

An Analysis of Factors Influencing the Dimensions of the Tax Gap among Large Taxpayers

**Sadegh Shoaiei¹ , Mehdi Heydari², Hamzeh Didar²,
Seyed Mohammad Hadi Sobhanian³, Parviz Piri², Hojjat Sayyadi⁴**

¹Ph.D. Student, Department of Economic and Management, Urmia University, Urmia, Iran

²Associate Professor, Department of Economic and Management, Urmia University, Urmia, Iran

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

⁴Assistant Professor in Biostatistics, Department of Health, Medical Sciences University, Ilam, Iran

Received: 2026/05/11

Revised: 2026/06/12

Accepted: 2026/07/03

ABSTRACT

This study investigates the tax gap among companies listed on the Tehran Stock Exchange and examines the effects of its determinants. The sample comprises 78 companies selected through exclusion sampling. The study is applied in purpose and correlational in design, employing a descriptive-survey method, inductive logic, and retrospective data. The findings indicate that profitability, political connection, inventory, gender, and operating cash flow affect the tax gap, whereas earnings management and growth do not. Furthermore, only political connection affects the definitive tax gap, and no variable shows a confirmed effect on the tax timing gap. At the macro level, reducing the tax gap requires amending laws and regulations and strengthening enforcement guarantees. Under current conditions of Iran's tax system, two priority operational strategies are the continuous calculation and analysis of the tax gap and the upgrading of information infrastructure, such as the comprehensive tax plan and the taxpayer system, which strengthen the tax authority's information intelligence and reduce the tax gap.

Keywords: Tax gap, Profitability, Political communication, Growth.

* Corresponding author. s.shoaiei@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.2026.251099>

1. INTRODUCTION

Some studies show that there is a significant relationship between tax collection and the level of development of countries. The capacity of governments to collect taxes, duties, and participate in the tax space is an essential component of the fiscal space. Fiscal and tax space are two interdependent concepts, because a government cannot spend more in the long run than it collects in taxes, duties, and subsidies to create economic stability and responsible and sustainable development. Using this approach, the revenue potential or tax capacity of a country represents the revenue dimension (financial nature) that it can generate. In this article, the tax gap (TG) in Iran is measured and the factors affecting it are identified.

2. MATERIALS AND METHODS

The mixed data econometric method is used to estimate the regression model and test the research hypotheses. The information required by the companies was also extracted from the Rahavard Novin database and the electronic website of the Stock Exchange Organization. Considering the changes made in the country's tax structure and the implementation of the taxpayer system since 2018, evidence collection will begin in 2018. The statistical population of the research consists of companies listed on the Tehran Stock Exchange. The sample of this research includes companies whose financial information was available for the years 2018 to 2023, and after applying restrictions, 78 companies were selected for the period 2018 to 2023 for examination. A regression test was performed to examine the statistical model. The above tests were performed in the Stata software environment. In this way, the data extracted from the Rahavard Novin software were classified in Excel software and the classified data were tested in the Stata environment.

3. RESULTS AND DISCUSSION

Given that taxes are calculated based on taxable income, profitability can be an effective factor in the incentive for companies to avoid taxes and, consequently, create a tax gap. The findings from the meta-analysis of the impact of political relations on the tax gap showed that political relations have a significant effect on the tax gap. Also, the results from the study of political relations on the definitive tax gap showed that political relations have a significant effect on the definitive tax gap. The results showed that companies use their political relations in the definitiveization stage. Taxes, as an essential part of budgetary activities, may affect the growth of the company through many channels such as labor supply, human capital, physical capital, total factor productivity, changes in the price ratio, the elimination of private investment by making financing more expensive, etc. Inventory, as one of the important items in supply chain management, and trade credit, as a source of short-term financing, if well managed, can lead to the stability of the capital structure. The results of this study showed that inventory has a direct impact on the tax gap. The results of the meta-analysis confirmed the negative impact of earnings management on the tax gap. In fact, in order to hide its inadequate

performance, the company's management has tried to better advance the performance of the economic unit under its control, and in this way, it may have reported higher profits by managing earnings, which can reduce the level of the tax gap. The results showed that women are more inclined than men to reduce the tax gap, and men are less inclined than women to pay taxes. Reducing the tax payable ultimately leads to an increase in net profit and a decrease in cash outflows due to taxes, and the greater the operating cash flow generated in the company, the greater the ability to pay cash, including taxes. It was expected that part of the increase in operating cash flows of companies would come from their tax gap. The findings from the meta-regression confirmed the above claim.

4. CONCLUSION

The findings of the study showed that the variables of profitability, political connection, inventory, gender, and operating cash flow have an effect on the tax gap, but the effect of profit management and growth on the tax gap was not confirmed. The results also showed that only political connection has an effect on the definitive tax gap, and the effect of none of the variables on the tax gap was not confirmed. The macro policies and strategies for reducing the tax gap include amending laws and regulations, strengthening tax collection infrastructure, continuously monitoring and supervising the performance of the tax system, changing soft mechanisms, and strengthening executive guarantees. 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 improving 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.

بررسی عوامل تأثیرگذار بر ابعاد شکاف مالیاتی در مؤدیان بزرگ مالیاتی

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 مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران
۲. دانشیار حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران
۳. استادیار مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران
۴. استادیار آمار زیستی، دانشکده بهداشت، دانشگاه علوم پزشکی ایلام، ایلام، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۲/۲۱ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۳/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۴/۱۲

چکیده

این پژوهش به بررسی شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و تأثیر عوامل تعیین‌کننده آن می‌پردازد. نمونه پژوهش شامل ۷۸ شرکت است که با روش حذفی انتخاب شده‌اند. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از حیث طرح همبستگی است و از روش توصیفی-پیمایشی، منطق استقرایی و داده‌های گذشته‌نگر بهره می‌گیرد. یافته‌ها نشان می‌دهد که سودآوری، ارتباط سیاسی، موجودی کالا، جنسیت و جریان نقد عملیاتی بر شکاف مالیاتی اثر دارند، در حالی که مدیریت سود و رشد اتری ندارند. افزون بر این، تنها ارتباط سیاسی بر شکاف مالیاتی قطعی اثر می‌گذارد و هیچ متغیری اثر تأییدشده‌ای بر شکاف زمانی مالیات نشان نمی‌دهد. در سطح کلان، کاهش شکاف مالیاتی مستلزم اصلاح قوانین و مقررات و تقویت ضمانت‌های اجرایی است. در شرایط کنونی نظام مالیاتی ایران، دو راهبرد عملیاتی اولویت‌دار عبارت‌اند از محاسبه و تحلیل مستمر شکاف مالیاتی و ارتقای زیرساخت اطلاعاتی، همچون طرح جامع مالیاتی و سامانه مؤدیان، که هوشمندی اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی را تقویت می‌کنند و شکاف مالیاتی را کاهش می‌دهند.

واژگان کلیدی: شکاف مالیاتی، سودآوری، ارتباط سیاسی، رشد.

