بین بردن همبستگی میان متغیرهای توضیحی و جز اختلال از متغیرهای ابزاری استفاده می‌شود و پارامترهای الگو به گونه‌ای تخمین می‌شود که همبستگی‌های نمونه بین ابزارها و تابع پارامترها به صفر میل کند. به کارگیری روش GMM علاوه بر حفظ پویایی مدل، با حذف اریبی‌های موجود در مدل‌های رگرسیونی باعث برآوردهایی دقیق‌تر، کاراتر و دارای همخطی کمتر خواهد شد.

در سری‌های زمانی، می‌توانیم شرایط گشتاوری را با فرض اینکه مقادیر جاری و گذشته متغیرهای توضیحی و یا حتی مقادیر گذشته متغیرهای وابسته، با جز اختلال غیر همبسته هستند (حتی اگر آنها در مدل ظاهر نشوند) به عنوان متغیرهای ابزاری به کار ببریم. یک آزمون برای سنجش اعتبار ابزارها، آماره سارگان<sup>۲۶</sup> می‌باشد. آماره این آزمون دارای توزیع کای - دو با  $m-k$  درجه آزادی می‌باشد که  $k$  مبین تعداد ضرایب تخمین زده شده و  $m$  بیانگر تعداد ابزارهای به کار رفته است. (ولدرج<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۱)

شده، بخش کشاورزی معاف از پرداخت مالیات می‌باشد.

**درجه باز بودن اقتصادی** (OPEN): (مجموع صادرات و واردات به صورت درصدی از تولید ناخالص داخلی) در یک اقتصاد باز انتظار کلی براین است که درآمدهای مالیاتی افزایش یابد زیرا سازماندهی مناسب بخش تجاری در کشوری با سیاست درهای باز منجر به درآمدزایی خواهد شد. بنابراین هزینه‌های سیستم مالیاتی کاهش می‌یابد. با این حال یک استثنا وجود دارد، اگر که دولتها به خاطر تحریک بازار سعی در کاهش مالیاتها داشته باشند، این نوع مالیاتها کاهش می‌یابند.<sup>۱۹</sup> همچنین زمانی که نظام اداری وصول مالیات سنتی و پایه‌های مالیاتی محدود باشد وصول مالیات از بخش تجاری در مقایسه با مالیات بر درآمد آسان-تر است.

**تورم** (INF): این متغیر نشان دهنده وضعیت سیاست-های کلان اقتصادی است بطوری که با بدتر شدن وضعیت اقتصاد کلان، درآمدهای حاصل از مالیات‌های مختلف کاهش می‌یابد.

**فساد** (CORR): فساد بیشتر زمینه ساز کاهش همه مالیاتها خواهد شد. در این مطالعه از شاخص درک فساد<sup>۲۰</sup> برای اندازه‌گیری فساد اداری در ایران استفاده شده است. شاخص درک فساد بر روی فساد در بخش عمومی (شامل دولت) متمرکز شده است و فساد را سوء استفاده بخش عمومی و دستگاه‌های دولتی از منافع افراد جامعه تعریف می‌نماید، (ملک، ۱۳۸۷) البته برای اندازه‌گیری فساد اداری متغیرهای جایگزین دیگری نیز وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به شاخص کنترل فساد اداری<sup>۲۱</sup> و شاخص راهنمای ریسک بین‌المللی<sup>۲۲</sup> کشورها اشاره نمود. اما دلیل استفاده از شاخص درک فساد در این مطالعه آن است که این شاخص نسبت به شاخص‌های دیگر، اطلاعات جامعی در خصوص موارد مختلف فساد اداری نظیر ارتشا و اختلاس توسط کارمندان دولتی را ارائه می‌نماید. علاوه بر این، سازمان شفافیت بین‌المللی از طریق تهیه فرم‌های بررسی و نظر سنجی سایر مؤسسات بین‌المللی اقدام به انتشار آمار و اطلاعات برای شاخص درک فساد کشورها نموده و برای کاهش تغییرات احتمالی نمره هر کشور و دقت بیشتر در محاسبات، از آمار و اطلاعات سه سازمان معتبر بین‌المللی استفاده می‌کند. این شاخص همه ساله از سال ۱۹۹۵ به بعد توسط سازمان شفافیت بین‌المللی منتشر گردیده و مقدار عددی آن بین صفر و ده می‌باشد. با نزدیک شدن این شاخص به مقدار ۱۰ از میزان فساد اداری کاسته شده و با میل نمودن این متغیر به صفر بر میزان فساد اداری افزوده می‌شود. (صادقی، ۱۳۹۱)

