-- Journal of Tax Research --
Volume 33, Issue 67, Autumn 2025, 35-72
taxjournal.ir
DOI:/10.61882/taxjournal.33.67.2

Iranian National Tax Administration

# Evaluating the Factors Affecting the Tax Gap and Its Modeling: A Meta-Analysis Approach Based on 35 Year History[1]

**Sadegh Shoaei** — Ph.D. in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Economic and Accounting, Urmia University, Urmia, Iran.

**Mehdi Heydari**[*2] — Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic and Accounting, Urmia University, Urmia, Iran.

**Hamzeh Didar** — Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic and Accounting, Urmia University, Urmia, Iran.

**SeyyedMohammadHadi Sobhanian** — Assistant Professor, Department of Management, Faculty of Management, Kharazmi University, Tehran, Iran.

**Parviz Piri**[*] — Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic and Accounting, Urmia University, Urmia, Iran.

**Hojjat Sayyadi** — Assistant Professor, Department of Biostatistics, Faculty of Health, Medical Sciences University, Ilam, Iran.

## Abstract

Tax is the most important source of government revenue that contributes to the socio-economic development of a nation. Taxpayers submit tax returns as a voluntary approach to paying taxes, which is consistent with the framework of behavioral theories. Investigating changes in taxpayer behavior and combating the tax gap are considered priorities for governments worldwide to increase tax revenues. Therefore, the purpose of this research

1. This article is derived from a doctoral thesis in accounting at Urmia University.

* Corresponding Author: m.heydari@urmia.ac.ir

**How to Cite:** Shoaei, S., Heydari, M., Didar, H., Hadi Sobhanian, SMH., Piri, P., & Sayyadi, H., (2025). Evaluating the Factors Affecting the Tax Gap and Its Modeling: A Meta-Analysis Approach Based on 35 Year History, *Journal of Tax Research, 33*(67), 35-72.

Original Research
Received: 23/11/2024 Accepted: 18/03/2025
e-ISSN: 2717-1817 p-ISSN: 2251-64-84

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

is to investigate the tax gap based on the meta-analysis method. In this research, the meta-analysis method, which is considered one of the quantitative statistical methods, was used. The results of a review of studies conducted in the fields of economics, accounting, and management between 1989 and 2024 (a period of 35 years) on the tax gap indicate that these studies are heterogeneous. Therefore, 28 studies that examined the factors affecting the tax gap were collected and reviewed. The research conducted examined 45 variables on the tax gap, of which the variables that could be examined were tested and the research model was developed. The results showed that the tax gap can be assessed and predicted with the obtained model. Due to the difference in tax structure and economic situation in Iran, the influencing factors in Iran are different from other countries. The results also showed that the trend of tax gap in Iran is decreasing, which is a result of the implementation of the taxpayer system and economic transparency.

## Introduction

Tax gap estimation is a task encouraged by the Organization for Economic Cooperation and Development and carried out by many of its member tax organizations. While tax payment is legally mandatory, Iranian tax laws create a voluntary approach for taxpayers to pay taxes by submitting tax returns, which is consistent with the framework of behavioral theories. The quality of tax administration systems and public trust in institutional governance are factors that have had a positive impact on taxpayer compliance. The tax gap is recognized as one of the main challenges for tax authorities in countries around the world. The size of the tax gap as a percentage of GDP varies across countries around the world. Although there is no precise measure of the size of Iran's tax gap, there are various indications that this indicator is high. We believe that by conducting this research, while becoming familiar with the tax gap, we will learn what factors underlie the creation of the tax gap and will identify useful areas for future tax gap research.

## Methods and Material

Regarding the tax gap, there is considerable heterogeneity in the measures used and the results of the primary studies. Beyond qualitative analysis, this study aims to go a step further and provide quantitative insights into the effects and sources of heterogeneity in study design. Therefore, a meta-analysis method is used to address this heterogeneity. To conduct the meta-analysis, all available research conducted in the fields of economics, management, and accounting on the tax gap was first collected. In this regard, a search for the word "Tax Gap" was conducted in the scientific databases SCOPUS, Emerald, Science Direct, Econlit, Web of Science, Elsevier, Google Scholar, and JSTOR. After reviewing the titles of the articles, their abstracts were reviewed. In the next step, the full

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

text of the articles was downloaded and the variables and information provided were reviewed. Finally, 25 studies were found whose dependent variable was the tax gap.

## Results and Discussion

Based on studies conducted on the tax gap, 45 variables affecting the tax gap were examined. Given that each variable must be examined by at least three studies to conduct a meta-analysis, a number of the above variables could be examined using the meta-analysis method. The results of examining the above variables showed the following statistical model for measuring the tax gap:

$$TG_{i,t} = \alpha_{i,t} + 0.123PC_{i,t} + 0.086G_{i,t} - 0.077EM_{i,t} - 0.1INV_{i,t} + 0.14CFO_{i,t} + 0.1Sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

Given that the tax structure and tax collection system of Iran are different from other countries and there are methods for evading taxes and creating a tax gap, the results of examining the research variables led to the creation of a different statistical model in Iran, which is as follows:

$$TG_{i,t} = \alpha_{i,t} - 0.098\,\mathrm{Prof} + 0.123PC_{i,t} + 0.086G_{i,t} - 0.077EM_{i,t} - 0.1INV_{i,t} + 0.14CFO_{i,t} + 0.1Sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

## Conclusion

The purpose of this study is to investigate the tax gap and identify the factors affecting it based on the meta-analysis method. The results of the meta-analysis showed that the age of the company, financial leverage, board independence, institutional shareholders, profitability, and independent auditor do not affect the tax gap. The results also showed that women are more inclined to reduce the tax gap than men, and men are less inclined to collect taxes than women. In the continuation of the study, it was found that political relations, operating cash flow, profit management, and growth have a positive and significant effect, and inventory has a negative effect on the tax gap. Regarding the size variable, it was found that size does not affect the tax gap in Iran, but the negative effect of size on the tax gap is true in foreign studies. In the current conditions of the Iranian tax system, two important operational and priority strategies for reducing the tax gap are continuous calculation and analysis of the tax gap and upgrading the information infrastructure of the tax system, such as the comprehensive tax plan and the taxpayer system, which increases the information intelligence of the tax organization and reduces the tax gap.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

**Acknowledgment**
The authors would like to express their appreciation and gratitude to all those who helped them to carry out this research as well as possible.

**Keywords**: Tax Gap, Meta-Analysis, Tax Evasion, Tax Avoidance.

**JEL Classification:** H29, C55, H26, H26.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

-- مجله علمی، پژوهشنامه مالیات --
شماره۶۷، دوره ۳۳، پاییز ۱۴۰۴، ۷۲-۳۵
taxjournal.ir
DOI:/10.61882/taxjournal.33.67.2

مقاله پژوهشی
تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۰۳
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۲۸
p-ISSN: ۲۲۵۱-۶۴-۸۴
e-ISSN: ۲۷۱۷-۱۸۱۷

# ارزیابی عوامل موثر بر شکاف مالیاتی و مدل‌سازی آن: رهیافت متاآنالیز بر اساس تاریخچه ۳۵ ساله[۱]

**صادق شعاعی** — دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

**مهدی حیدری*** — دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

**حمزه دیدار** — دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

**سیدمحمدهادی سبحانیان** — استادیار، گروه مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

**پرویز پیری** — دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران.

**حجت صیادی** — استادیار، گروه آمار زیستی، دانشکده بهداشت، دانشگاه علوم پزشکی ایلام، ایلام، ایران.

## چکیده

مالیات مهم‌ترین منبع درآمدی دولت است که به توسعه اجتماعی-اقتصادی یک ملت کمک می‌کند. ارائه اظهارنامه مالیاتی نوعی رویکرد داوطلبانه در پرداخت مالیات است که این رویکرد منطبق با چارچوب نظریه‌های رفتاری است. بررسی تغییر رفتار مالیات‌دهندگان و مبارزه با شکاف مالیاتی از اولویت‌های دولت‌ها در سطح جهانی برای افزایش درآمدهای مالیاتی تلقی می‌شود. لذا هدف از این تحقیق بررسی شکاف مالیاتی بر اساس روش فراتحلیل است. در این تحقیق از روش متاآنالیز (فراتحلیل) که جز روشهای کمّی آماری محسوب می‌شود استفاده شد. نتایج بررسی مطالعات انجام شده در حوزه اقتصاد، حسابداری و مدیریت در بازه زمانی سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۴۰۳ (دوره ۳۵ ساله) پیرامون شکاف مالیاتی، بیانگر آن است که این مطالعات نامتجانس (ناهمگن) هستند. لذا تعداد ۲۸ مطالعه که به بررسی عوامل موثر بر شکاف مالیاتی پرداخته بودند جمع‌آوری و بررسی شد. پژوهش‌های انجام شده ۴۵ متغیر را بر شکاف مالیاتی بررسی نموده‌اند و بر اساس آن‌ها مدل پژوهش تدوین شد. نتایج نشان داد که می‌توان با مدل بدست آمده، شکاف مالیاتی را ارزیابی و پیش‌بینی نمود. با توجه به تفاوت

* مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه ارومیه است.

نویسنده مسئول: m.heydari@urmia.ac.ir

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

ساختار مالیاتی و وضعیت اقتصادی در ایران، عوامل اثرگذار در ایران متفاوت از سایر کشورها است. همچنین نتایج نشان داد که روند شکاف مالیاتی در ایران در حال کاهش است که در نتیجه پیاده‌سازی سامانه مودیان و شفاف‌سازی اقتصادی است.

**کلید واژه‌ها:** شکاف مالیاتی، فراتحلیل، فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی.
**طبقه‌بندی JEL:** H26 , H26 , C55 , H29.

## مقدمه

فایگ (۱۹۸۹) مفهومی به نام اقتصاد پنهان را برای توضیح علت گسترش شکاف بین واقعیات اقتصادی مشاهده شده و نظریه‌های اقتصادی ارائه کرد و مبنایی برای شناسایی شکاف مالیاتی ارائه نمود (Feige, 1989).

برآورد شکاف مالیاتی، کاری است که توسط سازمان همکاری توسعه اقتصادی[1] تشویق شده و توسط بسیاری از سازمان‌های مالیاتی اعضای آن انجام می‌شود (OECD, 2008). مقدار قابل توجهی از داده‌ها برای برآورد شکاف‌های مالیاتی مورد نیاز است.

مطالعات انجام شده داخلی مانند (Didar et al. , 2014, Heidari et al. , 2018, Qa-deri et al. , 2018, Parsa et al. , 2021 و Anvary Rostamyl, 2024) و خارجی همانند (Heltzer, 2009, Bagdad et al. , 2017, Peprah et al. , 2022 و Nwakeze et al. , 2023) در خصوص شکاف مالیاتی نشان داده است، ناهمگونی قابل توجهی در معیارهای مورد استفاده و نتایج مطالعات اولیه وجود دارد. فراتر از تجزیه و تحلیل کیفی، این پژوهش قصد دارد یک گام فراتر رفته و بینش کمی در مورد اثرات و منابع ناهمگونی در طراحی مطالعه ارائه دهد. لذا جهت رفع این ناهمگونی از روش متاآنالیز استفاده می‌شود. متاآنالیز به مرور نظام‌مند منابع و مدارک علمی که قبلا در مورد یک موضوع انجام شده است می‌پردازد. متاآنالیز با استفاده از روش‌های آماری به خلاصه کردن مطالعات مستقل برای پیدا کردن دقیق شکل ارتباط بین متغیرهای مورد بررسی انجام می‌شود. متاآنالیز کمک می‌کند تا جمع‌بندی از مدارک علمی مختلف و خلاصه کردن آنها به صورت عینی انجام شود و دور از نظرات شخصی فرد باشد و تحت تاثیر آن قرار نگیرد (Bazrafshan et al., 2015).

مطالعه حاضر از بسیاری جهات مهم است. در مرحله اول، یافته‌های این مطالعه به سیاست‌گذاران در مورد میزان شکاف مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی کمک می‌کند. ثانیاً،

1. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

یافته‌های پژوهش با توجه به عوامل تبیین‌کننده شکاف مالیاتی، به سیاست‌گذاران کمک می‌کند تا ابزار سیاستی مؤثرتر و مناسب‌تری برای کاهش شکاف مالیاتی طراحی کنند.

ساختار مطالعه به شرح زیر است: بخش ۲ ادبیات نظری و پیشینه تحقیق است و سپس مباحثی درباره الگوی تحقیق و داده‌ها ارائه می‌دهد. تجزیه و تحلیل یافته‌ها در بخش ۳ ارائه شده است. بخش ۴ بر نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاسی تمرکز دارد.

## ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

درآمدهای دولت برای ارائه کالاها و خدماتی به نام کالاهای عمومی استفاده می‌شود که مشارکت‌کنندگان عادی در یک اقتصاد به دلیل احتمال محدود سودآوری قادر به ارائه آن نیستند. در نتیجه، دولت‌ها به منابعی، از جمله اخذ مالیات، برای تأمین چنین کالاهای عمومی نیاز دارند. تقاضا برای کالاهای عمومی توسط جامعه در حال افزایش است در حالی که منابع برای تامین این خواسته‌ها، محدود است. بنابراین، در چارچوب توسعه اجتماعی-اقتصادی، مهم است که همه مالیات‌دهندگان از قوانین مالیاتی پیروی کنند و مالیات خود را در زمان مقرر پرداخت نمایند (Reddy et al., 2021).