*نویسنده مسئول. s.shoaei@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.2026.251099>

۱. مقدمه

برخی مطالعات نشان می‌دهند که ارتباط معنی‌داری بین وصول مالیات و سطح توسعه کشورها وجود دارد (ون هالدن وانگ و ایوانینا^۱، ۲۰۱۲؛ فنوچیتو و پسینو^۲، ۲۰۱۳). ظرفیت وصول مالیات، عوارض و مشارکت برای توانایی یک کشور برای تأمین مالی خدمات عمومی ضروری مانند بهداشت و آموزش، زیرساخت‌های حیاتی (برق، جاده‌ها، و غیره) و سایر کالاهای عمومی بسیار مهم و ضروری است. با توجه به نیازهای روزافزون شهروندان، سطح پایین وصول مالیات می‌تواند توسعه پایدار، اجتماعی و اقتصادی را در همه کشورها به خطر بیندازد. بنابراین، تضمین سطح مناسب درآمد از طریق عوارض مالی برای رفع نیازهای اقتصادی و اجتماعی، هدف هر دولتی است.

ظرفیت دولت‌ها برای وصول مالیات، عوارض و مشارکت در فضای مالیاتی، جزء ضروری فضای مالی است. فضای مالی و مالیاتی دو مفهوم وابسته به هم هستند، زیرا یک دولت برای ایجاد ثبات اقتصادی و توسعه مسئولانه و پایدار نمی‌تواند در درازمدت بیش از مالیات، عوارض و کمک‌هایی که وصول می‌کند هزینه کند. با استفاده از این رویکرد، پتانسیل درآمدی یا ظرفیت مالیاتی یک کشور، نمایانگر بعد درآمدی (ماهیت مالی) است که می‌تواند ایجاد کند. وقتی از درآمدهای حاصل از اقتصاد کشور صحبت می‌کنیم، باید بین پتانسیل درآمدی بر اساس ظرفیت اقتصادی ذاتی یک کشور و درآمد بر اساس چارچوب قانونی یک کشور «پتانسیل درآمد اقتصادی» تمایز قائل شد. تفاوت بین درآمد بالقوه (قانونی) و درآمد واقعی وصول شده معمولاً به عنوان «شکاف مالیاتی» درک می‌شود (خواجا و لیر^۳، ۲۰۱۴). در این مقاله شکاف مالیاتی در ایران اندازه‌گیری شده و عوامل مؤثر بر آن شناسایی می‌گردد. ساختار باقیمانده مطالعه به شرح زیر است: بخش ۲ بیان مسئله است و سپس مباحثی درباره روش‌شناسی و داده‌ها ارائه می‌دهد. یافته‌ها در بخش ۳ ارائه شده است. بخش ۴ بر نکات پایانی تمرکز دارد.

۲. بیان مسئله

سرویس درآمد داخلی در ایالات متحده، در برآورد شکاف مالیاتی پیشگام بود و اهمیت آن از سال ۱۹۷۳ (سال ظهور) تا به امروز به طور مداوم افزایش می‌یابد (دوران کابره و همکاران^۴، ۲۰۱۹). به طور کلی، شکاف مالیاتی مربوط به تفاوت بین مالیات‌های قانونی و مالیات‌های واقعی است. با تخمین شکاف مالیاتی می‌توان اطلاعات مربوطه را در مورد انطباق داوطلبانه، میزان عدم انطباق تعهدات مالی از منظر سیستم مالی به طور کلی، یا برای یک مالیات خاص، از جمله در مورد تکامل آنها در زمان به دست آورد. اطلاعات شکاف مالیاتی، زمانی ضروری می‌باشد که تصمیم بگیرند کدام سیاست مالی آینده قادر به بهبود انطباق مالیاتی و عملکرد مالیاتی خواهد بود (شاو و همکاران^۵، ۲۰۱۰). به منظور تعیین درجه عملکرد مالیاتی (یا به طور دقیق‌تر، عدم عملکرد) هر چه شکاف مالیاتی بزرگتر باشد، سیستم مالی که آن را ایجاد می‌کند ناسازگارتر است. بین شکاف مالیاتی ناخالص و شکاف مالیاتی خالص می‌بایست تمایز قائل شد. شکاف مالیاتی ناخالص نشان دهنده تفاوت بین بدهی مالیاتی

¹ Von Haldenwang & Ivanyna

² Fenchietto & Pessino

³ Khwaja & Iyer

⁴ Durán-Cabré et al.

⁵ Shaw et al.

واقعی برای یک سال مالیاتی معین و مبلغی است که در سررسید قانونی پرداخت می‌شود. به نوبه خود، در ترکیب خود شامل شکاف عدم تشکیل پرونده، شکاف گزارش کمتر و شکاف پرداخت کمتر است (آلم و بوردرز^۱، ۲۰۱۴). شکاف مالیاتی خالص بخشی از شکاف مالیاتی ناخالص است که هرگز از طریق اجرا یا سایر تأخیر پرداخت‌ها بازیابی نمی‌شود و با اضافه کردن درآمد حاصل از فعالیت‌های اجرایی و سایر اشکال تأخیر پرداخت محاسبه می‌شود (جانسون و رز^۲، ۲۰۱۹).

بطور کلی سه منبع شکاف مالیاتی وجود دارد: گزارشگری کمتر، پرداخت کمتر و عدم تشکیل پرونده. گزارشگری کمتر، عدم پرداخت به دلیل کم بیان کردن درآمد در بازده به موقع را پوشش می‌دهد. پرداختی کمتر، پرداختی کمتر از مالیات بدهی قانونی بر درآمد گزارش شده به‌درستی در اظهارنامه‌های ثبت شده است، و عدم تسلیم مالیاتی را پوشش می‌دهد که در زمانی که مالیات‌دهندگان اظهارنامه را ارائه نمی‌کنند، به موقع پرداخت نشده است. تعیین و شناخت ابعاد شکاف مالیاتی و نیز گستردگی و گسترش پدیده‌های ایجاد کننده آن بسیار مهم است. در نتیجه، با توجه به استراتژی برآورد آن باید حداقل سه شرط را برای تضمین دقت و شفافیت داشته باشد (دوران کابره و همکاران، ۲۰۱۹).

نخست، نتایج باید حاوی بازه‌های زمانی معین برای تصمیم‌گیرندگان عمومی باشد. دوم، روش‌شناسی برای تعیین ابعاد شکاف مالیاتی باید از نظر زمانی نسبتاً پایدار باشد، و سوم، داده‌های مورد استفاده برای برآورد باید برای مدیران و شهروندان، به صورت دوره‌ای و در فواصل زمانی معقول در دسترس باشد. همچنین برآورد دوره‌ای شکاف مالیاتی، می‌تواند به عنوان روشی مؤثر برای تثبیت مسئولیت مدیران در قبال شهروندان عمل کند، زیرا آنها اطلاعات عمومی مرتبط در مورد عملکرد ادارات مالی را ارائه می‌دهند (هیلد^۳، ۲۰۰۳).

به این ترتیب، اطلاعات به‌دست‌آمده می‌تواند به ابزار مفیدی برای مدیریت عمومی و توسعه اجتماعی تبدیل شود (اولیمید و گورسکیو^۴، ۲۰۱۷) و تصویری قطعی از میزان عملکرد سیاست‌های مالی و مدیریت مالیاتی ارائه می‌کند و به مشارکت‌کنندگان اجازه می‌دهد تا ادراکات را بیشتر به آنچه در واقعیت اتفاق می‌افتد تعدیل کنند (کورنهایس^۵، ۲۰۰۵). کاهش شکاف مالیاتی روش مناسبی برای افزایش سطح درآمد‌های بودجه عمومی در مقایسه با راه‌های جایگزین افزایش درآمد است، اگرچه بسیاری از راه‌های کاهش شکاف مالیاتی با هزینه‌های خاص خود به‌عنوان بار انطباق بیشتر برای مؤدیان (هزینه‌های اجرایی، هزینه‌های اطلاعات تکمیلی، هزینه‌های کامپیوتری کردن سیستم مالی و غیره) همراه است. اطلاعات به‌دست‌آمده پس از تعیین کمیت شکاف مالیاتی می‌تواند برای اندازه‌گیری نابرابری ناشی از عدم اعمال به روشی واحد و عادلانه از قوانین مالی استفاده شود (مورفی^۶، ۲۰۱۹). این موضوع اگرچه به ندرت در سخنان عمومی مدیران مطرح می‌شود، از اهمیت بالایی برخوردار است.

