

Research Paper

Tax gap in Islamic countries with a meta-analysis approach

Sadegh Shoaei¹, Mahdi Heydari^{2*}, Hamzeh Didar²,
Seyyed Mohammad Hadi Sobhanian³, Parviz Piri², Hojjat Sayyadi⁴

¹Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting,
University of Urmia, Urmia, Iran

²Associate Professor of Accounting, Faculty of Economics and Accounting,
University of Urmia, Urmia, Iran

³Assistant Professor of Management, Faculty of Management, Kharazmi
University, Tehran, Iran

⁴Assistant Professor of Statistics, School of Health, Ilam University of Medical
Sciences, Ilam, Iran

Received: 2025/03/28

Revised: 2025/05/23

Accepted: 2025/06/09

Abstract

The aim of this study is to present a comprehensive model of the factors influencing the tax gap in Islamic countries, based on a meta-analysis of 37 findings extracted from 17 published articles up to 2024. The validity of this model was then tested using data from 79 listed companies in Iran over the period 2018 to 2023. The main finding indicates that the tax gap in Iran differs from that in other Islamic countries, and its measurement model is also different. Furthermore, the meta-analysis results show that profitability, political connections, inventory, gender, and operating cash flow affect the tax gap, while earnings management and growth have no significant impact. Heterogeneity studies indicate that religious aspects strengthen the relationship between social norms and the tax gap. In addition, despite sharing a common religion, differences in tax structures lead to varying levels of the tax gap across Islamic countries. This study provides guidance for future research to consider Islamic and religious aspects in studies related to the tax gap.

Keywords: Tax gap, Islamic tax, Meta-analysis.

* Corresponding author. m.heydari@urmia.ac.ir

2717-3135 © Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.223196>

شکاف مالیاتی در کشورهای اسلامی با رویکرد متاآنالیز

صادق شعاعی^۱، مهدی حیدری^{۲*}، حمزه دیدار^۲، سیدمحمدهادی سبحانیان^۳،

پرویز پیری^۲، حجت صیادی^۴

^۱ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران

^۲ دانشیار حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران

^۳ استادیار مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

^۴ استادیار آمار، دانشکده بهداشت، دانشگاه علوم پزشکی ایلام، ایلام، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۶ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۳/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۹

چکیده

هدف این پژوهش ارائه یک مدل جامع از عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در کشورهای اسلامی است که بر اساس فراتحلیل ۳۷ نتیجه استخراج شده از ۱۷ مقاله منتشر شده تا سال ۲۰۲۴ به دست آمده است. سپس اعتبار این مدل با بررسی ۷۹ شرکت بورسی در ایران طی سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ آزمون شده است. یافته اصلی نشان می‌دهد که شکاف مالیاتی در ایران با سایر کشورهای اسلامی تفاوت دارد و مدل اندازه‌گیری آن نیز متفاوت است. همچنین نتایج متاآنالیز نشان می‌کند که سودآوری، ارتباط سیاسی، موجودی کالا، جنسیت و جریان وجه نقد عملیاتی بر شکاف مالیاتی اثر دارند، اما مدیریت سود و رشد تأثیری معنادار ندارند. نتایج مطالعات ناهمگونی نشان می‌دهد که جنبه‌های دینی، رابطه بین هنجارهای اجتماعی و شکاف مالیاتی را تقویت می‌کنند. همچنین، با وجود داشتن دین مشترک، تفاوت در ساختارهای مالیاتی موجب ایجاد سطوح متفاوت شکاف مالیاتی در کشورهای اسلامی شده است. این مطالعه راهنمایی برای پژوهش‌های آتی فراهم می‌کند تا جنبه اسلام و دین را در مطالعات مربوط به شکاف مالیاتی در نظر بگیرند.

واژگان کلیدی: شکاف مالیاتی، مالیات اسلامی، متاآنالیز.

* نویسنده مسئول. m.heydari@urmia.ac.ir

۳۱۳۵-۲۷۱۷ © نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.223196>

۱. مقدمه

اسلام، مکتب اقتصادی دارد و بر این اساس و به کمک علم اقتصاد و ویژگی‌های بومی و تاریخی و جغرافیایی هر اقتصاد، باید برای تحقق اهداف آن مکتب، نظامی اقتصادی برپا ساخت. نظام مالیات‌های اسلامی جزء مهم نظام اقتصادی اسلام است (گیلک و صدر، ۱۳۸۱). مالیات نقش بسیار مهمی در تأمین منابع مالی دولت دارد (موسوی، آقایی و کمالی، ۱۴۰۲). در اسلام، دولت دارای اختیارات وسیعی در حوزه اقتصاد است و از درآمدهای بالائی برخوردار می‌باشد و نظام مالی دولت در اسلام دارای اهمیت ویژه‌ای است. زیرا اساس اسلام با سرمایه‌داری متفاوت است (عدنان، جابن و اسماعیل، ۲۰۲۱). در اقتصاد اسلامی مالیات به‌وسیله دولت‌ها تبیین و به مرحله اجرا گذاشت شده است که امتیاز این مالیات‌ها به‌صورت کلی در یک نظام مبتنی بر ایدئولوژی اسلامی، پایین بودن هزینه وصول و پرداخت داوطلبانه آن است که بنا به اعتقادات شهروندان، پرداخت مالیات را به‌صورت کلی وظیفه شرعی و اعتقادی خود تلقی می‌کنند؛ لذا فرار و انتقال مالیاتی در این سیستم به حداقل می‌رسد (دهراج، ۲۰۲۳). سیاست‌های اقتصاد اسلامی بر اساس اصول حاکم بر نظام مالیات اسلامی (اصل تقدم مصالح مردم، اصل معنویت و عبادت، اصل اعتماد و اصل عدالت) سعی در ایجاد رفاه اجتماعی، عدالت اجتماعی و رشد و توسعه اقتصادی اسلام در جوامع را دارد (شجاعی، ۱۳۹۹). مهم‌ترین جنبه نوآوری این پژوهش، استفاده از روش فراتحلیل است که این روش با توجه به جامعیت و بررسی کامل متغیرهای تأثیرگذار، می‌تواند مدل مناسبی برای شکاف مالیاتی در ایران و کشورهای اسلامی شناسایی گردد. همچنین با توجه به عدم محدودیت زمانی برای دوره پژوهشی، انتظار می‌رود مدل ارائه شده مناسب‌تر باشد. صامتی و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهش خود، متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل فناوری، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت‌های تجاری، بار مالیاتی، بیکاری و اندازه دولت را در مطالعات داخلی مرتبط با فرار مالیاتی بررسی کرده‌اند. برخی از این متغیرها ماهیت کیفی داشته و فاقد شاخص‌های دقیق برای سنجش هستند، در مقابل، در پژوهش حاضر تنها متغیرهایی گردآوری شده‌اند که قابلیت اندازه‌گیری دقیق و مبتنی بر داده را دارند. همچنین در این پژوهش همه مطالعات انجام شده در کل کشورهای اسلامی را به عنوان جامعه آماری انتخاب شده است که این موضوع باعث افزایش شمولیت و گسترش مطالعات و متغیرهای مورد بررسی می‌گردد. همچنین به دلیل خلاءهای قانونی در تفکیک فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی، این پژوهش با بررسی شکاف مالیاتی این مشکل را برطرف نموده است و در نهایت به دلیل تفاوت ساختار مالیات‌ستانی در ایران و کشورهای اسلامی، مدل آماری برای ایران و کشورهای اسلامی به‌صورت جداگانه ارائه خواهد شد.

