

Testing the Threshold of the Expectation Gap in Declared Versus Assessed Taxes as a Driver of Tax Evasion

1. Ali RakhshaniFar¹: Department of Accounting, Chab.C., Islamic Azad University, Chabahar, Iran

2. Alireza Hiran²: Department of Accounting, Khas.C., Islamic Azad University, Khash, Iran.
Email: alireza.hiran@gmail.com (Corresponding Author)

3. Habib Piri³: Department of Accounting, Zah.C., Islamic Azad University, Zahedan, Iran

Article history



Received: 24 June 2025

Revised: 23 September 2025

Accepted: 29 September 2025

Initial Publish: 04 October 2025

Final Publish: 20 February 2026

Abstract:

This study aimed to examine the role of the gap between declared tax and assessed tax as a driver of tax evasion, with a focus on comparing the impact of internal versus external organizational factors and technical versus standard-related conflicts. The present research was quasi-experimental and applied in nature. Data were collected using a questionnaire administered to 150 experienced members of tax dispute resolution boards, who were purposefully selected and divided into two equal groups. Data analysis was performed using analysis of variance (ANOVA) and t-test methods in SPSS software. The findings confirmed both main hypotheses and demonstrated that the expectation gap is a significant driver of tax evasion, although the intensity of this effect varies across dimensions. Results related to the first hypothesis indicated that the expectation gap in “internal organizational factors” is a stronger driver of tax evasion compared to “external organizational factors.” Specifically, the mean impact of internal organizational factors (62.17) was significantly higher than that of external organizational factors (57.13). In the ranking of factors, “excessive administrative bureaucracy” was identified as the most important internal organizational factor, with an impact percentage of 31.28%. Additionally, the findings for the second hypothesis revealed that the expectation gap in “technical (operational) conflicts” is a stronger driver of tax evasion than “standard-related conflicts.” The mean impact of technical conflicts (48.64) was significantly higher than that of standard-related conflicts (43.29). Within this dimension, “differences in the timing of recording items in accounting compared to tax timing methods” was identified as the most influential technical conflict. In the overall conclusion, it can be asserted that although the gap between declared and assessed tax is inherently challenging, the primary focus for reducing tax evasion should be on removing internal organizational barriers and issues within the tax administration system (such as bureaucracy), as well as resolving technical and operational inconsistencies between accounting standards and tax regulations. These findings suggest that internal and technical reforms within the tax authority are far more effective than purely macro-level policy or cultural interventions in reducing the expectation gap and improving tax compliance.

Keywords: expectation gap, declared tax, assessed tax, tax evasion

Citation: RakhshaniFar, A., Hiran, A., & Piri, H. (2025). Testing the Threshold of the Expectation Gap in Declared Versus Assessed Taxes as a Driver of Tax Evasion. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 3(4), 1-19.



Copyright: © 2025 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract

Introduction

Tax systems are fundamental instruments for financing public goods and fostering sustainable economic growth, yet their effectiveness is frequently undermined by tax evasion and noncompliance (Guedrib & Hamdi, 2025; Hossain et al., 2024). In developing and transitional economies, these challenges are often magnified by structural inefficiencies, ambiguous regulations, and institutional weaknesses (Kamasa et al., 2025; Motallebi & Alizadeh, 2024). A critical concept that has emerged in the study of taxpayer behavior is the expectation gap, referring to the disparity between what taxpayers expect from the tax system and what they actually experience (Taleb Nia & Hesni Mogaddam, 2024; Zamani et al., 2024). This gap can result from procedural complexity, inconsistent enforcement, and lack of transparency, ultimately driving taxpayers to seek ways to reduce or avoid their tax obligations (Jamei & Rahman, 2018; Sheikhhasani et al., 2018).

Research shows that the expectation gap is shaped by both internal organizational factors—such as excessive bureaucracy, inefficiency in tax administration, and communication failures—and external organizational factors, including the macroeconomic environment, institutional trust, and cultural perceptions of taxation (Kassa, 2022; Tarmidi et al., 2020). Previous studies emphasize that structural inefficiencies inside tax administrations often erode trust and foster adversarial taxpayer–authority relationships (Baqerzadeh Khodashahri et al., 2023; Mirzaei & Farsad Amanollahi, 2022). At the same time, external determinants such as economic volatility, weak governance, and low institutional quality intensify the willingness to evade taxes (Amoh et al., 2024; Ofori & Appiah, 2025).

Another crucial dimension of the expectation gap is the nature of conflicts within the tax system. Scholars distinguish between *technical conflicts*—operational inconsistencies and procedural mismatches such as differences in revenue recognition and timing of expense recording—and *standard-related conflicts*, which arise from conceptual divergences between accounting standards and tax laws (Gao, 2024; Taleb Nia & Movassagh, 2011). Studies show that operational mismatches are particularly problematic because they affect day-to-day compliance and can quickly escalate into disputes (Jalili et al., 2024; Taleb Nia & Hesni Mogaddam, 2024). Additionally, digitalization of tax systems, while potentially enhancing transparency and efficiency, can also generate new technical inconsistencies if not carefully integrated with accounting standards and taxpayer systems (Belahouaoui & Attak, 2024; Guedrib & Marouani, 2023).

Within this context, understanding which factors—internal versus external and technical versus standard-related—exert stronger influence on tax evasion is essential for designing targeted reforms. Improving tax administration effectiveness and reducing procedural conflicts have been recognized as key strategies for increasing voluntary compliance and strengthening tax morale (Nerré, 2008; Richardson, 2007). However, empirical evidence on the relative weight of these dimensions in shaping tax evasion behavior remains limited, particularly in emerging economies such as Iran, where structural inefficiencies and regulatory ambiguity persist (Osborne et al., 2007; Unda et al., 2023). This study aims to address this gap by testing whether the expectation gap between declared and assessed taxes is a significant driver of tax evasion and by comparing the effects of internal versus external organizational factors and technical versus standard-related conflicts.

Methods and Materials

The present research employed a quasi-experimental and applied design to examine the role of the expectation gap in motivating tax evasion. Data were collected using a structured questionnaire administered to 150 experienced members of tax dispute resolution boards in Iran, selected through purposive sampling to ensure participants' deep expertise with tax

compliance issues and administrative procedures. The sample was divided into two equal groups for comparative analysis. Analytical procedures included descriptive statistics, analysis of variance (ANOVA), and independent t-tests, implemented using SPSS software. These methods enabled testing of the study's two main hypotheses: (1) internal organizational expectation gaps have a stronger impact on tax evasion than external organizational gaps; and (2) technical conflicts exert a stronger effect on tax evasion than standard-related conflicts.

Findings

The results strongly supported both hypotheses. First, the expectation gap related to internal organizational factors was found to be a significantly stronger driver of tax evasion compared to external organizational factors. The mean impact score of internal factors was 62.17, significantly exceeding the 57.13 mean of external factors. Among internal variables, excessive administrative bureaucracy emerged as the single most influential driver, accounting for 31.28% of the internal effect. Other critical internal barriers included low transparency in tax assessment, delays in dispute resolution, and inconsistent communication with taxpayers.