¹ Alm & Borders

² Johnson & Rose

³ Heald

⁴ Olimid & Georgescu

⁵ Kornhauser

⁶ Murphy

قانون باید برای همه یکسان اجرا شود. باید این اطمینان وجود داشته باشد که قانون در همه بخش‌های جامعه به طور یکسان اعمال می‌شود. نابرابری در مدیریت دولتی منجر به رفتار نابرابر و ناعادلانه می‌شود. دولت‌ها و متخصصان مالیاتی باید یک سیستم مالیاتی ایجاد کنند که منصفانه، روشن و به طور یکسان برای همه مؤدیان اعمال شود. انصاف مالیاتی و اصل رفتار برابر باید به دنبال محدود کردن قوانین و رفتار مؤدیان باشد که به نفع یک بخش از جمعیت مؤدیان نسبت به دیگری است (میتو^۱، ۲۰۱۸؛ میتو و استانسویو^۲، ۲۰۱۸). در نظر گرفتن اصول عدالت مالیاتی نیز مهم است. برابری مالیاتی معیاری است برای عادلانه بودن سیستم مالیاتی بر اساس توانایی فرد در پرداخت. برابری از نظر ظرفیت مشارکت عموماً به دو معنای عمودی و افقی در نظر گرفته می‌شود. مفهوم "افقی" این است که کسانی که در وضعیت مشابهی هستند، از نظر ظرفیت مشارکت، باید همان مقدار مالیات را بپردازند. مفهوم "عمودی" به این معنی است که افرادی که از نظر ظرفیت مشارکت در سطوح مختلف هستند، باید مالیات متفاوتی دریافت کنند. در نهایت، برابری و انصاف به این معنی است که قوانین مالی باید به صورت واحد اعمال شود، تا حد امکان استثنا داشته باشد، و همه مؤدیان (اشخاص حقیقی و/یا حقوقی) باید موظف به پرداخت بدهی خود باشند. برعکس، یک موضوع اجتماعی واقعی وجود دارد که در ذهن مؤدیان به این صورت ترجمه می‌شود: کسانی که مالیات خود را می‌پردازند احمق‌تر از کسانی هستند که این کار را انجام نمی‌دهند. هنگامی که این فرض در ذهن جمعی تثبیت شود، می‌تواند نارضایتی‌هایی ایجاد کند که منجر به افزایش درجه عدم انطباق داوطلبانه و کاهش شدید عملکرد مالیاتی می‌شود. کسب و کار صادقانه توسط تجارت ناصداق تحت کنترل است. این بدان معنی است که تجارت صادقانه شانس بیشتری برای شکست دارد. در نتیجه رشد اقتصادی، ثبات مالی، سرمایه‌گذاری در کسب و کار و چشم‌انداز اشتغال تحت تأثیر منفی قرار خواهد گرفت. اگر سیستم مالی در مقیاس وسیع مورد سوء استفاده قرار گیرد، کل سیاست اقتصادی یک دولت می‌تواند ناکارآمد شود. در نتیجه، اندازه‌گیری کارآمد شکاف مالیاتی ابزاری کلیدی برای ارزیابی عملکرد مالی و مالیاتی است.

۱.۲. محدودیت‌های برآورد شکاف مالیاتی

مالیات نقش بسیار مهمی در تأمین منابع مالی دولت دارد (موسوی و همکاران^۳، ۱۴۰۲). دقت و قابلیت اطمینان تخمین شکاف مالیاتی به در دسترس بودن و کیفیت داده‌ها، روش‌های تخمین مورد استفاده و خطاهای نمونه‌گیری و سیستماتیک بستگی دارد. ترکیب روش‌های مختلف ممکن است به افزایش قابلیت اطمینان تخمین‌ها کمک کند، اما هزینه بیشتری دارد. در صورت استفاده از حسابرسی‌های تصادفی، کمیت داده‌ها نیز اهمیت دارد. همانطور که آژانس درآمد کانادا در گزارش‌های مختلف خود اشاره می‌کند، حسابرسی تصادفی یا حسابرسی مبتنی بر ریسک ممکن است بسته به نوع مالیات ترجیح داده شود.

به موقع بودن نیز مهم است. بسته به روش برآورد، شکاف مالیاتی تخمینی می‌تواند شامل یک فاصله زمانی قابل توجه بین پایان یک سال مالیاتی و نهایی شدن معاملات اداری مربوط به آن سال مالیاتی باشد. به عنوان مثال

¹ Mitu

² Mitu & Stanciu

³ Moosavi et al.

می‌توان به حسابرسی‌های مداوم، ارزیابی‌های مجدد در آینده و غیره اشاره کرد. این مسائل تا حدی در همه برآوردهای شکاف به وجود می‌آیند، به ویژه در مالیات بر درآمد کسب و کار که دشوارتر است. ردیابی رفتار شکاف مالیاتی در طول زمان، و تمایز تغییرات در عدم انطباق از عوامل چرخه‌ای و (یا) تغییرات عمده سیاست مالیاتی، در حالت ایده‌آل هم به برآوردهای سالانه و هم در صورت وجود تعدیل، به برآوردهای تطبیقی در سال‌های آینده نیاز دارد. آخرین ملاحظات مربوط به تفسیر برآوردها است. موقعیت نسبی اداره مالیات و مؤدیان (و مشاوران مالیاتی آنها) ممکن است به تفسیر هر یک از طرفین از این شکاف بستگی داشته باشد. البته همه با این مفروضات موافق نیستند (گندرون و بیرد^۱، ۲۰۲۱).

۲.۲. جبران شکاف مالیاتی

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 (ربییعی و همکاران^۲، 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 مالیاتی شده و زمینه‌ساز افزایش تمایل افراد به پرداخت نکردن مالیات می‌گردد. وصول مالیات و اجتناب از مشارکت در همین امر، در طول تاریخ دست به دست هم داده است. جمع‌آوران درآمد با استدلال‌ها و استراتژی‌های مختلف مالیات‌دهندگان را ترغیب، تعقیب، اجبار و حتی سرزنش کرده‌اند. طی چند دهه گذشته، بسیاری از مقامات درآمدی، شکاف‌های مالیاتی را به منظور ارزیابی میزان مالیات‌های متعلقه محاسبه می‌کنند، در حالی که هدفشان درک این موضوع است که چرا مؤدیان از رعایت آنها پیروی نمی‌کنند (لارسن^۳، ۲۰۱۷).