این مطالعه از بسیاری جهات مهم است. در مرحله اول، یافته‌های این مطالعه به سیاست‌گذاران در مورد میزان شکاف مالیاتی و نقش دین در آن اشاره می‌کند و به اندازه‌گیری درآمدهای مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی کمک می‌کند. دوم، 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 باقیمانده مطالعه به شرح زیر است: بخش دو بیان مسئله است و سپس مباحثی درباره روش‌شناسی و داده‌ها ارائه می‌دهد. یافته‌ها در بخش سوم ارائه شده است. بخش چهارم بر نکات پایانی تمرکز دارد.

۲. مبانی نظری

در تمامی کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق دریافت مالیات وصول می‌شود. البته سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است (ربیعی، فاضلی و احمدی خوشابری، ۱۴۰۳). یکی از شاخص‌هایی که افراد مدعی هستند مانع وصول عادلانه می‌گردد، مسئله شکاف مالیاتی است. مؤدیان مالیاتی اعتقاد دارند که ایجاد شکاف مالیاتی در یک دوره، موجب کاهش اعتماد مؤدیان به سازمان امور مالیاتی شده و زمینه‌ساز افزایش تمایل افراد به پرداخت نکردن مالیات می‌گردد. مانسفیلد (۱۹۹۴) پنج استراتژی اساسی را شناسایی کرد که معمولاً توسط مالیات‌دهندگان برای اجتناب از پرداخت مالیات به کار گرفته می‌شود. نخست، کسش است؛ به این معنا که مؤدیان می‌توانند با ایجاد شرایطی خاص، از معافیت‌های مالیاتی، کمک‌هزینه‌ها و تخفیف‌ها بهره‌مند شوند. دوم، هموارسازی است که مؤدیان با استفاده از حسابداری تعهدی، درآمد را به گونه‌ای گزارش می‌کنند که منجر به صورت‌حساب مالیاتی کمتری شود؛ به‌عنوان مثال، تفکیک درآمدی که باید طی دو یا چند سال ارزیابی گزارش شود به جای یک سال، در صورت وجود تفاوت در نرخ‌های مالیاتی میان سال‌ها، موجب کاهش مالیات پرداختی می‌شود. راهبرد سوم، روش «لغو» است که در آن مالیات‌دهندگان از هزینه‌ها برای جبران درآمد یا از زیان‌های تجاری برای پوشش سود سوءاستفاده می‌کنند. چهارم، استراتژی «حرکت» است که با تمرکز بر فرصت‌های معافیت مالیاتی در بهشت‌های مالیاتی انجام می‌شود. راهبرد پنجم، روش «تعیین» است؛ حالتی که مالیات‌دهندگان عمداً ساختاری طراحی می‌کنند که طی آن بخشی از درآمدهای متعلق به یک کسب‌وکار، به کسب‌وکارهای دیگر آن‌ها منتسب شود.

علاوه بر جنبه‌های فنی، از جنبه‌های روان‌شناختی نیز می‌توان زمینه شکاف مالیاتی را بررسی نمود. یکی از این ابعاد، سطح معنوی فرد است (عدنان، جابن و اسماعیل، ۲۰۲۱). بر اساس حجت‌الهی، چنین دینداری منحصر به فرد است، زیرا به طور همزمان منشأ سه جنبه یعنی اعتماد شخصی، زندگی اجتماعی و حتی منبعی در مسائل رسمی حقوقی به طور مستقیم و غیرمستقیم است (ماکی و همکاران، ۲۰۱۵).

به عنوان یک پژوهش ترکیبی، این مطالعه با هدف یافتن یک نتیجه‌گیری قوی در رابطه با شناسایی عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی انجام شده است. با توجه به یافته‌های قبلی که اغلب متناقض هستند، این مطالعه از متاآنالیز به عنوان یک روش آماری برای ادغام نتایج مطالعات مختلف و شناسایی عوامل مؤثر شناسایی شده در مطالعات قبلی در مورد یک موضوع استفاده می‌کند؛ بنابراین، یافته‌های قبلی، اعم از معنی‌دار بودن

یا نبودن، با تأثیر مثبت یا منفی، تا زمانی که معیارهای ورود را به عنوان نمونه پژوهش برآورده کنند، یکسان با آنها برخورد می‌شود. با این حال، برای بهبود دقت، به نمونه‌ها وزن داده می‌شود. این مطالعه به مطالعات نمونه بزرگ، وزن بیشتری نسبت به مطالعات کوچک می‌دهد. این روش میانگین وزنی فراوانی، بهترین روش برای یافتن یک نتیجه‌گیری قوی بدون توجه به شرایط واریانس همبستگی جمعیت در بین مطالعات است (سوترینو و دولاریف، ۲۰۲۰).

پژوهش حاضر، با ترکیب ۳۷ یافته از ۱۷ مقاله فردی، نتیجه‌گیری متفاوتی را برای شکاف مالیاتی ارائه می‌دهد. از لحاظ نظری، این مطالعه از چندین جهت به ادبیات موجود کمک می‌کند: اول، نتایج فراتحلیل شواهد قطعی در مورد عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی ارائه می‌دهد. این نتایج به طور همزمان ممکن است باعث کاهش بحث در میان مطالعات قبلی با نتایج متناقض شود. دوم، این نتیجه همچنین تأیید می‌کند که در کشورهای اسلامی به علت مسائل اعتقادی، ساختار مالیاتی متفاوتی وجود دارد. سوم، نتایج مطالعات ناهمگونی نشان می‌دهد که جنبه مذهبی ممکن است رابطه بین هنجارهای اجتماعی و شکاف مالیاتی را تقویت کند. این مطالعه راهنمایی برای پژوهش‌های آتی فراهم می‌کند تا جنبه فرهنگ دینی را در شکاف مالیاتی در نظر بگیرند. در نهایت، این پژوهش به شکل‌گیری یک مدل شکاف مالیاتی، به‌ویژه گرایش مذهبی رفتار مالیات‌دهندگان فردی در انجام تعهدات مالیاتی کمک می‌کند. در عمل، نتایج ممکن است برای ارزیابی سیاست‌های مالیاتی، به ویژه توسعه یک سیستم ضد شکاف مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد. این یک نگرانی مهم در سیاست‌گذاری برای شناسایی عوامل شکاف مالیاتی است. رگولاتورها باید فرهنگ‌های موجود در یک کشور را نیز در نظر بگیرند. یک سیاست ممکن است در یک کشور مؤثر باشد، اما زمانی که با توجه به فرهنگ‌ها و مذهب‌های مختلف در کشور دیگر اعمال شود، بی اثر باشد. در ادامه مطالعات انجام شده در خصوص شکاف مالیاتی در کشورهای اسلامی ارائه شده است.