در حالی که پرداخت مالیات از نظر قانونی اجباری است، از نظر قوانین مالیاتی ایران، برای پرداخت‌کنندگان مالیات با ارائه اظهارنامه مالیاتی نوعی رویکرد داوطلبانه در پرداخت مالیات ایجاد شده است که این رویکرد منطبق با چارچوب نظریه‌های رفتاری است. حصول اطمینان از چنین انطباق داوطلبانه در ایران و دیگر کشورهایی که رویکرد داوطلبانه را پذیرفته‌اند، یک چالش اداری است، و در نتیجه عدم انطباق مالیاتی به طور گسترده به عنوان یک پدیده جهانی شناخته می‌شود (Raczkowski et al., 2015). بنابراین، بررسی تغییر رفتار مالیات‌دهندگان و مبارزه با شکاف مالیاتی از اولویت‌های دولت‌ها در سطح جهانی برای افزایش درآمدهای مالیاتی کشورها تلقی می‌شود. وارن و هاگفیلد (۲۰۲۱) تفاوت بین مقدار تخمینی مالیات و آنچه در عمل جمع‌آوری می‌شود را شکاف مالیاتی تعریف کردند. شکاف مالیاتی نتیجه فرار مالیاتی و برخی از اشکال اجتناب مالیاتی است که غیر قانونی شناخته نشده‌اند (حتی اگر واقعاً غیر قانونی باشند) که به عوامل اقتصادی اجازه می‌دهد تا به طور قانونی فعالیت کنند (Warren and Highfield, 2021)؛ و این در واقع شامل تلاش مالیات‌دهندگان با هدف کاهش بار مالیاتی در پرتو قانون است (Raczkowski and Mróz, 2018).

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

آلم (۲۰۱۲) سه رویکرد ممکن را که اداره مالیات ممکن است در رابطه با مالیات‌دهندگان اتخاذ کند، به عنوان پارادایم‌های اداری برشمرده است:

اولین مورد - پارادایم اجرای سنتی - شامل رفتار اداره مالیات با مودیان مالیاتی به عنوان کلاهبرداران و فراریان مالیاتی بالقوه است، این روش سنتی مقامات مالیاتی است که به خوبی در نظریه جرم اقتصادی ریشه دارد.

رویکرد دوم پارادایم خدمات نامیده می‌شود، در این پارادایم اداره امور مالیاتی باید نگرش دوستانه‌تری در روابط با شهروندان نشان دهد، نقش ارائه دهنده خدمات را برای مالیات‌دهندگان ایفا کند و به جای دستگیری دست یاری دهد.

پارادایم سوم، پارادایم اعتماد است و مبتنی بر اعتماد و ارتقای اخلاق و ضرورت پایبندی به هنجارهای اجتماعی حاکم بر رفتار مالیاتی شهروندان است (Alm, 2012).

تکیه دولت بر اظهارنامه‌های مؤدیان، مالیات ابراز شده با مالیات تعیینی در بیش‌تر موارد یکسان نیست که اصطلاحاً به آن «شکاف مالیاتی» گفته می‌شود. شکاف مالیاتی از دو بخش عمده فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تشکیل شده است (Didar et al., 2014 و Qaderi et al., 2018). فرار مالیاتی، نوعی تخلف از قانون است. وقتی مؤدی مالیاتی از گزارش درست دربارهٔ درآمدهای حاصل از کار یا سرمایهٔ خود که مشمول پرداخت مالیات میشود، امتناع کند، عمل قانونی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه میدارد. ولی، اجتناب از مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیاتها نشأت میگیرد (Didar et al., 2014). همچنین اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیاتهای پرداختی است (Xu and Zheng, 2016). بهبیانی، اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است (Agraval, 2007).

دو رویکرد اصلی برای تخمین شکاف‌ها، رویکرد بالا به پایین و رویکرد پایین به بالا هستند. هر دو رویکرد به طور خلاصه مرور می‌شود:

رویکرد از بالا به پایین با استفاده از داده‌های خارج از اراده مالیات برای تخمین پایه مالیاتی بالقوه و مالیاتی که باید پرداخت و جمع‌آوری شود، استفاده می‌شود. سپس این مالیات بالقوه با مالیات واقعی پرداخت شده مقایسه می‌شود و شکاف مالیاتی به سادگی تفاوت بین مالیات واقعی و مالیات بالقوه تخمینی است. داده‌های مورد استفاده برای انجام این محاسبات از منابعی مانند حساب‌های ملی، جداول عرضه و تقاضا، و بررسی هزینه‌های خانوار به دست می‌آیند. استفاده از

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

چنین داده‌هایی به دلیل سطح متفاوت تجمیع در این منابع، اغلب مستلزم تعدیل‌های قابل‌توجهی است و همچنین فرض می‌شود که داده‌های گزارش‌شده تحت تأثیر عدم انطباق قرار نمی‌گیرند و معیار مفیدی (اگر هرگز کاملاً دقیق نباشد) از پایه مالیاتی مناسب ارائه می‌دهند. علی‌رغم این محدودیت‌ها، رویکرد از بالا به پایین برای تخمین شکاف برای مالیات‌های غیرمستقیم مانند مالیات بر ارزش افزوده و عوارض واردات مناسب است (Nwakeze et al., 2023).

در مقابل، رویکرد از پایین به بالا با داده‌های دقیق در سطح مالیات‌دهندگان در مورد عدم رعایت و سایر داده‌های عملیاتی جمع‌آوری شده توسط اداره مالیات آغاز می‌شود. تجزیه و تحلیل رویکرد پایین به بالا برای تخمین شکاف‌های مالیاتی مستقیم مانند شکاف مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر درآمد مشاغل مناسب است. همچنین ممکن است گاهی اوقات برای تأیید یا بررسی استحکام برآوردهای بالا به پایین استفاده شود و همچنین ممکن است مستقیماً برای اداره مالیات در شناسایی مناطقی که نیاز به توجه بیشتر دارند مفید باشد (Nwakeze et al., 2023).

البته شکاف مالیات بالقوه دقیقاً برابر مالیاتی که دستگاه اجرایی مالیات میبایست اخذ می‌کرد، نیست، زیرا به فرض آنکه دستگاه اجرایی عملکردی کاملاً کارا داشته باشد، مسائلی چون ورشکستگی برخی شرکت‌ها، تغییر تصمیم افراد برای عرضه کار و تغییر درآمدها و قیمت‌ها، پایه مالیاتی را تغییر می‌دهد و در نتیجه شکاف مالیاتی به وجود می‌آید (Mousavi Jahromi et al., 2009). بر اساس آخرین برآوردها میزان شکاف مالیاتی در ایران در سال ۹۹ بیش از ۱۳۱ هزار میلیارد تومان ارزیابی شده که این میزان معادل ۷۰ درصد از کل درآمد مالیاتی وصول شده و برابر با ۳۵ درصد ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور در این سال بوده است (Malekzadeh, 2022). البته در سال ۱۴۰۱ با اجرای بخشی از قانون پایانه‌های فروشگاهی و اتصال دستگاه‌های کارتخوان به پرونده‌های مالیاتی برای نخستین بار از اطلاعات تراکنش‌های صاحبان مشاغل برای محاسبه مالیات آنها استفاده شد اما بررسی شواهد و قرائن نشان می‌دهد همچنان تا رسیدن به وضعیت ایده‌آل فاصله وجود دارد. به طوری که بر اساس گزارش سازمان مالیاتی، شکاف مالیاتی در سال ۱۴۰۱ حدود ۴۰ درصد است (Malekzadeh, 2022). اما باید به این موضوع اشاره کرد که میزان متوسط این شاخص در کشورهای پیشرفته حدود ۱۵ درصد است و در استرالیا ۲٪ (Warren and Highfield, 2021) و در نیجریه بیش از ۴۰٪ است (Nwakeze et al., 2023). همچنین شکاف مالیاتی در سال ۱۴۰۱ حدود ۳۳۰ هزار میلیارد تومان برآورد

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

شده است (Malekzadeh, 2022). از سوی دیگر در لایحه بودجه سال ۱۴۰۲ معادل ۸،۲۶۲ هزار میلیارد ریال به عنوان درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده است. علی‌رغم افزایش ۱.۴ واحد درصدی سهم درآمدهای مالیاتی از منابع بودجه عمومی نسبت به قانون بودجه سال ۱۴۰۱، کماکان فاصله این نسبت (۴۱. ۷ درصد در لایحه بودجه سال ۱۴۰۲) با حد مشخص در برنامه ششم (۴۹. ۸ درصد) قابل توجه است. یکی از دلایل ناتوانی سازمان مالیاتی در عدم تحقق برنامه ششم توسعه، مسئله شکاف مالیاتی است که گریبان سازمان مالیاتی را گرفته است. نتایج تحقیق رازکوفسکی و مروز (۲۰۱۸) همبستگی شدید شکاف مالیاتی با تولید ناخالص داخلی را نشان داد. وارن و هایگفیلد (۲۰۲۱) شکاف مالیات بر درآمد افراد در استرالیا را ۲٪ محاسبه کردند. نواکز و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که شکاف مالیاتی درآمدهای غیر نفتی در نیجریه ۴۰ درصد بالاتر از آن است که گزارش شده است. ترن و ژو[1] (۲۰۱۷) تاثیر IFRS بر شکاف مالیاتی را بررسی نمودند. پیرا و همکاران (۲۰۲۲) رابطه بین پیچیدگی مسئولیت و شکاف مالیاتی را بررسی نمودند.

بررسی پژوهش‌های فوق نشان می‌دهد که هر پژوهش به بررسی تاثیر یک متغیر بر شکاف مالیاتی پرداخته و به بررسی تمام ابعاد شکاف مالیاتی نپرداخته است لذا در این پژوهش با مطالعه پژوهش‌های پیشین، همه عوامل موثر بر شکاف مالیاتی شناسایی شده و با روش متاآنالیز بررسی می‌شود. در این پژوهش با جمع‌آوری مقالات معتبر در خصوص شکاف مالیاتی به شناسایی عوامل موثر بر شکاف مالیاتی با استفاده از متاآنالیز (فراتحلیل) پرداخته شد. فراتحلیل، مجموعه روشهای آماری است که برای حل تناقض حاصل از پژوهش‌های آزمایشی و همبستگی که به طور مستقل و در ارتباط با یک موضوع واحد انجام گرفته‌اند به کار می‌رود. فراتحلیل نتایج مطالعات مختلف را به مقیاس مشترک تبدیل می‌کند و با روش‌های آماری رابطه بین ویژگی‌های مطالعات و یافته‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهد. در مطالعه حاضر نیز برای خلاصه نمودن یافته‌های مربوط به شکاف مالیاتی روش فراتحلیل بکار گرفته شده است.

اکثر متاآنالیزهای قبلی بر موضوع حاکمیت شرکتی با تمرکز واضح بر ترکیب هیئت مدیره به عنوان یک متغیر مستقل و با ادغام متغیرهای تعدیل کننده تحقیق متمرکز شده‌اند (Bazrafshan et al. , 2015 و Abbaszade et al. , 2015). اما صامتی و همکاران (۱۴۰۰) با استفاده از روش فراتحلیل، عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و همچنین شدت ارتباط آنها با فرار مالیاتی برای ایران را

1. Tran and Zhu (2017)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

مورد بررسی قرار دادند. در مطالعات خارجی نیز رازکوفسکی و مروز (۲۰۱۸) برآوردی به روز از شکاف‌های مالیاتی ۳۵ کشور انجام دادند. در تحقیقی دیگر، دولاریف و همکاران[1] (۲۰۱۹) رابطه بین عوامل تعیین‌کننده‌ی فرار مالیاتی را بر اساس فراتحلیل در ۴۷۸ مقاله منتشر شده بین سال‌های ۱۹۷۸ تا ۲۰۱۸ بررسی نمودند. ایکلنبوم و همکاران[2] (۲۰۱۹) به بررسی سیستماتیک و متاآنالیز برای ترکیب ادبیات کمی و کیفی موجود در مورد پذیرش سیاسی و عمومی مالیات بر نوشیدنی‌های شیرین پرداختند. در مطالعهای دیگر سوتریسنو و همکاران[3] (۲۰۲۰) با استفاده از روش فراتحلیل رابطه هنجارهای اجتماعی، دینداری و فرهنگ ملی با فرار مالیاتی را بررسی نمودند. گسترش قابل توجه فرار مالیاتی در دهه گذشته به آلم و مالزویکس[4] (۲۰۱۸) این امکان را داد که تعداد مقالات موجود در متاآنالیز خود را به میزان قابل توجهی افزایش دهند (۷۰ مقاله) و همچنین تعداد متغیرهایی را که بررسی کردند، افزایش دادند. آنها به بررسی عوامل موثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش متاآنالیز پرداختند. ریدی و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی رابطه بین مطالعات رفتاری و پذیرش مالیات‌دهندگان با استفاده از روش متاآنالیز پرداخته‌اند. جامعه متشکل از ۴۵ مطالعه بین‌المللی انجام شده بین دوره ۲۰۱۵ تا ۲۰۲۰ برای تجزیه و تحلیل انتخاب شده است. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که کیفیت سیستم‌های اداره مالیات و اعتماد عمومی به حاکمیت نهادی عواملی هستند که بر تبعیت مالیات‌دهندگان تأثیر مثبت داشته‌اند. بر خلاف برخی از پژوهش‌های پیشین که به یک بازه زمانی محدود شده است در این پژوهش همه مقالات معتبر که داده‌های آن قابل دسترسی است به عنوان جامعه آماری انتخاب شد. در نتیجه، ما معتقدیم با اجرای این پژوهش ضمن آشنایی با شکاف مالیاتی، می‌آموزیم که چه عواملی زمینه‌ساز ایجاد شکاف مالیاتی بوده و زمینه‌های مفید برای تحقیقات آینده شکاف مالیاتی شناسایی خواهد شد.

دستاورد نهایی پژوهش حاضر، مدل نسبتاً جامع و کاملی است. الگوی به دست آمده در مقایسه با سایر الگوها، از نظر ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های به دست آمده، جامعیت بیشتری را نشان خواهد داد و انتظار می‌رود با توجه به جامعیت بررسی و روش متاآنالیز، این مدل نسبت به سایر الگوهای ارائه شده توسط صاحبنظران، مناسب‌تر باشد.