۳.۲. پیشینه پژوهش

تراتکوویچ و تورگوت^۴ (۲۰۲۶) اندازه شکاف مالیات بر درآمد در لهستان در سال ۲۰۱۷ را با استفاده از داده‌های پرونده‌های مالیاتی مؤدیان مالیاتی که از فعالیت‌های تجاری با نرخ مالیات ثابت ۱۹ درصد مالیات می‌گیرند را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان می‌دهد که شکاف مالیات بر درآمد پیش‌بینی‌شده مربوط به ۴/۵ درصد از کل بدهی مالیاتی این گروه از مؤدیان مالیاتی است. همچنین مناطق و بخش‌هایی را با بالاترین شکاف مالیات بر درآمد پیش‌بینی‌شده به ازای هر مؤدی مالیاتی شناسایی کردند. نتایج نشان می‌دهد که مدل هکمن می‌تواند به عنوان ابزاری توسط مقامات مالیاتی برای بهبود کارایی حسابرسی‌های مبتنی بر ریسک مورد استفاده قرار گیرد.

¹ Gendron & Bird

² Rabiee et al.

³ Larsen

⁴ Tratkiewicz & Turgut

سولد^۱ (۲۰۲۴) به بررسی شکاف مالیاتی نقل و انتقال اموال پرداخت. او نشان داد به دلایل مختلف، تعداد قابل توجهی از مؤدیان در انجام تعهدات مالیاتی نقل و انتقال خود کوتاهی می‌کنند. نتایج نشان داد که برای بیش از یک قرن، رژیم مالیات نقل و انتقال کشور، متشکل از مالیات‌های نقل و انتقال هبه، اموال و ارث، نقشی محوری در مهار ثروت موروثی ایفا کرده و به طور همزمان درآمد مورد نیاز را افزایش می‌دهد. لذا کنگره برای مهار این رفتار، باید به بررسی دلایل این پدیده و اعمال اصلاحات بپردازد.

وانگ و همکاران^۲ (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر هزینه‌های سیاسی بر شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار آمریکا پرداختند. بدین منظور از اطلاعات ۳۵۵۰ شرکت آمریکایی در بین سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۹ استفاده و نتایج آن تجزیه و تحلیل شد. نتایج نشان داد شرکت‌هایی که دارای هزینه سیاسی بیشتری هستند و یا دارای ارتباطات سیاسی بیشتری با نمایندگان کنگره و ریاست جمهوری هستند، میزان شکاف مالیاتی بیشتری دارند که مؤید فرضیه هزینه سیاسی و اقتصاد سیاسی است.

سوترینو و دولاریف^۳ (۲۰۲۰) رابطه هنجارهای اجتماعی و دینداری با فرار مالیاتی و فرهنگ ملی بر اساس روش فراتحلیل بررسی کردند. آنها ۵۴ نتیجه از ۱۴ مقاله جداگانه منتشر شده از سال ۱۹۸۹ تا ۲۰۱۷ را بررسی کردند. نتایج نشان داد اگرچه هنجارهای اجتماعی برای مبارزه با فرار مالیاتی مؤثر نیستند، اما دینداری ابزار مفیدی برای کاهش فرار مالیاتی است. همچنین یافته‌ها نشان داد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به طور متناقض تأثیر هنجارهای اجتماعی را بر فرار مالیاتی پیش‌بینی می‌کند. در عمل، مقامات مالیاتی باید درگیر مشارکت رهبران مذهبی برای تشویق آگاهی از رعایت مالیات و کاهش فرار مالیاتی باشند.

رازکوفسکی و موز^۴ (۲۰۱۸) سطح شکاف مالیاتی را به صورت جداگانه برای ۳۵ کشور مشخص، تعیین نمودند و نتایج نشان داد که سطح شکاف مالیاتی به شدت با تولید ناخالص داخلی همبستگی دارد، یعنی اگر تولید ناخالص داخلی بالا باشد، شکاف مالیاتی به عنوان درصد تولید ناخالص داخلی در اکثر کشورها کمتر است.

جاسریل و همکاران^۵ (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر اندازه شرکت، تغییرات در جریان نقدی، بازده دارایی‌ها، محافظه‌کاری و هموارسازی سود بر شکاف مالیاتی پرداختند. آنها نشان دادند که به طور همزمان، مدیریت سود و نرخ‌های مالیاتی مؤثر و سایر عوامل بر شکاف مالیات تأثیر دارند. همچنین در بخش غیربانکی، مدیریت سود و نرخ مؤثر مالیاتی بر شکاف مالیات تأثیری ندارد.

بغداد و همکاران^۶ (۲۰۱۷) شکاف مالیاتی را در مالزی بررسی نمودند. نتایج نشان داد که تجربه حسابرسی قبلی، فعالیت‌های مکرر ممیزی، اندازه کسب‌وکارها، گزارش کم فروش، خرید بیش از حد، هزینه‌های اضافه مطالبات، کمک هزینه سرمایه نامناسب و سایر استراتژی‌ها، به طور قابل توجهی بر شکاف مالیاتی تأثیر گذاشته و به آن کمک کرده است.

¹ Soled

² Wang et al.

³ Sutrisno & Dularif

⁴ Raczkowski & Mróz

⁵ Jasrial et al.

⁶ Bagdad et al.

پوروانتینی^۱ (۲۰۱۷) تأثیر محافظه‌کاری حسابداری نسبت به شکاف مالیاتی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۵ را بررسی نمود. این تحقیق نتیجه می‌گیرد که رویه حسابداری محافظه کارانه به طور قابل توجهی بر شکاف مالیاتی تأثیر می‌گذارد اما بر اجتناب مالیاتی تأثیر نمی‌گذارد. ریگون و جاربوی^۲ (۲۰۱۵) عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی در تونس را بررسی نمودند. یافته‌ها نشان می‌دهد که در دوره ۲۰۰۵-۲۰۱۲، عوامل اصلی مؤثر بر شکاف مالیات در تونس شامل سودآوری، رشد فروش، اقلام تعهدی اختیاری، نسبت قیمت به درآمد و بدهی است.

میراحمدی و همکاران^۳ (۱۴۰۴) به تبیین نقش عوامل ناشناخته تعارضات مالیاتی بر شکاف مالیاتی و هزینه حقوق صاحبان سهام در ۱۴۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که با روش حذف نظام‌مند به عنوان شرکت‌های نمونه آماری پژوهش در دوره زمانی هفت ساله از ابتدای سال ۱۳۹۲ تا پایان سال ۱۳۹۸ انتخاب گردیده، پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد عوامل ناشناخته تعارضات مالیاتی بر رابطه بین شکاف مالیاتی و هزینه حقوق صاحبان سهام نقش واسطه‌ای دارد.

مهدی پور و بزرگمهریان^۴ (۱۴۰۴) تأثیر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی یک رابطه منفی و معنادار وجود دارد. همچنین اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز رابطه منفی بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و شکاف مالیاتی را تشدید می‌کند. انوری رستمی^۵ (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر چهار مکانیسم اصلی حاکمیت شرکتی شامل استقلال هیئت مدیره، مالکیت نهادی، حسابرس داخلی و مالکیت مدیریتی، و نقش چرخه عمر و نقدینگی دارایی‌ها بر نرخ مؤثر مالیاتی و شکاف مالیاتی می‌پردازد. نتایج تأییدکننده تأثیرات مثبت حسابرس داخلی، چرخه عمر و نقدینگی دارایی‌ها و تأثیرات منفی استقلال هیئت مدیره بر شکاف مالیاتی است، در حالی که تأثیر مالکیت نهادی و مالکیت مدیریتی بر شکاف مالیاتی تأیید نشده است.

یاراحمدی و همکاران^۶ (۱۴۰۱) در پژوهشی به ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، برخی شرایط مداخله‌گر همچون عدم تجربه کارشناسان مالیاتی، فرصت‌طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را با دشواری مواجه ساخته است.