۱.۲. پیشینه پژوهش

سولد (۲۰۲۴) به بررسی شکاف مالیاتی نقل‌وانتقال پرداخت. او نشان داد به دلایل مختلف، تعداد قابل توجهی از مالیات‌دهندگان در انجام تعهدات مالیاتی نقل‌وانتقال خود کوتاهی می‌کنند. نتایج نشان داد که برای بیش از یک قرن، رژیم مالیات نقل‌وانتقال کشور، متشکل از مالیات‌های نقل‌وانتقال هدیه، دارایی و نسل‌ها، نقشی محوری در مهار ثروت موروثی ایفا کرده و به طور هم‌زمان درآمد بسیار مورد نیاز را افزایش می‌دهد؛ لذا کنگره باید برای مهار این رفتار به بررسی دلایل این پدیده و اصلاحات آن بپردازد. سوسا و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر تمکین مالیاتی بر شکاف مالیاتی پرداختند. نتایج نشان داد که بازرسی‌های سریع‌تر و جامع‌تر، دسترسی بیشتر به اطلاعات مالیات‌دهندگان، شناسایی کسانی که مبالغ کمتر از سررسید را اعلام می‌کنند، بر شکاف مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

سوترینو و دولاریف (۲۰۲۰) رابطه هنجارهای اجتماعی و دینداری با فرار مالیاتی و همچنین نقش فرهنگ ملی را بر اساس روش فراتحلیل بررسی کردند. آنها ۵۴ نتیجه از ۱۴ مقاله منتشر شده بین سال‌های ۱۹۸۹ تا ۲۰۱۷ را مورد تحلیل قرار دادند. نتایج نشان داد که اگرچه هنجارهای اجتماعی در مقابله با فرار مالیاتی تأثیرگذار نیستند، اما دینداری می‌تواند ابزاری مؤثر برای کاهش فرار مالیاتی باشد. همچنین یافته‌ها نشان داد که نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به‌طور متناقض اثر هنجارهای اجتماعی را بر فرار مالیاتی پیش‌بینی می‌کند. در نتیجه، پیشنهاد می‌شود مقامات مالیاتی از مشارکت رهبران مذهبی برای تقویت آگاهی نسبت به رعایت قوانین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی بهره بگیرند.

راز کوفسکی و موز (۲۰۱۸) سطح شکاف مالیاتی را برای ۳۵ کشور به‌صورت جداگانه برآورد کردند و نتایج نشان داد که این شکاف به‌شدت با تولید ناخالص داخلی همبستگی دارد؛ به این معنا که در کشورهایی با تولید ناخالص داخلی بالاتر، شکاف مالیاتی به‌عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی معمولاً کمتر است. بغداد و همکاران (۲۰۱۷) نیز شکاف مالیاتی را در مالزی مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر آن بود که تجربه حسابرسی قبلی، دفعات بالای ممیزی، اندازه کسب‌وکار، گزارش کمتر از فروش، خرید بیش از حد، هزینه‌های اضافی مطالبات، استفاده نامناسب از کمک‌هزینه سرمایه و سایر استراتژی‌ها، همگی به‌طور معناداری بر شکاف مالیاتی تأثیر گذاشته و در افزایش آن نقش داشته‌اند.

قادری و همکاران (۱۳۹۷) اثر ویژگی‌های مالی و غیرمالی شرکت بر شکاف مالیاتی برای ۷۹ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نمودند. نتایج نشان داد که ویژگی‌های مالی اثر مثبت و معنی‌داری بر شکاف مالیاتی دارد در حالی که ویژگی‌های غیرمالی اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارد هر چند که شدت آن از نظر آماری معنادار نبود.

جامعی و رمن (۱۳۹۷) اثر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۳ را بررسی نمودند نتایج حاکی از آن است که هزینه‌های نمایندگی اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارد همچنین بین متغیرهای کنترلی (نسبت سودآوری و اهرم مالی) و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد.

دیدار و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی در بازه زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰ پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این است که رابطه متغیرهای استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت دولتی، نوع اظهارنظر حسابرس، تغییر حسابرس و اهرم مالی با شکاف مالیاتی، منفی است و متغیرهای حسابرسی داخلی و اندازه شرکت رابطه مثبتی با شکاف مالیاتی دارند. همچنین متغیرهای دوگانگی نقش مدیرعامل، سهام‌داران نهادی و معامله با اشخاص وابسته، رابطه معناداری با شکاف مالیاتی ندارند.

حیدری و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر استقلال هیئت‌مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین مالکیت خانوادگی و شکاف مالیاتی رابطه منفی و معنادار و بین مالکیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه مثبت و معنادار برقرار است و استقلال هیئت‌مدیره نقش تعدیل‌گر بر این روابط را ندارد.

کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۸) اثر ارتباط سیاسی و برخی از معیارهای مهم راهبری شرکتی از جمله استقلال هیئت‌مدیره و میزان مالکیت سهامداران نهادی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که شرکت‌های دارای ارتباط سیاسی با دولت به دلیل برخورداری از مزایا و امتیازات دولتی، میزان شکاف مالیاتی بیشتری دارند که با استفاده از سازوکارهای راهبری شرکتی مانند وجود اعضاء هیئت‌مدیره مستقل و میزان مالکیت سهامداران نهادی می‌توان میزان شکاف مالیاتی را کاهش داد و از تأثیر مثبت ارتباط سیاسی بر شکاف مالیاتی کم کرد.

یافته‌های پارسا و همکاران (۱۳۹۹) نشان داد که تحریم‌های اقتصادی موجب افزایش شکاف مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شوند و همچنین ارتباطات سیاسی نیز به افزایش شکاف مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌انجامند. در شرایط تحریم اقتصادی، شرکت‌ها برای فرار از پرداخت مالیات و حفظ وجوه نقد، به سمت فعالیت در اقتصاد پنهان و زیرزمینی گرایش پیدا می‌کنند.

جاسریل و همکاران (۲۰۱۸) تأثیر اندازه شرکت، تغییرات جریان نقدی، بازده دارایی‌ها، محافظه‌کاری و هموارسازی سود را بر شکاف مالیاتی بررسی کردند. نتایج آنها نشان داد که مدیریت سود، نرخ‌های مؤثر مالیاتی و سایر عوامل به صورت هم‌زمان بر شکاف مالیاتی تأثیر دارند. همچنین مشخص شد که در بخش غیربانکی، مدیریت سود و نرخ مؤثر مالیاتی تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی ندارند.

ریگون و جاربوی (۲۰۱۵) عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در تونس را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان می‌دهد که در دوره ۲۰۰۵-۲۰۱۲، فاکتورهای اصلی مؤثر بر شکاف مالیات در تونس شامل، سودآوری، رشد فروش، اقلام تعهدی اختیاری، نسبت قیمت به درآمد و بدهی است.

مارتانی و همکاران (۲۰۱۱) عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در اندونزی را با استفاده از داده‌های ده‌ساله (۱۹۹۹-۲۰۰۸) بررسی کردند. نتایج نشان داد که اقلام تعهدی و اندازه شرکت بر سطح شکاف مالیاتی تأثیر دارند. به این معنا که با افزایش اندازه شرکت‌ها در اندونزی، نظارت بهتر شده و در نتیجه شکاف مالیاتی دفتری کاهش می‌یابد. این یافته بینشی به پژوهشگران حسابداری درباره عملکرد مدیریت سود و استفاده از شکاف مالیاتی دفتری در کشورهای درحال توسعه می‌دهد.

سیدمن (۲۰۱۰) شکاف مالیاتی را اندازه‌گیری و عوامل مؤثر بر آن را بررسی کرد. نتایج نشان داد که تغییرات در اصول حسابداری پذیرفته‌شده‌ی همگانی به تنهایی نیمی از تغییرات مقطعی در شکاف مالیاتی را بین سال‌های ۱۹۹۳ و ۲۰۰۴ توضیح می‌دهد. همچنین یافته‌ها نشان داد که شکاف مالیاتی نماینده‌ای معقول برای مدیریت سود است، اما پس از تعدیل برای تأثیر تغییرات اصول حسابداری پذیرفته‌شده‌ی همگانی، نماینده بهتری برای پوشش مالیاتی در بیشتر زمینه‌ها به دست می‌آید.

پورواتینی (۲۰۱۷) تأثیر محافظه‌کاری حسابداری بر شکاف مالیاتی را برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵ بررسی کرد. این پژوهش نشان داد که رویه‌های

محافظه‌کارانه حسابداری به‌طور معناداری بر شکاف مالیاتی اثر می‌گذارد، اما بر اجتناب مالیاتی تأثیری ندارند.