جدول (۴): نتایج آزمون مانایی زیوات و آندروز

نتیجه	نقطه شکست ساختاری	ارزش احتمال	سطوح بحرانی $\tau$ در آزمون ریشه واحد زیوات و آندروز			آماره $\tau$	نام متغیر
			٪۱۰	٪۵	٪۱		
			I (0)	۱۳۷۵	۰/۰۰۹۹		
	۱۳۷۳	۰/۰۱۷۷	-۴/۵۸	-۴/۹۳	-۵/۳۴	-۴/۶۸۳	ln (CTAX/GDP)
	۱۳۸۰	۰/۰۰۴۹	-۴/۱۱	-۴/۴۲	-۴/۸۰	-۴/۲۸۹	ln (ITAX/GDP)
	۱۳۷۹	۰/۰۴۶۵	-۴/۸۲	-۵/۰۸	-۵/۵۷	-۴/۵۶۷	ln (WTAX/GDP)
	۱۳۷۵	۰/۰۱۵۳	-۴/۸۲	-۵/۰۸	-۵/۵۷	-۲/۹۷۹	ln (IMTAX/GDP)
	۱۳۷۶	۰/۰۰۰۰	-۴/۸۲	-۵/۰۸	-۵/۵۷	-۵/۵۸۹	ln (CBTAX/GDP)
	۱۳۷۱	۰/۰۰۲۰	-۴/۵۸	-۴/۹۳	-۵/۳۴	-۵/۸۸۰	Ln (Y)
	۱۳۸۰	۰/۰۲۶۶	-۴/۵۸	-۴/۹۳	-۵/۳۴	-۲/۵۸۵	Ln (AGR)
	۱۳۶۸	۰/۰۰۰۷	-۴/۵۸	-۴/۹۳	-۵/۳۴	-۲/۷۱۷	Ln (OPEN)
	۱۳۷۳	۰/۰۰۰۶	-۴/۸۲	-۵/۰۸	-۵/۵۷	-۵/۰۱۸	Ln (INF)
	۱۳۸۵	۰/۰۰۰۰	-۴/۸۲	-۵/۰۸	-۵/۵۷	-۸۰/۱۶۸	Ln (CORR)

مأخذ: یافته‌های تحقیق

مدل ششم، متغیر درک فساد بر مالیات بر مصرف و فروش بی‌تأثیر بوده زیرا در امر مصرف و فروش عموم اقشار جامعه شامل گردیده و تحت تأثیر فساد اداری موجود در بخش عمومی کشور نمی‌باشد. در نتایج الگوی اول، درآمد حقیقی سرانه دارای تأثیر مستقیم و کم کششی به میزان ۰/۰۵ درصد کمترین اثر را بر لگاریتم نسبت کل درآمدهای مالیاتی بر GDP دارد، در این میان درک فساد به با میزان کشش ۰/۶۸ درصد باعث کاهش درآمدهای مالیاتی دولت در طی دوره مورد مطالعه شده است. در میان الگوهای برآورد شده فساد اداری بر مالیات بر شرکت‌ها دارای بیشترین تأثیر با میزان کشش ۰/۸ درصد بوده است.