Second, the analysis revealed that technical (operational) conflicts exerted a greater influence on tax evasion than standard-related conflicts. The mean effect of technical conflicts was 48.64 compared to 43.29 for standard-related ones, indicating that day-to-day procedural inconsistencies weigh more heavily on taxpayer behavior than abstract differences in legal and accounting frameworks. Within technical conflicts, the most impactful factor was the timing mismatch between accounting practices and tax reporting methods, which created confusion and frequent disputes over taxable income calculation. Other notable technical triggers included discrepancies in software systems, documentation requirements, and reporting formats.

Overall, the study confirmed that the expectation gap is not only a theoretical construct but a measurable and powerful predictor of tax evasion. However, its strength varies across dimensions, with internal inefficiencies and technical mismatches exerting more direct and immediate pressure on taxpayers to deviate from compliance compared to broader institutional and regulatory inconsistencies.

Discussion and Conclusion

The findings of this study provide important empirical insights into the dynamics of tax evasion by demonstrating that internal organizational shortcomings and technical inconsistencies within the tax system play a more decisive role than external factors and standard-related conflicts. This result aligns with previous research emphasizing how bureaucratic complexity and ineffective administrative processes weaken voluntary compliance and foster adversarial relations between taxpayers and authorities (Baqerzadeh Khodashahri et al., 2023; Mirzaei & Farsad Amanollahi, 2022; Sheikhhasani et al., 2018). When taxpayers encounter unclear procedures, delays, and cumbersome documentation, their perception of fairness and trust declines, pushing them toward avoidance strategies (Kassa, 2022; Tarmidi et al., 2020).

The stronger influence of technical conflicts relative to standard-related conflicts highlights the practical dimension of the expectation gap. While abstract inconsistencies in accounting and tax rules matter, it is the operational mismatches—such as timing differences and incompatible reporting systems—that taxpayers experience directly in their day-to-day interactions (Gao, 2024; Rahmani et al., 2015; Taleb Nia & Movassagh, 2011). This is consistent with evidence showing that compliance costs rise when firms must adjust their internal systems to accommodate divergent reporting rules, leading to more disputes and a greater incentive to underreport or evade (Jalili et al., 2024; Taleb Nia & Hesni Mogaddam, 2024). Furthermore, the

study reinforces concerns about digitalization without proper system integration. Although e-government and online tax services have been promoted as solutions to increase transparency and compliance (Belahouaoui & Attak, 2024; Zamani et al., 2024), poorly implemented digital tools can introduce new technical barriers and confusion (Guedrib & Marouani, 2023).

These findings also resonate with the broader governance literature, which stresses the importance of institutional quality and good governance for narrowing the expectation gap (Amoh et al., 2024; Kamasa et al., 2025; Nerré, 2008; Richardson, 2007). While macro-level governance reforms remain crucial, this study shows that immediate and tangible improvements within the tax administration—reducing bureaucracy, clarifying procedures, and aligning technical systems—may yield faster and more substantial effects on compliance. This evidence complements prior models advocating for the strengthening of administrative health and tax system transparency (Baqerzadeh Khodashahri et al., 2023; Mirzaei & Farsad Amanollahi, 2022).

In conclusion, the study underscores the need for a two-pronged reform strategy. On one hand, internal administrative modernization—streamlining processes, improving dispute resolution mechanisms, and training staff—can directly reduce the expectation gap and taxpayer frustration. On the other hand, technical harmonization—especially aligning tax reporting with accounting standards and integrating digital infrastructures—will mitigate procedural mismatches that lead to evasion. By prioritizing these areas, tax authorities can foster greater trust, reduce compliance costs, and create a more predictable environment that encourages voluntary tax payment. Such targeted reforms are likely to be more effective in the short and medium term than solely relying on broad policy changes or cultural campaigns, ultimately contributing to stronger revenue mobilization and improved public sector legitimacy.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

آزمون حد فاصله شکاف انتظاری در مالیات ابرازی با تشخیصی به عنوان محرک فرار مالیاتی

تاریخچه مقاله



تاریخ دریافت: ۳ تیر ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۱ مهر ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۷ مهر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ اولیه: ۱۲ مهر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ نهایی: ۱ اسفند ۱۴۰۴

۱. علی رخشانی فر^{ID}: گروه حسابداری، واحد چاپهار، دانشگاه آزاد اسلامی، چاپهار، ایران

۲. علیرضا هیراد^{ID}: گروه حسابداری، واحد خاش، دانشگاه آزاد اسلامی، خاش، ایران. ایمیل: alireza.hirad@gmail.com (نویسنده مسئول)

۳. حبیب پیری^{ID}: گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

چکیده

این مطالعه با هدف آزمون نقش شکاف بین مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی به عنوان محرک فرار مالیاتی و با تمرکز بر مقایسه تأثیر عوامل درون سازمانی در مقابل عوامل برون سازمانی و نیز تعارض‌های فنی در مقابل تعارض‌های استاندارد انجام شد. پژوهش حاضر از نوع نیمه تجربی و کاربردی بود و داده‌های لازم از طریق پرسشنامه از ۱۵۰ نفر از اعضای با تجربه هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که به صورت هدفمند انتخاب و به دو گروه مساوی تقسیم شده بودند، گردآوری گردید. تحلیل داده‌ها با استفاده از روش‌های آماری تحلیل واریانس و آزمون t در نرم‌افزار SPSS صورت پذیرفت. یافته‌های پژوهش هر دو فرضیه اصلی را تأیید کرد و نشان داد که شکاف مذکور محرک معناداری برای فرار مالیاتی است، اما شدت این تأثیر در ابعاد مختلف یکسان نیست. نتایج مربوط به فرضیه اول نشان داد که شکاف انتظارات در «عوامل درون سازمانی» در مقایسه با «عوامل برون سازمانی»، محرک قوی‌تری برای فرار مالیاتی است. به طوری که میانگین تأثیر عوامل درون سازمانی (۶۲.۱۷) به طور معناداری از میانگین عوامل برون سازمانی (۵۷.۱۳) بیشتر بود. در رتبه‌بندی عوامل، «بوروکراسی اداری بیش از حد» با درصد تأثیر ۳۱.۲۸٪ به عنوان مهم‌ترین عامل درون سازمانی شناسایی شد. همچنین، یافته‌های فرضیه دوم حاکی از آن بود که شکاف انتظارات در «تعارض‌های فنی (عملیاتی)» در مقایسه با «تعارض‌های استاندارد»، محرک قوی‌تری برای فرار مالیاتی است. میانگین تأثیر تعارض‌های فنی (۴۸.۶۴) به طور معناداری از میانگین تعارض‌های استاندارد (۴۳.۲۹) بالاتر بود. در این بخش نیز، «تفاوت در زمان‌بندی ثبت ارقام در حسابداری با شیوه‌های زمان‌بندی مالیاتی» به عنوان مؤثرترین تعارض فنی شناخته شد. در نتیجه‌گیری کلی، می‌توان اذعان داشت که اگرچه شکاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی به خودی خود یک چالش است، اما تمرکز اصلی برای کاهش فرار مالیاتی می‌بایست بر روی رفع موانع و مشکلات درون سازمانی نظام مالیاتی (مانند بوروکراسی) و همچنین رفع تعارض‌های فنی و عملیاتی بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی معطوف گردد. این یافته‌ها اصلاحات داخلی و فنی در سازمان امور مالیاتی را بسیار مؤثرتر از اقدامات صرفاً سیاست‌گذاری کلان یا فرهنگی در کاهش شکاف انتظارات و افزایش تمکین مالیاتی می‌داند.