نقشینه و حاجی‌پور (۱۴۰۳) تأثیر حاکمیت شرکتی، چرخه عمر و نقدشوندگی دارایی‌ها را بر نرخ مؤثر مالیاتی و شکاف مالیاتی در ۱۲۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک طی دوره ۸ ساله ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۱ بررسی کردند. نتایج آزمون فرضیات نشان داد که چرخه عمر و نقدشوندگی دارایی‌ها تأثیر مستقیم و معناداری بر نرخ مؤثر مالیاتی دارند. همچنین این دو متغیر بر شکاف مالیاتی نیز تأثیر مستقیم و معناداری دارند. با این حال، حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری بر نرخ مؤثر مالیاتی و شکاف مالیاتی نشان نداد.

بندریان و همکاران (۱۴۰۳) نقش تعدیلی هزینه‌های سیاسی را بر رابطه بین اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱، با استفاده از اطلاعات ۱۵۵ شرکت منتخب، بررسی کردند. نتایج نشان داد که اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری بر شکاف مالیاتی دارد؛ به این معنا که با اجرای این استانداردها میزان شکاف مالیاتی کاهش یافته است. همچنین مشخص شد که هزینه‌های سیاسی این رابطه را تعدیل کرده و از شدت اثر اجرای استانداردها بر کاهش شکاف مالیاتی می‌کاهد. به بیان دیگر، مطابق فرضیه هزینه سیاسی، شرکت‌هایی که هزینه‌های سیاسی بالاتری دارند تمایل کمتری به پرداخت مالیات نشان می‌دهند.

انوری رستمی (۲۰۲۴) تأثیر چهار مکانیسم اصلی حاکمیت شرکتی شامل استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت نهادی، حسابرس داخلی و مالکیت مدیریتی، و نیز نقش چرخه عمر و نقدینگی دارایی‌ها را بر نرخ مؤثر مالیاتی و شکاف مالیاتی بررسی کرد. نتایج نشان داد که حسابرس داخلی، چرخه عمر و نقدینگی دارایی‌ها اثرات مثبت و معناداری بر شکاف مالیاتی دارند، در حالی که استقلال هیئت‌مدیره اثر منفی بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین، تأثیر مالکیت نهادی و مالکیت مدیریتی بر شکاف مالیاتی مورد تأیید قرار نگرفت. تناقض و شکاف در پژوهش‌های مرتبط با عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی وجود دارد. آنها دریافتند اگرچه اغلب متغیرهای مستقل نتایج نامتناقض دارند؛ اما در تعدادی الگوی مشخصی مشاهده نشده است و در برخی دیگر تنها در دوره‌های زمانی خاص یا در کشورهای خاص روابط معناداری به چشم می‌خورد؛ لذا سؤال اصلی این پژوهش از طریق شناسایی عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی به‌وسیله متاآنالیز پاسخ داده می‌شود در واقع سؤال اصلی این پژوهش این است که چه عواملی بر شکاف مالیاتی در کشورهای اسلامی تأثیر دارد؟

۳. روش پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل مقالات منتشرشده در مجلات معتبر نمایه‌شده در پایگاه‌های علمی SCOPUS، Emerald، ScienceDirect، Econlit و Web of Science با موضوع شکاف مالیاتی

در کشورهای اسلامی است. سپس، منابع دیگری نیز از طریق مطالعه مرورهای متنوع، بررسی فهرست منابع مقالات، استفاده از رزومه پژوهشگران و تماس مستقیم با محققان به این مجموعه افزوده شد. برخلاف برخی پژوهش‌های پیشین که به یک بازه زمانی محدود شده‌اند، در این پژوهش تمامی مقالات معتبر با داده‌های قابل دسترس به‌عنوان جامعه آماری انتخاب شده‌اند.

فرا تحلیل اساساً از مراحل یک پژوهش علمی پیروی می‌کند و تقریباً همان مراحل پژوهش کمی را دارد با این تفاوت که در اینجا واحد نمونه‌برداری به جای فرد یا شرکت آزمودنی، یک مطالعه است و در واقع ترکیب داده‌های چند پژوهش برای تولید یک برآورد واحد است؛ بنابراین از نظر آماری نوعی از روش‌های چندعاملی محسوب می‌شود. آماره‌هایی که معمولاً در فراتحلیل به کار می‌روند شامل Z ، P -Value، t و F هستند. نخستین فراتحلیل عملاً توسط کارل پیرسون در سال ۱۹۰۴ انجام شد و اصطلاح «فرا تحلیل» برای اولین بار توسط جین گلاس در سال ۱۹۷۶ در انجمن آموزشی آمریکا به کار گرفته شد. فراتحلیل یا متاآنالیز مطالعه‌ای پژوهشی است که به منظور ترکیب سیستماتیک یا ادغام نتایج مطالعات مستقل و تک‌موردی، با استفاده از روش‌های آماری، برای محاسبه یک اثر کلی یا مطلق انجام می‌شود.

۴. تجزیه و تحلیل داده‌ها

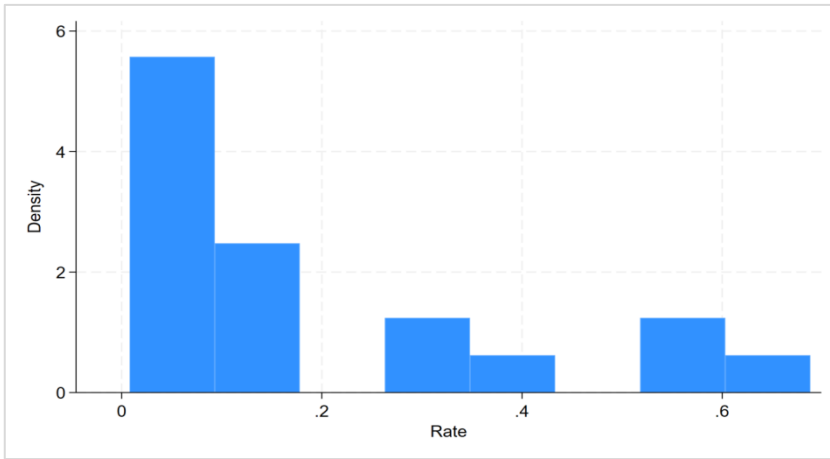
در این پژوهش همه مطالعاتی که جامعه آماری آنها کشورهای اسلامی است و متغیر وابسته آن شکاف مالیاتی است به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. منظور از کشورهای اسلامی، کشورهایی است که بیش از پنجاه درصد مردم آن پیرو دین اسلام باشند از جمله ایران، مالزی، اندونزی، تونس، نیجریه و آذربایجان، غنا. بر اساس مطالعات انجام شده در خصوص شکاف مالیاتی، تعداد ۳۷ متغیر تأثیرگذار بر شکاف مالیاتی (اهرم مالی، سودآوری، ارتباط سیاسی، استقلال هیئت‌مدیره، سهامداران نهادی، اندازه شرکت، رشد، حسابرِس مستقل، جریان وجه نقد عملیاتی، مدیریت سود، موجودی کالا، حسابرِس داخلی، نوع اظهارنظر حسابرِس، تغییر حسابرِس، معامله با اشخاص وابسته، هزینه نمایندگی، اخلاق مالیاتی، نرخ جریمه، جنسیت، سن، اجتناب از عدم اطمینان، وضعیت تأهل، تحصیلات، زبان، فروش، خرید، هزینه پژوهش و توسعه، نرخ مالیات، نقدینگی، هزینه بدهی، محافظه‌کاری، موقعیت، نوع فعالیت، مالیات بر ارزش افزوده و درآمد نفتی) شناسایی گردید. تعداد پژوهش‌های انجام شده، تعداد دوره‌های مطالعات انجام شده و نمونه‌های پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. نمونه‌های پژوهش