¹ Purwantini

² Riguen & Jarbouy

³ Mirahmadi et al.

⁴ Mahdipoor & Bozorgmehrian

⁵ Anvari Rostami

⁶ Yarahmadi et al.

یافته‌های پارسا و همکاران^۱ (۱۳۹۹) نشان داد که تحریم‌های اقتصادی باعث افزایش شکاف مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شوند همچنین ارتباطات سیاسی نیز باعث افزایش شکاف مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شوند. در شرایط تحریم اقتصادی، شرکت‌ها رو به اقتصاد پنهان و اقتصاد زیرزمینی می‌آورند تا از این طریق بتوانند از پرداخت مالیات فرار کرده و وجوه نقد را در شرکت نگه دارند.

کاشانی پور و همکاران^۲ (۱۳۹۸) اثر ارتباط سیاسی و برخی از معیارهای مهم راهبری شرکتی از جمله استقلال هیئت مدیره 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 اعضا هیئت‌مدیره مستقل و میزان مالکیت سهامداران نهادی می‌توان میزان شکاف مالیاتی را کاهش داد و از تأثیر مثبت ارتباط سیاسی بر شکاف مالیاتی کاست.

حیدری و همکاران^۳ (۱۳۹۷) تأثیر استقلال هیئت مدیره 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.

قادری و همکاران^۴ (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^۵ (۱۳۹۷) اثر هزینه‌های نمایندگی بر شکاف مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۵ تا 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.

۳. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر نوع هدف، کاربردی و از نظر شیوهی انجام و ماهیت، از نوع پژوهش‌های توصیفی و جزء پژوهش‌های اثباتی حسابداری است. از نظر فرآیند اجراء، از نوع پژوهش‌های کمی و از نظر منطق اجراء، نیز جزء پژوهش‌های با رویکرد قیاسی - استقرایی بوده و از نظر بعد زمانی نیز از نوع پژوهش‌های طولی - گذشته‌نگر بوده و از اطلاعات تاریخی شرکت‌های نمونه استفاده می‌شود. برای برآورد مدل رگرسیون و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش اقتصادسنجی داده‌های ترکیبی استفاده می‌شود. اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها نیز از بانک اطلاعاتی رهاورد نوین و وبگاه سازمان بورس اوراق بهادار استخراج گردید. با توجه به تغییرات ایجاد شده در ساختار مالیاتی کشور و

¹ Parsa et al.

² Kashanipour et al.

³ Heidari et al.

⁴ Qaderi et al.

⁵ Jamei & Raman

پایه‌سازی سامانه مؤدیان از سال ۱۳۹۷، جمع‌آوری شواهد از سال ۱۳۹۷ آغاز می‌گردد. جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. نمونه این پژوهش شامل شرکت‌هایی است که اطلاعات مالی آنها برای سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ در دسترس بوده و سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه باشد و قبل از سال ۱۳۹۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. همچنین جزء مؤسسات مالی، بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشد. علاوه بر این در پایان مشاهدات پرت (صدک اول و صدک نود و نهم تمام مشاهدات) و نیز تمام شرکت‌هایی که داده‌های آنها برای محاسبه متغیرهای تحقیق در دسترس نبود، حذف شدند. پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد ۷۸ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ جهت بررسی، انتخاب گردید.

برای بررسی مدل آماری، آزمون رگرسیون اجرا گردید. قبل از اجرای آزمون رگرسیون، آزمون‌های پیش‌فرض رگرسیون از جمله آزمون شاپیرو-ویلک (برای بررسی نرمال بودن)، آزمون دورین-واتسون (برای بررسی استقلال خطا)، آزمون لیمر (برای بررسی داده‌های تابلویی یا تلفیقی)، آزمون هاسمن (برای تعیین عرض از مبدا ثابت یا تصادفی)، آزمون پایایی (بررسی رگرسیون ساختگی) و آزمون همبستگی پیرسون (جهت بررسی میزان همبستگی بین متغیرها) استفاده می‌گردد. اجرای آزمون‌های فوق در محیط نرم‌افزاری Stata انجام شد. بدین صورت که داده‌های استخراجی از نرم‌افزار ره‌وارد نوین در نرم‌افزار Excel طبقه‌بندی شده و داده‌های طبقه‌بندی شده در محیط Stata مورد آزمون قرار گرفت.

۱.۳. متغیرهای پژوهش

Table 1. Research variables

جدول ۱. متغیرهای پژوهش

Measurement نحوه اندازه‌گیری	Symbol نماد	Variable متغیر
Reported tax / (Reported tax – Assessed tax) مالیات ابرازی / (مالیات ابرازی – مالیات تشخیصی)	TG	Diagnostic tax gap شکاف مالیات تشخیصی
Reported tax / (Reported tax – Final tax) مالیات ابرازی / (مالیات ابرازی – مالیات قطعی)	TG1	Final tax gap شکاف مالیات قطعی
Time interval between tax assessment and tax finalization فاصله زمانی بین مالیات تشخیصی تا مالیات قطعی	TTG	Tax timing gap شکاف زمانی مالیات
Total assets / Net income جمع دارایی/سود خالص	Profit	Profitability سودآوری
1 if more than 20% of the company's shares are directly or indirectly owned by the government; otherwise 0	PC	Political connections ارتباط سیاسی

Measurement نحوه اندازه‌گیری	Symbol نماد	Variable متغیر
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.		
Prior-year sales / (Prior-year sales – Current-year sales) فروش سال قبل / (فروش سال قبل – فروش سال جاری)	G	Growth رشد
Total assets / Total inventory کل دارایی / کل موجودی کالا	IA	Inventory موجودی کالا
Discretionary accruals model مدل اقلام تعهدی اختیاری $TACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 PPE_{i,t} + \beta_2 \Delta SALE_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	EM	Earnings management مدیریت سود
1 if the CEO or an executive board member is female; otherwise 0 اگر مدیرعامل یا عضو موظف هیأت مدیره زن باشد یک و در غیر اینصورت صفر	Sex	Gender جنسیت
Total assets / Operating cash flow جمع دارایی / جریان وجه نقد عملیاتی	CFO	Operating cash flow جریان وجه نقد عملیاتی

۲.۳. فرضیه پژوهش

معیارهای متفاوت بر شکاف مالیاتی تأثیرگذار بوده و میزان شکاف مالیاتی را تعدیل می‌نمایند. مدل آماری این پژوهش بر اساس تحقیقات شعاعی و همکاران^۱ (۱۴۰۴) است که بر اساس آزمون فراتحلیل به بررسی مطالعات انجام شده در خصوص شکاف مالیاتی پرداخته‌اند. شعاعی و همکاران (۱۴۰۴) بیان کردند با توجه به اینکه ساختار مالیاتی و سیستم مالیات‌ستانی ایران نسبت به سایر کشورها متفاوت است و روش‌های متفاوت 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 گردید که به شرح زیر می‌باشد:

$$TG_{i,t} = a_{i,t} - 0.098 Prof_{i,t} + 0.123 PC_{i,t} + 0.086 G_{i,t} - 0.077 EM_{i,t} - 0.11 INV_{i,t} + 0.14 CFO_{i,t} + 0.1 Sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در این مدل متغیرهای تأثیرگذار بر شکاف مالیاتی شامل سودآوری، ارتباط سیاسی، رشد، موجودی کالا، مدیریت سود، جنسیت و جریان وجه نقد عملیاتی است؛ لذا تأثیر هر کدام از متغیرهای فوق بر شکاف مالیاتی بررسی می‌گردد.