شکاف مالیاتی در کشورهای جهان به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین چالش‌های سازمان امور

1. Dularif et al. (2019)
2. Eykelenboom et al. (2019)
3. Sutrisno et al. (2020)
4. Alm and Malezieux (2018)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

مالیاتی شناخته می‌شود. حجم شکاف مالیاتی به‌عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی در کشورهای جهان متغیر است. با وجود اینکه اندازه دقیقی از میزان شکاف مالیاتی ایران وجود ندارد اما نشانه‌های مختلف از بالا بودن این شاخص حکایت دارد به طور مثال حداقل شکاف مالیاتی بر اساس محاسبه اندیشکده اقتصاد مقاومتی در بخش مشاغل پزشکی بالغ بر ۸۰ درصد است و این وضعیت در سایر بخش‌ها نظیر وکلا و طلافروشان نیز محسوس است. گزارش اندیشکده اقتصاد مقاومتی کشور بیانگر آن است که مجموع فرار و اجتناب مالیاتی در حد فاصل سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸، رشد ۳۰ هزار میلیارد تومانی داشته است (Malekzadeh, 2022). همچنین گزارش اندیشکده اقتصاد مقاومتی نشان می‌دهد روند میزان شکاف مالیاتی در کشور از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ نشانگر افزایش رقم مطلق شکاف مالیاتی از ۷۵ هزار میلیارد تومان در سال ۹۲ به ۱۳۲ هزار میلیارد تومان در سال ۹۹ است. هم‌چنین شاخص نسبت شکاف مالیاتی به کل ظرفیت بالقوه درآمد مالیاتی در سال ۱۳۹۹ به ۳۵ درصد رسیده است. این نسبت به طور متوسط در ۸ سال گذشته ۴۱ درصد بوده است (Malekzadeh, 2022). این در حالی است که این شاخص در کشورهای پیشرو در نظام مالیاتی به طور متوسط ۱۵ درصد بوده است. شکاف مالیاتی منجر به عدم کارایی نظام مالیاتی و درآمد از دست رفته بالایی می‌شود، لذا در این پژوهش بررسی شکاف مالیاتی و شناسایی عوامل موثر بر آن بسیار ضروری است تا ضمن کاهش شکاف مالیاتی، موجب افزایش کارایی نظام مالیاتی و افزایش وصول مالیات و به تبع آن توزیع عادلانه درآمد در کشور شود.

پیشینه و مطالعات شکاف مالیاتی به صورت خلاصه در جدول ۱ ارائه می‌شود:

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

**جدول ۱.** تحقیقات انجام شده در خصوص شکاف مالیاتی

| محقق | سال | موضوع | نتایج |
|---|---|---|---|
| قادری و همکاران | ۱۳۹۸ | بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران | بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. |
| کاشانی‌پور و همکاران | ۱۳۹۷ | ارتباط سیاسی، راهبری شرکتی و تهور مالیاتی | تاثیر معنادار ارتباط سیاسی و راهبری شرکتی بر تهور مالیاتی. |
| کرمی و همکاران | ۱۳۹۸ | ابتکار و خلاقیت در تفکیک مولفه‌های شکاف مالیاتی و تاثیرآن‌ها بر تغییرات سودهای آتی | مولفه‌های شکاف مالیاتی بر تغییرات سودهای آتی تاثیرگذار است. |
| دیدار و همکاران | ۱۳۹۳ | بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران | تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی تاثیرگذارند. |
| حیدری و همکاران | ۱۳۹۷ | بررسی نقش تعدیلگر استقلال هیات مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران | استقلال هیات مدیره نقشی تعدیلگر بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی دارد. |
| جامعی و رمن | ۱۳۹۷ | بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد مدل معادلات ساختاری | هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی تاثیرگذارند. |
| صامتی و همکاران | ۱۴۰۰ | تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان | اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی تأثیر دارد. |
| ملانظری و همکاران | ۱۳۹۴ | فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعهٔ موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ) | فرهنگ سازمانی نقش موثری بر تمکین مالیاتی شرکت‌ها دارد. |
| پارسا و همکاران | ۱۳۹۹ | تأثیر تحریم‌های اقتصادی و ارتباطات سیاسی با تأکید بر درآمدها و شکاف مالیاتی: آزمون تئوری اقتصاد سیاسی | تاثیر تحریم‌های اقتصادی و ارتباطات سیاسی بر شکاف مالیاتی |
| رازکوفسکی و مروز | ۲۰۱۸ | برآوردی از شکاف مالیاتی ۳۵ کشور | همبستگی شدید شکاف مالیاتی با تولید ناخالص داخلی |
| گادفرد و همکاران | ۲۰۱۹ | الزام اخلاقی در پیش‌بینی‌های فرار از مالیات | تاثیر نگرش، هنجارهای ذهنی و تعهدات اخلاقی بر قصد فرار از مالیات |
| یامن و همکاران | ۲۰۲۱ | تأثیر کیفیت محیط نهادی در فرار مالیاتی | اثر کیفیت نظارتی، پاسخ‌گویی، کنترل فساد، ثبات سیاسی و اثربخشی دولت بر میزان فرار مالیاتی |
| وارن و هایگفیلد | ۲۰۲۱ | شکاف مالیاتی در آژانس‌های درآمدی در استرالیا | شکاف مالیات بر درآمد افراد ۲٪ محاسبه شد. |
| نواکز و همکاران | ۲۰۲۳ | شکاف مالیاتی بین مالیات نفت و درآمد مالیات غیرنفتی در نیجریه | شکاف مالیاتی درآمدهای غیرنفتی ۴۰ درصد بالاتر از آن است که گزارش شده است. |

**ماخذ:** یافته‌های پژوهش

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

بررسی پژوهش‌ها نشان داد که شکاف مالیاتی در استرالیا ۲٪ و در نیجریه ۴۰٪ است. همچنین نتایج بررسی‌های فوق نشان داد که هر کدام از مطالعات به بررسی تاثیر متغیرهای مختلف بر شکاف مالیاتی پرداخته‌اند، با بررسی و اجرای روش متاآنالیز می‌توان این پژوهش‌ها را همسو نمود.

## الگوی تحقیق و داده‌ها

مشکلات مربوط به اعتبار علمی و قابلیت اعتماد نتایج پژوهش در متاآنالیز به دلیل زیر برطرف می‌شود:

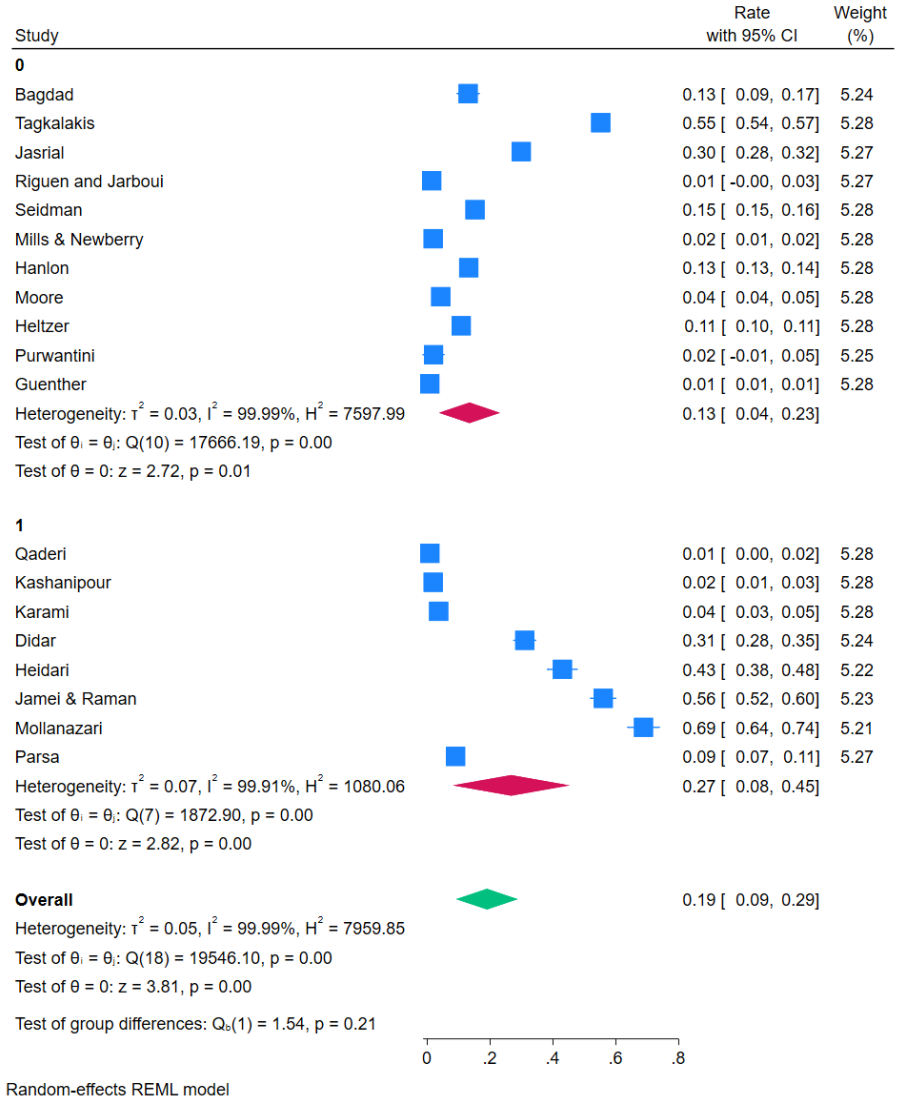
- متاآنالیز ترکیب نتایج به دست آمده از مطالعات با نمونه‌های بسیار کوچک را که به لحاظ آماری معنادار نبوده است ممکن می‌سازد.
- آزمون‌ها فقط یک شاخص یا تصویری کوچک و خلاصه‌وار از معناداری آماری نتایج مرتبط با یک فرضیه را نشان می‌دهد و قدرت یا شدت روابط بین متغیرها یا اثرات مورد نظر محقق را نشان نمی‌دهد. از این رو همراهی این آزمون‌های ترکیبی با شاخص‌های اندازه‌گیری «اندازه اثر» ضروری به نظر می‌رسد. تجانس یا همگنی اندازه اثرها آزمون می‌شود. در صورت همگن بودن اندازه اثرها این اندازه اثرها با هم تلفیق می‌شوند. در غیر این‌صورت مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می‌رود واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آن‌ها باشد به زیرگروه‌هایی تقسیم می‌شود. این روش تا جایی ادامه پیدا می‌کند که مطالعات درون طبقات متجانس باشند و هیچ واریانسی از اندازه اثر تبیین نشده باقی نماند (Bazrafshan et al., 2015).

برای اجرای فراتحلیل، در ابتدا همه تحقیقات در دسترس انجام شده در حوزه اقتصاد، مدیریت و حسابداری، پیرامون شکاف مالیاتی جمع‌آوری شد. به این ترتیب به جستجوی کلمه شکاف مالیاتی "Tax Gap" در پایگاه‌های علمی SCOPUS و Emerald و Science Direct و Econlit و Web of Science و Elsevier و Google Scholar و JSTOR پرداخته شد، پس از بررسی عنوان مقالات، چکیده آنها بررسی شد و در مرحله بعد متن کامل مقالات دانلود و متغیرها و اطلاعات ارائه شده بررسی شد در نهایت ۲۵ پژوهش که متغیر وابسته آنها شکاف مالیاتی بود یافت شد. در ادامه نمودار نرخ و وزن مطالعات داخلی و خارجی ارائه شده است.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

**نمودار ۱.** نمودار فارست پلات نرخ و وزن مطالعات داخلی و خارجی




**ماخذ:** یافته‌های پژوهش

مطابق نمودار شماره (۱) وضعیت شکاف مالیاتی در ایران ۲۷٪ و در سایر کشورها ۱۳٪ و در مجموع سطح شکاف مالیاتی کلی در جهان ۱۹٪ است که سطح لوزی برای هر سه حالت (ایران، سایر کشورها و کلی) بیانگر این وضعیت است. هرچه قطر افقی لوزی کوتاه‌تر باشد نشان‌دهنده برآورد دقیق‌تر آن مطالعه است و فاصله اطمینان بدست آمده مناسب‌تر است. قطر

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

عمودی نشان‌دهنده برآورد اثر است و هرچه مقدار آن کمتر باشد نشان دهنده اثرات مناسب مدل است. شاخص I2 اگر بیشتر از ۷۵٪ باشد نشان‌دهنده ناهمگنی مطالعات است و از روش اثرات تصادفی (Random-effects) استفاده می‌شود که در این پژوهش بیشتر از ۹۹٪ است، لذا از روش اثرات تصادفی استفاده شد.