کلیدواژگان: شکاف انتظارات، مالیات ابرازی، مالیات تشخیصی، فرارهای مالیاتی

شیوه استناددهی: رخشانی فر، علی، هیراد، علیرضا، و پیری، حبیب. (۱۴۰۴). آزمون حد فاصله شکاف انتظاری در مالیات ابرازی با تشخیصی به عنوان محرک فرار مالیاتی. حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی، ۳(۴)، ۱۹-۱.



سیستم مالیاتی یکی از بنیادی‌ترین ابزارهای سیاست‌گذاری اقتصادی دولت‌هاست و نقش اساسی در تأمین منابع مالی عمومی، بازتوزیع درآمد و ایجاد ثبات اقتصادی ایفا می‌کند (Hasan et al., 2025; Kamasa et al., 2025). با وجود این اهمیت، بسیاری از کشورها با چالش فرار مالیاتی مواجه‌اند؛ پدیده‌ای که علاوه بر کاهش درآمدهای دولتی، موجب تضعیف عدالت مالیاتی و ایجاد حس بی‌اعتمادی در میان مودیان می‌شود (Hossain et al., 2024; Ofori & Appiah, 2025). یکی از مفاهیم کلیدی که در ادبیات مالیاتی طی دهه‌های اخیر مطرح شده، «شکاف انتظارات» است؛ شکافی که زمانی شکل می‌گیرد که تصورات مودیان از شفافیت، کارآمدی و عدالت نظام مالیاتی با عملکرد واقعی آن همخوانی ندارد (Taleb Nia & Hesni Mogaddam, 2024; Zamani et al., 2024). این شکاف می‌تواند ناشی از عوامل مختلفی باشد که درک و شناسایی آن‌ها راه را برای سیاست‌گذاری مؤثرتر در جهت افزایش تمکین مالیاتی هموار می‌سازد.

از منظر نظری، مفهوم «شکاف انتظارات» ابتدا در حوزه حسابرسی مطرح شد اما امروزه به‌طور گسترده‌ای در زمینه مالیات و تمکین مالیاتی استفاده می‌شود (Osborne et al., 2007). پژوهشگران معتقدند این شکاف زمانی افزایش می‌یابد که مودیان تجربه‌ای متفاوت از آنچه وعده داده می‌شود یا انتظار می‌رود، داشته باشند؛ مثلاً زمانی که فرآیند تشخیص و وصول مالیات پیچیده و مبهم است یا قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری ناسازگار عمل می‌کنند (Gao, 2024; Taleb Nia & Movassagh, 2011). مطالعات نشان داده‌اند که عدم هماهنگی میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، به‌ویژه در نحوه شناسایی و زمان‌بندی درآمد و هزینه‌ها، یکی از عوامل مهم بروز اختلافات و در نهایت فرار مالیاتی است (Jalili et al., 2024; Rahmani et al., 2015). این عدم هماهنگی باعث می‌شود سازمان امور مالیاتی برداشت متفاوتی از سود و پایه مالیاتی شرکت‌ها داشته باشد و شکاف میان مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی گسترش یابد.

در عین حال، ساختار درونی سازمان امور مالیاتی و کیفیت حکمرانی مالیاتی نقشی تعیین‌کننده در میزان تمکین و فاصله انتظارات دارند (Baquerzadeh Khodashahri et al., 2022; Mirzaei & Farsad Amanollahi, 2023). عوامل درون‌سازمانی مانند بوروکراسی گسترده، ضعف شفافیت اطلاعات، ناهماهنگی در فرآیندهای اجرایی، کمبود آموزش کارکنان و نقص سیستم‌های نظارت داخلی می‌توانند اعتماد مودیان را تضعیف کرده و زمینه‌ساز رفتارهای اجتنابی و فرار مالیاتی شوند (Sheikhhasani et al., 2020; Tarmidi et al., 2018). به‌ویژه در نظام‌های مالیاتی در حال گذار، مشاهده شده است که پیچیدگی رویه‌ها و تمرکز بر کنترل‌های غیرهوشمند به جای خدمات‌دهی و تسهیل فرآیندها، تمکین داوطلبانه را کاهش می‌دهد (Motallebi & Alizadeh, 2024; Siyam et al., 2023). در مقابل، ارتقای کیفیت خدمات، ساده‌سازی فرآیندها و دیجیتالی‌سازی هوشمند می‌تواند سطح رضایت و اعتماد مودیان را بالا برده و شکاف انتظارات را کاهش دهد (Belahouaoui & Attak, 2024; Zamani et al., 2024). از منظر برون‌سازمانی، شرایط کلان اقتصادی و اجتماعی از قبیل نوسانات اقتصادی، فساد اداری و ضعف کیفیت نهادی، تأثیر بسزایی در ایجاد یا تشدید شکاف انتظارات دارند (Amoh et al., 2024; Izadkhasti, 2016). در شرایطی که تورم بالا و بی‌ثباتی اقتصادی وجود دارد، مودیان مالیاتی انگیزه بیشتری برای پنهان‌کاری و کاهش پرداخت‌های مالیاتی پیدا می‌کنند (Motallebi & Alizadeh, 2024). همچنین، ادبیات مربوط به «فرهنگ مالیاتی» تأکید می‌کند که اگر جامعه باور نداشته باشد که نظام مالیاتی منصفانه و شفاف است، تمکین کاهش می‌یابد و فرار مالیاتی مشروع جلوه می‌کند (Nerré, 2008; Richardson, 2007). به همین دلیل، بسیاری از کشورها در تلاش‌اند فرهنگ مالیاتی مثبت و مبتنی بر اعتماد ایجاد کنند تا در بلندمدت تمکین داوطلبانه تقویت شود.

نظریه‌های نمایندگی نیز به تبیین بخشی از ریشه‌های فرار مالیاتی کمک کرده‌اند. بر اساس این دیدگاه، تضاد منافع میان مالکان و مدیران می‌تواند منجر به تصمیمات اجتنابی و کاهش شفافیت در گزارش‌دهی مالیاتی شود (Bauer et al., 2018; Jamei & Rahman, 2018). مدیران ممکن است به دلیل انگیزه‌های شخصی، سود واقعی را کمتر نشان دهند و این امر موجب افزایش فاصله میان مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی گردد. این تضادها در اقتصادهای در حال توسعه که شفافیت پایین و نظارت نهادی ناکافی است، برجسته‌تر می‌شود (Guedrib & Hamdi, 2025; Hasan et al., 2025).

