

برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی

در استان‌های کشور

علی اکبر عرب مازار^۱

علی دهقانی^۲

تاریخ دریافت: ۸۸/۳/۲۷ تاریخ پذیرش: ۸۸/۱۰/۸

چکیده

ظرفیت مالیاتی در واقع اطلاعات لازم در مورد ظرفیت یک کشور و یا یک منطقه در تجهیز منابع مالیاتی برای پاسخ‌گویی به مشکلات مالی و اجرایی سیاست‌های اقتصادی را فراهم می‌آورد. در این مطالعه سعی بر آن بوده است که با استفاده از داده‌های تاثیرگذار بر میزان مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی، ظرفیت مالیاتی این دو منبع در استان‌های مختلف کشور برآورد گردد. بنابراین با بررسی متغیرهای تعیین‌کننده درآمد مالیاتی استان‌ها، از داده‌های استان‌های مختلف کشور (۲۸ استان) طی دوره ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ و از روش تحلیل مرزی تصادفی (SFA) استفاده گردید تا کارایی هرکدام از استان‌ها برآورد گردد. مطالعه در خصوص کارایی استان‌ها در زمینه مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی حاکی از آن بوده که در زمینه مالیات مشاغل بطور متوسط کارایی در دوره مذکور، برای استان‌های توسعه یافته بدون تهران ۷۲.۳ درصد و برای استان‌های کمتر توسعه یافته ۶۶.۵ درصد بوده است. همچنین در زمینه مالیات اشخاص حقوقی بطور متوسط کارایی برای استان‌های توسعه یافته بدون تهران ۴۷.۸ درصد و برای استان‌های کمتر توسعه یافته ۷۲.۴ بوده است. در این مقاله عدم کارایی هر استان را به عنوان شکاف بین ظرفیت قانونی و بالفعل استان در نظر گرفته و ظرفیت بالقوه محاسبه می‌شود. همچنین نتایج کوشش مالیاتی نشان می‌دهد که بطور متوسط در دوره، کوشش مالیاتی در مورد مالیات مشاغل کاهشی و در مورد مالیات اشخاص حقوقی افزایشی بوده است.

کلید واژه‌ها: ظرفیت مالیاتی، مالیات مشاغل، مالیات اشخاص حقوقی، کوشش مالیاتی، کارایی مالیاتی، تابع تولید مرزی تصادفی، تحلیل مرزی تصادفی (SFA).

^۱استاد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی.
^۲کارشناس ارشد برنامه‌ریزی سیستم‌های اقتصادی

۱- مقدمه

مالیات مهم‌ترین ابزار سیاست مالی دولت است که روند رشد اقتصادی را تسریع می‌بخشد و یکی از عمده‌ترین و با ثبات‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها را تشکیل می‌دهد. مقایسه این منبع با منابع دیگر حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تامین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشم‌گیری جلوگیری می‌شود. یکی از نکات مهمی که در سند چشم‌انداز، برنامه چهارم و سیاست‌های کلی برنامه پنجم مورد توجه قرار گرفته است، تامین مخارج دولت از طریق مالیات‌ها و در نتیجه سهم بیشتر مالیات‌ها در تامین هزینه‌های جاری دولت بوده است. از میان مالیات‌ها، مالیات‌های مستقیم به دلیل تاثیرگذاری ویژه‌ای که بر اقتصاد کشور دارد از اهمیت خاصی برخوردار است. مالیات بر درآمد مشاغل به عنوان جزئی از مالیات‌های مستقیم به دلیل عدم کارایی سیستم مالیاتی کشور سهم پایینی از درآمدهای مالیاتی و مالیات‌های مستقیم را به خود اختصاص داده است (مالیات مشاغل ۵ درصد از کل مالیات‌ها در سال ۱۳۸۵ را به خود اختصاص داده است). مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بالاترین میزان مالیات بر درآمد و مالیات‌های مستقیم را در سال‌های گذشته داشته است (مالیات اشخاص حقوقی ۴۸ درصد از کل مالیات‌ها در سال ۱۳۸۵ را به خود اختصاص داده است). بنابراین افزایش وصولی مالیات بر مشاغل و اشخاص حقوقی از طریق ایجاد سیستم‌های بهتر، نظارت و کنترل دقیق‌تر می‌تواند عامل افزایش درآمدهای دولت باشد.

لازم به توضیح است که به دلیل مشکلات موجود در سیستم مالیاتی کشور این سیستم قادر به تامین بخش عمده‌ای از درآمدهای دولت نبوده است. بر این اساس، لازم است تا با برآورد توان و کارایی نظام مالیاتی، به تحلیل مشکلات موجود در نظام مالیاتی کشور پرداخت و با اتخاذ روش‌ها و تدابیری در جهت رفع آنها و شناخت روش‌های جدید مالیاتی به منظور کاهش شکاف مالیاتی بین درآمدهای مالیاتی موجود و ظرفیت مالیاتی اقدام نمود.

در تحقیق حاضر با بررسی متغیرهای تعیین کننده درآمد مالیاتی استان‌ها همانند ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصادی که به عنوان اصلی‌ترین عامل تعیین کننده نام برده شده است، از روش تحلیل مرزی تصادفی (SFA) استفاده و ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی استان‌ها برآورد می‌گردد. در این روش استان‌های مختلف کشور به عنوان مقطع و چند سال اخیر (۸۵-۷۹) به عنوان دوره زمانی در نظر گرفته می‌شود. این روش بر مبنای مدل‌های اقتصاد سنجی و نظریه‌های

اقتصاد خرد بنا شده است. در این روش ابتدا تابع تولید با توجه به فروض در نظر گرفته شده تخمین زده می شود و با عنایت به تابع مذکور، کارایی واحدها اندازه گیری می شود. همچنین برتری مدل های مرزی تصادفی نسبت به مدل های معمولی اقتصادسنجی در این است که در برازش تابع، نقاط متوسط^۱ را در نظر نمی گیرد، بلکه نقاط مرزی و سرحد^۲ را لحاظ می کند. در این تحقیق با مبنا قرار دادن تابع تولید، عدم کارایی هر استان را به عنوان شکاف بین ظرفیت قانونی و بالفعل استان در نظر گرفته و ظرفیت بالقوه محاسبه می شود. برای این کار میزان عدم کارایی در مالیات وصولی ضرب شده و سپس با مالیات وصولی جمع می گردد تا ظرفیت بالقوه مالیاتی بدست آید.

۲- ادبیات موضوع

مالیات ها پرداخت های اجباری و بلاعوض واحد یا نهادی به دولت است. اطلاق صفت بلاعوض به مالیات ها از این جهت است که دولت در مقابل دریافت از یک واحد، فرصتی را به صورت فردی به آن ارائه نمی کند، هر چند که با دریافت مالیات، منابع مالی را افزایش می دهد و با استفاده از این منابع، کالاها و خدماتی را برای سایر واحدها، اعم از تک تک افراد یا کل جامعه فراهم می آورد.^۳

مالیات ها بطور کلی به دو گروه مالیات های مستقیم و مالیات های غیرمستقیم تقسیم بندی می شوند که به توضیح و بیان وجه تمایز آنها پرداخته می شود.

مالیات های مستقیم در واقع دارد داشته و بر اساس نرخ های ثابتی دریافت می شوند. در واقع افرادی که از امکانات رفاهی و مادی بیشتری برخوردارند، مالیات بیشتری نیز می پردازند. این نوع مالیات ها، درآمد حقیقی پرداخت کننده مالیات را کاهش می دهد. در مقابل مالیات های غیرمستقیم مالیات هایی هستند که بر کالاها و خدمات وضع می شوند و تحقق آنها بستگی به انجام برخی از فعالیت های اقتصادی در کشور دارد. این نوع مالیات معمولاً بر مصرف کنندگان کالا و خدمات تعلق می گیرد. در واقع می توان گفت مالیات های غیرمستقیم، بطور غیرمستقیم روی درآمدها اثر می گذارد. در ادامه دو نوع از مالیات های

^۱-Average
^۲- Frontier

^۳ - سالنامه آماری کشور.

مستقیم که موضوع این تحقیق می باشد، شرح داده می شود:

۱-۲- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مالیات مستقیمی است که از اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی اخذ می شود. در کشور ما مالیات بر اشخاص حقوقی در بین انواع مالیات های مستقیم عمده ترین رقم مالیاتی را داراست.

۲-۲- مالیات بر درآمد مشاغل عنوان یکی از اجزای مالیات بر درآمد از اهمیت و گستردگی بیشتری برخوردار است. بنابراین مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات مستقیمی است که از درآمد صاحبان حرف و مشاغل آزاد مانند کسبه، بهره برداران معادن، پزشکان و غیره گرفته می شود. عمده ترین ویژگی این گروه از مؤدیان مالیاتی استفاده از سرمایه و نیروی کار شخصی خود و بعضاً بکارگیری یک و یا دو دستیار می باشد (رحیمی بروجردی، ۱۳۷۰).