## تجزیه و تحلیل نتایج

جهت اجرای متاآنالیز شکاف مالیاتی، مطالعاتی که به بررسی شکاف مالیاتی پرداخته بودند جمع‌آوری شد و با استفاده از نرم افزار STATA نسخه ۱۸ مراحل زیر برای اجرای پژوهش اجرا شد:

برای نشان دادن میزان تأثیر متغیرهای مختلف بر شکاف مالیاتی، میانگین اثر بر اساس همه تخمین‌های جمع‌آوری شده از ادبیات منتشر شده محاسبه شد. علاوه بر این، ۹۵٪ فواصل اطمینان حول میانگین محاسبه شده ایجاد شد و همبستگی جزئی برای استاندارد کردن اندازه اثر در مطالعات استفاده شد، که امکان مقایسه تخمین‌ها را فراهم می‌کند. با توجه به اینکه تعداد متغیرهای مستقل و کنترل هر مطالعه متفاوت از مابقی مطالعات بود لذا از همبستگی جزئی استفاده شد. مزیت بزرگ ضریب همبستگی جزئی این است که ضرایب همبستگی جزئی را می‌توان به طور معنی داری در مقالات مقایسه کرد، زیرا آنها بر اساس یک اندازه‌گیری بدون واحد است که بین ۱- و ۱ محدود شده است. در ادامه محاسبات مربوط به محاسبه اندازه اثر و Z فیشر هر کدام از متغیرهای پژوهش ارائه شده است:

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

**جدول ۲.** محاسبات مربوط به اندازه اثر و Z فیشر

| متغیر | پژوهش | تعداد | Rij | Z | SE z |
|---|---|---|---|---|---|
| | Qaderi | ۵۲۸ | -۰.۰۴۷۸ | -۰.۰۴۷۸ | ۰.۰۴۳۶ |
| | Kashanipour | ۶۰۵ | -۰.۳۶۹۸ | -۰.۳۸۸۲ | ۰.۰۴۰۷ |
| | Didar | ۶۶۰ | -۰.۱۷۲۳ | -۰.۱۷۴۰ | ۰.۰۳۹ |
| | Heidari | ۴۳۴ | ۰.۰۲۵۹ | ۰.۰۲۵۹ | ۰.۰۴۸۱ |
| اهرم مالی | Jamei & Raman | ۵۹۴ | ۰.۰۴۸۸ | ۰.۰۴۸۹ | ۰.۰۴۱۱ |
| | Parsa | ۷۲۰ | ۰.۰۷۴۴ | ۰.۰۷۴۵ | ۰.۰۳۷۳ |
| | Martani | ۱۰۰۰ | ۰.۰۱۷۶ | .۰۱۷۶ | ۰.۰۳۱۶ |
| | Seidman | ۳۲۴۶۰ | -۰.۰۰۲۳ | -۰.۰۰۲۳ | ۰.۰۰۵۵ |
| | Mills & Newberry | ۳۷۵۰ | ۰.۰۲۴۹ | ۰.۰۲۴۹ | ۰.۰۱۶۳ |
| | Qaderi | ۵۲۸ | -۰.۰۵۳۸ | -۰.۰۵۳۹ | ۰.۰۰۷۳ |
| | Heidari | ۴۳۴ | -۰.۰۵۷۳ | -۰.۰۵۷۴ | ۰.۰۳۶۱ |
| | Jamei & Raman | ۵۹۴ | -۰.۰۷۴۱ | -۰.۰۷۲۴ | ۰.۰۷۶۳ |
| | Parsa | ۷۲۰ | -۰.۱۸۹۹ | -۰.۱۹۲۳ | ۰.۰۳۶۱ |
| | Jasrial | ۲۱۳۶ | ۰.۰۲۱ | ۰.۰۲۱ | ۰.۰۰۸۲ |
| سودآوری | Riguen & Jarboui | ۲۲۴ | ۰ | ۰ | ۰.۰۶۷۲ |
| | Martani | ۱۰۰۰ | -۰.۰۰۱۶ | -۰.۰۰۱۶ | ۰.۰۴۴۶ |
| | Mills & Newberry | ۳۷۵۰ | -۰.۰۲۶۶ | -۰.۰۲۶۶ | ۰.۰۱۶۳ |
| | Moore | ۲۳۲۲۰ | -۰.۰۵۹۳ | ۰.۰۵۹۳ | ۰.۰۴۶۶ |
| | Heltzer | ۳۶۱۶۵ | ۰.۰۰۷۲ | ۰.۰۰۷۲ | ۰.۰۰۵۲ |
| | Guenther | ۲۳۱۵۰ | ۰.۰۷۵۶ | ۰.۰۷۵۸ | ۰.۰۰۶۵ |
| | Kashanipour | ۶۰۵ | ۰.۱۶۸۳ | ۰.۱۶۹۹ | ۰.۰۴۰۷ |
| روابط سیاسی | Didar | ۶۶۰ | ۰.۰۸۸۲ | ۰.۰۸۸۵ | ۰.۰۰۹۷ |
| | Parsa | ۷۲۰ | ۰.۱۱۴۹ | ۰.۱۱۴۵ | ۰.۰۴۵۳ |
| | Kashanipour | ۶۰۵ | -۰.۰۹۵۶ | -۰.۰۹۵۹ | ۰.۰۴۰۷ |
| استقلال هیات مدیره | Didar | ۶۶۰ | -۰.۱۴۴۲ | -۰.۱۴۵۲ | ۰.۰۰۹۸ |
| | Heidari | ۴۳۴ | ۰.۰۵۲۳ | ۰.۰۵۲۳ | ۰.۰۴۸۱ |
| | Kashanipour | ۶۰۵ | ۰.۰۱۲۴ | ۰.۰۱۲۲ | ۰.۰۰۲۳ |
| | Didar | ۶۶۰ | ۰.۱۳۸۶ | ۰.۱۳۸۸ | ۰.۰۳۱۵ |
| سهامداران نهادی | Heidari | ۴۳۴ | ۰.۲۱۴۸ | ۰.۲۱۴۹ | ۰.۰۴۱۵ |
| | Moore | ۲۳۲۲۰ | ۰.۲۶۷۴ | ۰.۲۶۷۷ | ۰.۰۲۴۱ |

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | Kashanipour | ۶۰۵ | ۰.۲۲۱۴ | ۰.۲۲۵۲ | ۰.۰۲۳۷ |
| | Didar | ۶۶۰ | ۰.۴۳۲ | ۰.۴۶۲۳ | ۰.۰۷۳۱ |
| | Heidari | ۴۳۴ | ۰.۱۹۲۹ | ۰.۱۹۵۳ | ۰.۰۷۴۱ |
| | Parsa | ۷۲۰ | -۰.۱۱۵۸ | -۰.۱۱۶۳ | ۰.۰۳۰۹ |
| | Bagdad | ۳۵۰ | -۰.۳۶۲۴ | -۰.۳۷۹۷ | ۰.۰۵۳۶ |
| اندازه | Jasrial | ۲۱۳۶ | -۰.۰۱۵۹ | -۰.۰۱۵۲ | ۰.۰۲۱۶ |
| | Riguen & Jarboui | ۲۲۴ | ۰ | ۰ | ۰.۰۰۱۷ |
| | Martani | ۱۰۰۰ | -۰.۰۹۳۲ | -۰.۰۹۳۴ | ۰.۰۳۹۹ |
| | Mills & Newberry | ۳۷۵۰ | -۰.۰۴۲۶ | -۰.۰۴۲۶ | ۰.۰۱۶۳ |
| | Moore | ۲۳۲۲۰ | -۰.۰۱۴۱ | -۰.۰۱۴۱ | ۰.۰۰۶۵ |
| | Kashanipour | ۶۰۵ | ۰.۱۱۸۸ | ۰.۱۱۹۴ | ۰.۰۱۲۴ |
| | Parsa | ۷۲۰ | ۰.۱۲۰۹ | ۰.۱۲۱۵ | ۰.۰۳۸۱ |
| رشد | Riguen & Jarboui | ۲۲۴ | ۰ | ۰ | ۰.۰۶۷۲ |
| | Moore | ۲۳۲۲۰ | ۰.۰۵۱۷ | ۰.۰۵۱۷ | ۰.۰۶۵۶ |
| | Kashanipour | ۶۰۵ | ۰.۰۵۲۴ | ۰.۰۵۲۴ | ۰.۰۴۱۹ |
| | Sameti | ۱۰۰ | ۰.۲۸۹۱ | ۰.۲۹۷۶ | ۰.۰۲۱۴ |
| حسابرس مستقل | Bagdad | ۳۵۰ | -۰.۱۱۴۲ | -۰.۱۱۴۷ | ۰.۰۵۳۶ |
| | Tagkalakis | ۵۱۶۷ | -۰.۰۶۷۲ | -۰.۰۶۷۳ | ۰.۰۱۳۹ |
| | Parsa | ۷۲۰ | -۰.۰۸۵۵ | ۰.۰۸۵۷ | ۰.۰۳۷۳ |
| جریان وجه نقد عملیاتی | Jasrial | ۲۱۳۶ | ۰.۰۴۵۵ | ۰.۰۴۵۵ | ۰.۰۲۱۶ |
| | Hanlon | ۴۷۵۰۷ | ۰.۲۷۵۷ | ۰.۲۸۳۰ | ۰.۰۰۹۷ |
| | Jasrial | ۲۱۳۶ | ۰.۰۰۱۱ | ۰.۰۰۱۱ | ۰.۰۲۱۶ |
| | Martani | ۱۰۰۰ | -۰.۱۴۲۶ | -۰.۱۴۳۶ | ۰.۰۴۴۱ |
| مدیریت سود | Seidman | ۳۲۴۶۰ | -۰.۰۰۹۹ | -۰.۰۰۹۹ | ۰.۰۰۹۵ |
| | Hanlon | ۴۷۵۰۷ | -۰.۱۵۷۳ | -۰.۱۵۸۶ | ۰.۰۰۴۵ |
| | Riguen & Jarboui | ۲۲۴ | ۰.۰۱۰۵ | ۰.۰۱۰۵ | ۰.۰۵۱۱ |
| | Martani | ۱۰۰۰ | ۰.۰۲۴۸ | ۰.۰۲۴۸ | ۰.۰۴۱۶ |
| موجودی کالا | Moore | ۲۳۲۲۰ | -۰.۰۱۲۲ | -۰.۰۱۲۲ | ۰.۰۶۷۲ |
| | Heltzer | ۳۶۱۶۵ | -۰.۰۰۷۹ | -۰.۰۰۷۹ | ۰.۰۰۵۲ |
| | Sameti | ۱۰۰ | ۰.۱۶۸۶ | ۰.۱۷۰۲ | ۰.۰۴۸۸ |
| | Heltzer | ۳۶۱۶۵ | -۰.۰۰۳۱ | -۰.۰۰۳۱ | ۰.۰۰۵۱ |
| سن | Peprah | ۴۸۵ | ۰.۱۴۱۷ | ۰.۱۴۲۶ | ۰.۰۴۵۵ |
| | Khwaja and Iyer | ۶۱۰ | -۰.۰۹۴۲ | -۰.۰۹۴۵ | ۰.۰۴۰۵ |
| | Sameti | ۱۰۰ | ۰.۱۴۶۱ | ۰.۱۴۷۲ | ۰.۰۴۴۸ |
| جنسیت | Mollanazari | ۳۲۵ | ۰.۰۹۷۳ | ۰.۰۹۷۶ | ۰.۰۴۹۴ |
| | Peprah | ۴۸۵ | ۰.۰۹۱۹ | ۰.۰۹۲۲ | ۰.۰۴۵۱ |

**ماخذ:** یافته‌های پژوهش

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

بر اساس مطالعات انجام شده در خصوص شکاف مالیاتی تعداد ۴۵ متغیر تاثیرگذار بر شکاف مالیاتی شامل اهرم مالی، سودآوری، ارتباط سیاسی، استقلال هیات مدیره، سهامداران نهادی، اندازه شرکت، رشد، حسابرس مستقل، جریان وجه نقد عملیاتی، مدیریت سود، موجودی کالا، حسابرس داخلی، نوع اظهار نظر حسابرس، تغییر حسابرس، هزینه نمایندگی، اخلاق مالیاتی، نرخ جریمه، جنسیت، سن، اجتناب از عدم اطمینان، وضعیت تاهل، تحصیلات، زیان، فروش، خرید، هزینه، هزینه تحقیق و توسعه، نرخ مالیات، نقدینگی، نرخ مالیات بر ارزش افزوده، تورم، هزینه بدهی، کنترل داخلی، پاداش مدیر عامل، تغییرات مدیر عامل، سهام مدیر عامل، دارایی ثابت، محافظه کاری، موقعیت، پیچیدگی سیستم مالیاتی، نوع فعالیت، مالیات بر ارزش افزوده، درآمد نفتی، قانون‌گذاری (Legislation) و بازرسی (inspection) است. با توجه به اینکه برای اجرای متاآنالیز، باید هر متغیر توسط حداقل سه پژوهش بررسی شده باشد لذا از متغیرهای فوق تعدادی قابل بررسی به روش متاآنالیز بود که نتایج آن به شرح زیر ارائه شده است:

آماره‌های ارائه شده، برآورد ضریب مسیر جریان وجه نقد عملیاتی به همراه سطح معنی‌دار بودن آن‌ها را نشان می‌دهد. از آن‌جا که سطح معناداری مربوط به تاثیر جریان وجه نقد عملیاتی بر شکاف مالیاتی (۰۶۱۱. ۰) کم‌تر از ۱۰ درصد است و نیز از آن‌جا که ضریب مسیر (۱۴. +۰) به‌دست آمده مثبت بوده، می‌توان ادعا کرد که جریان وجه نقد عملیاتی شرکت‌ها اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۲٪ تا ۲۶٪ است و چون شامل مقدار صفر نیست، لذا متغیر جریان وجه نقد عملیاتی از برآورد مناسبی برخوردار است. همچنین سطح معناداری مربوط به رابطه بین مدیریت سود و شکاف مالیاتی (۰۷۲۱. ۰) کم‌تر از ۱۰درصد است و نیز از آن‌جا که ضریب مسیر (۰۷۷. +۰) به‌دست آمده مثبت بوده، می‌توان ادعا کرد که مدیریت سود شرکت‌ها اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۱۵٪- تا ۱٪- است و چون شامل مقدار صفر نیست لذا متغیر مدیریت سود از برآورد مناسبی برخوردار است.