از سوی دیگر، ادبیات حکمرانی خوب نشان می‌دهد هرچه کیفیت حکمرانی، پاسخگویی، شفافیت و حاکمیت قانون در نظام مالیاتی تقویت شود، احتمال بروز اختلاف و شکاف انتظارات کمتر خواهد بود (Baquerzadeh Khodashahri et al., 2023; Mirzaei & Farsad Amanollahi, 2022). پژوهش‌ها تأکید می‌کنند اصلاحات ساختاری

و فنی در سازمان‌های مالیاتی، از جمله بهبود سیستم‌های کنترل داخلی، آموزش نیروی انسانی و دیجیتالی‌سازی هوشمند، نقش بیشتری از سیاست‌های کلان فرهنگی یا صرفاً قانون‌گذاری عمومی در کاهش شکاف ایفا می‌کند (Belahouaoui & Attak, 2024; Zamani et al., 2024).

در بُعد فناوری، گذار به دولت الکترونیک و توسعه خدمات الکترونیکی مالیاتی، اگرچه می‌تواند شفافیت و سرعت پاسخگویی را ارتقا دهد، اما در صورت نبود زیرساخت مناسب یا همگامی ضعیف با استانداردهای حسابداری می‌تواند خود منبعی از تعارض و نارضایتی باشد (Belahouaoui & Attak, 2024; Gao, 2024). مطالعات بین‌المللی بیان می‌کنند که موفقیت دیجیتالی‌سازی مالیاتی وابسته به طراحی فرآیندهای کاربرپسند، یکپارچگی داده‌ها و قابلیت تعامل‌پذیری بین سامانه‌های مالیاتی و حسابداری است (Ofori & Appiah, 2025; Unda et al., 2023).

از منظر سیاست‌گذاری، اصلاح ساختار مشوق‌ها و جرایم مالیاتی نیز در کاهش شکاف انتظارات نقش دارد. اگر نظام مالیاتی نتواند رابطه‌ای متوازن میان مشوق‌های قانونی و مجازات‌های مؤثر برقرار کند، مودیان انگیزه‌ای برای تمکین نخواهند داشت (Siyam et al., 2023; Sjrursen, 2023). همچنین، سیاست‌های ناپایدار و تغییرات مکرر در مقررات مالیاتی، نااطمینانی ایجاد کرده و زمینه گسترش اختلاف میان مالیات ابرازی و تشخیصی را فراهم می‌آورد (Kamasa et al., 2025; Taleb Nia & Hesni, 2024; Mogaddam, 2024).

با ترکیب این رویکردهای نظری و شواهد تجربی، می‌توان دریافت که فرار مالیاتی و شکاف انتظارات پدیده‌هایی چندبعدی‌اند و تحلیل آن‌ها نیازمند بررسی همزمان عوامل نهادی، فنی، سازمانی و فرهنگی است (Hasan et al., 2025; Motallebi & Alizadeh, 2024). تمرکز صرف بر اقدامات تنبیهی یا سیاست‌های کلان بدون اصلاح ساختار داخلی سازمان امور مالیاتی و کاهش بوروکراسی، به تنهایی نمی‌تواند مشکل را حل کند (Baqerzadeh Khodashahri et al., 2023; Sheikhhasani et al., 2018). همچنین، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی و ایجاد سازوکارهای کارآمد برای حل تعارض‌های فنی می‌تواند نقش مهمی در کاهش دعاوی و افزایش تمکین ایفا کند (Gao, 2024; Taleb Nia & Movassagh, 2011).

با توجه به اهمیت این موضوع، مطالعه حاضر با هدف آزمون نقش «شکاف بین مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی» به عنوان محرک فرار مالیاتی، و با تمرکز ویژه بر مقایسه شدت تأثیر عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی و نیز تمایز بین تعارض‌های فنی و تعارض‌های استاندارد انجام شد.

روش پژوهش و مواد

این مطالعه بنا به ماهیت اجرا در دسته پژوهش‌های طرح آزمایشی قرار می‌گیرد. به طوریکه آزمودنی‌ها از طریق ابزارهای تجربی و براساس داده‌های خروجی ناشی از پرسشنامه $n \times m$ در قالب دو گروه بررسی می‌شوند. براین اساس از نظر هدف پژوهش این مطالعه در دسته پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد تا از طریق پژوهش‌های نیمه‌تجربی تفاوت معنادار شکاف انتظارات مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی در فرارهای مالیاتی مشخص گردد. تحلیل مورد استفاده در این مطالعه، تحلیل واریانس و آزمون آنوا است که نسبت به تطبیق امتیاز آزمودنی‌ها اقدام می‌کند. جهت اطمینان از همگونی ماتریسی بین طرح‌های مورد آزمون نیز از آزمون باکس^۱ استفاده می‌شود. بالاتر بودن سطح معنی‌داری آماره این آزمون از ۰/۰۰۱، بیانگر وجود همگونی می‌باشد. از طرف دیگر، پیش‌فرض استفاده از تحلیل واریانس، وجود همبستگی کافی بین ابعاد متغیر وابسته یعنی فرار مالیاتی است. بنابراین، جهت آزمون کفایت همبستگی از آزمون بارتلت^۲ استفاده می‌شود. معنی‌دار بودن آماره این آزمون حاکی از وجود همبستگی کافی بین ابعاد متغیر وابسته است. بعد از توزیع پرسشنامه، داده‌های خام پژوهش در نرم‌افزار اکسل وارد می‌شود. در نرم‌افزار اکسل داده‌ها به صورت خلاصه و طبقه‌بندی شده تهیه می‌شوند. سپس با استفاده از نرم‌افزار Spss نسخه ۲۳ به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. برای انجام آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t استیودنت و F فیشر استفاده می‌گردد. همچنین به منظور انجام تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های مقایسه میانگین چند جامعه و تحلیل واریانس استفاده می‌شود.

¹ Box Test

² Bartlett

در طرح‌های نیمه‌تجربی، آزمودنی‌ها به طور مساوی در قالب معیارهای ارزیابی درون گروه^۱ و خارج از گروه^۲ قرار می‌گیرند تا از طریق ابزارهای پژوهش مقایسه امتیازهای داده شده بتواند مبنای تعیین تفاوت بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی قلمداد گردد. لذا تعداد جامعه‌ی آماری در این مرحله به صورت هدفمند و براساس ماهیت نیاز تحلیل می‌بایست به طور محدود انتخاب شوند. جهت حجم نمونه باتوجه به معیارهای ورودی و خروجی، ۱۵۰ نفر از اعضای هیأت حل اختلاف مالیاتی با تجربه به عنوان جامعه هدف انتخاب شدند که این افراد برحسب رویکردهای امتیازی به دو بخش درون گروه و خارج از گروه تفکیک می‌شوند. چراکه در تحلیل واریانس یک طرفه برای تعیین این که آیا میانگین سه یا چند گروه مستقل برابر است یا خیر، نیازمند تفکیک امتیازهای اختصاصی مشارکت کنندگان در قالب دو گروه آزمون می‌باشد. نکته‌ی حائز اهمیت این است که به منظور تعیین حد کفایت نمونه، دو ویژگی عمده به عنوان روایی نمونه آماری و تناسب حجمی می‌بایست، بررسی گردد.