۳- عملکرد استان ها در مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی

در ابتدا به معرفی چند شاخص در مورد عملکرد استان ها می پردازیم:

۱-۳- نسبت مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی بر تولید ناخالص داخلی استان

۲-۳- سرانه مالیات بر اشخاص حقوقی و مشاغل استان

۳-۳- رشد سالانه مالیات بر اشخاص حقوقی و مشاغل استان

شاخص اول یعنی نسبت مالیات مشاغل بر تولید ناخالص داخلی^۱ (بدون کشاورزی) استان و نسبت مالیات اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی استان یک شاخص مهم برای ارزیابی نظام مالیاتی محسوب می شود. نسبت مالیاتی مشاغل استان تهران، بطور متوسط در سال های ۷۹-۸۵ با ۰/۷۴ درصد بالاترین رتبه را در بین استان های دیگر داشته است. بعد از استان تهران، استان های اردبیل، خراسان، فارس، همدان با ۰/۵۲ درصد و استان یزد با ۰/۵۰ درصد در رتبه های بعدی قرار گرفته اند و استان های کهگیلویه و بویراحمد و خوزستان و ایلام بترتیب با ۰/۰۳، ۰/۱۳ و ۰/۲۰ درصد پایین ترین سطح عملکرد را در بین استان ها داشته اند. در مورد نسبت مالیاتی اشخاص حقوقی، استان تهران بطور متوسط در طی سال های ۷۹-۸۵ با ۶/۱۷ درصد بالاترین رتبه را در بین استان های دیگر داشته است. بعد از استان

^۱- این نسبت در کل کشور برای هیچکدام از استان ها بالای یک درصد نیست.

تهران، استان های بوشهر، اصفهان و قزوین بترتیب با ۲/۶۸، ۲/۵۸ و ۲/۲۳ درصد در رتبه های بعدی قرار گرفته اند. همچنین استان های همدان، گلستان و کهگیلویه و بویراحمد بترتیب با ۰/۳۹، ۰/۳۹ و ۰/۰۷ درصد پایین ترین سطح عملکرد را در بین استان ها داشته اند.

سرانه مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی نیز از دیگر معیارهایی است که برای ارزیابی عملکرد مالیاتی استان ها مورد استفاده قرار می گیرد. این شاخص از تقسیم این دو نوع مالیات بر جمعیت هر استان بدست آمده است. با توجه به بررسی های صورت گرفته، در مورد شاخص مالیات سرانه مشاغل، استان تهران با رقم ۱۸۰/۵۶ هزار ریال بهترین عملکرد را داشته است و استان های اصفهان، بوشهر، مرکزی و یزد بترتیب با ۷۵/۴۱ هزار ریال، ۷۵/۳۵ هزار ریال، ۶۵/۸۹ هزار ریال و ۶۵/۸۳ هزار ریال در مکان های بعدی جای گرفته اند، همچنین استان های کردستان، کهگیلویه و بویراحمد و لرستان بترتیب با ۲۳/۶۲ هزار ریال، ۲۲/۷۸ هزار ریال و ۲۲/۴۷ هزار ریال آخرین رتبه ها را اخذ کرده اند. در مورد شاخص مالیات سرانه اشخاص حقوقی استان تهران با رقم ۱۸۲۶/۲۸ هزار ریال بهترین عملکرد را داشته است و استان های بوشهر، اصفهان و خوزستان بترتیب با ۹۶۶/۹۵ هزار ریال، ۴۱۹/۴۳ هزار ریال و ۳۲۱/۰۷ هزار ریال در مکان های بعدی جای گرفته اند. همچنین استان های همدان، گلستان، سیستان و بلوچستان بترتیب با ۳۳/۲۸ هزار ریال، ۳۳/۰۷ هزار ریال و ۲۴/۱۳ هزار ریال پایین ترین رتبه ها را داشته اند.

آخرین شاخص که در اینجا مورد بررسی قرار گرفته است، متوسط نرخ رشد سالانه مالیات بر مشاغل و مالیات بر اشخاص حقوقی بین سال های ۸۵-۷۹ می باشد. با توجه به این شاخص در مورد متوسط نرخ رشد مالیات بر مشاغل، استان چهار محال و بختیاری با ۳۵/۰۵ درصد بطور متوسط بالاترین نرخ رشد را داشته است و استان های مرکزی، بوشهر، قزوین بترتیب با ۳۲/۷۳، ۲۸/۴۷ و ۲۸/۳۰ درصد در رتبه های بعدی جای گرفته اند و در این مورد استان های کهگیلویه و بویراحمد و آذربایجان شرقی و مازندران بترتیب با ۹/۵۱، ۸/۲۸ و ۷/۶۴ درصد پایین ترین سطح عملکرد را داشته اند. در مورد متوسط نرخ رشد مالیات بر اشخاص حقوقی، استان بوشهر با ۷۹/۴۰ درصد بطور متوسط بالاترین رشد را داشته است و استان های کهگیلویه و بویراحمد، ایلام و تهران بترتیب با ۶۷/۵۴، ۶۱/۷۸ و ۴۸/۰۳ درصد در رتبه های بعدی قرار گرفته اند و در این مورد استان های آذربایجان شرقی، گیلان و قزوین بترتیب با ۱۸/۰۱، ۱۶/۰۱ و ۹/۸۱ درصد پایین ترین سطح عملکرد را داشته اند.

۴- مطالعات انجام شده در زمینه ظرفیت مالیاتی

تعاریف مختلفی برای ظرفیت مالیاتی موجود می‌باشد که در یکی از کامل‌ترین آنها ظرفیت بالقوه مالیاتی به دو نوع زیر تقسیم شده است (عباس عرب‌مازار و آیت زایر، ۱۳۸۷)

۱. ظرفیت بالقوه قانونی (با اتکاء به تولید و قوانین مالیاتی موجود)
۲. ظرفیت بالقوه اقتصادی (با اتکاء به تولید و قوانین سایر کشورها)

ظرفیت بالقوه قانونی مالیات میزان مالیاتی است که در یک کشور با توجه به قوانین حاکم در یک کشور اخذ می‌شود. ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در یک کشور توان بالقوه اقتصاد آن کشور در خلق مالیات، فارغ از قوانین و مقررات مالیاتی خود آن کشور و با فرض اعمال نظام مالیاتی کشورهای هم‌گروه و مشابه از نظر اقتصادی تعریف می‌شود. تاکنون مطالعات بسیاری در خصوص ظرفیت مالیاتی و کوشش مالیاتی در داخل و خارج از کشور انجام گرفته است که برخی از آنها در ذیل آورده شده است. در اکثر کارهای انجام شده از روش رگرسیونی، چه در قالب سری زمانی و چه در قالب مطالعات تلفیقی (داده‌های تابلویی) استفاده شده است.

نتیجه	روش انجام	حوزه جغرافیایی	سال	محقق
متغیرهای نسبت صادرات، نسبت تجارت خارجی، درآمد سرانه، نسبت ارزش افزوده بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی و سهم تولیدات معدنی در تولید ناخالص داخلی عوامل موثر می‌باشند.	OLS	کشورهای در حال توسعه	۱۹۷۱	چلیا
متغیرهای بلا ضمن اینکه به جای درآمد سرانه، تولید ناخالص داخلی سرانه را بکار برده است.	OLS	کشورهای در حال توسعه	۱۹۷۹	تاریت، گراتز و گرین
عوامل موثر بر ظرفیت مالیاتی استان عبارتند از: متغیر دامی (شرایط جنگ)، تغییرات سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از GDP و تغییرات مجموع ارزش افزوده بخش‌های صنعت و معدن از GDP.	OLS	استان اصفهان	۱۳۷۸	رسول بخشی دستجردی
در اکثر سال‌ها مالیات دریافتی استان کمتر از ظرفیت مالیاتی برآورد شده می‌باشد.	OLS	استان آذربایجان شرقی	۱۳۸۰	عزیز الله صفری بکتاش
هیچ کدام از دولت‌های محلی آندونزی بطور بهینه از مالیات‌های بالقوه شان استفاده نکرده‌اند.	SFA	اندونزی	۲۰۰۳	لوکی آفرمن
شکاف موجود بین ظرفیت مالیات کل و مالیات دریافتی در حال کاهش است.	OLS	استان‌های کشور	۱۳۸۳	نادر مهرگان
مالیات دریافتی استان در اکثر سال‌ها کمتر از ظرفیت مالیاتی برآورد شده می‌باشد.	OLS	استان فارس	۱۳۸۵	الیزابت سلطانی شیرازی

نتیجه	روش انجام	حوزه جغرافیایی	سال	محقق
بطور متوسط در طی دو سال ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵، کوشش مالیاتی کل کشور معادل ۷۵ درصد بوده است.	DEA	استان های کشور	۱۳۸۷	سید یحیی موسوی
شاخص تلاش مالیات ایران در دوره (۲۰۰۰-۱۹۹۸) حدود ۵۸ درصد بوده است.	پانل	۲۰ کشور جهان	۱۳۸۷	عباس عرب مازار و آیت زایر