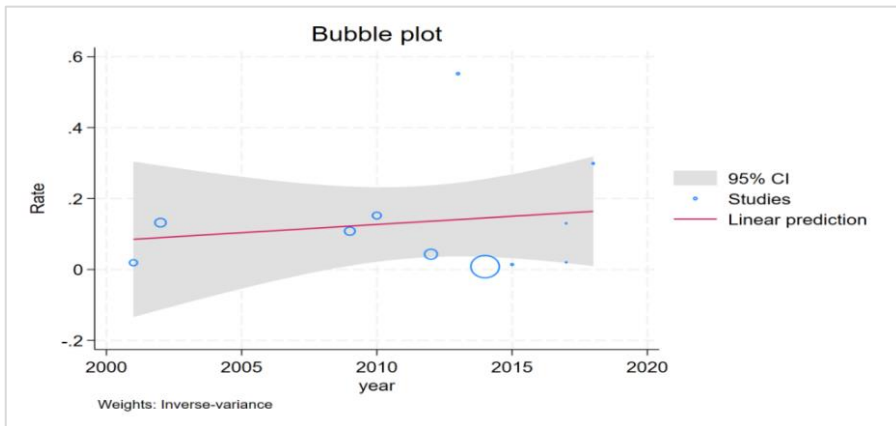
تعداد مشاهده	دوره	سال	کشور	نویسنده (گان)
۱۲۰۰	۱۲	۲۰۲۴	ایران	انوری رستمی
۳۵۰۰	۱۰	۲۰۱۷	مالزی	بغداد و همکاران

تعداد مشاهده	دوره	سال	کشور	نویسنده (گان)
۶۶۰	۶	۲۰۱۵	ایران	دیدار و همکاران
۴۳۴	۷	۲۰۱۸	ایران	حیدری و همکاران
۵۹۴	۹	۲۰۱۸	ایران	جامعی و رمن
۲۱۳۶	۸	۲۰۱۸	اندونزی	جاسریل و همکاران
۱۲۰۰	۱۰	۲۰۲۰	ایران	کرمی و همکاران
۶۰۵	۵	۲۰۱۹	ایران	کاشانی پور و همکاران
۶۱۰	۱۰	۲۰۱۴	آذربایجان، اندونزی، مالزی	خواجه و آیر
۳۲۵	۵	۲۰۱۶	ایران	ملانظری و همکاران
۵۴۰۰	۱۰	۲۰۲۳	نیجریه	نواکزه و همکاران
۷۲۰	۶	۲۰۲۱	ایران	پارسا و همکاران
۴۸۵	۱	۲۰۲۲	غنا	پیراه و همکاران
۶۹۰	۳	۲۰۱۷	اندونزی	پورواتینی
۵۲۸	۸	۲۰۱۹	ایران	قادری و همکاران
۲۲۴۰	۸	۲۰۱۵	تونس	ریگوئن و جاربوئی
۲۱۳۲۷	مجموع مشاهدات			

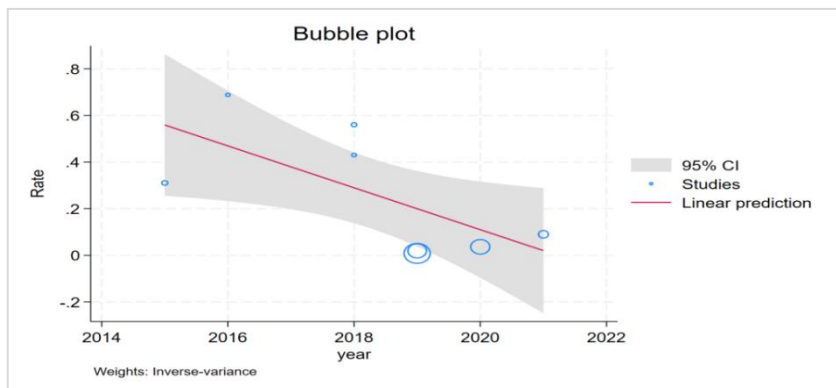
در ادامه، متغیرهایی که در بیش از دو پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند، به‌عنوان عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی و به روش متاآنالیز تحلیل شدند. این متغیرها شامل اهرم مالی، سودآوری، ارتباط سیاسی، استقلال هیئت‌مدیره، سهامداران نهادی، اندازه، رشد، حسابرسان مستقل، مدیریت سود و سن هستند و بر اساس آن‌ها مدل پژوهش تدوین گردید. نمودار شکاف مالیاتی و نتایج متا رگرسیون تغییرات آن در طول سال‌های گذشته مطابق نمودارهای زیر، می‌باشد:



نمودار ۱. وضعیت مقدار شکاف مالیاتی



نمودار ۲. متا رگرسیون تغییرات شکاف مالیاتی در کشورهای اسلامی



نمودار ۳. متا رگرسیون تغییرات شفاف مالیاتی در ایران

نمودار شماره ۲ نشان می‌دهد که سطح شفاف مالیاتی در کشورهای اسلامی تقریباً ثابت است و محققان مختلف انتظار داشتند علیرغم شفاف‌سازی‌های بالا در مبادلات اقتصادی، هنوز یک سطح از شفاف مالیاتی وجود دارد و این سطح از شفاف مالیاتی غیرقابل انکار است. همچنین نمودار شماره ۳ تغییرات شفاف مالیاتی در ایران را نشان می‌دهد. بر اساس این نمودار مشخص است که سطح شفاف مالیاتی در ایران در حال کاهش است که علت آن را می‌توان در پیاده‌سازی سامانه‌های جدید همچون سامانه سنیم و شفافیت اقتصادی همچون استفاده از تراکنش‌های بانکی افراد و شرکت‌ها بیان نمود.

۱.۴. یافته‌های پژوهش

با استفاده از نرم‌افزار استاتا نسخه ۱۸، مطالعاتی که به بررسی شفاف مالیاتی پرداخته بودند، جمع‌آوری و مراحل زیر اجرا گردید: برای نشان دادن میزان تأثیر متغیرهای مختلف بر شفاف مالیاتی، میانگین اثر بر اساس همه تخمین‌های جمع‌آوری شده از ادبیات منتشره، محاسبه شد. بر اساس مطالعات انجام شده در خصوص شفاف مالیاتی، تعداد ۳۷ متغیر تأثیرگذار بر شفاف مالیاتی شامل اهرم مالی، سودآوری، ارتباط سیاسی، استقلال هیئت‌مدیره، سهامداران نهادی، اندازه شرکت، رشد، حسابرِس مستقل، جریان وجه نقد عملیاتی، مدیریت سود، موجودی کالا، حسابرِس داخلی، نوع اظهارنظر حسابرِس، تغییر حسابرِس، هزینه نمایندگی، اخلاق مالیاتی، نرخ جریمه، جنسیت، سن، اجتناب از عدم اطمینان، وضعیت تأهل، تحصیلات، زیان، فروش، خرید، هزینه، هزینه پژوهش و توسعه، نرخ مالیات، نقدینگی، هزینه بدهی، پاداش مدیرعامل، تغییرات مدیرعامل، دارایی ثابت، محافظه‌کاری، موقعیت، نوع فعالیت، مالیات بر ارزش افزوده، بررسی گردید. 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 جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲. نتایج اجرای متآنالیز