❖ **روایی نمونه آماری:** روایی نمونه آماری به همگنی مشارکت کنندگان با ماهیت مطالعه اشاره دارد که از ویژگی‌ها و آگاهی کافی در خصوص ابعاد مطالعه برخوردار باشند.

❖ **تناسب حجمی نمونه آماری:** تناسب حجمی نمونه اشاره به تعداد مساوی مشارکت کنندگان در قالب دو گروه بررسی آزمون دارد، به طوری که از نظر کمی نیز بتوان آن را نمایشگری از جامعه آماری تلقی کرد و نتایج مطالعه را به جامعه تعمیم داد.

لذا با اتکاء به تأیید دو بخش فوق، اقدام به تعیین حجم نمونه شد. براساس این روش سطح خطا ۵ درصد و توان آزمون ۹۰ درصد تعیین شدند. به علاوه باتوجه به جامعه هدف ۱۵۰ نفر، براساس پرسشنامه و انجام آزمون تحلیل واریانس، دو گروه ۷۵ نفر با ویژگی‌های مربوط به طرح پیش آزمون و پس آزمون از یکدیگر تفکیک شدند. کلیه پرسشنامه‌های پیش آزمون و پس آزمون و مرحله پیگیری توسط نرم‌افزار تحلیل و به صورت نمودار و جداول فراوانی برای نمایش داده‌های توصیفی و جهت آزمون سوال اصلی، از روش مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. همچنین لازم به ذکر است که گروه‌های آزمون، براساس معیارهای دارای ویژگی‌های مختلف تعریف شده در مبنای نظری، مبنای تأیید یا عدم تأیید فرضیه‌های تعیین شده قلمداد می‌شوند و نتایج آن باهم مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

در این مطالعه، فاکتورهای اثرگذار درونی و بیرونی از یک سو و تعارض‌های فنی و محاسباتی از سوی دیگر به عنوان متغیر مستقل تشدید کننده شکاف انتظارات به ترتیب از طریق دو پرسشنامه تارمیدی و همکاران (۲۰۲۰) و گائو^۳ (۲۰۲۴) مورد سنجش قرار می‌گیرند. این پرسشنامه‌ها حد فاصل معیارهای تعیین شده در شکل (۱) را به صورت پرسش‌هایی از طریق مشارکت جامعه آماری مطرح می‌نمایند تا با اختصاص امتیازهایی براساس پرسشنامه‌ی $n \times m$ ایجاد شده، بتوان متغیر وابسته مطالعه حاضر یعنی فرار مالیاتی مورد بررسی قرار گیرد. این پرسشنامه در قالب یک طرح آزمایشی 2×2 ، دو مقیاس اصلی شامل فاکتورهای درونزا/برونزا شکاف انتظارات و کارکردهای مالی/مالیاتی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پرسشنامه‌ها، فرض‌هایی بر مبنای فاکتورهای درونزا/برونزا و کارکردهای مالی/مالیاتی مطرح شده است تا مشخص شود، چه مقیاس‌هایی از معیارهای اقتباسی مورد بررسی می‌تواند مبنایی بالاتری برای فرارهای مالیاتی توسط هیئت حل اختلاف تشخیص داده شود. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، متغیر مستقل به عنوان یک مبنای برونزا در تشدید فرارهای مالیاتی به عنوان یک مبنای درونزا تلقی می‌شوند تا بتوان از طریق طرح سوالات پرسشنامه ترکیبی و انجام آزمون‌های تحلیل واریانس، فرضیه‌های پژوهش را مورد بررسی قرار داد.

یافته‌ها

در فرآیندهای تحلیلی مطالعه حاضر باتوجه به لزوم انجام تحلیل واریانس برای پاسخ به سوال‌های پژوهش، در ابتدا می‌بایست نسبت به انجام آزمون‌های پیش فرض اقدام نمود. در این بخش ابتدا نتایج آزمون ام. باکس برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای مطالعه در دو گروه براساس یک تحلیل واریانس یک طرفه در جدول (۱) ارائه شده است.

¹ Within-Group

² Outside-Group

³ Gao

جدول ۱. آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی معیارها

آماره آزمون ام. باکس	آماره آزمون F	درجه آزادی		سطح معناداری
		درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	
۶۹/۰۱۹	۱/۳۶	۴۶	۱۳۷/۴۲۱	۰/۱۹۴

سطح معناداری بدست آمده برابر با [۰/۱۹۴] از آزمون ام. باکس که سطح پیش فرض های یکسانی معیارها را نشان می دهد، بیان کننده ی این موضوع می باشد که به دلیل بالاتر بودن از مقدار خطای آزمون [۰/۰۵]، می توان استنباط نمود که همگن بودن معیارهای برای ورود به آزمون واریانس مورد تأیید می باشد. در ادامه معنی داری تأثیر متغیرهای مستقل (به صورت درون گروهی و خارج از گروهی) از نظر نرمال بودن توزیع فراوانی با استفاده از آزمون های این فرآیند که به ترتیب زیر تفکیک و تشریح شده اند، به تفکیک مورد سنجش قرار گیرد.

اثر پیلائی^۱: یکی از آزمون های چندمتغیره در تحلیل واریانس است که برای بررسی تفاوت های میان گروه ها در متغیر وابسته استفاده می شود. این آزمون معمولاً در تحلیل داده های چندگانه^۲ مورد استفاده قرار می گیرد تا تأثیر ترکیبی متغیرهای مستقل بر چندین ویژگی مؤثر بر متغیر وابسته بررسی گردد.

لاندا ی ویلکز^۳: دیگر آزمون پیش فرض تحلیل واریانس یک طرفه، آزمون لاندا ی ویلکز می باشد که با بررسی تفاوت های میانگین های مستقل درون و بیرون گروه بر ویژگی های متغیر وابسته، سطح معناداری ارتباط برای آزمون های بعدی تحلیل واریانس را مورد ارزیابی قرار می دهد. به زبان ساده تر، این آزمون مشخص می کند که آیا میانگین های ویژگی های مؤثر متغیر وابسته در گروه های مختلف (براساس متغیر مستقل) تفاوت معناداری دارند یا خیر. لذا هرچه مقدار لامبدا ی ویلکز به صفر نزدیک تر باشد، نشان دهنده تفاوت های معنادار بیشتری بین گروه ها است.

اثر هتلینگ^۴: این آزمون جزء روش های آماری در بخش آزمون های تی می باشد که در زمانی که ترکیب چندین متغیر مستقل در درون گروه و بیرون گروه، تأثیرشان بر ویژگی های متغیر وابسته قرار است مورد آزمون قرار گیرد. در واقع اثر هتلینگ از نوع آزمون های واریانس است که سطح مطلوبیت برازش^۵ را بین ویژگی های مختلف یک پدیده مورد بررسی قرار می دهد. در اثر هتلینگ دو نمونه ای نیز همچون آزمون «t» استیودنت دو نمونه ای، مقایسه ای را انجام می دهند تا صفت یا ویژگی های یک گروه در نمونه مورد بررسی با دیگر ویژگی های یا صفت از گروه دیگر در نمونه، مورد مقایسه قرار گیرد.