در این مطالعات با قرار دادن مالیات دریافتی و یا نسبت مالیاتی به عنوان متغیر وابسته و همچنین متغیرهایی چون ارزش افزوده بخش های مختلف اقتصادی (کشاورزی، صنعت و خدمات)، میزان باسوادی افراد جامعه، تعداد شاغلین در بخش ها و ... بعنوان متغیرهای توضیحی، به برآورد معادلات رگرسیونی خطی و لگاریتمی و نیمه لگاریتمی مبادرت شده است. اگر چه عمده این مطالعات برای تشخیص تاثیرپذیری مالیات از عوامل و متغیرهای ذکر شده صورت پذیرفته است، اما نکته قابل ذکر چگونگی محاسبه ظرفیت مالیاتی در آنها می باشد. به عبارتی، مالیاتی که نهایتاً در این تحقیقات از معادله رگرسیون برآورد شده، مالیات بالفعلی است که بر مبنای اطلاعات مالیاتی سال های قبل به دست آمده است و اطلاعاتی در مورد ظرفیت بالقوه مالیاتی ارائه نمی کند زیرا این امر در صورتی امکان دارد که اطلاعات مورد استفاده در این مطالعات مربوط به مالیات بالقوه باشد (که این طور نبوده است).

البته در این مطالعات کارهای جدیدی نیز انجام شده است، به طور مثال موسوی (۱۳۸۷) مقایسه ای بین استان ها به لحاظ کارایی و به روش تحلیل پوششی داده ها انجام داده است که روش جدیدی در زمینه برآورد ظرفیت مالیاتی می باشد. اما در این مقاله سعی بر آن است که به زیربخش های مالیات پرداخته شود، بدین طریق که با استفاده از روش تحلیل مرزی تصادفی به بررسی کارایی استان های مختلف کشور در زمینه مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی پرداخته و از نگاهی دیگر به تعیین ظرفیت بالقوه استان ها پرداخته می شود. تفاوت دیگری که تحقیق حاضر با مطالعات قبلی دارد این است که ارزش افزوده موثر بر میزان مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی (به عنوان پایه های مالیاتی این دو نوع مالیات) بر اساس قانون مالیات ها محاسبه شده است و به عنوان یک متغیر جدید وارد مدل می شود و این مزیت را دارد که از آوردن ارزش افزوده سایر بخش های غیرموثر در این دو نوع مالیات تا حد امکان جلوگیری می شود. در ادامه روش مورد استفاده در این تحقیق که یکی از روش های پارامتری برآورد

کارایی می‌باشد، شرح داده می‌شود:

۵- روش شناسی تحقیق

کارایی از مفاهیم متداول اقتصادی می‌باشد که به منظور بررسی و ارزیابی عملکرد یک واحد تصمیم-ساز یا یک بنگاه اقتصادی در استفاده از عوامل و نهاده‌های تولیدی جهت استحصال محصول نهایی به کار می‌رود. مفهوم کارایی چنانکه در اقتصاد بکار می‌رود، نشان‌دهنده تخصیص مطلوب منابع است. تشخیص کارایی منوط به تعریف و مقایسه با یک حد و مرز مطلوب و استاندارد است. مبنای تعریف چنین حد مطلوبی گاه حداکثر توان بالقوه و گاه حداکثر توان مشاهده شده و بالفعل بنگاه قرار می‌گیرد. مفهوم مرز تولید^۱ مفهومی است که جهت توصیف این حد استاندارد ارایه شده است. در حقیقت تعریف صحیح تابع تولید که مبتنی به حداکثر محصول قابل حصول از میزان معینی نهاده در سطح مشخصی از تکنولوژی می‌باشد، اگر چه طی دهه‌های متمادی مورد پذیرش واقع شده است لیکن در پژوهش‌های عملی و تجربی، تابع تولید به شکل متوسط و یا میانگین محصول به دست آمده از ترکیب نهاده‌ها (و نه حداکثر محصول قابل دسترس) برآورد گردیده است. تنها از زمان کار برجسته فارل^۲ (۱۹۵۷) بود که توجه جدی به امکان تخمین تابع مرزی معطوف شد و این نگاه جدید تلاشی در جهت برقراری ارتباط میان مفاهیم تئوری و معیارهای تجربی و کاهش شکاف بین این دو عرصه بوده است. در این راستا ادبیات تخمین توابع مرزی جهت سنجش میزان کارایی اقتصادی بنگاه‌ها در ابعاد گوناگون گسترش یافت و الگوهای متفاوتی از مرز تولید، هزینه و سود، برای تخمین مؤلفه کارایی اقتصادی مورد استفاده قرار گرفت (امامی میبدی، سال ۱۳۷۹).

روش تحلیل مرزی تصادفی (SFA)^۳ بر خلاف روش‌های ناپارامتری، ضمن ارائه تصریحی از تابع تولید، روش و تولید کاراتری از نهاده‌ها را نشان می‌دهد. همچنین این روش تعریف مناسب‌تری از عدم کارایی را بر پایه نظریه اقتصادی خرد عرضه می‌کند. یکی از نقاط قوت روش SFA، این است که با مباحث تئوری تولید در زمینه توضیح روابط میان عوامل تولید و محصولات سازگار و منطبق است. از سوی دیگر این روش میزان اختلالات را محاسبه می‌کند، این امر در فرآیندهای تولیدی که تابع

1- Frontier Production

2- Farrell, 1957

3- Stochastic Frontier Analysis

مکانیزم‌های اتفاقی نیز می‌باشند (آب و هوا، خوش شانسی یا بد شانسی، خرابی ماشین آلات و امثال آنها) بسیار مفید و مناسب است (امامی میبیدی، سال ۱۳۷۹).

یکی از روش‌های تخمین ناکارایی که به بسیاری از مشکلات فائق آمد، مدل مرز تولید تصادفی^۱ است که هم دارای مبانی نظری روشن اقتصادی برای رفتار بنگاه‌ها است و هم با تفکیک پسماندهای الگو به جزء اخلاص و مؤلفه ناکارایی علاوه بر توضیح نتایج، تغییرات مختلف و تصادفی را نیز تعیین می‌کند. تابع تولید مرزی تصادفی در سال ۱۹۷۷ توسط دو گروه از اقتصاددانان به صورت زیر ارائه گردید (امامی میبیدی، سال ۱۳۷۹).

$$= X_i B \ln(y_i) + (V_i - U_i) \quad (1)$$

که در آن V_i ماتریس جزء اخلاص عمومی (تصادفی) و U_i ماتریس متغیرهای غیرمنفی و بیانگر اثرات عدم کارایی می‌باشند. پارامترهای معادله (۱) را می‌توان به روش ML^2 یا OLS^3 برآورد نمود. اگر چه روش ML در مقایسه با روش OLS ، پیچیده‌تر است و محاسبات بیشتری لازم دارد ولی برآورد الگوهای ML در مدل مرزی با توزیع نیمه نرمال بر برآوردهای حداقل مربعات برتری دارند.

۶- تصریح مدل برای برآورد ظرفیت مالیاتی

در این بخش با استفاده از روش تحلیل مرزی تصادفی (از طریق نرم‌افزار فرانتیر^۴)، کارایی استان‌های مختلف کشور در زمینه میزان مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی برآورد می‌شود. به کارگیری روش تحلیل مرزی تصادفی نیازمند فرم خاصی از تابع تولید است، یعنی از ابتدا باید شکل تبعی و مدل ریاضی آن کاملاً مشخص و تعریف شده باشد (با توجه به اینکه هدف در این مقاله حداکثر سازی این دو نوع مالیات با توجه به متغیرهای موثر بر آنها می‌باشد، بنابراین می‌توان تابع مالیات برای این دو نوع مالیات را همانند یک تابع تولید در نظر گرفت). در بررسی‌ها و مطالعات تجربی عموماً از تابع تولید کاب - داگلاس و یا برخی موارد از تابع تولید ترانسلاگ استفاده می‌گردد، که با توجه به آزمون‌های انجام یافته و نتایج حاصل

1- Stochastic Frontier Production

2- Maximum Likelihood

3- Ordinary Least Square

۴- نرم افزار مورد استفاده در این تحقیق نرم‌افزار FRONTIER4 می‌باشد، علاقمندان برای آشنایی بیشتر به کتاب، اصول اندازه‌گیری کارایی و بهره‌وری، نوشته علی امامی میبیدی، ص ۲۵۴ - ۲۵۱، سال ۱۳۷۹، مراجعه نمایند.