آماره‌های ارائه شده در رابطه با بررسی تاثیر رشد بر شکاف مالیاتی، برآورد ضریب مسیر رشد به همراه سطح معنی‌دار بودن آن‌ها را نشان می‌دهد. از آن‌جا که سطح معناداری مربوط به تاثیر رشد بر شکاف مالیاتی (۰۰۱۳. ۰) کم‌تر از ۱۰٪ است و نیز از آن‌جا که ضریب مسیر (۰۸۶. +۰) به‌دست آمده مثبت بوده، لذا ادعای اثر مثبت و معنی‌داری رشد شرکت‌ها بر شکاف مالیاتی تائید شد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۴٪ تا ۱۳٪ است و چون شامل مقدار صفر

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

نیست لذا برآورد متغیر رشد از تناسب لازم برخوردار است. همچنین سطح معناداری مربوط به تاثیر موجودی کالا بر شکاف مالیاتی (۰۲۶۳. ۰) کم‌تر از ۱۰ درصد است و نیز از آن‌جا که ضریب مسیر (۰۰۹. ۰-) به‌دست آمده منفی بوده، می‌توان ادعا کرد که موجودی کالای شرکت‌ها اثر منفی و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۲٪ تا ۰٪ است و چون شامل مقدار صفر نیست لذا متغیر موجودی کالا از برآورد مناسبی برخوردار است.

آماره‌های ارائه شده، برآورد ضریب مسیر ارتباط سیاسی به همراه سطح معنی‌دار بودن آن‌ها را نشان می‌دهد. از آن‌جا که سطح معناداری مربوط به اثر رابطه سیاسی بر شکاف مالیاتی (۰۰۰. ۰) کم‌تر از ۱۰ درصد است و نیز از آن‌جا که ضریب مسیر (۱۲۳. ۰+) به‌دست آمده مثبت بوده، می‌توان ادعا کرد که روابط شرکت‌ها اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۹٪ تا ۱۶٪ است و چون شامل مقدار صفر نیست لذا متغیر ارتباط سیاسی از برآورد مناسبی برخوردار است. همچنین از آن‌جا که سطح معناداری مربوط به تاثیر سودآوری بر شکاف مالیاتی (۴۶۸۶. ۰) بزرگ‌تر از ۱۰ درصد است می‌توان ادعا کرد که سودآوری بر شکاف مالیاتی تاثیر معناداری ندارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۶٪- تا ۲٪ است و چون شامل مقدار صفر است لذا متغیر سودآوری از برآورد مناسبی برخوردار نیست.

چون که سطح معناداری مربوط به تاثیر سهامداران نهادی بر شکاف مالیاتی (۸۹۰۷. ۰) بزرگ‌تر از ۱۰ درصد است، می‌توان ادعا کرد که سهامداران نهادی شرکت‌ها اثر معنی‌داری بر شکاف مالیاتی ندارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۶٪ تا ۷٪- است و چون شامل مقدار صفر است لذا متغیر سهامداران نهادی از برآورد مناسبی برخوردار نیست. سطح معناداری مربوط به تاثیر استقلال هیات مدیره بر شکاف مالیاتی (۲۵۸۹. ۰) بزرگ‌تر از ۱۰ درصد است، می‌توان ادعا کرد که استقلال هیات مدیره شرکت‌ها اثر معنی‌داری بر شکاف مالیاتی ندارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۳٪ تا ۱۶٪- است و چون شامل مقدار صفر است لذا متغیر استقلال هیات مدیره از برآورد مناسبی برخوردار نیست.

آماره‌های ارائه شده، برآورد ضریب مسیر اهرم مالی به همراه سطح معنی‌دار بودن آن‌ها را نشان می‌دهد. از آن‌جا که سطح معناداری مربوط به اثر اهرم مالی بر شکاف مالیاتی (۳۴۴۹. ۰) بزرگ‌تر از ۱۰ درصد است نتایج نشان می‌دهد که اهرم مالی اثر معنی‌داری بر شکاف مالیاتی

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

ندارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۳٪ تا ۱۳٪- است و چون شامل مقدار صفر است لذا متغیر اهرم مالی از برآورد مناسبی برخوردار نیست.

نتایج حاصل از نمودار فارست و خروجی رگرسیون، برآورد ضریب مسیر متغیر اندازه به همراه سطح معنی‌دار بودن آن‌ها نشان می‌دهد که سطح معناداری مربوط به اثر اندازه بر شکاف مالیاتی (۱۱۳۸. ۰) بزرگ‌تر از ۱۰ درصد است، نتایج نشان می دهد که اندازه اثر معنی‌داری بر شکاف مالیاتی ندارد. همچنین سطح معناداری مربوط به اثر جنسیت بر شکاف مالیاتی (۰۰۲۷. ۰) کم‌تر از ۱۰ درصد است و نیز از آن‌جا که ضریب مسیر (۱. ۰+) به‌دست آمده مثبت بوده، می‌توان ادعا کرد که جنسیت مدیران شرکت‌ها اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۴٪ تا ۱۵٪ است و چون شامل مقدار صفر نیست لذا متغیر جنسیت از برآورد مناسبی برخوردار است و سطح معناداری مربوط به اثر سن بر شکاف مالیاتی (۵۱۹۶. ۰) بیشتر از ۱۰ درصد است. می‌توان ادعا کرد که سن شرکت‌ها اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی ندارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثرات بین ۶٪- تا ۱۴٪ است و چون شامل مقدار صفر است لذا متغیر سن از برآورد مناسبی برخوردار نیست.

در ادامه جهت بررسی ادعای تفاوت بین ساختار مالیاتی بین ایران و سایر کشورها، تاثیر هر کدام از متغیرها جداگانه در ایران و سایر کشورها بررسی و مشخص شد که تنها متغیر سودآوری دارای تاثیرات متفاوتی بود. آماره‌های ارائه شده در جدول زیر، برآورد ضریب مسیر سودآوری به همراه سطح معنی‌دار بودن آن‌ها را در ایران نشان می‌دهد. از آن‌جا که سطح معناداری مربوط به اثر سودآوری بر شکاف مالیاتی (۰۰۴۹. ۰) کم‌تر از ۱۰ درصد است و نیز از آن‌جا که ضریب مسیر (۰۹۸. ۰-) به‌دست آمده منفی بوده، می‌توان ادعا کرد که سودآوری شرکت‌ها اثر منفی و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین نتایج نشان می دهد که اثرات بین ۴٪- تا ۱۵٪- است و چون شامل مقدار صفر نیست لذا متغیر سودآوری از برآورد مناسبی در شرکت‌های ایرانی برخوردار است.

نتایج کلی حاصل از اجرای متاآنالیز شکاف مالیاتی در جدول زیر ارائه شده است:

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

**جدول ۳.** نتایج اجرای متاآنالیز

| متغیر | نماد | | Beta | Z | p-value | Lower Bound | Upper Bound |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| اهرم مالی | Lev | Leverage | -۰.۰۴۶ | -۰.۹۴ | ۰.۳۴۴۹ | -۰.۱۲۵ | ۰.۰۳۴ |
| سودآوری | Profit | Profit | -۰.۰۱۷ | -۰.۷۲ | ۰.۴۶۸۶ | -۰.۰۵۷ | -۰.۰۲۲ |
| ارتباط سیاسی | PC | Political Connection | ۰.۱۲۳ | ۵.۴۱ | ۰.۰۰۰۰ | ۰.۰۸۶ | ۰.۱۶۱ |
| استقلال هیات مدیره | ICEO | Independent CEO | -۰.۰۶۶ | -۱.۱۳ | ۰.۲۵۹ | -۰.۱۶۲ | ۰.۰۳۰ |
| سهامداران نهادی | IS | Institutional Shareholder | -۰.۰۰۶ | -۰.۱۴ | ۰.۸۹۰۷ | ۰.۰۷۳ | ۰.۰۶۲ |
| اندازه شرکت | Size | Size | -۰.۱۰۳ | -۱.۵۸ | ۰.۱۱۳۹ | -۰.۲۱۰ | ۰.۰۰۴ |
| رشد | G | Growth | ۰.۰۸۶ | ۳.۲۱ | ۰.۰۰۱۳ | ۰.۰۴۲ | ۰.۱۳۰ |
| حسابرس مستقل | IA | Independent Audit | ۰.۰۲۴ | ۰.۳ | ۰.۷۶۳ | -۰.۰۱۳ | ۰.۱۸۳ |
| جریان وجه نقد عملیاتی | CFO | Cash Flow Operation | ۰.۱۴ | ۱.۸۷ | ۰.۰۶۱ | ۰.۰۱۷ | ۰.۲۶۴ |
| مدیریت سود | EM | Earning Management | -۰.۰۷۷ | -۱.۸ | ۰.۰۷۲ | -۰.۱۴۷ | -۰.۰۰۷ |
| موجودی کالا | INV | Inventory | -۰.۰۰۹ | -۲.۲۲ | ۰.۰۲۶۳ | -۰.۰۱۶ | -۰.۰۰۲ |
| جنسیت | Gen | Sex | ۰.۱۰۰ | ۳.۰۰ | ۰.۰۰۲۷ | ۰.۰۴۵ | ۰.۱۵۵ |
| سن | Age | Age | ۰.۰۳۹ | ۰.۶۴ | ۰.۵۱۶۹ | -۰.۰۶۰ | ۰.۱۳۷ |

**ماخذ:** یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از بررسی متغیرهای فوق مدل آماری زیر را برای اندازه‌گیری شکاف مالیاتی نشان داده است:

$$TG_{i,t} = \alpha_{i,t} + 0.123PC_{i,t} + 0.086G_{i,t} - 0.077EM_{i,t} - 0.1INV_{i,t} + 0.14CFO_{i,t} + 0.1Sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

با توجه به اینکه ساختار مالیاتی و سیستم مالیات‌ستانی ایران نسبت به سایر کشورها متفاوت است و روش‌هایی برای طفره رفتن از پرداخت مالیات و ایجاد شکاف مالیاتی وجود دارد لذا نتایج حاصل از بررسی متغیرهای پژوهش موجب ایجاد مدل آماری متفاوتی در ایران شد که به

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

شرح زیر است:

$$TG_{i,t} = \alpha_{i,t} - 0.098\,\mathrm{Prof} + 0.123PC_{i,t} + 0.086G_{i,t} - 0.077EM_{i,t} - 0.1INV_{i,t} + 0.14CFO_{i,t} + 0.1Sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

## یافته‌ها

### رشد و شکاف مالیاتی

مالیات به عنوان بخشی ضروری از فعالیت‌های بودجه‌ای، ممکن است بر رشد شرکت از طریق بسیاری از کانال‌ها مانند عرضه نیروی کار، سرمایه انسانی، سرمایه فیزیکی، بهره‌وری کل عوامل، تغییر در نسبت قیمت‌ها، از بین بردن سرمایه‌گذاری خصوصی از طریق پرهزینه‌تر کردن تأمین مالی و غیره تاثیر بگذارد. یافته‌های نئوگ و گائور[1] (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که سهم مالیات بر درآمد، سهم مالیات بر شرکت‌ها و سهم مالیات غیر مستقیم در بلندمدت اثر منفی بر رشد دارند. دارابی و زمانی (۱۳۹۶) در بازار سرمایه ایران، نشان دادند که در زمان کاهش فروش رابطه مثبت و معناداری بین اجتناب مالیاتی و تغییرات هزینه‌ها وجود دارد. مور[2] (۲۰۱۲) نشان داد که رشد فروش بر شکاف مالیاتی تاثیر معناداری ندارد اما مطالعات کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸)، پارسا و همکاران (۱۳۹۹) و ریگون و جاربوی[3] (۲۰۱۵) نشان داد که افزایش فروش، موجب افزایش شکاف مالیاتی می‌شود و در شرکت‌هایی که رشد فروش آن‌ها کاهش داشته میزان شکاف مالیاتی آن‌ها نیز کاهش یافته است به عبارت دیگر رشد فروش بر شکاف مالیاتی تاثیر معناداری دارد. یافته‌های حاصل از اجرای متاآنالیز نشان داد که رشد بر شکاف مالیاتی تاثیر مثبت و معناداری دارد یعنی با افزایش رشد شرکت، امکان افزایش شکاف مالیاتی افزایش می‌یابد.

### حسابرس مستقل و شکاف مالیاتی

بررسی پژوهش‌های انجام گرفته در خصوص حسابرس مستقل و شکاف مالیاتی سه نتیجه متفاوت را نشان می‌دهد. یافته‌های کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد که حسابرس مستقل بر شکاف مالیاتی تاثیرگذار نیست. اما صامتی و همکاران (۱۴۰۰) به عنوان گروه دوم

1. Neog & Gaur (2020)
2. Moore (2012)
3. Riguen & Jarboui (2015)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

نشان دادند که با افزایش حسابرس مستقل سطح شکاف مالیاتی نیز افزایش می یابد به عبارت دیگر حسابرس مستقل بر شکاف مالیاتی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در گروه سوم مطالعات، نتایج پژوهش بغداد و همکاران (۲۰۱۷) و تاق کالا کیس[1] (۲۰۱۳) تاثیر منفی و معنادار حسابرس مستقل بر شکاف مالیاتی را نشان داد به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که حسابرسی مستقل با کیفیت اجرا شده است شاهد کاهش شکاف مالیاتی هستند. انجام حسابرسی‌های با کیفیت بالاتر منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت شرکت و دیگر ذی‌نفعان شرکت می‌شود که این امر می‌تواند منجر به کاهش شکاف مالیاتی گردد انتظار می‌رود در شرکت‌هایی که توسط این مؤسسات حسابرسی می‌شوند شکاف مالیاتی کم‌تر باشد. اما نتایج حاصل از اجرای متاآنالیز نشان داد که ادعای گروه اول صحت دارد و حسابرس مستقل بر شکاف مالیاتی تاثیرگذار نیست.