آزمون بزرگ ترین ریشه روی^۶: این آزمون که به بررسی واحد بودن ریشه های اثرگذار گروه درونی و بیرونی متغیرهای مستقل بر ویژگی های متغیر وابسته می پردازد، ورودی های امتیازی هریک از معیارهای مورد بررسی در فرآیند پیش آزمون تحلیل واریانس مورد بررسی قرار می دهد تا تأییدیه این معیارها برای آزمون فرضیه را تعیین کند. لذا باتوجه به توضیح های داده شده در رابطه با پیش فرض های آزمون تحلیل واریانس، در ادامه طبق جدول (۲) نتایج بدست آمده ارائه می شود.

¹ Pillais Trace

² Multivariate Analysis

³ Wilks Lambda

⁴ Hotelling's Trace

⁵ Goodness of Fit

⁶ Roy's Largest Root

جدول ۲. آزمون‌های پیش فرض تحلیل واریانس

منطقه بررسی	آزمون‌های پیش فرض	ضریب	آزمون F	سطح معنی داری	مجذور اتا
ضریب ثابت	Pillais Trace	۰/۶۳۵	۲۶۰۰۲/۱۷۲۵	۰/۰۰۰	۰/۵۹۴
	Wilks Lambda	۰/۰۱۱	۲۶۰۰۲/۱۷۲۵	۰/۰۰۰	۰/۵۹۴
	Hotelling's Trace	۲۸۳/۰۳۵	۲۶۰۰۲/۱۷۲۵	۰/۰۰۰	۰/۵۹۴
	Roy's Largest Root	۲۸۳/۰۳۵	۲۶۰۰۲/۱۷۲۵	۰/۰۰۰	۰/۵۹۴
درون گروه	Pillais Trace	۰/۱۵۲	۱۹/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۴۰۴
	Wilks Lambda	۰/۵۱۵	۱۹/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۴۰۴
	Hotelling's Trace	۰/۱۳۲	۱۹/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۴۰۴
	Roy's Largest Root	۰/۱۳۲	۱۹/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۴۰۴
خارج از گروه	Pillais Trace	۰/۵۹۰	۷۹/۱۳۷	۰/۰۰۰	۰/۱۱۸
	Wilks Lambda	۰/۴۸۵	۷۹/۱۳۷	۰/۰۰۰	۰/۱۱۸
	Hotelling's Trace	۱/۲۰۴	۷۹/۱۳۷	۰/۰۰۰	۰/۱۱۸
	Roy's Largest Root	۱/۲۰۴	۷۹/۱۳۷	۰/۰۰۰	۰/۱۱۸

نتایج بدست آمده نشان می‌دهد معناداری آزمون‌های پیش فرض تحلیل واریانس در سطح ۹۰ تا ۹۵ درصد اطمینان به دلیل کمتر بودن خطای آزمون زیر [۰/۰۵] مورد تأیید قرار گرفته است. لذا نتایج تأیید می‌نمایند که هر دو گروه تحلیل واریانس به عنوان متغیر مستقل بر متغیر وابسته یعنی محرک‌های فرارهای مالیاتی تأثیر معناداری دارند. به طور جزئی‌تر و با ارجاع به مجذور اتا^۱ مشخص می‌شود که ضرایب آزمون‌ها در درون گروه برابر با [۰/۴۰۴] می‌باشد که در قیاس با ضرایب کسب شده خارج از گروه [۰/۱۱۸] از تأثیر بالاتری بر احتمال بروز فرارهای مالیاتی برخوردار است. لذا ضمن تأیید تفاوت معناداری بین دو گروه در تحلیل واریانس، می‌توان استنباط نمود که ویژگی‌های مؤثر بر متغیرهای مستقل می‌تواند بر ویژگی‌های متغیر وابسته از طریق تحلیل واریانس مورد بررسی قرار گیرد. اما قبل از ورود به آزمون فرضیه‌های پژوهش، می‌بایست براساس معناداری اثرات هر دو گروه بر متغیر وابسته، در ادامه از آزمون‌های تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر^۲ استفاده شود. این آزمون، میانگین تفاوت‌های بیرون گروه‌هایی را که بر فاکتورهای درون گروهی معیارها^۳ تقسیم شده‌اند را مورد مقایسه قرار می‌دهد. همچنین باید اذعان نمود، اندازه‌گیری‌های مکرر دو طرفه اغلب در مورد پدیده‌هایی قابلیت اجرا دارد که یک متغیر وابسته را در دو یا چند حالت یا ویژگی نیاز است مورد بررسی قرار دهد. لذا هدف از انجام این آزمون این است که مشخص شود، آیا تعاملی بین این دو عامل بر روی متغیر وابسته وجود دارد یا خیر. بنابراین می‌بایست از طریق آزمون کرویت موشلی^۴ فرض همسانی بودن ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیر وابسته نرمال شده مورد بررسی قرار گیرد. به عبارت دیگر این آزمون یکسان بودن واریانس‌ها را در گروه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد.

جدول ۳. آزمون کرویت موشلی مربوط به بررسی فرض همسان بودن ماتریس کوواریانس

آماره آزمون موشلی	آماره آزمون کای اسکوتر	درجه آزادی	سطح معناداری	گرینهاوس-گیسر	هیون فلت	حد پایین
۰/۶۱۰	۷/۳۴۵	۵	۰/۰۲۹	۰/۵۶۳	۰/۷۹۵	۰/۵۳

ضریب معناداری بدست آمده در جدول (۳) مشخص می‌کند که آزمون موشلی برابر با [۰/۶۱۰] تعیین شده است که به دلیل پایین‌تر بودن از سطح معناداری [۰/۰۵] فرض صفر مبنی بر همخوانی ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیر وابسته نرمال شده، رد می‌شود و نمی‌توان کرویت ماتریس واریانس-کوواریانس متغیر وابسته را پذیرفت. بنابراین

¹ Eta Squared

² Two-Way Repeated Measures

³ Within-Subjects Factors

⁴ Mauchly's Sphericity Test

می‌بایست از آزمون‌های محافظه‌کارانه‌تری برای تحلیل استفاده نمود. برای این منظور می‌بایست از سه آزمون محافظه‌کارتر؛ آزمون اپسیلون گرینهاوس-گیسر^۱، آزمون تصحیح هیون فلت^۲ و آزمون حد پایین^۳ استفاده شود. جدول (۴) نتیجه‌ی تصحیح شده فرض همسانی بودن ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیر وابسته نرمال شده را نشان می‌دهد.