از دو تابع، تابع تولید کاب - داگلاس برای این تحقیق مناسب تر می باشد. در ادامه ابتدا شکل تبعی تابع کاب- داگلاس و سپس متغیرهای مورد نظر شرح داده می شود. شکل تبعی تابع کاب- داگلاس به صورت زیر خواهد بود:

$$- U_{it} + V_{it} X_{jit} \sum_{j=1}^n B_j = B + y_{it} \quad (2)$$

$$j = 1, 2, 3, 4. \quad t = 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7.$$

در روابط بالا، i ، t به ترتیب به استان های مختلف، تعداد پارامترها (یا تعداد متغیرهای توضیحی) و زمان اشاره دارد.

y : نسبت مالیات بر درآمد مشاغل به GDP^۱ (بدون کشاورزی) و یا نسبت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به GDP (بدون کشاورزی) که به میلیون ریال می باشد.

X_1 : تولید ناخالص داخلی سرانه (بدون کشاورزی) که به میلیون ریال می باشد.

X_2 : نرخ مشارکت اقتصادی که بر حسب درصد می باشد.

X_3 : نسبت ارزش افزوده مؤثر به تولید ناخالص داخلی (بدون کشاورزی) که بر حسب درصد می باشد.

X_4 : سهم ارزش افزوده کشاورزی از تولید ناخالص داخلی که بر حسب درصد می باشد.

V_{it} : جزء اخلاص معمول تابع است.

U_{it} : جزء عدم کارایی فنی می باشد.

B ها نیز پارامترهای مجهول هستند که باید برآورد گردند.

نکته قابل ذکر این است که ارزش افزوده مؤثر برای مشاغل شامل میزانی از ارزش افزوده بخش ها است که بر مالیات مشاغل تاثیر می گذارد و در واقع پایه مالیات مشاغل می باشد. همچنین ارزش افزوده مؤثر برای اشخاص حقوقی شامل میزانی از ارزش افزوده بخش ها است که بر مالیات اشخاص حقوقی مؤثر بوده و به عنوان پایه مالیات اشخاص حقوقی محسوب می گردد. برای محاسبه پایه های مالیاتی مشاغل و اشخاص حقوقی در استان های مختلف از تقریب زیر استفاده شده است:

- ارزش افزوده بخش ساختمان در بخش خصوصی + ارزش افزوده خدمات = پایه مالیاتی مشاغل

۱ - بدلیل اینکه بخش کشاورزی در تمام استان های کشور دارای معافیت مالیاتی می باشد.

(خدمات واحدهای مسکونی و غیرمسکونی + ارتباطات + حمل و نقل دولتی + خدمات موسسات پولی و مالی + خدمات عمومی) (ارزش افزوده کارگاه‌های بزرگ صنعتی - ارزش افزوده کل صنعت) + (ارزش افزوده بخش کشاورزی و مشاغل) - تولید ناخالص داخلی = پایه مالیاتی اشخاص حقوقی

۷- نتایج کارایی استان‌ها در زمینه مالیات مشاغل

بررسی نتایج کارایی استان‌ها در زمینه مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی در دو بخش استان‌های توسعه یافته بدون تهران و استان‌های کمتر توسعه یافته انجام شده است.^۱ توضیح اینکه استان تهران ۴۷/۲ درصد از مالیات مشاغل کل کشور را پرداخت می‌کند، بنابراین به دلیل شرایط خاص این استان^۲ و تاثیرگذاری آن در نتایج مدل لازم است کارایی استان‌ها بدون تهران برآورد و با بقیه مقایسه گردد. نتایج کارایی برای استان‌های توسعه یافته بدون تهران برای مالیات مشاغل در جدول (۱) آمده است. همانطور که دیده می‌شود، کارایی بین ۰/۹۴۳ تا ۰/۴۹۹ قرار دارد، که استان اصفهان بالاترین کارایی را دارد و استان‌های یزد و فارس به ترتیب در رتبه‌های بعدی هستند. استان خوزستان پایین‌ترین کارایی را در بین استان‌های توسعه یافته دارا می‌باشد که دلیل آن می‌تواند GDP سرانه بالای این استان که حاصل درآمد نفتی و گازی و همچنین میانگین کارایی استان‌ها نیز کاهش است. در زمینه مالیات مشاغل کارایی استان‌های کمتر توسعه یافته، بین ۰/۹۶۵ تا ۰/۴۳۳ قرار دارد، که استان سیستان و بلوچستان بالاترین کارایی را دارد و استان‌های کرمانشاه و چهارمحال و بختیاری به ترتیب در رتبه‌های بعدی هستند. استان لرستان پایین‌ترین کارایی را در بین استان‌های کمتر توسعه یافته دارا می‌باشد. همچنین میانگین کارایی در طول دوره کاهش است.

۱- دسته‌بندی استان‌ها بر حسب درجه توسعه یافتگی، بر اساس گزارش سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی بوده است.
 ۲- استان تهران به علت وصول مالیات شرکت‌های بزرگ دولتی و خصوصی با سطح عملکرد ملی همانند شرکت نفت، بانک‌ها، بیمه‌ها و .. قابل مقایسه با بقیه استان‌ها نمی‌باشد.

جدول (۱) - میزان کارایی مالیات مشاغل								استان های توسعه یافته بدون تهران	رتبه
متوسط	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۰	۱۳۷۹		
۰.۹۴۱	۰.۹۳۹	۰.۹۳۹	۰.۹۴	۰.۹۴۱	۰.۹۴۱	۰.۹۴۲	۰.۹۴۳	۱	اصفهان
۰.۹۲۰	۰.۹۱۷	۰.۹۱۸	۰.۹۱۹	۰.۹۲	۰.۹۲۱	۰.۹۲۲	۰.۹۳۳	۲	یزد
۰.۸۵۳	۰.۸۴۸	۰.۸۴۹	۰.۸۵۲	۰.۸۵۳	۰.۸۵۵	۰.۸۵۶	۰.۸۵۸	۳	فارس
۰.۸۳۷	۰.۸۳۲	۰.۸۲۴	۰.۸۲۶	۰.۸۲۷	۰.۸۲۹	۰.۸۴۱	۰.۸۴۲	۴	سمنان
۰.۸۲۶	۰.۸۲	۰.۸۲۲	۰.۸۲۴	۰.۸۲۶	۰.۸۲۸	۰.۸۲۹	۰.۸۳۲	۵	بوشهر
۰.۸۱۹	۰.۸۱۲	۰.۸۱۵	۰.۸۱۷	۰.۸۱۹	۰.۸۲۱	۰.۸۲۲	۰.۸۲۵	۶	خراسان
۰.۷۷۶	۰.۷۶۹	۰.۷۷۲	۰.۷۷۴	۰.۷۷۶	۰.۷۷۹	۰.۷۸۱	۰.۷۸۳	۷	آذربایجان شرقی
۰.۷۴۴	۰.۷۳۵	۰.۷۳۸	۰.۷۴۱	۰.۷۴۴	۰.۷۴۴	۰.۷۴۹	۰.۷۵۲	۸	همدان
۰.۷۳۸	۰.۷۴۵	۰.۷۴۷	۰.۶۵	۰.۷۵۳	۰.۷۵۵	۰.۷۵۸	۰.۷۶	۹	مرکزی
۰.۶۸۰	۰.۶۷۱	۰.۶۷۴	۰.۶۷۷	۰.۶۸۱	۰.۶۸۳	۰.۶۸۷	۰.۶۹	۱۰	قزوین
۰.۶۷۴	۰.۶۶۴	۰.۶۶۷	۰.۶۷۱	۰.۶۷۴	۰.۶۷۷	۰.۶۸	۰.۶۸۴	۱۱	گیلان
۰.۶۵۷	۰.۶۴۷	۰.۶۵	۰.۶۵۴	۰.۶۵۷	۰.۶۶	۰.۶۶۴	۰.۶۶۷	۱۲	مازندران
۰.۶۶۲	۰.۶۲۲	۰.۶۳۵	۰.۶۳۹	۰.۶۴۲	۰.۶۴۶	۰.۶۴۹	۰.۶۵۲	۱۳	زنجان
۰.۶۲۱	۰.۶۱۱	۰.۶۱۴	۰.۶۱۸	۰.۶۲۱	۰.۶۲۵	۰.۶۲۹	۰.۶۳۲	۱۴	گلستان
۰.۶۰۸	۰.۵۹۷	۰.۶	۰.۶۰۴	۰.۶۰۸	۰.۶۱۲	۰.۶۱۵	۰.۶۱۹	۱۵	هرمزگان
۰.۶۰۸	۰.۵۹۷	۰.۶	۰.۶۰۴	۰.۶۰۸	۰.۶۱۱	۰.۶۱۵	۰.۶۱۹	۱۶	قم
۰.۵۶۳	۰.۵۴۹	۰.۵۵۴	۰.۵۵۸	۰.۵۶۲	۰.۵۶۶	۰.۵۶۹	۰.۵۷۴	۱۷	کرمان
۰.۵۱۲	۰.۴۹۹	۰.۵۰۴	۰.۵۰۸	۰.۵۱۲	۰.۵۱۷	۰.۵۲۱	۰.۵۲۵	۱۸	خوزستان
۰.۷۲۳	۰.۷۱۶	۰.۷۱۹	۰.۷۲۱	۰.۷۲۴	۰.۷۲۷	۰.۷۳	۰.۷۳۲		متوسط
میزان کارایی مالیات مشاغل								استان های کمتر توسعه یافته	رتبه
متوسط	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۰	۱۳۷۹		
۰.۹۵۱	۰.۹۳۵	۰.۹۴۱	۰.۹۴۷	۰.۹۵۲	۰.۹۵۷	۰.۹۶۱	۰.۹۶۵	۱	سیستان و بلوچستان
۰.۸۳۶	۰.۷۸۶	۰.۸۰۵	۰.۸۲۲	۰.۸۳۹	۰.۸۵۳	۰.۸۶۷	۰.۸۷۹	۲	کرمانشاه
۰.۶۸۴	۰.۵۹۹	۰.۶۳	۰.۶۵۹	۰.۶۸۷	۰.۷۱۴	۰.۷۳۹	۰.۷۶۱	۳	چهارمحال و بختیاری
۰.۶۳۱	۰.۵۳۶	۰.۵۷	۰.۶۰۳	۰.۶۳۵	۰.۶۶۴	۰.۶۹۲	۰.۷۱۸	۴	آذربایجان غربی
۰.۶۲۳	۰.۵۲۷	۰.۵۶۲	۰.۵۹۵	۰.۶۲۷	۰.۶۵۷	۰.۶۸۵	۰.۷۱۱	۵	اردبیل
۰.۶۲۲	۰.۵۲۵	۰.۵۶	۰.۵۹۳	۰.۶۲۵	۰.۶۵۵	۰.۶۸۴	۰.۷۱	۶	ایلام
۰.۵۵۵	۰.۴۴۹	۰.۴۸۶	۰.۵۲۲	۰.۵۵۸	۰.۵۹۱	۰.۶۲۳	۰.۶۵۳	۷	کهگیلویه و بویراحمد
۰.۵۴۷	۰.۴۴	۰.۴۷۸	۰.۵۱۴	۰.۵۴۹	۰.۵۸۴	۰.۶۱۶	۰.۶۴۶	۸	کردستان
۰.۵۴۱	۰.۴۳۳	۰.۴۷۱	۰.۵۰۸	۰.۵۴۳	۰.۵۷۸	۰.۶۱	۰.۶۴۱	۹	لرستان
۰.۶۶۵	۰.۵۸۱	۰.۶۱۱	۰.۶۴۱	۰.۶۶۸	۰.۶۹۵	۰.۷۲	۰.۷۴۳		متوسط