## موجودی کالا و شکاف مالیاتی

بر مبنای فرضیه "اثر مالیاتی تورم"، هرچه سهم دارایی‌های ثابت و موجودی کالا در ساختار دارایی‌های شرکت بیشتر باشد آنگاه شرکت، بار مالیاتی بیشتری در شرایط تورمی بر دوش می‌کشد (Dhaliwal et al., 2015). یکی از مهم‌ترین تصمیم‌گیری‌های مالی و مدیریتی شرکت‌ها، تصمیم‌گیری دربارهٔ تعیین مقدار مطلوب موجودی کالای مورد نیاز برای هر دورهٔ مالی است. موجودی کالا در جایگاه یکی از اقلام مهم در مدیریت زنجیرهٔ تأمین و اعتبار تجاری در جایگاه منبع تأمین مالی کوتاه‌مدت، اگر به‌خوبی مدیریت شوند و هم‌زمان بتوانند موجب پایداری ساختار سرمایه شوند، منافع بسیاری برای سازمان ایجاد می‌کنند. نتایج پژوهش هلتزر (۲۰۰۹)، ریگون و جاربوی (۲۰۱۵) و مارتانی و همکاران[2] (۲۰۱۱) نشان داد که بین موجودی کالا و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد. اما مور (۲۰۱۲) نشان داد که موجودی کالا تاثیر منفی و معناداری بر شکاف مالیاتی دارد. که ادعای مور (۲۰۱۲) توسط اجرای متاآنالیز تائید شد، در واقع نتایج نشان داد که موجودی کالا تاثیر معکوس بر شکاف مالیاتی دارد.

1. Tagkalakis (2013)
2. Martani et al. (2011)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

## اندازه و شکاف مالیاتی

در مورد رابطه اندازه با شکاف مالیاتی سه دیدگاه متفاوت وجود دارد. دیدگاه اول معتقد است که بین اندازه و شکاف مالیاتی رابطه وجود ندارد این ادعا در پژوهش ریگون و جاربوی (۲۰۱۵) تائید شد. در دیدگاه دوم، سالامون و سیگفرید[1] (۱۹۷۷) در نظریه قدرت سیاسی بیان نمودند که شرکت‌های بزرگ‌تر از قدرت سیاسی و اقتصادی ممتازی نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر بهره می‌برند. این شرکت‌ها با استفاده از قدرت اقتصادی و زد و بندهای سیاسی، می‌توانند در طرح‌ها و پروژه‌های مالیات‌کاه، سرمایه‌گذاری کرده و مالیات خود را مدیریت نمایند. از این‌رو، هر چه شرکت بزرگ‌تر باشد و بیش‌تر به مدیریت مالیات روی آورد، احتمال آن‌که مالیات ابرازی خود را به درستی ارائه نکند، بیش‌تر است و انتظار می‌رود شکاف مالیاتی در آن بیش‌تر شود. موزز[2] (۱۹۸۷) معتقد است هر چه اندازه شرکت بزرگ‌تر باشد، مدیران این شرکت‌ها انگیزه بیش‌تری برای مدیریت سود خواهند داشت. زیرا، با بزرگ‌تر شدن شرکت‌ها، مسئولیت پاسخ‌گویی مدیران در مقابل ذی‌نفعان بیش‌تر افزایش می‌یابد. بیتی و همکاران[3] (۲۰۰۲) به این نتیجه رسیدند شرکت‌های بزرگ‌تر در مقایسه با شرکت‌های کوچک‌تر، از مدیریت سود بیش‌تری استفاده می‌کنند. در نتیجه انتظار می‌رود هر چه شرکت بزرگ‌تر باشد میزان شکاف مالیاتی آن افزایش یابد. مطالعات کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۸)، دیدار و همکاران (۱۳۹۳)، حیدری و همکاران (۱۳۹۷)، پارسا و همکاران (۱۳۹۹)، جاسریل و همکاران[4] (۲۰۱۸) و میلز و نیوبری[5] (۲۰۰۱) این ادعا را تائید کردند. مطالعات گروه سوم نشان داد که اندازه شرکت متغیری است که میزان در دسترس بودن اطلاعات را نشان می‌دهد. از آنجا که سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، شرکت‌های بزرگتر را با دقت بیشتری بازبینی می‌کنند و کمتر به مدیریت سود می‌پردازند، بنابراین مدیران چنین شرکت‌هایی، تمایل بیشتری برای انتشار اطلاعات دارند و انتظار میرود شکاف مالیاتی در آن‌ها کمتر باشد (Egger et al., 2019). همچنین تولید و انتشار اطلاعات مالی هزینه‌بر است، شرکت‌های بزرگ با منابع مالی و متخصصان بیش‌تر، قادرند گزارش‌های مالی دقیق‌تر و تفصیلی‌تری را ارائه دهند. بنابراین شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک‌تر از عدم تقارن اطلاعاتی کم‌تری برخوردار بوده که این امر خود می‌تواند

1. Salamon & Siegfreid (1977)
2. Moses (1987)
3. Beatty et al. (2002)
4. Jasrial et al. (2018)
5. Mills and Newberry (2001)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

منجر به کاهش شکاف مالیاتی شود. بغداد و همکاران (۲۰۱۷)، مارتانی و همکاران (۲۰۱۱) و مور (۲۰۱۲) وجود رابطه منفی بین اندازه و شکاف مالیاتی را نشان دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که اندازه بر شکاف مالیاتی در ایران تاثیری ندارد همچنین نتایج نشان داد که ادعای تاثیر منفی اندازه بر شکاف مالیاتی صحت دارد و اندازه بر شکاف مالیاتی در مطالعات خارجی تاثیر منفی و معناداری دارد.

## سودآوری و شکاف مالیاتی

در خصوص رابطه سودآوری و شکاف مالیاتی سه دیدگاه متفاوت وجود دارد. بر اساس دیدگاه اخلاق حرفه‌ای مدیر باید تکالیف اخلاقی یک حرفه و مسائل اخلاقی آن را واکاوی کند و درست از نادرست در محیط کار و سپس انجام درست و ترک نادرست را رعایت کند (الوانی و رحمتی، ۱۳۸۶). بر این اساس باید بین سودآوری و شکاف مالیاتی رابطه معناداری نباشد این ادعا توسط پژوهش‌های مارتانی و همکاران (۲۰۱۱)، جامعی و رمن (۱۳۹۷)، مور(۲۰۱۲)، قادری و همکاران (۱۳۹۷) و حیدری و همکاران (۱۳۹۷) تائید شد. از طرف دیگر سودآوری نسبتی است که این امکان را فراهم می‌آورد تا دریابیم که منابع شرکت با چه میزان کارایی مصرفی‌اند و مدیریت تا چه حد توانسته از منابع محدود به شکل بهینه استفاده کند. با توجه به این‌که مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شود، در نتیجه سودآوری می‌تواند عاملی مؤثر بر انگیزه اجتناب مالیاتی شرکت‌ها و به تبع آن ایجاد شکاف مالیاتی باشد. در نتیجه انتظار می‌رود یکی از عوامل مؤثر بر افزایش سودآوری در شرکت‌ها، افزایش شکاف مالیاتی آن‌ها باشد. هلتزر[1] (۲۰۰۹)، گونتر و همکاران[2] (۲۰۱۴) و ریگون و جار بوی (۲۰۱۵) این ادعا را تائید کردند و در دیدگاه سوم، از آن‌جا که طرح‌های پاداش گروه مدیریت و دیگر گردانندگان واحد تجاری مبتنی بر معیارهای عملکرد مدیریت همچون سودآوری و جریان‌های نقدی است، می‌توان انتظار داشت مدیران در راستای تحقق پاداش‌های در نظر گرفته شده از جانب سهامداران برای آنان، انگیزه زیادی برای کاهش مالیات پرداختی داشته باشند، زیرا کاهش مالیات پرداختی در نهایت منجر به افزایش سود خالص و کاهش جریان‌های نقدی خروجی ناشی از مالیات می‌شود که این موضوع در پژوهش آرمسترانگ و همکاران[3] (۲۰۱۲)،

1. Heltzer (2009)
2. Guenther et al. (2014)
3. Armstrong et al. (2012)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

میلز و نیوبری (۲۰۰۱) و پارسا و همکاران (۱۳۹۹) تأیید شد. نتایج حاصل از اجرای متاآنالیز شکاف مالیاتی نشان داد که سودآوری در ایران بر شکاف مالیاتی تاثیر منفی و معناداری دارد در واقع دیدگاه گروه سوم تائید شد. همچنین نتایج حاصل از اجرای پژوهش، دیدگاه اخلاق حرفه‌ای را در سایر کشورها تائید نمود یعنی سودآوری عامل موثری بر شکاف مالیاتی نیست.

## سهامداران نهادی و شکاف مالیاتی

شرکت‌های بیمه، بانکها، صندوق‌های بازنشستگی، صندوق‌های مشترک سرمایه گذاری و شرکت‌های سرمایه‌گذاری سهامداران نهادی را تشکیل می‌دهند. سهامداران نهادی به علت در اختیار داشتن ثروت و منابع مالی، نسبت به سایر سهامداران در به دست آوردن و استفاده از اطلاعات گران‌بها، با ارزش، به موقع و مربوط‌تر، گرایش بیشتری دارند (Bushee, 1998). در ادبیات حاکمیت شرکتی، سرمایه‌گذاران نهادی یکی از سازوکارهای خارجی مؤثر در نظارت بر شرکت هستند. سهامداران نهادی، با توجه به برخورداری از دانش و تخصص کافی، دسترسی به شبکه‌های ارتباطی مؤثر و انگیزه لازم برای نظارت بر عملکرد مدیریت، نقش اساسی در ارتقای سیستم حاکمیت شرکتی و در نتیجه افزایش کارایی و بهره‌وری شرکت ایفا می‌کنند. وجود سهامدار بزرگ، سبب کاهش مسئله نمایندگی در سازمان می‌شود. در نتیجه می‌توان انتظار داشت افزایش سهامداران نهادی، موجب کاهش شکاف مالیاتی در شرکت‌ها شود (Didar et al., 2014). یکی از علل شکاف مالیاتی بی‌تمایلی سهامداران نهادی برای پرداخت صحیح مالیات در ایران است؛ زیرا این دسته از سهامداران، سهم بالایی از سود شرکت‌ها را در اختیار دارند و با پرداخت کمتر مالیات، سود زیادی را به دست می‌آورند. کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) و مور (۲۰۱۲) تاثیر مثبت سهامداران نهادی را بر شکاف مالیاتی نشان دادند در حالی که حیدری و همکاران (۱۳۹۷) و دیدار و همکاران (۱۳۹۳) تاثیر سهامداران نهادی بر شکاف مالیاتی را رد کردند. نتایج حاصل از اجرای متاآنالیز شکاف مالیاتی نشان داد که سهامداران نهادی عامل موثری بر شکاف مالیاتی نیستند.

## استقلال هیات مدیره و شکاف مالیاتی

از مهم‌ترین عوامل اختلاف بین مالیات ابراز شده و تعیین شده، نبود کارایی لازم در اداره شرکت‌ها و شفاف نبودن اطلاعات ارائه شده شرکت‌هاست که موجب تضییع بخشی از حقوق

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

سایر ذی نفعان می‌شود. در گزارش کاربری توصیه شده است، باید بین اعضای هیات مدیره توازن قوا برقرار باشد تا هیچ کس قادر به کنترل فرآیند تصمیم‌گیری در شرکت نباشد. از دیدگاه نظریه نمایندگی حضور مدیران غیر موظف در هیات مدیره شرکت‌ها و عملکرد نظارتی آنها به منزله افرادی مستقل، به کاهش تضاد منافع موجود مدیران و ذی نفعان کمک بسیار زیادی می‌کند (Pourghaffar & Manafi Saghin, 2020). در نتیجه شرکت‌هایی که تعداد اعضای غیر موظف هیات مدیره بیشتری دارند، شکاف مالیاتی کمتری داشته باشند (Kashanipour et al., 2019 و Didar et al., 2014). در مقابل حیدری و همکاران (۱۳۹۸) مدعی شدند استقلال هیات مدیره نقشی در ایجاد شکاف مالیاتی ندارد. یافته‌های حاصل از اجرای متاآنالیز نشان داد که استقلال هیات مدیره بر شکاف مالیاتی تاثیرگذار نیست.

## اهرم مالی و شکاف مالیاتی

در دنیایی که مالیات بر درآمد شرکت‌ها وضع می‌شود، تأمین مالی از طریق بدهی سودمندتر خواهد بود؛ چون هزینه بهره معاف از هرگونه مالیات است (Izadinia et al., 2013). لذا مؤدی مالیاتی از طریق گزارش درآمد مشمول مالیات ابرازی با افزایش نسبت بدهی، انگیزه بیشتری برای اعمال شکاف مالیاتی دارند (Wang, 2010). بنابراین نسبت اهرمی می‌تواند به عنوان عاملی بیرونی بر روی شکاف مالیاتی تاثیرگذار تلقی شود (Kashanipour et al. (2019,) Didar et al. (2014), Parsa et al. (2021), Riguen & Jarboui (2015) & Millsand & Newberry (2001)). ادعای فوق توسط قادری و همکاران (۱۳۹۸)، حیدری و همکاران (۱۳۹۷)، جامعی و رمن (۱۳۹۷)، مارتانی و همکاران (۲۰۱۱) و سیدمن[1] (۲۰۱۰) رد شد. آنها نشان دادند که اهرم مالی بر شکاف مالیاتی تاثیرگذار نیست. نتایج حاصل از اجرای متارگرسیون تاثیر اهرم مالی بر شکاف مالیاتی نشان داد که اهرم مالی بر شکاف مالیاتی تاثیرگذار نیست و تغییر در میزان بدهی اثری بر شکاف مالیاتی شرکت ندارد.