¹ Shoaee et al.

همچنین برای متغیر شکاف مالیاتی از سه شاخص شکاف مالیات تشخیصی، شکاف مالیات قطعی و شکاف زمانی مالیات استفاده شد.

۴. تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

در انجام این پژوهش به منظور تخمین پارامترهای مدل از روش حداقل مربعات معمولی استفاده می‌گردد و این روش بر این فرض استوار است که متغیر وابسته پژوهش دارای توزیع نرمال باشد، نتایج بررسی نرمال بودن متغیر وابسته در جدول زیر ارائه شده است:

Table 2. Normality test results for the dependent variables across all companies

جدول ۲. نتایج آزمون نرمال بودن متغیر وابسته در سطح کل شرکت‌ها

Probability (p-value) احتمال (سطح معناداری)	Shapiro-Wilk Statistic آماره شاپیرو-ویلک	Dependent Variable متغیر وابسته
0.727	0.996	Diagnostic tax gap شکاف مالیات تشخیصی
0.622	0.996	Final tax gap شکاف مالیات قطعی

با توجه به این که برای متغیرهای وابسته، سطح اهمیت آماره شاپیرو-ویلک بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین بیانگر این است که متغیرهای وابسته، دارای توزیع نرمال می‌باشند.

در این مطالعه بررسی رابطه هم‌خطی بین متغیرهای مستقل با بهره‌گیری از ضریب همبستگی پیرسون انجام شده است. متغیرهای مستقل و وابسته همبستگی مستقیمی باهم 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 با روش داده‌های تابلویی - اثرات تصادفی به شرح زیر می‌باشد:

Table 3. Estimation results for the research model of the diagnostic tax gap

جدول ۳. نتایج برآورد مدل رابطه پژوهشی شکاف مالیات تشخیصی

$TG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Profit_{i,t} - \beta_2 PC_{i,t} + \beta_3 GI_{i,t} - \beta_4 INV_{i,t} + \beta_5 CFO_{i,t} + \beta_6 \Delta Sales_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
Significance Level سطح معناداری	t-Statistic آماره t	Standard Error انحراف معیار	Coefficient ضریب	Variable متغیر
0.000	-3.98	0.273	-1.088	β
0.050	-2.00	0.181	-0.362	Profit

$TG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Profit_{i,t} - \beta_2 PC_{i,t} + \beta_3 G_{i,t} - \beta_4 INV_{i,t} + \beta_5 CFO_{i,t} + \beta_6 DeltaSale_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
Significance Level سطح معناداری	t-Statistic آماره t	Standard Error انحراف معیار	Coefficient ضریب	Variable متغیر
0.008	2.74	0.280	0.767	PC
0.916	0.11	0.001	0.000	G
0.088	1.73	0.753	1.304	INV
0.023	2.32	0.084	0.196	CFO
0.763	0.30	1.48	4.49	PPE
0.118	-1.59	3.30	-5.23	DeltaSale
0.036	2.28	0.092	0.217	Sex

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

Table 4. Estimation results for the research model of the final tax gap

جدول ۴. نتایج برآورد مدل رابطه پژوهشی شکاف مالیات قطعی

$TG1_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Profit_{i,t} - \beta_2 PC_{i,t} + \beta_3 G_{i,t} - \beta_4 INV_{i,t} + \beta_5 CFO_{i,t} + \beta_6 DeltaSale_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
Significance Level سطح معناداری	t-Statistic آماره t	Standard Error انحراف معیار	Coefficient ضریب	Variable متغیر
0.000	7.18	0.066	0.480	β
0.168	-1.39	0.075	-0.105	Profit
0.030	2.21	0.063	0.140	PC
0.742	0.33	0.000	0.000	G
0.280	-1.09	0.172	-0.188	INV
0.154	1.96	0.141	0.027	CFO
0.953	-0.06	2.19	-1.29	PPE
0.250	-1.16	2.20	-2.55	DeltaSale
0.142	2.19	0.189	0.475	Sex

ارزیابی آماره t برای فرضیه فوق در سطح خطای ۱۰٪ برای متغیرها می‌باشد که نشان می‌دهد که متغیرهای سودآوری، مدیریت سود، موجودی کالا، رشد، جریان وجه نقد عملیاتی و جنسیت بر شکاف مالیات قطعی تأثیر معناداری ندارند ولی سطح معناداری برای متغیر ارتباط سیاسی برابر با ۰/۳۰ است که نشان دهنده تأثیر ارتباط سیاسی بر شکاف مالیات قطعی است. به بیان دیگر متغیرهای مستقل پژوهش به جز ارتباط سیاسی بر شکاف مالیات قطعی تأثیر معناداری ندارند.

برای اطمینان از نتایج، تأثیر متغیرهای مستقل بر شکاف زمانی بررسی گردید و نتایجی به شرح زیر بدست آمد:

Table 5. Estimation results for the research model of the tax timing gap

جدول ۵. نتایج برآورد مدل رابطه پژوهشی شکاف زمانی

$TTG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Profit_{i,t} - \beta_2 PC_{i,t} + \beta_3 G_{i,t} - \beta_4 INV_{i,t} + \beta_5 CFO_{i,t} + \beta_6 \Delta Sale_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 Sex_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
Significance Level سطح معناداری	t-statistic آماره t	Standard Error انحراف معیار	Coefficient ضریب	Variable متغیر
0.000	14.04	15.735	220.94	β
0.902	-0.12	14.147	-1.738	Profit
0.407	-0.83	17.256	-14.388	PC
0.700	0.39	0.106	0.041	G
0.256	1.94	53.611	104.14	INV
0.742	-0.33	2.996	-0.991	CFO
0.778	-0.28	4.02	-1.14	PPE
0.747	-0.32	7.43	-2.41	DeltaSale
0.472	1.65	0.327	0.540	Sex

نتایج بررسی نشان می‌دهد که سطح معناداری متغیرهای مستقل پژوهش بالاتر از ۱۰٪ است؛ لذا هیچ کدام از متغیرهای مستقل بر شکاف زمانی مالیات تأثیرگذار نیستند.

۵. نتیجه‌گیری

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. هلترز^۱ (۲۰۰۹)، گونتر و همکاران^۲ (۲۰۱۴) و ریگون و جاربوی (۲۰۱۵) این ادعا

¹ Heltzer

² Guenther et al.

را تأیید کردند. همچنین نتایج حاصل از اجرای پژوهش دیدگاه اخلاق حرفه‌ای را در سایر کشورها تأیید نمودند. یعنی سودآوری عامل مؤثری بر شکاف مالیاتی است.