۸- نتایج کارایی استان ها در زمینه مالیات اشخاص حقوقی

بررسی نتایج کارایی استان ها در زمینه مالیات اشخاص حقوقی در دو بخش استان های توسعه یافته بدون تهران و استان های کمتر توسعه یافته در جدول (۲) آمده است (توضیح اینکه ۷/۷۳ درصد از مالیات اشخاص حقوقی کل کشور در استان تهران وصول می شود).

همانطور که مشاهده می گردد، کارایی استان ها بین ۰/۹۴۲ تا ۰/۱۶۷ در نوسان است، که استان اصفهان بالاترین کارایی را دارد و استان های قزوین و زنجان به ترتیب در رتبه های بعدی هستند. استان خوزستان پایین ترین کارایی را در بین استان های توسعه یافته بدون تهران دارا می باشد. همچنین میانگین کارایی در طول دوره افزایشی است.

کارایی استان های کمتر توسعه یافته بین ۰/۹۴ تا ۰/۰۹ قرار دارد، که استان لرستان بالاترین کارایی را دارد و استان های کرمانشاه و سیستان و بلوچستان به ترتیب در رتبه های بعدی هستند. همچنین استان کهگیلویه و بویراحمد پایین ترین کارایی را در بین استان های کمتر توسعه یافته دارا می باشد که دلیل آن می تواند GDP سرانه بالای این استان نسبت به استان های دیگر باشد که ناشی از درآمد نفتی و گازی بالای آن بوده است و لذا ارزش افزوده موثر بر مالیات اشخاص حقوقی را برای آن بسیار بالا نشان می دهد. میانگین کارایی برای این استان ها طی دوره افزایشی است.

ردیف	استان های توسعه یافته بدون تهران	جدول (۲) - میزان کارایی مالیات اشخاص حقوقی						
		۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵
۱	اصفهان	۰.۹۲۷	۰.۹۲۹	۰.۹۳۳	۰.۹۳۵	۰.۹۳۷	۰.۹۳۹	۰.۹۴۲
۲	قزوین	۰.۷۹۱	۰.۷۹۹	۰.۸۰۵	۰.۸۱۲	۰.۸۱۹	۰.۸۲۵	۰.۸۳۱
۳	زنجان	۰.۷۸۱	۰.۷۸۸	۰.۷۹۵	۰.۸۰۲	۰.۸۰۹	۰.۸۱۵	۰.۸۲۲
۴	مرکزی	۰.۷۱	۰.۷۲	۰.۷۲۹	۰.۷۲۸	۰.۷۴۷	۰.۷۵۵	۰.۷۶۲
۵	بوشهر	۰.۶۷۵	۰.۶۸۵	۰.۶۹۵	۰.۷۰۵	۰.۷۱۴	۰.۷۲۴	۰.۷۳۲
۶	یزد	۰.۶۴۴	۰.۶۵۵	۰.۶۶۶	۰.۶۷۶	۰.۶۸۶	۰.۶۹۶	۰.۷۰۶
۷	کرمان	۰.۵۱۵	۰.۵۲۸	۰.۵۴۱	۰.۵۵۵	۰.۵۶۷	۰.۵۸	۰.۵۹۳
۸	آذربایجان شرقی	۰.۴۵۵	۰.۴۶۹	۰.۴۸۲	۰.۴۹۷	۰.۵۱۱	۰.۵۲۴	۰.۵۲۷
۹	خراسان	۰.۲۲۱	۰.۲۴۵	۰.۲۶	۰.۲۷۴	۰.۲۸۹	۰.۳۰۳	۰.۳۱۸
۱۰	فارس	۰.۳۳	۰.۳۴۵	۰.۳۵۹	۰.۳۷۴	۰.۳۸۸	۰.۴۰۳	۰.۴۱۷
۱۱	سمنان	۰.۲۹۸	۰.۳۱۲	۰.۳۲۶	۰.۳۴۱	۰.۳۵۶	۰.۳۷	۰.۳۸۴
۱۲	هرمزگان	۰.۲۷۳	۰.۲۸۷	۰.۳۰۱	۰.۳۱۶	۰.۳۲	۰.۳۳۴	۰.۳۵۹
	متوسط							