متغیر	نماد	Beta	Z	p-value	حد پایین	حد بالا
اهرم مالی	Lev	-۰/۰۵۵	-۱/۰۲	۰/۳۰۹	-۰/۱۴۴	۰/۰۳۴
سودآوری	Profit	-۰/۰۵۷	-۱/۷۷	۰/۰۷۶	-۰/۱۰۹	-۰/۰۰۴
ارتباط سیاسی	PC	۰/۱۲۳	۵/۴۱	۰/۰۰۰	۰/۰۸۶	۰/۱۶۱
استقلال هیئت‌مدیره	ICEO	-۰/۰۶۶	-۱/۱۳	۰/۲۵۸	-۰/۱۶۲	۰/۰۳۰
سهامداران نهادی	IS	-۰/۰۰۱	-۰/۰۲	۰/۹۸۳	-۰/۰۰۱	۰/۱۰۰
اندازه شرکت	Size	۰/۰۴۰	۰/۳۹	۰/۶۹۸	-۰/۱۳۱	۰/۲۱۱
رشد	G	۰/۱۲۹	۵/۰۵	۰/۰۰۰	۰/۰۸۷	۰/۱۷۱
حسابرس مستقل	IA	۰/۰۶۵	۰/۵۸	۰/۵۶۴	-۰/۱۲۱	۰/۲۵۲
مدیریت سود	EM	-۰/۰۴۷	-۱/۰۶	۰/۰۴۷	-۰/۱۲۰	-۰/۰۲۶
سن	Age	۰/۰۶۶	۰/۷۵	۰/۴۵۲	-۰/۰۷۹	۰/۲۱۲

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

$$TG_{i,t} = \alpha_{i,t} + 0.123PC_{i,t} + 0.046G_{i,t} - 0.047EM_{i,t} - 0.057Profit_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

به دلیل تفاوتی که در ساختار مالیاتی، سیستم مالیات‌ستانی ایران 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 ایجاد نمود که به شرح زیر می‌باشد:

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

هر کدام از متغیرهای فوق به شرح جدول ۳ قابل‌اندازه‌گیری است:

جدول ۳. متغیرهای مدل پژوهش

متغیر	نماد	نحوه اندازه‌گیری
شکاف مالیاتی	TG	مالیات ابرازی / (مالیات ابرازی - مالیات قطعی)
سودآوری	Profit	جمع دارایی / سود خالص
ارتباط سیاسی	PC	اگر بیشتر از ۲۰٪ سهام شرکت بصورت مستقیم یا غیرمستقیم متعلق به دولت باشد این متغیر برابر یک و در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته می‌شود.
رشد	G	فروش سال قبل / (فروش سال قبل - فروش سال جاری)
موجودی کالا	IA	کل دارایی / کل موجودی کالا
مدیریت سود	EM	مدل اقلام تعهدی اختیاری $TACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 PPE_{i,t} + \beta_2 \Delta SALE_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$
جنسیت	Sex	اگر مدیرعامل یا عضو موظف هیئت‌مدیره زن باشد یک و در غیر این صورت صفر است
جریان وجه نقد عملیاتی	CFO	جمع دارایی / جریان وجه نقد عملیاتی

در مرحله دوم برای بررسی مدل به‌دست‌آمده به آزمون آن در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. با توجه به تغییرات ایجاد شده در ساختار مالیاتی کشور و پیاده‌سازی سامانه مؤدیان از سال ۱۳۹۷، جمع‌آوری شواهد از همان سال آغاز می‌گردد. جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ تشکیل می‌دهند. پس از اعمال محدودیت‌های پژوهش تعداد ۷۸ شرکت انتخاب گردید.

در انجام این پژوهش به‌منظور تخمین پارامترهای مدل، از روش حداقل مربعات معمولی استفاده گردید. این روش بر این فرض استوار است که متغیر وابسته پژوهش دارای توزیع نرمال باشد. نتایج بررسی نرمال بودن متغیر وابسته در جدول ۴ ارائه شده است:

جدول ۴. نتایج آزمون نرمال بودن متغیر وابسته در سطح کل شرکت‌ها

متغیر وابسته		
احتمال	آماره شاپیرو-ویلک	متغیر وابسته
۰/۷۲۷	۰/۹۹۶۱۵	شکاف مالیاتی

با توجه به این که سطح اهمیت آزمون جارک-برا برای متغیرهای وابسته بیشتر از ۰/۰۵ است، نشان می‌دهد که این متغیرها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند.

در این مطالعه بررسی رابطه هم‌خطی بین متغیرهای مستقل با بهره‌گیری از ضریب همبستگی پیرسون انجام شده است. متغیرهای مستقل و وابسته همبستگی مستقیمی با هم دارند که این همبستگی میان این متغیرها بسیار قوی نمی‌باشد؛ بنابراین می‌توان گفت مشکل هم‌خطی میان آن‌ها وجود نداشته و ورود هم‌زمان آن‌ها در مدل موجب ایجاد مشکل هم‌خطی نخواهد شد.

نتایج حاصل از بررسی مدل پژوهش فرضیه با روش داده‌های تابلویی-اثرات تصادفی به شرح جدول ۵ می‌باشد:

$$TG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Profit_{i,t} - \beta_2 PC_{i,t} + \beta_3 G_{i,t} - \beta_4 INV_{i,t} + \beta_5 CFO_{i,t} + \beta_6 \Delta Sale_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 Sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول ۵. نتایج برآورد مدل رابطه پژوهشی شکاف مالیاتی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
C	-۱/۰۸۸	۲۷۳	-۳/۹۸	۰/۰۰۰
Profit	-۰/۳۶۲	۰/۱۸۱	-۲/۰۰	۰/۰۵۰
PC	۰/۷۶۷	۰/۲۸	۲/۷۴	۰/۰۰۸
G	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۱۱	۰/۹۱۶
INV	۱/۳۰۴	۰/۷۵۳	۱/۷۳	۰/۰۸۸
CFO	۰/۱۹۶	۰/۰۸۴	۲/۳۲	۰/۰۲۳
PPE	۴/۴۹	۱/۴۸	۰/۳۰	۰/۷۶۳
DeltaSale	-۵/۲۳	۳/۳۰	-۱/۵۹	۰/۱۱۸
Sex	۰/۲۱۷	۰/۰۹۲	۲/۲۸	۰/۰۳۶
۱/۹۸۲	آماره دوربین-واتسون	۰/۸۷۱۶	R ² تعدیل شده	
۵/۵۸۱	آماره F	۰/۳۱۶	ضریب تعیین R ²	
۰/۰۰۰	سطح معناداری آماره F			

نتایج بررسی رگرسیون نشان می‌دهد که فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود؛ یعنی متغیرهای سودآوری، ارتباط سیاسی، موجودی کالا، جریان وجه نقد عملیاتی و جنسیت بر شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارند. اما تأثیر مدیریت سود و رشد بر شکاف مالیاتی تأیید نشد.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی شکاف مالیاتی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن بر اساس روش فراتحلیل پرداخته است. برخلاف مطالعات قبلی صامتی و همکاران (۱۴۰۰)، بلک ول (۲۰۱۰) و آلم و مالزویکس (۲۰۲۱) که یک بازه زمانی محدود را بررسی نمودند، این پژوهش همه مقالات معتبر که داده‌های آن قابل دسترسی بود را به عنوان جامعه آماری بررسی کرد. در بین پژوهش‌های قبلی، ناهمگونی قابل توجهی در خصوص عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی و نتایج مطالعات اولیه وجود داشت که این اختلافات با اجرای آزمون فراتحلیل برطرف گردید.