افزون بر این، 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^۱ (۲۰۱۶) معتقدند شرکت‌های دارای روابط سیاسی قوی، به دلیل پایین بودن هزینه‌های مورد انتظار عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی، دارا بودن مزیت اطلاعاتی در خصوص قوانین مالیاتی و اجرای سیاست‌های مالیاتی متهورانه‌تری دارند. چانی و همکاران^۲ (۲۰۱۱) 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^۳، ۱۳۹۳؛ پارسا و همکاران، ۱۳۹۹). یافته‌های حاصل از اجرای متآنالیز تأثیر روابط سیاسی بر شکاف مالیاتی نشان داد که رابطه سیاسی تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی دارد. همچنین نتایج حاصل از بررسی ارتباط سیاسی بر شکاف مالیات قطعی نشان داد که ارتباط سیاسی بر شکاف مالیات قطعی تأثیر معناداری دارند. نتایج نشان داد که شرکت‌ها از روابط سیاسی خود در مرحله قطعی‌سازی استفاده می‌کنند یعنی شرکت‌ها پس از مشخص شدن مالیات تشخیصی، از نفوذ خود برای کاهش مالیات قطعی خود استفاده می‌کنند. همچنین، 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 بر رشد تأثیر بگذارد. مور^۴ (۲۰۱۲) نشان داد که رشد فروش بر شکاف مالیاتی تأثیر معناداری ندارد. یافته‌های حاصل از اجرای متآنالیز نشان داد که رشد بر شکاف مالیاتی تأثیر معناداری ندارد.

از سوی دیگر، 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 (دالیوال و همکاران^۵، ۲۰۱۵). یکی از مهم‌ترین تصمیم‌گیری‌های مالی و مدیریتی شرکت‌ها، تصمیم‌گیری درباره تعیین مقدار مطلوب موجودی کالای مورد نیاز برای هر دوره مالی است. موجودی کالا در جایگاه یکی از اقلام مهم در مدیریت زنجیره 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. مور (۲۰۱۲) نشان داد که موجودی

¹ Kim & Zhang

² Chaney et al.

³ Didar et al.

⁴ Moore

⁵ Dhaliwal et al.

کالا تأثیر منفی و معناداری بر شکاف مالیاتی دارد. نتایج این پژوهش نشان داد که موجودی کالا تأثیر مستقیم بر شکاف مالیاتی دارد.

جاسریل و همکاران (۲۰۱۸) و هانلون^۱ (۲۰۰۵) تأثیر مثبت مدیریت سود را بر شکاف مالیاتی و در مقابل مارتانی و همکاران^۲ (۲۰۱۱) و سیدمن^۳ (۲۰۱۰) تأثیر منفی مدیریت سود بر شکاف مالیاتی را نشان دادند. نتایج اجرای متاآنالیز تأثیر منفی مدیریت سود بر شکاف مالیاتی را تأیید کردند. در واقع مدیریت شرکت به منظور پنهان‌سازی عملکرد نامناسب خود سعی در بهتر جلوه دادن عملکرد واحد اقتصادی تحت امر خود را 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 (جامعی و رمن، ۱۳۹۷). نتایج حاصل از بررسی مدیریت سود نشان می‌دهد که مدیریت سود بر شکاف مالیاتی تأثیر معناداری ندارد. علاوه بر آن، مطالعات گذشته نشان داده است که تفاوت‌های جنسیتی در تمکین و اجتناب مالیاتی تأثیرگذار هستند. نتایج این مطالعات بیانگر آن هستند که زنان در مقایسه با مردان ریسک‌گریزتر بوده و در نتیجه اخلاق مالیاتی را رعایت می‌نمایند (ملانظری و همکاران^۴، ۱۳۹۵؛ پیرا و همکاران^۵، ۲۰۲۲). 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 تمکین مالیات کمتر است.

کاهش مالیات پرداختنی در نهایت منجر به افزایش سود خالص و کاهش جریان‌های نقدی خروجی ناشی از مالیات می‌گردد و هر چه جریان نقد عملیاتی ایجاد شده در شرکت بیشتر باشد، توان پرداخت‌های نقدی از جمله مالیات بیشتر خواهد بود (جیانگ و همکاران^۶، ۲۰۱۹). شکاف مالیاتی دارای پیامدهای بالقوه مستقیم و غیرمستقیم بسیاری می‌باشد که کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان‌های نقدی از جمله آن‌ها است (هانلون، ۲۰۰۵). جریان وجه نقد عملیاتی شرکت بر شکاف مالیاتی تأثیر مثبتی دارد (قادری و همکاران، ۱۳۹۸). در نتیجه، انتظار می‌رفت بخشی از افزایش جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت‌ها از محل شکاف مالیاتی آن‌ها باشد (پارسا و همکاران، ۱۳۹۹؛ جاسریل و همکاران، ۲۰۱۸). یافته‌های حاصل از اجرای متارگرسیون، ادعای فوق را تأیید نمود در واقع افزایش جریان وجه نقد عملیاتی، زمینه افزایش شکاف مالیاتی در شرکت‌ها را ایجاد می‌کند.

۱.۵. توصیه‌های سیاستی

هدف این پژوهش بررسی شکاف مالیاتی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن است. یافته‌های پژوهش نشان داد که متغیرهای سودآوری، ارتباط سیاسی، موجودی کالا، جنسیت و جریان وجه نقد عملیاتی بر شکاف مالیات تشخیصی تأثیرگذار است اما تأثیر مدیریت سود و رشد بر شکاف مالیات تشخیصی تأیید نگردید. همچنین نتایج نشان داد که فقط ارتباط سیاسی بر شکاف مالیات قطعی تأثیرگذار است و تأثیر هیچ کدام از متغیرها بر شکاف زمانی مالیات تأیید

¹ Hanlon

² Martani et al.

³ Seidman

⁴ Molanazari et al.

⁵ Pepurah et al.

⁶ Jianga et al.

نشد. سیاست‌ها و راهبردهای کلان 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 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 مؤدیان است که موجب افزایش اشراف اطلاعاتی سازمان مالیاتی و کاهش شکاف مالیاتی است.

۲.۵. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

- تأثیر تلاش حسابرس مالیاتی بر شکاف مالیاتی: با در نظر گرفتن اینکه کیفیت و شدت رسیدگی‌های مالیاتی می‌تواند بر میزان انطباق مالیاتی مؤدیان اثرگذار باشد، بررسی رابطه میان سطح تلاش حسابرس مالیاتی و شکاف مالیاتی می‌تواند زمینه‌ای ارزشمند برای پژوهش‌های تجربی فراهم آورد.
- تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرس مالیاتی بر شکاف مالیاتی: با توجه به نقش محوری حسابرس مالیاتی در فرایند تشخیص و قطعی‌سازی مالیات، مطالعه ویژگی‌های فردی نظیر تجربه حرفه‌ای، تخصص مالیاتی، و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و تأثیر آن‌ها بر شکاف مالیاتی، می‌تواند دانش نظری و کاربردی موجود را غنی‌تر سازد.
- تأثیر ویژگی‌های فردی مؤدی مالیاتی بر شکاف مالیاتی: از آنجا که رفتار مالیاتی مؤدیان تحت تأثیر عوامل رفتاری، شناختی و فرهنگی قرار دارد، بررسی ویژگی‌های فردی مؤدیان، از جمله سواد مالیاتی، نگرش به نظام مالیاتی، تمایل به ریسک و پیوند آن‌ها با شکاف مالیاتی، می‌تواند به درک عمیق‌تری از عوامل رفتاری مؤثر بر تمکین مالیاتی منجر شود.

References

- Alm, J., & Borders, K. (2014). Estimating the "tax gap" at the state level: The case of Georgia's personal income tax. *Public Budgeting & Finance*, 34(4), 61–79. <https://doi.org/10.1111/pbaf.12050>
- Anvari Rostami, 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>
- Bagdad, M. A., Noor, R. M., Hamid, N. A., & Aziz, R. A. (2017, August 14–15). Factors affecting tax gap: Evidence from tax audit cases [Conference presentation]. Global Conference on Business and Economics Research (GCBER 2017), Universiti Putra Malaysia, Malaysia.
- Chaney, P. K., Faccio, M., & Parsley, D. (2011). The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51(1–2), 58–76. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.07.003>
- Dhaliwal, D. S., Gaertner, F. B., Lee, H. S. G., & Trezevant, R. (2015). Historical cost, inflation, and the U.S. corporate tax burden. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(5), 467–489.