جدول ۴. تصحیح فروض همسان بودن ماتریس کوواریانس تصحیح کننده خطای نرمال بودن متغیر وابسته

متغیرهای مستقل	آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری	مجذور اتا
درون گروه	Mauchly's Sphericity Test Correction	۴۳۸/۱۷۲	۰/۰۰۰	۰/۶۰۶
	Greenhouse – Geisser Epsilon test	۴۳۸/۱۷۲	۰/۰۰۰	۰/۶۰۶
	Huynh – Feldt correction	۴۳۸/۱۷۲	۰/۰۰۰	۰/۶۰۶
	Lower limit test	۴۳۸/۱۷۲	۰/۰۰۰	۰/۶۰۶
خارج از گروه	Mauchly's Sphericity Test Correction	۵۱۵/۱۲۶	۰/۰۰۰	۰/۴۹۸
	Greenhouse – Geisser Epsilon test	۵۱۵/۱۲۶	۰/۰۰۰	۰/۴۹۸
	Huynh – Feldt correction	۵۱۵/۱۲۶	۰/۰۰۰	۰/۴۹۸
	Lower limit test	۵۱۵/۱۲۶	۰/۰۰۰	۰/۴۹۸

باتوجه به نتیجه کسب شده مشخص گردید، هر دو گروه مستقل مرتبط با تحلیل واریانس جهت بررسی ضرایب تفاوت بر متغیر وابسته، به دلیل کسب سطح معناداری [۰/۰۰۰] که در سطح اطمینان ۹۰ تا ۹۵ درصد، کمتر از [۰/۰۵] می‌باشد، از نظر همسان بودن ماتریس کوواریانس مورد تأیید هستند. این نتیجه نرمال بودن متغیر وابسته را مبنی بر انجام آزمون‌های آماری فرضیه‌های پژوهش مورد تأیید قرار می‌دهد.

لذا با انجام پیش فرض‌های آزمون انجام شده جهت تأیید نرمال بودن و همسان بودن واریانس‌ها، در ادامه به تفکیک هر فرضیه می‌بایست آزمون‌هایی که می‌تواند نشان دهنده جزئیات بیشتری از تحلیل‌های مورد نظر باشد به تفکیک ارائه گردد.

به همین دلیل برای آزمون فرضیه اول پژوهش که بیان کننده‌ی تعیین تفاوت «شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابزاری با مالیات تشخیصی در فاکتورهای درونزا نسبت به فاکتورهای برونزا، مبنی بر قوی‌تر بودن محرک‌های فرارهای مالیاتی» می‌بایست از آزمون آنوا^۴ بهره برد تا به پشتوانه پیش فرض‌های انجام شده و تحلیل واریانس به عنوان یک آزمون پارامتریک که در آن به ارزیابی بیش از یک مبنا توجه می‌شود، نسبت به آزمون فرضیه اول اقدام گردد. در این آزمون که معمولاً چند ویژگی مبنایی مورد بررسی قرار می‌گیرد، می‌توان تفاوت معنادار بین دو گروه را از طریق مجموعه‌ای از ویژگی‌ها تعیین نمود و با مقایسه میانگین معیارها، ضمن تأیید یا عدم تأیید تفاوت معناداری، شدت تأثیرگذاری ویژگی‌ها را مشخص نمود.

جدول ۵. نتیجه آزمون آنوا

معیارهای ارزیابی	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره اف	سطح معنی داری
درون گروه	۲۹۰/۱۱۰	۱۱۸	۷۰۶/۹۳۲		
خارج از گروه	۰/۵۰۰	۱	۰/۵۰۰	۴۱۲/۱۸۶	۰/۰۰۰
مجموع	۷۹۰/۱۲۱	۱۱۹	-		

با توجه به جدول (۵) میانگین مالیات ابزاری و مالیات تعیین شده بوده برابر با [۷۰۶/۹۳۲] می‌باشد که باتوجه به مقدار آماره F [۴۱۲/۱۸۶] و سطح معناداری [۰/۰۰۰] می‌توان تأیید نمود که تفاوت معنی‌داری بین شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابزاری با مالیات تشخیصی در فرارهای مالیاتی مورد تأیید قرار گرفته است. بنابراین [H₁] تأیید و [H₀] با حداکثر اطمینان رد می‌شود. همچنین براساس نتیجه کسب شده بایستی بیان شود، سطح معنی‌داری تفاوت آزمون آنوا برابر با [۰/۰۰۰] می‌باشد که نشان دهنده تأیید شدن این

¹ Greenhouse-Geisser Epsilon test

² Huynh-Feldt correction

³ Lower limit test

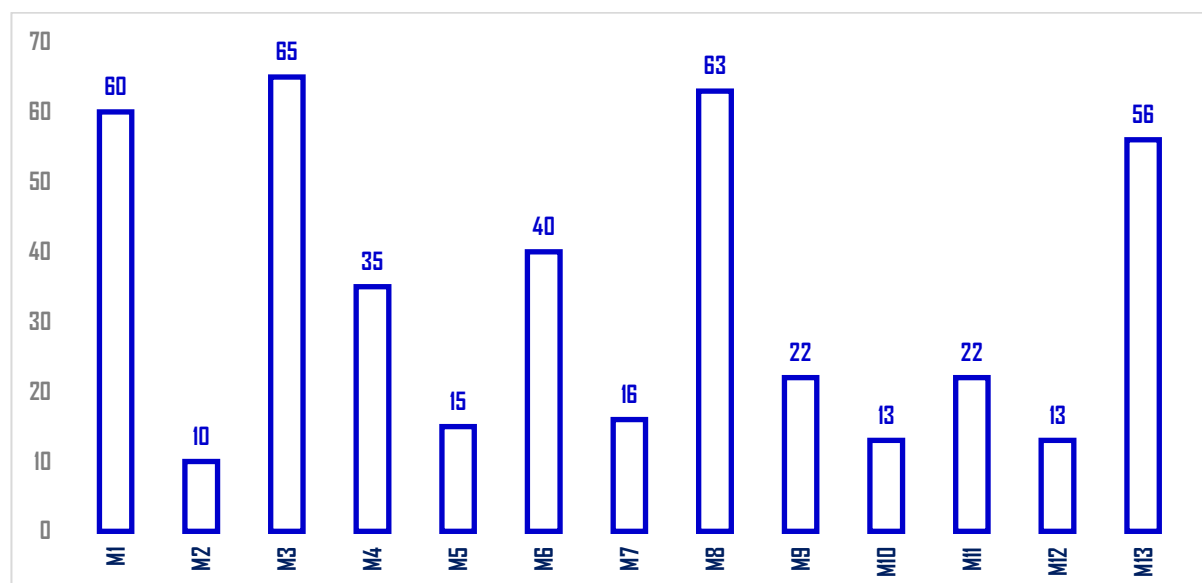
⁴ ANOVA

فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. لذا در راستای تعیین شدت تأثیرگذاری تفاوت فاکتورهای برونزا نسبت به فاکتورهای درونزا در ایجاد شکاف انتظاری منتج به فرار مالیاتی تأیید شده، می‌بایست با ارجاع به جدول (۶) نسبت به تعیین عمده‌ترین دلایل اختلاف بین مؤدیان مالیاتی با هیئت‌های حل اختلاف در تفاوت مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی اقدام نمود.