نتایج برازش هر ۶ الگو در جدول شماره (۵) ارائه شده است. در برآورد این الگوها به منظور دستیابی به نتایج منطقی، ضمن استفاده از متغیرهای ابزاری متنوع، در برخی از آنها از عرض از مبدأ و تنها در مدل چهارم از متغیر مجازی<sup>۲۸</sup> سال ۱۳۸۳ به دلیل وجود مشاهده پرت<sup>۲۹</sup> در این سال استفاده شده است. همان‌طور که در نتایج ملاحظه می‌شود آماره سارگان و ارزش احتمال بالای ۵ درصد آن نشان درستی ابزارهای مورد استفاده در هر مدل داشته و مقادیر  $R^2$  بالای مدل‌ها حکایت از قدرت توضیح دهنده بالایی آنها دارد. تمامی ضرایب الگوها مطابق با انتظارات تئوریک بوده و تنها در

جدول (۵): نتایج برآورد الگوها

MODEL 6	MODEL 5	MODEL 4	MODEL 3	MODEL 2	MODEL 1	مدل						
ln (CBTAX/GDP)	ln (IMTAX/GDP)	ln (WTAX/GDP)	ln (ITAX/GDP)	ln (CTAX/GDP)	ln (TTAX/GDP)	متغیر						
$\beta_1$	$\beta_1$	$\beta_1$	$\beta_1$	$\beta_1$	$\beta_1$							
$\beta_2$	$\beta_2$	$\beta_2$	$\beta_2$	$\beta_2$	$\beta_2$							
$\beta_3$	$\beta_3$	$\beta_3$	$\beta_3$	$\beta_3$	$\beta_3$							
۰/۰۷۰۵	۰/۳۶	۰/۰۷۴۷	۱/۶۹	۰/۰۰۵	۲/۷۶	۰/۰۹۴	۰/۰۲	۰/۰۲۵	۰/۷۰	۰/۰۸۸	۰/۰۵	Ln (Y)
۰/۰۰۶۵	-۱/۹۰	۰/۰۱۶۸	-۲/۷۶	۰/۰۲۲	-۰/۱	۰/۰۰۰	-۰/۸	۰/۰۰۲	-۶/۹	۰/۰۳۳	-۱/۸۱	Ln (AGR)
۰/۰۳۱۶	۱/۴۳	۰/۰۳۲۸	۵/۳۶	۰/۰۱۷	۱/۷۳	۰/۰۰۷	۱/۸۹	۰/۰۱۸	۶/۸۴	۰/۰۲۲	۱/۱۹	Ln (OPEN)
۰/۰۰۱۸	-۰/۴۱	۰/۰۴۵۸	-۰/۲۲	۰/۰۲۳	-۰/۱	۰/۰۲۰	-۰/۱	۰/۰۰۵	-۰/۶	۰/۰۴۵	-۰/۲۵	Ln (INF)
۰/۲۸۴۷	-۰/۶۸	۰/۰۲۸۲	-۰/۷۵	۰/۰۱۱	-۰/۶	۰/۰۰۳	-۰/۷	۰/۰۳۹	-۰/۸	۰/۰۳۷	-۰/۶۸	Ln (CORR)
		۰/۰۵۴۴	-۶/۳۵					۰/۰۰۲	۳۳/۳	۰/۰۱۱	۱۳/۷۵	C
			۰/۰۰۱	۰/۲۴								DUM <sub>۱۳۸۳</sub>
۰/۸۷۵۲	۰/۰۲	۰/۵۶۸۸	۰/۳۲	۰/۲۴۲	۱/۳۷	۰/۴۴۲	۱/۶۳	۰/۱۷۷	۱/۸۲	۰/۲۲۲	۱/۴۹	سارگان
	۶	۷	۷	۷	۷	۷	۷	۷	۷	۷	۷	تعداد ابزارها
	۰/۷۳	۰/۸۲	۰/۹۹	۰/۹۶	۰/۹۶	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	$R^2$

مأخذ: یافته‌های تحقیق



## ۶- نتیجه‌گیری و ارائه توصیه سیاستی تحقیق

در این مطالعه که هدف اصلی آن بررسی تأثیر فساد اداری بر مالیات‌های مختلف کشور طی سال‌های ۱۳۸۹-۱۳۵۹ می‌باشد، از تکنیک GMM داده‌های سری زمانی برای تخمین مدل استفاده شده است. نتایج حاصل از تخمین مدل دلالت بر این دارد که متغیرهای شاخص درک فساد و ارزش افزوده بخش کشاورزی تأثیر منفی بر انواع درآمدهای مالیاتی داشته در حالی که تأثیر متغیرهای درجه بازبودن اقتصاد و درآمد سرانه بر تمامی مالیات‌ها مثبت و معنی‌دار بوده است. علاوه بر این متغیر تورم نیز دارای تأثیرگذاری منفی و معنی‌دار بر درآمدهای مالیاتی می‌باشد. با توجه به یافته‌های حاصل از این مطالعه موارد زیر به عنوان توصیه‌های سیاستی به مسئولین و سیاست‌گذاران اقتصادی کشور ارائه می‌شود:

از آنجا که شاخص درک فساد اداری در این مطالعه تأثیر منفی و قابل توجهی بر پایه‌های مالیاتی به خصوص مالیات بر شرکت‌ها داشته است، لذا پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران اقتصادی این کشورها به اعمال سیاست‌های مناسب به کاهش فساد اداری مبادرت ورزیده و از این طریق موجبات افزایش درآمدهای مالیاتی را فراهم نمایند.

طراحی غلط سیستم مالیاتی در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران باعث شده که مردم فقیر بار مالیاتی بیشتری تحمل کنند. از این رو رفتار یکسان با مالیات دهندگانی که درآمد دارند و رفتار متفاوت با مالیات دهندگانی که درآمد متفاوت دارند در فرآیند اصلاح ضروری است. از طرفی با تقویت مدیریت سیستم مالیاتی می‌توان امیدوار بود که مشکل فرار مالیاتی و فساد دستگاه اجرایی حل شود. ساده کردن شیوه تعیین پایه مالیاتی، قدرتمند کردن سیستم‌های اطلاع‌رسانی و حذف قوانین زائد و عدم دخالت‌های سیاسی منجر به تقویت مدیریت سیستم خواهد شد.

در نهایت پیشنهاد می‌شود که در مطالعات آتی از سایر شاخص‌های فساد برای بررسی حساسیت نتایج به شاخص‌ها استفاده شود.

## منابع و مراجع

۱. آریا، نادر (۱۳۸۷)، «جایگاه و ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده از منظر حسابرسی در این نظام مالیاتی»، مجله (نشریه) حسابرس، شماره ۴۳،
۲. رضایی، اختر (۱۳۸۹)، «اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی در کشورهای منتخب در حال توسعه»، دانشکده اقتصاد دانشگاه پردیس مازندران.

۳. سامتی مرتضی، شهنازی روح الله، دهقان شبانی زهرا (۱۳۸۵)، «بررسی اثر آزادی اقتصادی بر فساد مالی»، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، سال هشتم، شماره ۲۸، صص ۸۷-۱۰۵.
۴. کریمی پتانلار سعید، بابازاده محمد، حمیدی نعیمه (۱۳۹۰)، «اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت: مطالعه موردی کشورهای منتخب در حال توسعه» فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۵۷، صص: ۱۵۷-۱۷۰.
۵. کریمی پتانلار سعید، جعفری صمیمی احمد، رضایی روشن اختر (۱۳۹۱)، «اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی: مطالعه موردی کشورهای منتخب در حال توسعه»، فصلنامه سیاست‌های اقتصادی (نامه مفید)؛ ۸ صص: ۱۵۱-۱۷۲.
۶. صادقی سید کمال، فشاری مجید (۱۳۹۱) «بررسی تأثیر شاخص ادراک فساد بر نرخ تورم مطالعه موردی: کشورهای منطقه MENA». تحقیقات توسعه اقتصادی. صص: ۱۴۱-۱۵۸.
۷. ملک فردریک (۱۳۸۷)، «توضیحاتی در مورد شاخص درک فساد»، مرکز تحقیقات استراتژیک معاونت پژوهش‌های اقتصادی.
۸. موسسه تحقیقاتی تدبیر اقتصاد (۱۳۸۲)، «فساد مالی و اقتصادی: ریشه‌ها، پیامدها، پیشگیری و مقابله»، جلد سوم، محل نشر تهران.
۹. نادران الیاس، صدیقی حمید (۱۳۸۷)، «بررسی اثر مالیات‌ها و اجزاء آن بر حجم اقتصاد زیر زمینی در ایران (۱۳۸۲-۱۳۵۱)»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۸۵ صص ۲۸۳-۲۵۷.
10. Caragata P J, Giles David, "Simulating the relationship between the hidden economy and the tax mix in New Zealand", Department of Economics, University of Victoria. 1998
11. Chong, A, M. Gradstein (2009), "Inequality, Democracy, Institutional Quality and Fiscal Redistribution", Inter-American Development Bank, Research Department, Working Paper Countries "Journal of Public Economics, Vol. 76, pp. 459-493
12. Flatters, Frank, and Bentley Macleod. W, (1995), "Administrative Corruption and Taxation", International Tax and Public Finance, 2:397-417.
13. Gura, D. (1998), "Tax Revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption", IMF WP/98/135, PP. 1-25.
14. Ghosh, S. and Neanidis, K.C. (2010), "Corruption in Public Finances, and the