- 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. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2014.52901> (in Persian)
- Durán-Cabré, J. M., Esteller-Moré, A., & Salvadori, L. (2019). The tax gap as a public management instrument: Application to wealth taxes. *Applied Economic Analysis*, 27(81), 207–225. <https://doi.org/10.1108/AEA-09-2019-0028>
- Fenochietto, R., & Pessino, C. (2013). Understanding countries' tax effort (IMF Working Paper No. WP/13/244). International Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/9781484301272.001>
- Gendron, P.-P., & Bird, R. (2021). Measuring the tax gap: International experience and opportunities for Canada (C.D. Howe Institute e-Brief No. 315). C.D. Howe Institute.
- 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.
- 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.
- Heald, D. (2003). Fiscal transparency: Concepts, measurement and UK practice. *Public Administration*, 81(4), 723–759. <https://doi.org/10.1111/j.0033-3298.2003.00369.x>
- 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. <https://doi.org/10.22051/jera.2017.10279.1301> (in Persian)
- Heltzer, W. (2009). Conservatism and book-tax differences. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(3), 469–504.
- 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. <https://doi.org/10.22051/jera.2018.12782.1515> (in Persian)
- Jasrial, P., Puspitasari, S., & Muktiyanto, A. (2018). Earnings management, effective tax rate (ETR) and book-tax gap (BTG). *Accounting and Finance Review*, 3(1), 33–43.
- Jiang, H., Hu, Y., Zhang, H., & Zhou, D. (2018). Benefits of downward earnings management and political connection: Evidence from government subsidy and market pricing. *The International Journal of Accounting*, 53(4), 255–273. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2018.11.001>
- Johnson, B. W., & Rose, P. J. (2019). Federal tax compliance research: Tax gap estimates for tax years 2011–2013 (Publication No. 1415). Internal Revenue Service.

- Kashanipour, M., Faraji, O., & Borji, P. (2019). Political connection, corporate governance and tax aggressiveness. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(39), 143–175. (in Persian)
- Khwaja, M. S., & Iyer, I. (2014). Revenue potential, tax space, and tax gap: A comparative analysis (Policy Research Working Paper No. 6868). World Bank. <https://doi.org/10.1596/1813-9450-6868>
- Kim, C., & Zhang, L. (2016). Corporate political connections and tax aggressiveness. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 78–114.
- Kornhauser, M. E. (2005). Doing the full monty: Will publicizing tax information increase compliance? *Canadian Journal of Law and Jurisprudence*, 18(1), 95–117.
- Larsen, L. B. (2017). Mind the (tax) gap: An ethnography of a number. *Journal of Cultural Economy*, 10(5), 419–433. <https://doi.org/10.1080/17530350.2017.1323228>
- Mahdipoor, M., & Bozorgmehrian, S. (2025). The impact of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) on the relationship between financial statement comparability and tax gap. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(53), 169–186. (in Persian)
- Martani, D., Anwar, Y., & Fitriyari, D. (2011). Book-tax gap: Evidence from Indonesia. *China-USA Business Review*, 10(4), 278–284.
- Mirahmadi, S. S. A., Maleki Chubari, M., & Kheradyar, S. (2025). Explaining the mediating role of unknown factors of tax conflicts on the relationship between the tax gap and the cost of equity. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(55), 161–175. (in Persian)
- Mitu, N. E. (2018). A basic necessity of a modern fiscal policy: Voluntary compliance. *Revista de Științe Politice. Revue des Sciences Politiques*, 57, 118–130.
- Mitu, N.E., & Stanciu, C. (2018). Tax Principles Between Theory, Practice and Social Responsibility. In: Idowu, S., Sitnikov, C., Simion, D., Bocean, C. (eds) *Current Issues in Corporate Social Responsibility. CSR, Sustainability, Ethics & Governance*. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-319-70449-4_2
- Molanazari, 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. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2016.57017> (in Persian)
- Moore, J. A. (2012). Empirical evidence on the impact of external monitoring on book-tax differences. *Advances in Accounting*, 28(2), 254–269.
- Moosavi, R., Aghaei Chadegani, A., & Kamali, E. (2023). Developing a model for using big data in the field of taxation of individuals to prevent tax evasion. *Governmental Accounting*, 10(19), 207–224. (in Persian)
- Murphy, R. (2019). The European tax gap: A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament. Tax Research UK.

- Olimid, A. P., & Georgescu, C. M. (2017). Social agenda and civic participation within the European Union multilevel governance: A content analysis of the EU legal documentation (2016). *Revista de Științe Politice. Revue des Sciences Politiques*, 55, 42–56.
- Parsa, O. A., Mehrkam, M., & Hesni Moghadam, F. (2020). The impact of economic sanctions and political relations with emphasis on earnings and tax gaps: A test of political economy theory. *Journal of Tax Research*, 28(48), 83–108. (in Persian)
- 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), 1–17. <https://doi.org/10.1177/21582440221126985>
- Purwantini, Heni. (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.
- 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)
- Rabiee, K., Fazeli, M. and ahmadi, A. (2024). Providing a comprehensive model of electronic tax receipt to reduce tax evasion with the ISM approach. *Governmental Accounting*, 10(2), 227-244. <https://doi.org/10.30473/gaa.2024.70685.1717> (in Persian)
- Raczkowski, K., & Mróz, B. (2018). Tax gap in the global economy. *Journal of Money Laundering Control*, 21(4), 567–583. <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072>
- 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>
- Seidman, J. K. (2010). Interpreting the book-tax income gap as earnings management or tax sheltering (McCombs Research Paper Series No. ACC-02-10). <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1564253>
- Shaw, J., Slemrod, J., & Whiting, J. (2010). *Administration and compliance. In Dimensions of tax design: The Mirrlees review*. Oxford University Press.
- Shoaei, S., Heydari, M., Didar, H., Sobhanian, S. M. H., Piri, P., & Sayyadi, H. (2025). Studying the tax gap in large taxpayers: Companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Tax Research*, 20(20), 1–25. <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.223196> (in Persian)
- Soled, J. A. (2024). The nation's transfer tax regime and the tax gap. *Oklahoma Law Review*, 76, 699.

- 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), Article 1772618. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1772618>
- Tratkiewicz, T., & Turgut, M. B. (2026). Estimation of the personal income tax (PIT) gap in Poland. *Gospodarka Narodowa. The Polish Journal of Economics*, 325(1), 5–22.
- Von Haldenwang, C., & Ivanyna, M. (2012). A comparative view on the tax performance of developing countries: Regional patterns, non-tax revenue and governance. *Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal*, 6, Article 2012-32. <https://doi.org/10.5018/economics-ejournal.ja.2012-32>
- Wang, C., Wilson, R. J., & Zhang, S. (2022). Political costs and corporate tax avoidance: Evidence from sin firms. *Journal of Accounting and Public Policy*, 41(3), Article 106861. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106861>
- Yarahmadi, H., Taherinia, M., Givaki, E., & Talebnia, G. (2022). Provide a model to reduce the gap between expressive taxable income and diagnostic taxable income. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(44), 411–430. (in Persian)