در خصوص رابطه رشد و شکاف مالیاتی چهار دیدگاه متفاوت مطرح شده است. دیدگاه نخست، مور (۲۰۱۲) نشان داد که رشد فروش تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی ندارد. دیدگاه دوم، یافته‌های شوگ و گائور (۲۰۲۰) است که بیان می‌کند سهم مالیات بر درآمد، سهم مالیات بر شرکت‌ها و سهم مالیات غیرمستقیم در بلندمدت اثر منفی بر رشد دارند. دیدگاه سوم مربوط به مطالعات دارابی و زمانی (۱۳۹۷) است؛ آن‌ها نشان دادند که در زمان کاهش فروش، رابطه مثبت و معناداری بین اجتناب مالیاتی و تغییرات هزینه‌ها وجود دارد. دیدگاه چهارم شامل مطالعات کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸)، پارسا و همکاران (۱۳۹۹) و ریگون و جاربوی (۲۰۱۵) است که نشان می‌دهد افزایش فروش موجب افزایش شکاف مالیاتی می‌شود و در شرکت‌هایی که رشد فروش آن‌ها کاهش یافته، میزان شکاف مالیاتی نیز کاهش یافته است. به عبارت دیگر، رشد فروش تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی دارد.

یافته‌های حاصل از اجرای متاآنالیز نشان داد که رشد بر شکاف مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ یعنی با افزایش رشد شرکت، امکان افزایش شکاف مالیاتی افزایش می‌یابد و این نتایج تأییدکننده یافته‌های گروه چهارم است. در واقع، مالیات به‌عنوان بخشی ضروری از فعالیت‌های بودجه‌ای، بر رشد شرکت از طریق کانال‌هایی مانند عرضه نیروی کار، سرمایه انسانی، سرمایه فیزیکی، بهره‌وری کل عوامل، تغییر در نسبت قیمت‌ها و غیره تأثیر می‌گذارد. با این حال، اجرای عملیاتی مدل نشان داد که رشد بر شکاف مالیاتی در ایران تأثیر ندارد و این امر احتمالاً به ساختار مالیاتی، مانند سامانه مؤدیان و تغییرات ایجادشده در شرکت‌ها طی سال‌های اخیر در راستای افزایش شفافیت، مرتبط است.

در خصوص رابطه سودآوری و شکاف مالیاتی سه دیدگاه متفاوت وجود داشت. بر اساس دیدگاه اخلاق حرفه‌ای سودآوری و شکاف مالیاتی رابطه معناداری ندارند و 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). این ادعا توسط پژوهش‌های جامعی و رمن (۱۳۹۷)، مور (۲۰۱۲)، قادری و همکاران (۱۳۹۷) و حیدری و همکاران (۱۳۹۸) تأیید گردید.

از طرف دیگر سودآوری نسبتی است که این امکان را فراهم می‌آورد تا دریابیم که منابع شرکت با چه میزان کارایی مصرفی اند و مدیریت تا چه حد توانسته از منابع محدود به شکل بهینه استفاده کند. با توجه

به این که 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 یعنی سودآوری رابطه مثبت و معناداری با شکاف مالیاتی داشته باشد. هلنزر (۲۰۰۹)، گونتر و همکاران (۲۰۱۴) و ریگون و جاربوی (۲۰۱۵) این ادعا را تأیید کردند. 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 مالیاتی پرداختی داشته باشند، زیرا کاهش مالیات پرداختی در نهایت منجر به افزایش سود خالص و کاهش جریان‌های نقدی خروجی ناشی از مالیات می‌گردد که این موضوع در پژوهش آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۲)، میلز و نیوبری (۲۰۰۱) و پارسا و همکاران (۱۳۹۹) تأیید شد. نتایج حاصل از اجرای متاآنالیز شکاف مالیاتی نشان داد که سودآوری در کشورهای اسلامی بر شکاف مالیاتی تأثیر منفی و معناداری دارد در واقع دیدگاه گروه سوم تأیید گردید.

نظریه اقتصاد سیاسی معتقد است برقراری ارتباط نزدیک با دولت و سیاست‌مداران، موجب امتیاز دسترسی آسان‌تر به بازارهای داخلی و بین‌المللی، تخفیف‌های مالیاتی، دسترسی به اعتبارات و یارانه‌های دولتی در پی دارد. چانی و همکاران (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 این‌رو، 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 می‌شوند (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۸؛ دیدار و همکاران، ۱۳۹۳؛ پارسا و همکاران، ۱۳۹۹). یافته‌های حاصل از اجرای متاآنالیز تأثیر روابط سیاسی با شکاف مالیاتی نشان داد که رابطه سیاسی تأثیر مثبت و معناداری بر شکاف مالیاتی دارد.

در خصوص رابطه بین مدیریت سود و شکاف مالیاتی، دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. یافته‌های جاسریل و همکاران (۲۰۱۸) و هانلون و هانلون (۲۰۰۲) نشان داد که مدیریت سود تأثیر مثبت بر شکاف مالیاتی دارد. این گروه معتقدند که شرکت‌ها با افزایش مدیریت سود زمینه افزایش شکاف مالیاتی را فراهم می‌کنند و رفتار مدیریتی منفعت‌طلبانه و انتظارات مدیران از بهبود عملکرد و بار مالیاتی بالاتر می‌تواند انگیزه آن‌ها برای مشارکت در شکاف مالیاتی افزایش دهد (چالواس و همکاران، ۲۰۲۵).

در دیدگاه دوم، مارتانی و همکاران (۲۰۱۱) و سیدمن (۲۰۱۰) تأثیر منفی مدیریت سود بر شکاف مالیاتی را گزارش کرده‌اند. نتایج اجرای متاآنالیز نیز تأثیر منفی مدیریت سود بر شکاف مالیاتی را تأیید کرد. در واقع، مدیریت شرکت به‌منظور پنهان‌سازی عملکرد نامناسب خود تلاش می‌کند تا عملکرد واحد اقتصادی

تحت مدیریت خود را بهتر جلوه دهد و در این مسیر ممکن است با مدیریت سود، سودهای بیشتری را گزارش کرده باشد که این امر می‌تواند سطح شکاف مالیاتی را کاهش دهد (جامعی و رمن، ۱۳۹۷). با این حال، نتایج نشان داد که مدیریت سود تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی ندارد. نتایج حاصل از اجرای فراتحلیل نشان داد که اهرم مالی، استقلال هیئت‌مدیره، سهامداران نهادی، اندازه، سن و حسابرس مستقل بر شکاف مالیاتی تأثیرگذار نیست. در نهایت مدل اندازه‌گیری شکاف مالیاتی در ایران و سایر کشورها به دست آمد و همان‌طور که انتظار می‌رفت به‌خاطر ساختار مالیاتی و سطح شفافیت اقتصادی در ایران، مدل به دست آمده در ایران با سایر کشورها متفاوت بود. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، موضوع اجتناب مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل بررسی شود و همچنین اثر ویژگی‌های فردی مؤدیان و ممیزان مالیاتی و شرایط محیطی بر شکاف مالیاتی مورد توجه قرار گیرد.

سیاست‌ها و راهبردهای کلان برای کاهش شکاف مالیاتی شامل اصلاح قوانین و مقررات، تقویت زیرساخت‌های مالیات‌ستانی، نظارت و پایش مستمر عملکرد نظام مالیاتی، تحول در سازوکارهای نرم و تقویت ضمانت‌های اجرایی است. در شرایط فعلی نظام مالیاتی ایران، دو راهکار عملیاتی و اولویت‌دار برای کاهش شکاف مالیاتی عبارت‌اند از: محاسبه و تحلیل مستمر شکاف مالیاتی و ارتقای زیرساخت‌های اطلاعاتی نظام مالیاتی، مانند طرح جامع مالیاتی و سامانه مؤدیان، که این اقدامات موجب افزایش اشراف اطلاعاتی سازمان مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی می‌شوند.