جدول (۲) - میزان کارایی مالیات اشخاص حقوقی								استان های توسعه یافته بدون تهران	ردیف
متوسط	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۰	۱۳۷۹		
۰.۳۱۲	۰.۳۵۵	۰.۳۴۱	۰.۳۳۶	۰.۳۱۲	۰.۲۹۷	۰.۲۸۳	۰.۲۶۹	گیلان	۱۳
۰.۲۹۶	۰.۳۵۶	۰.۳۲۱	۰.۳۰۷	۰.۲۹۳	۰.۲۷۹	۰.۲۶۵	۰.۲۵۱	مازندران	۱۴
۰.۲۶۱	۰.۳۰۳	۰.۲۸۸	۰.۲۷۴	۰.۲۶	۰.۲۴۷	۰.۲۳۳	۰.۲۲	قم	۱۵
۰.۲۱۳	۰.۲۵۳	۰.۲۳۹	۰.۲۳۶	۰.۲۱۳	۰.۱۹۸	۰.۱۸۷	۰.۱۷۵	گلستان	۱۶
۰.۲۰۶	۰.۲۴۵	۰.۲۳۲	۰.۲۱۸	۰.۲۰۵	۰.۱۹۳	۰.۱۸	۰.۱۶۸	همدان	۱۷
۰.۲۰۵	۰.۲۴۴	۰.۲۳	۰.۲۱۷	۰.۲۰۴	۰.۱۹۱	۰.۱۷۹	۰.۱۶۷	خوزستان	۱۸
۰.۴۷۸	۰.۵۱۳	۰.۵۰۲	۰.۴۹	۰.۴۷۸	۰.۴۶۷	۰.۴۵۵	۰.۴۴۲	متوسط	
میزان کارایی مالیات اشخاص حقوقی								استان های کمتر توسعه یافته	ردیف
متوسط	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۰	۱۳۷۹		
۰.۹۳۶	۰.۹۴	۰.۹۳۶	۰.۹۳۲	۰.۹۲۷	۰.۹۲۲	۰.۹۱۷	۰.۹۱۱	لرستان	۱
۰.۹۲۳	۰.۹۳۷	۰.۹۳۳	۰.۹۲۸	۰.۹۲۴	۰.۹۱۹	۰.۹۱۳	۰.۹۰۷	کرمانشاه	۲
۰.۹۰۳	۰.۹۲۱	۰.۹۱۶	۰.۹۱	۰.۹۰۴	۰.۸۹۸	۰.۸۹۱	۰.۸۸۴	سیستان و بلوچستان	۳
۰.۸۹۷	۰.۹۱۶	۰.۹۱	۰.۹۰۴	۰.۸۹۸	۰.۸۹۱	۰.۸۸۴	۰.۸۷۷	آذربایجان غربی	۴
۰.۷۶۴	۰.۸۰۴	۰.۷۹۲	۰.۷۷۹	۰.۷۶۶	۰.۷۵۲	۰.۷۲۷	۰.۷۲۱	ایلام	۵
۰.۷۵۲	۰.۷۹۴	۰.۷۸۱	۰.۷۶۸	۰.۷۵۴	۰.۷۳۹	۰.۷۲۴	۰.۷۰۷	چهارمحال و بختیاری	۶
۰.۶۹۲	۰.۷۴۲	۰.۷۳۷	۰.۷۱۱	۰.۶۹۴	۰.۶۷۶	۰.۶۵۸	۰.۶۳۹	کردستان	۷
۰.۵۱۷	۰.۵۸۵	۰.۵۶۳	۰.۵۴۱	۰.۵۱۸	۰.۴۹۵	۰.۴۷۱	۰.۴۴۶	اردبیل	۸
۰.۱۴۳	۰.۲۰۲	۰.۱۸	۰.۱۶	۰.۱۴	۰.۱۲۲	۰.۱۰۵	۰.۰۹	کهگیلویه و بویراحمد	۹
۰.۷۲۴	۰.۷۶	۰.۷۴۹	۰.۷۲۷	۰.۷۲۵	۰.۷۱۳	۰.۶۷	۰.۶۸۷	متوسط	

۹- تعیین ظرفیت مالیاتی استانها و محاسبه کوشش مالیاتی

در این قسمت پس از تعیین کارایی استانهای مختلف کشور در زمینه مالیات بر مشاغل و اشخاص حقوقی نتایج حاصل از تعیین ظرفیت مالیاتی قانونی استانها در طول هفت سال و بر اساس تقسیم‌بندی به لحاظ توسعه یافتگی ارائه می‌شود. برای این کار ظرفیت قانونی مالیاتی برابر با میزان مالیات وصولی بعلاوه میزان عدم کارایی مالیاتی قرار داده شده است (لاکی، ۲۰۰۳) تعیین کوشش مالیاتی استانها در زمینه مالیاتهای مذکور، که عبارتست از نسبت مالیات اخذ شده آنها تقسیم بر ظرفیت مالیاتی بالقوه قانونی، برای تمامی استانها و با توجه به تقسیم‌بندیهای صورت گرفته محاسبه شده است، که در جدولهای شماره (۳) و (۴) آمده است:

جدول (۳): رتبه بندی استان ها بر اساس کوشش مالیاتی برای مالیات مشاغل

کوشش مالیاتی استان های توسعه یافته بدون تهران برای مالیات مشاغل									
رتبه	سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	متوسط
۱	اصفهان	%۹۴.۶۱	%۹۴.۵۲	%۹۴.۴۳	%۹۴.۴۳	%۹۴.۳۴	%۹۴.۲۵	%۹۴.۲۵	%۹۴.۴۰
۲	یزد	%۹۲.۸۵	%۹۲.۷۶	%۹۲.۶۸	%۹۲.۵۹	%۹۲.۵۱	%۹۲.۴۳	%۹۲.۳۴	%۹۲.۵۹
۳	فارس	%۸۷.۵۷	%۸۷.۴۱	%۸۷.۳۴	%۸۷.۱۸	%۸۷.۱۱	%۸۶.۸۸	%۸۶.۸۱	%۸۷.۱۸
۴	سمنان	%۸۶.۴۳	%۸۶.۲۸	%۸۶.۱۲	%۸۵.۹۸	%۸۵.۹۱	%۸۵.۷۶	%۸۵.۶۲	%۸۶.۰۲
۵	بوشهر	%۸۵.۶۲	%۸۵.۴۰	%۸۵.۳۲	%۸۵.۱۸	%۸۵.۰۳	%۸۴.۸۹	%۸۴.۷۵	%۸۵.۱۷
۶	خراسان	%۸۵.۱۱	%۸۴.۹۶	%۸۴.۸۲	%۸۴.۶۷	%۸۴.۵۳	%۸۴.۳۹	%۸۴.۲۵	%۸۴.۶۷
۷	آذربایجان شرقی	%۷۹.۵۵	%۸۲.۰۳	%۸۱.۹۰	%۸۱.۷۰	%۸۱.۵۷	%۸۱.۴۳	%۸۱.۲۳	%۸۱.۳۵
۸	همدان	%۸۰.۱۳	%۷۹.۹۴	%۷۹.۷۴	%۷۹.۶۳	%۷۹.۴۳	%۷۹.۳۴	%۷۹.۰۵	%۷۹.۵۹
۹	مرکزی	%۸۰.۶۵	%۸۰.۵۲	%۸۰.۳۲	%۸۰.۱۹	%۷۴.۰۷	%۷۹.۸۱	%۷۹.۶۸	%۷۹.۳۲
۱۰	قزوین	%۷۶.۳۴	%۷۶.۱۶	%۷۵.۹۳	%۷۵.۸۳	%۷۵.۵۹	%۷۵.۴۱	%۷۵.۲۴	%۷۵.۷۸
۱۱	گیلان	%۷۵.۹۹	%۷۵.۷۶	%۷۵.۵۹	%۷۵.۴۱	%۷۵.۲۴	%۷۵.۰۳	%۷۴.۸۵	%۷۵.۴۱
۱۲	مازندران	%۷۵.۰۳	%۷۴.۸۵	%۷۴.۶۳	%۷۴.۴۶	%۷۴.۲۹	%۷۴.۰۷	%۷۳.۹۱	%۷۴.۴۶
۱۳	زنجان	%۷۴.۱۸	%۷۳.۰۲	%۷۳.۸۶	%۷۳.۶۴	%۷۳.۴۸	%۷۳.۲۶	%۷۳.۱۰	%۷۳.۶۵
۱۴	گلستان	%۷۳.۱۰	%۷۲.۹۴	%۷۲.۷۳	%۷۲.۵۳	%۷۲.۳۶	%۷۲.۱۵	%۷۱.۹۹	%۷۲.۵۴
۱۵	هرمزگان	%۷۲.۴۱	%۷۲.۲۰	%۷۲.۰۵	%۷۱.۸۴	%۷۱.۶۳	%۷۱.۴۳	%۷۱.۲۸	%۷۱.۸۳
۱۶	قم	%۷۲.۴۱	%۷۲.۲۰	%۷۱.۹۹	%۷۱.۸۴	%۷۱.۶۳	%۷۱.۴۳	%۷۱.۲۸	%۷۱.۸۳
۱۷	کرمان	%۷۰.۱۳	%۶۹.۸۸	%۶۹.۷۴	%۶۹.۵۴	%۶۹.۳۵	%۶۹.۱۶	%۶۸.۹۲	%۶۹.۵۳
۱۸	خوزستان	%۶۷.۸۰	%۶۷.۶۱	%۶۷.۴۳	%۶۷.۲۰	%۶۷.۰۲	%۶۶.۸۴	%۶۶.۶۲	%۶۷.۲۲
	متوسط	%۷۹.۴۴	%۷۹.۴۱	%۷۹.۲۶	%۷۹.۱۰	%۷۸.۶۲	%۷۸.۷۷	%۷۸.۶۳	%۷۹.۰۳

کوشش مالیاتی استان های توسعه یافته بدون تهران برای مالیات مشاغل									
رتبه	سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	متوسط
۱	سیستان و بلوچستان	%۹۶.۶۲	%۹۶.۲۵	%۹۵.۸۸	%۹۵.۴۲	%۹۴.۹۷	%۹۴.۴۳	%۹۳.۹۰	%۹۵.۳۵
۲	کرمانشاه	%۸۹.۲۱	%۸۸.۲۶	%۸۷.۱۸	%۸۶.۱۳	%۸۴.۸۹	%۸۳.۶۸	%۸۲.۳۷	%۸۵.۹۶
۳	چهارمحال و بختیاری	%۸۰.۷۱	%۷۹.۳۰	%۷۷.۷۶	%۷۶.۱۶	%۷۴.۵۷	%۷۲.۹۹	%۷۱.۳۸	%۷۶.۱۳