## جریان وجه نقد عملیاتی و شکاف مالیاتی

کاهش مالیات پرداختنی در نهایت منجر به افزایش سود خالص و کاهش جریان‌های نقدی خروجی ناشی از مالیات می‌شود و هر چه جریان نقد عملیاتی ایجاد شده در شرکت بیشتر

1. Seidman (2010)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

باشد، توان پرداخت‌های نقدی از جمله مالیات بیشتر خواهد بود (Jiang et al., 2019). شکاف مالیاتی دارای پیامدهای بالقوه مستقیم و غیر مستقیم بسیاری است که کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان‌های نقدی از جمله آن‌ها است (Hanlon, 2005). جریان وجه نقد عملیاتی شرکت بر شکاف مالیاتی تاثیر مثبتی دارد (Qaderi et al., 2018). در نتیجه، انتظار می‌رود بخشی از افزایش جریانات نقدی عملیاتی شرکت‌ها از محل شکاف مالیاتی آن‌ها باشد (Parsa et al., 2021 & Jasrial et al., 2018). یافته‌های حاصل از اجرای متارگرسیون، ادعای فوق را تائید نمود در واقع افزایش جریان وجه نقد عملیاتی، زمینه افزایش شکاف مالیاتی در شرکت‌ها را ایجاد می‌کند.

## ارتباط سیاسی و شکاف مالیاتی

بر اساس نظریه اقتصاد سیاسی، برقراری ارتباط نزدیک با دولت و سیاستمداران، منافع زیادی نظیر امتیاز دسترسی آسان‌تر به بازارهای داخلی و بین‌المللی، تخفیف‌های مالیاتی، دسترسی به اعتبارات و یارانه‌های دولتی در پی دارد. کیم و ژانگ (۲۰۱۶) معتقدند شرکت‌های دارای روابط سیاسی قوی، به دلیل پایین بودن هزینه‌های مورد انتظار عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، دارا بودن مزیت اطلاعاتی، سیاست‌های مالیاتی متهورانه‌تری دارند. چانی و همکاران[1] (۲۰۱۲) معتقدند به دلیل حمایت دولت از ارتباطات سیاسی، در شرکت‌هایی که روابط سیاسی حاکم است، محیط عملیاتی شفاف نیست. در نتیجه کیفیت اطلاعات در شرکت‌های دارای اطلاعات سیاسی پایین‌تر از سایر شرکت‌هاست. از این رو، احتمال اینکه شرکت‌های مزبور مالیات ابرازی خود را به درستی ارائه نکنند، بیشتر است و انتظار می‌رود شکاف مالیاتی در این گونه شرکت‌ها بیشتر باشد به عبارت دیگر ارتباطات سیاسی باعث افزایش شکاف مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود (Kashanipour et al., 2019, Didar et al., 2014 & Parsa et al., 2021). یافته‌های حاصل از اجرای متاآنالیز تاثیر روابط سیاسی با شکاف مالیاتی نشان داد که رابطه سیاسی تاثیر مثبت و معناداری بر شکاف مالیاتی دارد.

## مدیریت سود و شکاف مالیاتی

جاسریل و همکاران (۲۰۱۸) و هانلون[2] (۲۰۰۲) تاثیر مثبت مدیریت سود را بر شکاف مالیاتی

1. Chaney et al. (2012)
2. Hanlon (2002)

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]
[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

نشان دادند، در مقابل مارتانی و همکاران (۲۰۱۱) و سیدمن (۲۰۱۰) تاثیر منفی مدیریت سود بر شکاف مالیاتی را نشان دادند. نتایج اجرای متاآنالیز تاثیر منفی مدیریت سود بر شکاف مالیاتی را تائید کرد. در واقع مدیریت شرکت به منظور پنهان‌سازی عملکرد نامناسب خود سعی در بهتر جلوه دادن عملکرد واحد اقتصادی تحت امر خود داشته و در این مسیر ممکن است با مدیریت سود، سودهای بیش‌تری را گزارش نموده باشد که این امر می‌تواند سطح شکاف مالیاتی را تقلیل دهد (Jamei & Raman, 2018).

## جنسیت و شکاف مالیاتی

مطالعات گذشته نشان داده است که تفاوت‌های جنسیتی در تمکین و اجتناب مالیاتی تاثیرگذار هستند. نتایج این مطالعات بیانگر آن است که زنان در مقایسه با مردان ریسک‌گریزتر بوده و در نتیجه اخلاق مالیاتی را رعایت می‌نمایند (Mollanazari et al., 2016 & Peprah et al., 2022). اما در برخی از مطالعات نیز نشان داده شده است که تفاوتی میان رفتار زنان و مردان در اجتناب و تمکین مالیاتی وجود ندارد (Sameti et al., 2021). در مطالعات روانشناسی نشان داده شده است که ویژگی‌های روانشناختی با توجه به جنسیت افراد متفاوت است. در واقع جنسیت عامل تعیین‌کننده‌ای در بروز ویژگی‌های رفتاری است. مطالعات در حوزه اخلاق مالیاتی نیز تاکید دارد که زنان در مقایسه با مردان اجتناب مالیاتی کمتری دارند و به طبع آن شکاف مالیاتی کمتری در شرکت‌های با مدیر عامل زن وجود دارد. نتایج پژوهش نشان داد که عامل جنسیت بر پیدایش رفتارهای اخلاقی تاثیر مهم و معناداری دارد. نتایج حاصل از اجرای متاآنالیز تائیدکننده ادعای ملانظری و همکاران (۱۳۹۵) و پیرا و همکاران (۲۰۲۲) است در واقع نتایج نشان داد که زنان نسبت به مردان تمایل بیشتری به کاهش شکاف مالیاتی دارند و تمایل در مردان نسبت به زنان برای تکمین مالیات کمتر است.

## سن و شکاف مالیاتی

مطالعات انجام شده در خصوص رابطه سن و شکاف مالیاتی سه دیدگاه متفاوت را نشان می‌دهد. دیدگاه اول مدعی است سن بر شکاف مالیاتی تاثیری ندارد (Sameti et al., 2021). یک شرکت در مرحله بلوغ با کاهش رشد فروش، درآمد پایدارتر و کاهش نوسانات جریان نقد رو به رو می‌شود که سبب می‌شود ریسک مربوط به درآمد فعلی و آینده و جریان‌های نقدی

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

کاهش یابد. در نتیجه رغبت مدیران برای اجرای استراتژی‌های اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد. همچنین در مرحله بلوغ مدیریت تمرکز بیشتری بر تصمیمات اصلی عملیاتی شرکت نسبت به استراتژی‌های اجتناب مالیاتی دارد در نتیجه سن بر شکاف مالیاتی تاثیرگذار نیست. گروه دوم معتقدند که سن بر شکاف مالیاتی تاثیر منفی دارد (Heltzer, 2009 Peprah et al., 2022 & Khwaja and Iyer, 2014 &). و دیدگاه سوم نشان دادند که سن بر شکاف مالیاتی تاثیر مثبت و معناداری دارد (Anvary Rostamyl, 2024). گروه سوم معتقدند که هر چه سن شرکت افزایش یابد با راه‌های پرداخت نکردن مالیات بیشتر آشنا شده و تمایل به گسترش شکاف مالیاتی در شرکت افزایش خواهد یافت. نتایج حاصل از اجرای متاآنالیز نشان داد که سن شرکت متغیر اثرگذاری بر شکاف مالیاتی نیست.

## نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاستی

هدف این پژوهش بررسی شکاف مالیاتی و شناسایی عوامل موثر بر آن بر اساس روش فراتحلیل است. مطالعات قبلی هر کدام یک بازه زمانی محدود را بررسی نمودند (مانند صامتی و همکاران (۱۴۰۰)، بلک ول (۲۰۱۰)، آلم و مالزویکس (۲۰۲۱)) اما در این پژوهش همه مقالات معتبر که داده‌های آن قابل دسترسی بود به عنوان جامعه آماری بررسی شد. در خصوص عوامل موثر بر شکاف مالیاتی بین پژوهش‌های قبلی ناهمگونی قابل توجهی در معیارهای مورد استفاده و نتایج مطالعات اولیه وجود داشت که این اختلافات با اجرای آزمون فراتحلیل برطرف شد. نتایج حاصل از اجرای فراتحلیل نشان داد که سن شرکت، اهرم مالی، استقلال هیات مدیره، سهامداران نهادی، سودآوری و حسابرس مستقل بر شکاف مالیاتی تاثیرگذار نیست. همچنین نتایج نشان داد که زنان نسبت به مردان تمایل بیشتری به کاهش شکاف مالیاتی دارند و تمایل در مردان نسبت به زنان برای تمکین مالیات کمتر است. در ادامه پژوهش مشخص شد که رابطه سیاسی، جریان وجه نقد عملیاتی، مدیریت سود و رشد تاثیر مثبت و معنادار و موجودی کالا تاثیر منفی بر شکاف مالیاتی دارد. اما در خصوص متغیر اندازه مشخص شد که اندازه بر شکاف مالیاتی در ایران تاثیری ندارد ولی تاثیر منفی اندازه بر شکاف مالیاتی در مطالعات خارجی صحت دارد. در نهایت مدل اندازه‌گیری شکاف مالیاتی در ایران و سایر کشورها بدست آمد و همان‌طور که انتظار می‌رفت بخاطر ساختار مالیاتی و سطح شفافیت اقتصادی در ایران، مدل بدست آمده در ایران با سایر کشورها متفاوت بود. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی بحث

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

اجتناب مالیاتی با روش فراتحلیل بررسی شود و همچنین اثر ویژگی‌های فردی مودیان و ممیزان مالیاتی و شرایط جوی در خصوص شکاف مالیاتی بررسی شود.

سیاست‌ها و راهبردهای کلان کاهش شکاف مالیاتی، شامل اصلاح قوانین و مقررات، تقویت زیرساخت‌های مالیات‌ستانی، نظارت و پایش مستمر عملکرد نظام مالیاتی، تحول در سازوکارها و تقویت ضمانت‌های اجرایی است. در شرایط فعلی نظام مالیاتی ایران، دو راهکار مهم عملیاتی و اولویت‌دار جهت کاهش شکاف مالیاتی، محاسبه و تحلیل مستمر شکاف مالیاتی و ارتقای زیرساخت‌های اطلاعاتی نظام مالیاتی مانند طرح جامع مالیاتی و سامانه مودیان است که موجب افزایش اشراف اطلاعاتی سازمان مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی است.

## تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

## سپاسگزاری

از تمام افرادی که برای انجام هر چه بهتر این پژوهش، نویسندگان را یاری نمودند تقدیر و تشکر می‌شود.

## ORCID

Sadegh Shoaei https://orcid.org/ 0009-0007-2292-5863

Mehdi Heydari* https://orcid.org/ 0000-0002-0148-1470

Hamzeh Didar https://orcid.org/ 0000-0003-4651-7729

SeyyedMohammadHadi Sobhanian https://orcid.org/ 0000-0002-2010-7863

Parviz Piri https://orcid.org/ 0000-0003-2819-4444

Hojjat Sayyadi https://orcid.org/ 0000-0002-8348-3604

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

## منابع


۱. ایزدی‌نیا، ناصر، ربیعی، حامد، و حمیدیان، نرگس. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اهرم مالی و مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دو فصلنامه پیشرفت‌های حسابداری، ۵(۱)، ۵۴-۳۳.

۲. بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان، رحمانی، علی، و باستانی، سوسن. (۱۳۹۴). فراتحلیل (متاآنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. حسابداری مدیریت، ۸(۲۵)، ۱۱۷-۱۰۱.

۳. پارسا، امیدعلی، مهرکام، مهرداد، و حصنی‌مقدم، فاطمه. (۱۳۹۹). تأثیر تحریم‌های اقتصادی و ارتباطات سیاسی با تأکید بر درآمدها و شکاف مالیاتی: آزمون تئوری اقتصاد سیاسی. پژوهشنامه مالیات، ۲۸(۴۸)، ۱۰۸-۸۳.

۴. پورغفار، جواد، و منافی سقین سرا، ربابه. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر هیات مدیره، مالکیت نهادی و شدت سرمایه بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مدیریت تبلیغات و فروش، ۱(۲)، ۱۹۳-۱۷۱.

۵. جامعی، رضا، و رمن، حجت. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد مدل معادلات ساختاری. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳(۸)، ۲۱۰-۱۸۵.

۶. حیدری، مهدی، دیدار، حمزه، و طاهریان، سکینه. (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیلگر استقلال هیئت مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲)، ۱۳۴-۱۱۷.

۷. دیدار، حمزه، منصورفر، غلامرضا، و کفعمی، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴)، ۴۳۰-۴۰۹.

۸. صامتی، مجید، ایزدی، افسانه، و فتحی، سعید. (۱۴۰۰). تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فرا تحلیل. اقتصاد باثبات، ۲(۲)، ۲۲-۱.

۹. قادری، بهمن، کفعمی، مهدی، و کریمی حصاری، فرشاد. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر مالی و غیر مالی بر شکاف مالیاتی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۲)، ۱۶-۱.

۱۰. کاشانی‌پور، محمد، فرجی، امید، و برجی، پریسا. (۱۳۹۸). ارتباط سیاسی، راهبری شرکتی و تهور مالیاتی. مجله دانش حسابداری، ۱۰(۴)، ۱۷۵-۱۴۳.

۱۱. ملانظری، مهناز، ابوحمزه، مینا، و میرزایی عباس‌آباد، محمدمهدی. (۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعهٔ موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۱)، ۱-۱۸.

۱۲. ملک زاده، علی. (۱۴۰۱). برآورد شکاف مالیاتی در ایران همراه با تجارب جهانی. اندیشکده اقتصاد مقاومتی، ۱-۴۵.

۱۳. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد، و خاکی، نرگس. (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری. پژوهشنامه مالیات، ۱۷(۵)، ۳۸-۲۷.