منابع

- الوانی، سیدمهدی؛ رحمتی، محمدحسین. (۱۳۸۶). فرایند تدوین منشور اخلاقی برای سازمان. فصلنامه فرهنگ مدیریت، ۵(۱۵)، ۶۹-۸۷.
- بندریان، امیرعلی؛ سامانیان، سعید؛ سامانیان، علیرضا. (۱۴۰۳). نقش تعاملی هزینه‌های سیاسی بر رابطه بین اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۷(۹۳)، ۵۸-۸۲.
- پارسا، امیدعلی؛ مهرکام، مهرداد؛ حسنی مقدم، 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.
- جامعی، رضا؛ رمن، حجت. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی با رویکرد مدل معادلات ساختاری. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۳)، ۱۸۵-۲۱۰.
- حیدری، مهدی؛ دیدار، حمزه؛ طاهریان، سکینه. (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیلگر استقلال هیئت‌مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲)، ۱۳۴-۱۱۷.

- خزائی، زینب؛ یزدان‌پور، مرجان. (۱۳۹۴). مالیات‌های اسلامی و جایگاه آن در تأمین منابع. مجله اقتصادی، (۳) و (۴)، ۸۹-۱۱۰.
- دیدار، حمزه؛ منصورفر، غلامرضا؛ کفعمی، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۴)۲۱، ۴۰۹-۴۳۰.
- ربیعی، خدیجه؛ فاضلی، مهدی؛ احمدی خوشابری، آیین. (۱۴۰۳). ارائه مدل جامع دریافت مالیات الکترونیکی جهت کاهش فرار مالیاتی با رویکرد ISM. حسابداری دولتی، (۲)۱۰، ۲۲۷-۲۴۴.
- شجاعی، مجید. (۱۳۹۹). طراحی یک الگو یکپارچه‌سازی مالیات‌های اسلامی و متعارف. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی)، (۳)۲۰، ۱۱۱-۱۳۵.
- صامتی، مجید؛ ایزدی، افسانه؛ فتحی، سعید. (۱۴۰۰). تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل. اقتصاد باثبات، (۲)۲، ۱-۲۲.
- قادری، بهمن؛ دیدار، حمزه؛ کفعمی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هزینه‌های سیاسی و شکاف مالیاتی: شواهدی تجربی از بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، (۲)۹، ۱۶۱-۱۹۴.
- کاشانی‌پور، محمد؛ فرجی، امید؛ برجی، پریسا. (۱۳۹۸). ارتباط سیاسی، راهبری شرکتی و تهور مالیاتی. مجله دانش حسابداری، (۴)۱۰، ۱۴۳-۱۷۵.
- گیلک، محمدتقی؛ صدر، سیدکاظم. (۱۳۸۱). آیا نظام مالیاتی ایران اسلامی است؟. اقتصاد اسلامی، (۷)۲، ۹-۱۸.
- موسوی جهرمی، یگانه؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد؛ خاکی، نرگس. (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری. پژوهشنامه مالیات، (۵)۱۷، ۲۷-۳۸.
- نقشینه، نادر؛ حاجی‌پور، سیده رضیه. (۱۴۰۳). تأثیر حاکمیت شرکتی، چرخه عمر و نقدشوندگی دارایی‌ها بر نرخ مؤثر مالیاتی و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، (۹۲)۷، ۲۲۸-۲۴۹.
- Alm, J., & Malézieux, A. (2021). 40 years of tax evasion games: A meta analysis. *Experimental Economics*, 34(4), 1–52.
- 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 [Preprint]. *Research Square*. <https://doi.org/10.21203/rs.3.rs-3874100/v1>
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., & Larcker, D. F. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 391–411.

- Bagdad, M. A., Noor, R. M., Hamid, N. A., & Aziz, R. A. (2017). Factors affecting tax gap: Evidence from tax audit cases. In *Global Conference on Business and Economics Research* (Vol. 1, No. 1, pp. 150–156). Bangi: Universiti Putra Malaysia.
- Blackwell, C. (2010). A meta-analysis of incentive effects in tax compliance experiments. *Developing Alternative Frameworks Explaining Tax Compliance*, 16(4), 97–112.
- Chalevas, C., Ntounis, D., & Vlismas, O. (2025). The effect of cost asymmetry on future tax avoidance. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 58. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2025.100681>
- Chaney, P. K., Faccio, M., & Parsley, D. C. (2012). The quality of accounting information in politically connected firms [Working paper]. Vanderbilt University.
- Dahraj, A. T. (2023). Taxation in Pakistan in the light of Islam and modern economics. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=4577728>
- de Sousa, L. G. C., & Rezende, A. J. (2023). IVA: A eficiência da conformidade tributária digital em face dos determinantes do tax gap. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 20(54), 01–17.
- Guenther, D. A., Guenther, D., Thack, I., Heitzman, S., Williams, B., & Wilson, R. (2014). Measuring corporate tax avoidance: Effective tax rates and book-tax differences. SSRN. <http://ssrn.com/abstract=2478952>
- 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.
- Heltzer, W. (2009). Conservatism and book-tax differences. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24, 469–504.
- Jasrial, Puspitasari, S., & Muktiyanto, A. (2018). Earnings management, effective tax rate (ETR) and book-tax gap (BTG). *Accounting and Finance Review*, 3(1), 33–43.
- Mackie, G., Moneti, F., Shakya, H., & Denny, E. (2015). What are social norms? How are they measured? University of California, San Diego, CA: UNICEF.
- Mansfield, G. (1994). Five ways out of tax: An analysis of avoidance devices. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 2(2), 133–149.
- Martani, Y., Anwar, Y., & Fitriyasari, D. (2011). Book-tax gap: Evidence from Indonesia. *China-USA Business Review*, 10(4), 278–284.

- Mills, L. F., & 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.
- Moore, J. A. (2012). Empirical evidence on the impact of external monitoring on book-tax differences. *Advances in Accounting*, 28(2), 132–149.
- Neog, Y., & Gaur, A. K. (2020). Tax structure and economic growth in India: Insights from ARDL model. *Indian Growth and Development Review*, 13(3), 589–605.
- Purwantini, H. (2017). Minimizing tax avoidance by using conservatism accounting through book-tax differences (Case study in Indonesia). *International Journal of Research in Business and Social Science*, 6(5), 34–49.
- Rackowski, K., & Mróz, B. (2018). Tax gap in the global economy. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4), 567–583.
- Riguen, R., & Jarboui, A. (2015). Book-tax differences: Relevant explanatory factors. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 3(2), 95–104.
- Seidman, J. K. (2010). Interpreting the book-tax income gap as earnings management or tax sheltering (McCombs Research Paper Series No. ACC-02-10). SSRN. <https://ssrn.com/abstract=1564253>
- Sheikh, A., Jabeen, Z., & Ismail, M. (2021). Zakat collection and disbursement: The case of Pakistan. *Journal of Religious Studies*, 5(1), 111–128.
- Soled, J. (2024). The nation's transfer tax regime and the tax gap. *Oklahoma Law Review*, 76, 699. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=4804832>
- Sutrisno, T., & Dularif, M. (2020). National culture as a moderator between social norms, religiosity, and tax evasion: Meta-analysis study. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1–19.