یادداشت‌ها

- <sup>1</sup>farzaneh Nawaz
  - <sup>2</sup>IBRD
  - <sup>3</sup>Schneider et al
  - <sup>4</sup>Lindbeck
  - <sup>5</sup>Flatters & Bentley Macleod
  - <sup>6</sup>Gura
  - <sup>7</sup>Caragata and Giles
  - <sup>8</sup>Tanzi & Davoodi
  - <sup>9</sup>Imam & Jacobs
  - <sup>10</sup>Chong & Gradstein
  - <sup>11</sup>Ghosh and Neanidis
  - <sup>12</sup>Variation
  - <sup>13</sup>Total Tax Revenue
  - <sup>14</sup>Corporate Tax
  - <sup>15</sup>Tax on Income
  - <sup>16</sup>Tax on Wealth
  - <sup>17</sup>Tax on Import
  - <sup>18</sup>Tax on Consumption & Buying
  - <sup>19</sup>Rodriguez (1999)
  - <sup>20</sup>Corruptin Perception Index(CPI)
  - <sup>21</sup>Control of Corruption Index(CCI)
  - <sup>22</sup>International Country Risk Guide (ICRG)
  - <sup>23</sup>Transparency International Organization ([www.ti.org](http://www.ti.org))
  - <sup>24</sup>Shahbaz Muhammad et all
  - <sup>25</sup>Zivot Andrews
  - <sup>26</sup>Sargan
  - <sup>27</sup>Wooldridge
  - <sup>28</sup>Dummy Variable
  - <sup>29</sup>otlier
- Effects on Inflation, Taxation, and Growth, Centre for Growth and Business Cycle Research”, Discussion Paper, (140):1-33.
15. Imam, Patrick A., and Jacobs, Davina F, (2007), “Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East”, IMF Working paper, November.
  16. "International Bank for Reconstruction and Development (IBRD)) Report,2009-2010"
  17. Lindbeck, Assar. "Swedish Lessons for Post-Socialist Countries"., Paper Presented at the annual Bank Conference on Development Economies, (1998).
  18. Nawaz Farzana , "Exploring the Relationships between Corruption and Tax Revenue" , U4 Helpdesk, Transparency International, January 2010 Number: 228
  19. Rodriguez, Francesco, and Dani Rodrik, 1999, “Trade Policy and Economic Growth: A Skeptic’s Guide to Cross-National Evidence,” NBER Working Paper No. 7081 (Cambridge: Massachusetts: National Bureau of Economic Research)
  20. Schneider, Friedrich; Braithwaite, Valerie & Reinhart, Monika, "Individual Behavior in the Cash/Shadow Economy in Australia" Johannes Kepler University of Linz, Austria.
  21. Tanzi, V. & H. Davoodi (2000), "Corruption, Growth and Public Finances", IMF Working Paper Series WP/00/182, PP. 1-26.
  22. [www.cpi.transparency.org](http://www.cpi.transparency.org), CPI Statistics
  23. World Bank Development Indicators, WDI (2011), [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)
  24. Wooldridge, Jeffrey M; "Applications of Generalized Method of Moments Estimation", Journal of Economic Perspectives, vol.15, 2001, Number4.