۱۴. الوانی، سیدمهدی، و رحمتی، محمدحسین. (۱۳۸۶). فرایند تدوین منشور اخلاقی برای سازمان. فصلنامه فرهنگ مدیریت، ۵(۱۵)، ۸۷-۶۹.


[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

## References


1. Abbaszade, M., Hesarzade, R., Jabbari Noghabi, M., & Arefi Asl, S. (2015). A Meta-Analysis of Corporate Governance and Earnings Management. *Accounting and Auditing Review*, 22(1), 59-84. doi: 10.22059/acctgrev.2015.53668. [In Persian]
2. Agraval, K. (2007). *Corporate Tax Planning*, 6th. Ed. Vol. 1, Delhi University.
3. Alm, J., & Malézieux, A. (2021). 40 Years of Tax Evasion Games: A Meta-analysis, *Experimental Economics*, https://doi.org/10.1007/s10683-020-09679-3.
4. Alm, J. (2012). "Designing Alternative Strategies to Reduce Tax Evasion", In: Tax Evasion and the Shadow Economy, in Pickhardt, M. and Prinz, A. (Eds), Edward Elgar, Cheltenham, and Northampton, MA, 13-32.
5. Alvani, M. & Rahmati, M. (2007). The Process of Formulating an Ethical Charter for Organization. *Organizational Culture Management*, 5(1), 32-48. [In Persian]
6. Anvary Rostamy, A. A. (2024). Impacts of Corporate Governance, Life Cycle, and Asset Liquidity on the Effective Tax Rate and Tax Gap: Empirical Evidence from Iranian Emerging Stock Market, 25 January 2024, PREPRINT (Version 1) available at Research Square [https://doi.org/10.21203/rs.3.rs-3874100/v1]
7. Armstrong, S, C. Blouin, L, J. & Larker, F.D. (2012). The Incentives for Tax Planning. *Journal of Accounting and Economics*. 53, 391-411.
8. Bagdad, M. A., Rohaya Md Noor, Nadiah A. H., & Rozainun A. A. (2017). Factors Affecting Tax Gap: Evidence from Tax Audit Cases, Global Conference on Business and Economics Research (GCBER) 2017 14-15August 2017, Universiti Putra Malaysia, Malaysia.
9. Bazrafshan, A., Hejazi, R., Rahmani, A., & Bastani, S. (2015). Meta-analysis of Audit Committee Independence and Financial Reporting Quality. *Management Accounting*, 25(8), 101-117. [In Persian]
10. Beatty, A., Ke, B., and Petroni, K. (2002). Earnings Management to Avoid Earnings Declines across Publicly and Privately Held Banks. *The Accounting Review*, 77(1), 547-570.
11. Blackwell, C. (2010). A Meta-Analysis of Tax Compliance Experiments, *International Center for Public Policy Working Paper Series*, at AYSPS, GSU paper0724, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
12. Bushee, B. (1998). The Influence of Institutional Investors on Myopic R&D Investment Behavior. *The Accounting Review*, 7(3), 305-333.
13. Chaney, P. K., Faccio, M. & Parsley, D. C. (2012). The Quality of Accounting Information in Politically Connected Firms. *Working Paper*, Vanderbilt University.


[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

14. Dhaliwal, D., Gaertner, F., Lee, H., & Trezevant, R. (2015) Historical Cost, Inflation, and the U.S. Corporate Tax Burden. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(5), 467-489.
15. Didar, H., Mansourfar, G., & Kafami, M. (2014). The Impact of Corporate Governance Mechanisms on the Tax Gap of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 21(4), 409-430. doi: 10.22059/acctgrev.2014.52901. [In Persian]
16. Dularif, M., Sutrisno, T., Nurkholis & Saraswati, E. (2019). Is Deterrence Approach Effective in Combating Tax Evasion? A Meta-Analysis. Problems and Perspectives in Management, 17(2), 93-113. DOI: 10.21511/ppm. 17(2). 2019.07.
17. Egger, P. H., Sergey, N., and Nora, M. S. (2019). The Taxing Deed of Globalization. *American Economic Review*, 109(2), 353–90. doi: 10.1257/aer.20160600.
18. Eykelenboom, M., Maartje, M. v. S., Margreet, R., Olthof, Linda, J. Schoonmade, Ingrid, H. M. & Steenhuis, Carry, M. R. (2019). Political and Public Acceptability of a Sugarsweetened Beverages Tax: A Mixed-Method Systematic Review and Meta-Analysis. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity*, 1-19.
19. Guenther, D. A., Guenther, D., Thank, I., Heitzman, S., Williams, B., & Wilson, R. (2014). Measuring Corporate Tax Avoidance: Effective Tax Rates and Book-Tax Differences. Retrieved from http://ssrn.com/abstract=2478952.
20. Hanlon, M (2005). The Persistence and Pricing of Earnings, Accruals, and Cash Flows when Firms have Large Book-Tax Differences. *The Accounting Review*, 80(1), 137-166.
21. Heidari, M., Didar, H., & Taherian, S. (2018). Board Independence and the Relation between Ownership Structure and the Tax Gap. *Empirical Research in Accounting*, 8(2), 117-134. doi: 10.22051/jera.2017.10279.1301. [In Persian]
22. Heltzer, W. (2009). Conservatism and Book-Tax Differences. *J. Accounting, Audit. Finance*, 24, 469–504.
23. Izadinia, N., Rabiee, H., & Hamidian, N. (2013). A Study of the Relationship between Financial Leverage and Real Earning Management of Listed Companies in Tehran Stock. *Journal of Accounting Advances*, 5(1), 33-54. doi: 10.22099/jaa.2013.1652.
24. Jamei, R., & Raman, H. (2018). The Effect of Agency Costs on Tax Gap in the Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Empirical Research in Accounting*, 8(3), 185-210. doi: 10.22051/jera.2018.12782.1515. [In Persian]
25. Jasrial, P., Susy, and M, Ali. (2018). Earnings Management, Effective Tax Rate (ETR) and Book-Tax Gap (BTG). *Acc. Fin. Review*, 3(1) 33-43.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3147832.
26. Jiang, H., Yuanyuan, H., Honghui, Z., & Donghua, Z. (2019). Benefits of Downward Earnings Management and Political Connection: Evidence from Government Subsidy and Market Pricing, *International Journal of Accounting*, www.elsevier. Com /locate/intacc
27. Kashanipour, M., Faraji, O., & Borji, P. (2019). Political Connection, Corporate Governance and Tax Aggressiveness, *Journal of Accounting Knowledge*, 39(10), 143-175. [In Persian]
28. Khwaja, M. S. and Iyer, I. (2014). Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap: A Comparative Analysis. *World Bank Policy Research* Working Paper No. 6868, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2439026.
29. Kim, Ch., and Zhang, L. (2016). Corporate Political Connections and Tax Aggressiveness. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 78-114.
30. Raczkowski, K., & Bogdan, M., (2018). Tax Gap in the Global Economy, *Journal of MoneyLaundering Control*, 21(4), 567-583.
31. Lars, P. Feld, Jost, H. & Heckemeyer, M. O. (2013). Capital Structure Choice and Company Taxation: A Meta-study, *Journal of Banking & Finance*, 37(8), 2850-2866.
32. Malekzadeh, A. (2022). Estimating the Tax Gap in Iran with Global Experiences, *Resistance Economics Think Tank*. 1-45. [In Persian]
33. Marques, M. T., Menezes, F., & Antunes, B. (2023). Tax Avoidance and Corporate Social Responsibility: A Meta-Analysis, *The Journal of the American Taxation Association,* 23(4), 211-232.
34. Martani, D., Yulianti, A., & Debby, F. (2011). Book-Tax Gap: Evidence from Indonesia, *China-USA Business Review*, 10(4), 278-284.
35. Mills, L.F. and Newberry, K.J. (2001) The Influence of Tax and Nontax Costs on Book-Tax Reporting Differences: Public and Private Firms. *Journal of the American Taxation Association*, 1, 1-19. http://dx.doi.org/10.2308/jata.2001.23.1.1.
36. Mollanazari, M., Abouhamzeh, M., & Mirzaee Abbas Abad, M. M. (2016). Organizational Culture and Corporate Tax Compliance (The Case Study of Large Taxpayers Units). *Accounting and Auditing Review*, 23(1), 1-18. doi: 10.22059/acctgrev.2016.57017. [In Persian]
37. Moore, Jared A., (2012) Empirical Evidence on the Impact of External Monitoring on Book-Tax Differences, *Advances in Accounting*, 28(2), 315-332.
38. Moses, O. D. (1987). Income Smoothing and Incentives: Empirical Tests using Accounting Changes. *The Accounting Review*, 62(2), 358-377.
39. Mousavi Jahromi, Y., Tahmasebi Boldaji, F., & Khaki, N. (2009). Tax Evasion in the VAT System: A Theoretical Model. *J Tax Res*, 17(5), 27-38. URL: http://taxjournal.ir/article-1-138-fa.html. [In Persian]
40. Neog, Y. & Gaur, A.K. (2020). Tax Structure and Economic Growth in

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

India: Insights from ARDL Model. *Indian Growth and Development Review*, 13(3): 589-605.
41. Nwakeze, E.O., Oshiole, S. & Onwuliri, O. (2023). Tax Gap Assessment between Oil-Tax and Non-Oil-Tax Revenue in Nigeria: Practical Measures for Trimming the Tax Gap in Non-Oil Tax. *European Journal of Theoretical and Applied Sciences*, 1(4), 162-173.
42. OECD. (2008). OECD Annual Report 2008 Report, Organisation for Economic Co-operation and Development.
43. Parsa, O. A, Mehrkam, M, & Hesni Moghadam, F. (2021). The Impact of Economic Sanctions and Political Relations with Emphasis on Earnings and Tax Gaps: A Test of Political Economy Theory. *J Tax Res*, 28(48): 83-108. [In Persian]
44. Peprah, J. A., Andoh, F. K., Avorkpo, E. A., Dafor, K. N., Afful, B., & Obeng, C. K. (2022). Compliance Burden and Tax Gap Among Micro and Small Businesses: Evidence From Ghana. *SAGE Open*, 12(4). https://doi.org/10.1177/21582440221126985.
45. Pourghaffar, J., & Manafi Saghin Sara, R. (2020). Investigation the Impact of Board of Directors, Institutional Ownership and Capital Intensity on Tax Gap in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Advertising and Sales Management*, 1(2), 171-193. [In Persian]
46. Qaderi, B., Kafami, M., & Karimi, F. (2018). The Effect of Financial and Non-Financial Firms Characteristics on Tax Gap. *Journal of Accounting and Management Vision*, 1(2), 1-16, [In Persian]
47. Raczkowski, K., Noga, M. and Klepacki, J. (2015). Risk Management in the Polish Financial System. A Systemic Approach, Palgrave Macmillan, Basingstoke and New York, NY, pp. 24-39.
48. Reddy, D. O., & Olugbara, A. Moodley. (2021). *Taxpayer Behavioural Factors Influencing Entrenched Tax Gaps*, Submitted in Fulfillment of the Requirements of the Degree of Master of Accounting: Taxation at the Durban University of Technology.
49. Riguen, R., & Jarboui, A. (2015). Book-Tax Differences: Relevant Explanatory Factors. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3(2), 95-104. https://doi.org/10.14419/ijaes.v3i2.4717.
50. Sameti, M., Izadi, A., & Fathi, S. (2021). Determining Effective Factors on Tax Evasion using the Method of Meta-Analysis Abstract. *Stable Economy Journal*, 2(2), 1-22. doi: 10.22111/sedj.2021.38231.1113. [In Persian]
51. Seidman, Jeri K. (2010). Interpreting the Book-Tax Income Gap as Earnings Management or Tax Sheltering, *McCombs Research Paper* Series No. ACC-02-10, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1564253 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1564253.
52. Sutrisno, T., Dularif, M., & Collins, G. Ntim (2020). National Culture as a Moderator between Social Norms, Religiosity, and Tax Evasion:

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]

Meta-analysis study, *Cogent Business & Management*, 7:1, DOI: 10.1080/23311975.2020.1772618.

53. Tagkalakis, A. (2013). Audits and Tax Offenders: Recent Evidence from Greece (February 1, 2013). *Bank of Greece Working Paper* No. 152, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=4182391 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4182391.
54. Tran, A., & Zhu, Y. H. (2017). The Impact of Adopting IFRS on Corporate ETR and Book-Tax Income Gap. *Australian Tax Forum*, 32(4), 757–792.
55. Wang, X. (2010). Corporate Tax Avoidance, Corporate Transparency and Firm Value. *Working Paper*, Department of Accounting MsCombs School of Science and Management, 3, 408-418.
56. Warren, N., and Highfield, R. (2021). How Can Tax Gap Inform Tax Policy and Administration? A Case Study of Australia's Individuals Income Tax, *UNSW Business School Research Paper* Forthcoming, Available at SSRN: https://ssrn.com /abstract=3981949 or http://dx.doi .org/10.2139/ssrn.3981949.
57. Xu, Sh., and Zheng, K. (2016). Tax Avoidance and Asymmetric Cost Behavior. 2016 Mid-Atlantic Region Meeting. Available at: http://aaahq.org/Meetings/2016/Mid-Atlantic-Region/Program.

**استناد به این مقاله:** شعاعی، صادق، حیدری، مهدی، دیدار، حمزه، سبحانیان، سیدمحمدهادی، پیری، پرویز و صیادی، حجت. (۱۴۰۴). ارزیابی عوامل موثر بر شکاف مالیاتی و مدل‌سازی آن متاآنالیز بر اساس تاریخچه ۳۵ ساله. پژوهشنامه مالیات، ۳۳(۶۷)، ۳۵-۷۲.

Journal of Tax Research is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial4.0 International License.

[ Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-07 ]

[ DOI: 10.61882/taxjournal.33.67.2 ]