کوشش مالیاتی استان های توسعه یافته بدون تهران برای مالیات مشاغل									
رتبه	سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	متوسط
۴	آذربایجان غربی	۷۸.۰۰٪	۷۶.۴۵٪	۷۴.۸۵٪	۷۳.۲۶٪	۷۱.۵۸٪	۶۹.۹۳٪	۶۸.۳۱٪	۷۳.۲۰٪
۵	اردبیل	۷۷.۵۲٪	۷۶.۰۵٪	۷۴.۴۶٪	۷۲.۸۳٪	۷۱.۱۷٪	۶۹.۵۴٪	۶۷.۸۹٪	۷۲.۷۹٪
۶	ایلام	۷۷.۵۲٪	۷۵.۹۹٪	۷۴.۳۵٪	۷۲.۷۳٪	۷۱.۰۷٪	۶۹.۴۴٪	۶۷.۸۰٪	۷۲.۷۰٪
۷	کهگیلویه و بویراحمد	۷۴.۲۴٪	۷۲.۶۲٪	۷۰.۹۷٪	۶۹.۳۵٪	۶۷.۶۶٪	۶۶.۰۵٪	۶۴.۴۷٪	۶۹.۳۴٪
۸	کردستان	۷۳.۸۶٪	۷۲.۲۵٪	۷۰.۶۲٪	۶۸.۹۲٪	۶۷.۲۹٪	۶۵.۷۰٪	۶۴.۱۰٪	۶۸.۹۶٪
۹	لرستان	۷۳.۵۸٪	۷۱.۹۴٪	۷۰.۳۳٪	۶۸.۶۳٪	۶۷.۰۳٪	۶۵.۴۰٪	۶۳.۸۲٪	۶۸.۶۸٪
	متوسط	۸۰.۱۵٪	۷۸.۷۹٪	۷۷.۳۸٪	۷۵.۹۴٪	۷۴.۴۷٪	۷۳.۰۲٪	۷۱.۵۶٪	۷۵.۹۰٪

جدول (۴): رتبه بندی استان ها بر اساس کوشش مالیاتی برای مالیات اشخاص حقوقی

کوشش مالیاتی استان های توسعه یافته بدون تهران برای مالیات اشخاص حقوقی									
رتبه	سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	متوسط
۱	اصفهان	۹۳.۲۰٪	۹۳.۲۷٪	۹۳.۷۲٪	۹۳.۹۰٪	۹۴.۰۷٪	۹۴.۲۵٪	۹۴.۵۲٪	۹۳.۸۶٪
۲	قزوین	۸۲.۷۱٪	۹۳.۳۶٪	۸۳.۶۸٪	۸۴.۱۸٪	۸۴.۶۷٪	۸۵.۱۱٪	۸۵.۵۴٪	۸۴.۱۷٪
۳	زنجان	۸۲.۰۳٪	۸۲.۵۱٪	۸۲.۹۹٪	۸۳.۴۷٪	۸۳.۹۶٪	۸۴.۳۹٪	۸۴.۸۹٪	۸۳.۴۶٪
۴	مرکزی	۷۷.۵۳٪	۷۸.۱۲٪	۷۸.۶۸٪	۷۹.۲۴٪	۷۹.۸۱٪	۸۰.۳۲٪	۸۰.۸۴٪	۷۹.۲۲٪
۵	بوشهر	۷۵.۴۷٪	۷۶.۰۵٪	۷۶.۶۳٪	۷۷.۲۲٪	۷۷.۷۶٪	۷۸.۳۷٪	۷۸.۹۳٪	۷۷.۲۰٪
۶	یزد	۷۳.۷۵٪	۷۴.۳۵٪	۷۴.۹۶٪	۷۵.۵۳٪	۷۶.۱۰٪	۷۶.۶۹٪	۷۷.۲۸٪	۷۵.۵۲٪
۷	کرمان	۶۷.۳۴٪	۶۷.۹۳٪	۶۸.۵۴٪	۶۹.۲۰٪	۶۹.۷۸٪	۷۰.۴۳٪	۷۱.۰۲٪	۶۹.۱۸٪
۸	آذربایجان شرقی	۶۴.۷۲٪	۶۵.۳۲٪	۶۵.۹۳٪	۶۶.۵۳٪	۶۷.۱۶٪	۶۷.۷۵٪	۶۸.۳۵٪	۶۶.۵۴٪
۹	خراسان	۵۹.۹۲٪	۶۰.۴۲٪	۶۰.۹۸٪	۶۱.۵۰٪	۶۲.۰۷٪	۶۲.۶۳٪	۶۳.۲۱٪	۶۱.۵۳٪
۱۰	فارس	۵۹.۸۸٪	۶۰.۴۳٪	۶۰.۹۴٪	۶۱.۵۰٪	۶۲.۰۳٪	۶۲.۶۲٪	۶۳.۱۷٪	۶۱.۵۱٪
۱۱	سمنان	۵۸.۷۵٪	۵۹.۲۴٪	۵۹.۷۴٪	۶۰.۲۸٪	۶۰.۸۳٪	۶۱.۳۵٪	۶۱.۸۸٪	۶۰.۳۰٪
۱۲	هرمزگان	۵۷.۹۰٪	۵۸.۳۸٪	۵۸.۸۶٪	۵۹.۳۸٪	۵۹.۸۸٪	۶۰.۳۹٪	۶۰.۹۴٪	۵۹.۳۹٪
۱۳	گیلان	۵۷.۷۷٪	۵۸.۲۴٪	۵۸.۷۲٪	۵۹.۲۴٪	۵۹.۷۴٪	۶۰.۲۸٪	۶۰.۷۹٪	۵۹.۲۵٪
۱۴	مازندران	۵۷.۱۸٪	۵۷.۶۴٪	۵۸.۱۱٪	۵۸.۵۸٪	۵۹.۰۷٪	۵۹.۵۶٪	۶۰.۰۳٪	۵۸.۷۱٪
۱۵	قم	۵۶.۱۸٪	۵۶.۵۹٪	۵۷.۰۵٪	۵۷.۴۷٪	۵۷.۹۴٪	۵۸.۴۱٪	۵۸.۹۳٪	۵۷.۵۱٪

کوشش مالیاتی استان های توسعه یافته بدون تهران برای مالیات اشخاص حقوقی									
رتبه	سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	متوسط
۱۶	گلستان	%۵۴.۷۹	%۵۵.۱۶	%۵۵.۴۹	%۵۵.۹۶	%۵۶.۳۷	%۵۶.۷۹	%۵۷.۲۴	%۵۵.۹۷
۱۷	همدان	%۵۴.۵۹	%۵۴.۹۵	%۵۵.۳۴	%۵۵.۷۱	%۵۶.۱۲	%۵۶.۵۶	%۵۶.۹۸	%۵۵.۷۵
۱۸	خوزستان	%۵۴.۵۶	%۵۴.۹۱	%۵۵.۲۸	%۵۵.۶۸	%۵۶.۰۹	%۵۶.۵۰	%۵۶.۹۵	%۵۵.۷۱
	متوسط	%۶۶.۰۱	%۶۶.۴۹	%۶۶.۹۸	%۶۷.۴۸	%۶۷.۹۷	%۶۸.۴۶	%۶۹.۰۲	%۶۷.۴۹

کوشش مالیاتی استان های کمتر توسعه یافته برای مالیات اشخاص حقوقی									
رتبه	سال	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	متوسط
۱	لرستان	%۹۱.۸۳	%۹۲.۳۴	%۹۲.۷۶	%۹۳.۲۰	%۹۳.۶۳	%۹۳.۹۸	%۹۴.۳۴	%۹۳.۱۵
۲	کرمانشاه	%۹۱.۴۹	%۹۲.۰۰	%۹۲.۵۱	%۹۳.۹۴	%۹۳.۲۸	%۹۳.۷۲	%۹۴.۰۷	%۹۳.۸۶
۳	سیستان و بلوچستان	%۸۹.۶۱	%۷۹.۱۷	%۹۰.۷۴	%۹۰.۲۴	%۹۱.۷۴	%۹۲.۲۵	%۹۲.۶۸	%۹۱.۲۰
۴	آذربایجان غربی	%۸۹.۰۵	%۸۹.۶۱	%۹۰.۱۷	%۹۰.۷۴	%۹۱.۳۴	%۹۱.۷۴	%۹۲.۲۵	%۹۰.۶۹
۵	ایلام	78.19%	%۷۹.18	%۸۰.13	%۸۱.۰۴	%۸۱.۹۰	%۸۲.۷۸	%۸۳.۶۱	%۸۰.۹۷
۶	چهارمحال و بختیاری	%۷۷.۳۴	%۷۸.۳۷	%۷۹.۳۰	%۸۰.۲۶	%۸۱.۱۷	%۸۲.۰۳	%۸۲.۹۲	%۸۰.۲۰
۷	کردستان	%۷۳.۴۸	%۷۴.۵۳	%۷۵.۵۳	%۷۶.۵۷	%۷۷.۵۸	%۷۸.۵۵	%۷۹.۴۹	%۷۶.۵۳
۸	اردبیل	%۶۴.۳۵	%۶۵.۴۰	%۶۶.۴۵	%۶۷.۴۸	%۶۸.۵۴	%۶۹.۵۹	%۷۰.۶۷	%۶۷.۰۵
۹	کهگیلویه و بویراحمد	%۵۲.۳۶	%۵۲.۷۷	%۵۳.۲۵	%۵۳.۷۶	%۵۴.۳۵	%۵۴.۹۵	%۵۵.۶۲	%۵۳.۸۶
	متوسط	%۷۸.۶۳	%۷۹.۲۷	%۸۰.۰۹	%۸۰.۸۰	%۸۱.۴۹	%۸۲.۱۸	%۸۲.۸۵	%۸۰.۷۷

همانطور که مشاهده می‌گردد، میانگین کوشش مالیاتی در زمینه مالیات مشاغل به طور متوسط طی دوره ۸۵-۱۳۷۹، برای استان‌های توسعه یافته با تهران، توسعه یافته بدون تهران و کمتر توسعه یافته به ترتیب ۸۲ درصد، ۷۹ درصد و ۷۵.۹ درصد بوده و طی دوره روند کاهشی داشته است. همچنین میانگین کوشش مالیاتی در زمینه مالیات اشخاص حقوقی به طور متوسط طی دوره ۸۵-۱۳۷۹، برای استان‌های توسعه یافته با تهران، توسعه یافته بدون تهران و کمتر توسعه یافته به ترتیب ۶۶.۳۵ درصد، ۶۷.۴۹ درصد و ۸۰.۷۷ درصد بوده و طی دوره روند افزایشی داشته است.

۱۰- نتیجه گیری

در این مقاله سعی شده است تا عملکرد مالیاتی کل کشور و استان‌ها در زمینه مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی مورد بررسی قرار گیرد و با مطالعه تحقیقات قبلی راهکار جدیدی در زمینه برآورد ظرفیت مالیاتی ارائه گردد. تحقیقات قبلی در زمینه برآورد ظرفیت مالیاتی عمدتاً متکی بر معادلات سنجی بود، که اکثراً مالیات بالفعل بعنوان مبنای اطلاعاتی برای برآورد ظرفیت مالیاتی بالقوه مورد استفاده قرار می‌گرفت. و بنابراین نتیجه کار ظرفیت مالیاتی بالقوه را در اختیار قرار نمی‌دهد.

در این مقاله برای ارزیابی کارایی استان‌ها، با توجه به تفاوت‌های بسیار آنها با یکدیگر، استان‌ها بر اساس درجه توسعه یافتگی تقسیم‌بندی شده‌اند. همچنین برای افزایش دقت کار، بررسی کارایی استان‌ها یکبار با تهران و بار دیگر بدون تهران انجام گرفت. نکته قابل ذکر این است که نتایج حاصل از کارایی با تهران ملاک خوبی محسوب نمی‌شود و بهتر است ارزیابی استان‌های بدون تهران ملاک تصمیم‌گیری قرار گیرد. در مورد معافیت مالیاتی موجود در مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی می‌توان گفت که عوامل مختلفی در معافیت مالیاتی یک استان تاثیر دارند اما روند گذشته وصولی استان‌ها حاکی از آن است که لغو یا استفاده معافیت مالیاتی توسط مؤدیان تأثیری قابل توجه بر روند وصولی ندارد.

در همه استان‌ها عدد مربوط به کارایی استان‌ها و کوشش مالیاتی آنها کمتر از یک شده است که بیانگر شکاف موجود بین مالیات وصولی برای اشخاص حقوقی و ظرفیت مالیاتی و نیز میزان مالیات وصولی برای مشاغل که کمتر از ظرفیت مالیاتی آن در همه استان‌ها است. نتایج حاصل از برخی استان‌ها در زمینه ظرفیت مالیاتی و کارایی ممکن است با واقعیت موجود منطبق نباشد که دلیل آن می‌تواند عدم وجود اطلاعات کامل استان‌ها در مورد زیربخش‌های ارزش افزوده برای تخمین ارزش افزوده موثر در این دو نوع مالیات و همچنین وابستگی برخی از استان‌ها به بخش معدن (شامل نفت، گاز و سایر معادن) باشد. همچنین برخی از استان‌ها به لحاظ صنعتی در رتبه بالایی قرار دارند، بنابراین به دلیل اینکه این استان‌ها بخش‌های دارای معافیت مالیاتی کمتری دارند، کارایی آنها بالا نشان داده می‌شود.

منابع

الف) فارسی

- ۱- امامی، محمد، کلیات حقوق مالی، نشر میزان، چاپ اول، بهار ۱۳۸۴.
- ۲- امامی میبدی، علی، اصول اندازه‌گیری کارایی و بهره‌وری، موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، ۱۳۷۹.
- ۳- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزارش‌های ماهانه شاخص‌های اقتصادی.
- ۴- بخشی دستجردی، رسول، برآورد متغیرهای موثر بر ظرفیت مالیاتی در استان اصفهان به همراه مقایسه آن با کوشش مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد، دانشگاه تهران، ۱۳۷۸.
- ۵- پروین، سهیلا و مرتضی قره‌باغیان، برآورد ظرفیت بالقوه مالیاتی در استان‌های مختلف کشور در سال ۱۳۷۳، طرح تحقیقاتی، مجله پژوهش‌نامه اقتصادی شماره ۱۸، ۱۳۷۳.
- ۶- پور دهقان، مصطفی، برآورد ظرفیت مالیاتی استان یزد، پایان‌نامه کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده اقتصاد، شهریور ۱۳۸۶.
- ۷- پور مقیم، سید جواد، اقتصاد بخش عمومی، چاپ دوم، تهران، نشر نی، ۱۳۷۸.
- ۸- پژوهیان، جمشید، بررسی اقتصادی مالیات بر شرکت‌ها، معاونت امور اقتصادی وزارت اقتصاد و دارایی، چاپ اول، تهران، بهار ۱۳۷۳.
- ۹- توکل، محمد، فرهنگ توصیفی اطلاعات بین‌المللی مالیاتی، چاپ اول تهران، ۱۳۷۹.
- ۱۰- سلطانی شیرازی، الیزابت، برآورد ظرفیت مالیاتی در استان فارس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز، پاییز ۱۳۸۵.
- ۱۱- صفایی نیکو، حمید، برآورد ظرفیت مالیاتی استان همدان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۷۵.
- ۱۲- صفری بکتاش، عزیزالله، برآورد ظرفیت مالیاتی استان آذربایجان شرقی با توجه به عملکرد مالیاتی کل کشور و مقایسه آن با کوشش مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۸۰.
- ۱۳- عرب‌مازازه، عباس و آیت زایر، "برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران"، فصل‌نامه تخصصی مالیات، شماره دوم، سال شانزدهم، پاییز ۱۳۸۷.

- ۱۴- قطمیری، محمد و کریم اسلاملوئیان، "محاسبه تلاش مالیاتی استان‌های کشور با استفاده از روش تاکسونومی"، پژوهش نامه مالیات و توسعه، پیش شماره دوم، ۱۳۸۵.
- ۱۵- مرکز آمار ایران، سال‌نامه آماری کشور و استان‌ها، سال‌های مختلف.
- ۱۶- ملایی‌پور، منصور و علی فتحانی، "برآورد ظرفیت مالیاتی استان خراسان (با استفاده از ارزش افزوده بنگاه)"، مجله اقتصادی، مهر و آبان ۱۳۸۶.
- ۱۷- موسوی، سید یحیی، مقایسه کارایی مالیاتی و تعیین ظرفیت مالیاتی استان‌های کشور، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، رشته علوم اقتصادی، دانشگاه شهید بهشتی، شهریور ۱۳۸۷.
- ۱۸- مهرگان، نادر، "بررسی و اندازه‌گیری ظرفیت‌های مالیاتی در اقتصاد ایران و استان‌های کشور"، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۳۵، سل ۱۳۸۴.
- ۱۹- نادران، الیاس، مالیات‌ها و ظرفیت مالیاتی و معضلات موجود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد، دانشگاه تهران، سال ۱۳۶۶.

ب) لاتین

1. Alfirman Luky (2003), "Estimating Stochastic Frontier Tax Potential: Can Indonesian Local Governments Increase Tax Revenues Under Decentralization?", Center for Economic Analysis Department of Economics, University of Colorado, Working Paper No. 03- 19.
2. Chelliah. Raja (1971), "Trends in Taxation of Developing Countries", IMF Staff papers.
3. Chelliah. Raja, Hessel. J. Baas and Margaret R. Kelly (1976), "Tax Rations and Tax Effort in Developing Countries ", IMF Staff papers.
4. Tait. Alan A, Wilfrid L. M. Gratz, and Barry. J. Eichengreen (1979), "International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-76", IMF Staff papers.