جدول ۶. عمده‌ترین دلایل اختلاف بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی

رتبه	درصد تأثیر	فراوانی	فاکتورهای درونزا/برونزا	اختصار	عمده‌ترین دلایل شکاف انتظاری براساس فاکتورهای درونزا و برونزا
سوم	۲۸.۱۴٪	۶۰	فاکتور برونزا	M ₁	نرخ مالیات‌های مصوبه برای دریافت از مؤدیان در همه‌ی مشاغل عادلانه مصوب نشده است.
سیزدهم	۱۲.۰۰٪	۱۰	فاکتور برونزا	M ₂	ضعف در فرهنگ‌سازی و برنامه‌های تبلیغاتی رسانه‌ها، فرار مالیاتی را بیشتر نموده است.
اول	۳۱.۲۸٪	۶۵	فاکتور درونزا	M ₃	بوروکراسی اداری بیش از اندازه باعث عدم پرداخت مالیات در موعد مقرر می‌گردد.
ششم	۲۳.۸٪	۳۵	فاکتور برونزا	M ₄	عدم معرفی سیاست‌های آتی تصویب نرخ مؤثر مالیاتی به افزایش فرارهای مالیاتی منجر شده است.
یازدهم	۱۵.۲۰٪	۱۵	فاکتور درونزا	M ₅	عدم بکارگیری کادر تشخیص مالیاتی از نظر تخصص و تعهد، به کاهش پرداخت‌های به موقع مالیاتی منجر شده است.
پنجم	۲۵.۹٪	۴۰	فاکتور درونزا	M ₆	برخورد هیات‌های حل اختلاف در مورد پرونده‌های مالیاتی، کاملاً سلیقه‌ای است.
نهم	۱۹.۳۰٪	۱۶	فاکتور برونزا	M ₇	عدم وجود یکپارچگی در سیستم‌های حمایتی اصناف و تعیین حدود و گسترش وظیفه‌ی نظارتی آن‌ها، سطح همکاری‌های مؤدیان در پرداخت مالیات‌ها را کاهش می‌دهد.
دوم	۲۹.۱۵٪	۶۳	فاکتور درونزا	M ₈	وجود ضعف‌های اطلاعاتی و عدم اطلاع‌رسانی به مؤدیان مالیاتی موجب عدم پرداخت به موقع مالیات‌ها می‌گردد.
هفتم	۲۲.۵٪	۲۲	فاکتور درونزا	M ₉	پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، پرداخت‌های به موقع مؤدیان را دچار اختلال زیادی نموده است.
دهم	۱۶.۳۰٪	۱۳	فاکتور درونزا	M ₁₀	هیات‌های حل اختلاف پرونده‌ها را در زمان مقرر رسیدگی نمی‌کنند.
هشتم	۲۰.۵٪	۲۲	فاکتور برونزا	M ₁₁	عدم آگاهی‌سازی مؤدیان در شفاف‌سازی روند تعیین نرخ مؤثر مالیاتی، به فرآیندگی فرارهای مالیاتی منتج شده است.
دوازدهم	۱۲.۱۰٪	۱۳	فاکتور درونزا	M ₁₂	رسمیت بالای اجرای قوانین مالیاتی، ارتباط سازمان با مؤدیان را برای پرداخت‌های به موقع مالیاتی دچار چالش نموده است.
چهارم	۲۷.۱۳٪	۵۶	فاکتور برونزا	M ₁₃	عدم تمرکز بر ارزش‌های فرهنگی در تقویت نقش مؤدیان در توسعه آینده کشور، منجر به فرآیندگی فرارهای مالیاتی شده است.

با تعیین نتایج ناشی از عمده اختلاف‌های مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی براساس فراوانی می‌توان در ادامه نسبت به ارائه نمودارهای شدت تأثیرگذاری در فاکتورهای برونزا نسبت به فاکتورهای درونزا برای بروز فرارهای مالیاتی طبق شکل (۳) اقدام نمود.



شکل ۲. عمده‌ترین دلایل اختلاف اختلاف بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی بر مبنای فاکتورهای درونی و بیرونی

همانطور که در شکل (۲) مشخص است، معیار بورکراسی اداری $[M_3]$ ، به عنوان تأثیرگذار فاکتور از میان مجموعه فاکتورهای برونزا و درونزا تلقی می‌شود که مهمترین عامل ایجاد کننده شکاف مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی در بروز فرارهای مالیاتی تلقی می‌شود. در رتبه دوم نیز ضعف در اطلاع رسانی $[M_8]$ به عنوان فاکتور درونزا قرار گرفته است و کم تأثیرترین فاکتور در شکاف انتظاری منتج به فرار مالیاتی در اختلاف‌های محرک نیز، فرهنگ‌سازی $[M_2]$ قرار دارد. لذا براساس تعیین شدت تأثیر فاکتورهای درونزا و برونزا می‌توان نسبت به ارائه نتیجه آزمون در جدول (۷) اقدام کرد.

جدول ۷. آزمون فرضیه اول پژوهش

معیارهای ارزیابی هدف	معیارهای مقیاس	میانگین	آماره t	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین
					حد بالا / حد پایین
شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابرازی با فاکتورهای برونزا	۵۷/۱۳	۱۱/۹۱۸	۰/۰۰۰	۱۵/۳۷۱	۱۹/۲۰۱
مالیات تشخیصی	۶۲/۱۷				

یافته‌های جدول (۷) مبنی بر انجام آزمون فرضیه اول پژوهش با ضریب اطمینان ۹۵ درصد، نشان دهنده تأیید طرح فرضیه مورد ادعا $[H_1]$ می‌باشد که تأیید می‌کند، حد فاصل تفاوت معناداری دو فاکتور برونزا و درونزا در ایجاد شکاف انتظارات بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی، می‌تواند منتج به فرار مالیاتی گردد. لذا باتوجه به اینکه میانگین فاکتورهای درونزا با ضریب $[۶۲/۱۷]$ بیشتر از میانگین فاکتورهای برونزا با ضریب $[۵۷/۱۳]$ می‌باشد، حد فاصل شکاف انتظارات تقریبی با ضریب $[۳/۸۳]$ را نشان می‌دهد که تفاضل حد پایین $[۱۵/۳۷۱]$ با حد بالا $[۱۹/۲۰۱]$ قلمداد می‌گردد. همچنین آماره «t» کسب شده نیز به دلیل بالاتر قرار گرفتن از $[۱/۹۶]$ نشان دهنده تأیید فرضیه پژوهش می‌باشد. لذا این نتایج کسب شده تأیید می‌نمایند که شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی در فاکتورهای درونزا نسبت به فاکتورهای برونزا، محرک قوی‌تری در علت بروز فرارهای مالیاتی است.

در ادامه مطابق با طی مسیر آزمون انجام شده در فرضیه اول، می‌بایست نسبت به آزمون فرضیه دوم پژوهش نیز اقدام لازم صورت گیرد. لذا از آنجاییکه این فرضیه، بیان می‌کند «شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی در فاکتورهای تعارض فنی (عملیاتی) نسبت به فاکتورهای تعارض استانداردی، محرک قوی‌تری در علت بروز

فرارهای مالیاتی است» می‌بایست آزمون آنرا را اجرا کرد تا به پشتوانه پیش‌فرض‌های انجام شده و تحلیل واریانس به عنوان یک آزمون پارامتریک که در آن به ارزیابی بیش از یک مبنا توجه می‌شود، نسبت به آزمون فرضیه دوم اقدام گردد. لذا طبق جدول (۸) ابتدا می‌بایست نتیجه آزمون آنرا را تعیین نمود.

جدول ۸. نتیجه آزمون آنوا

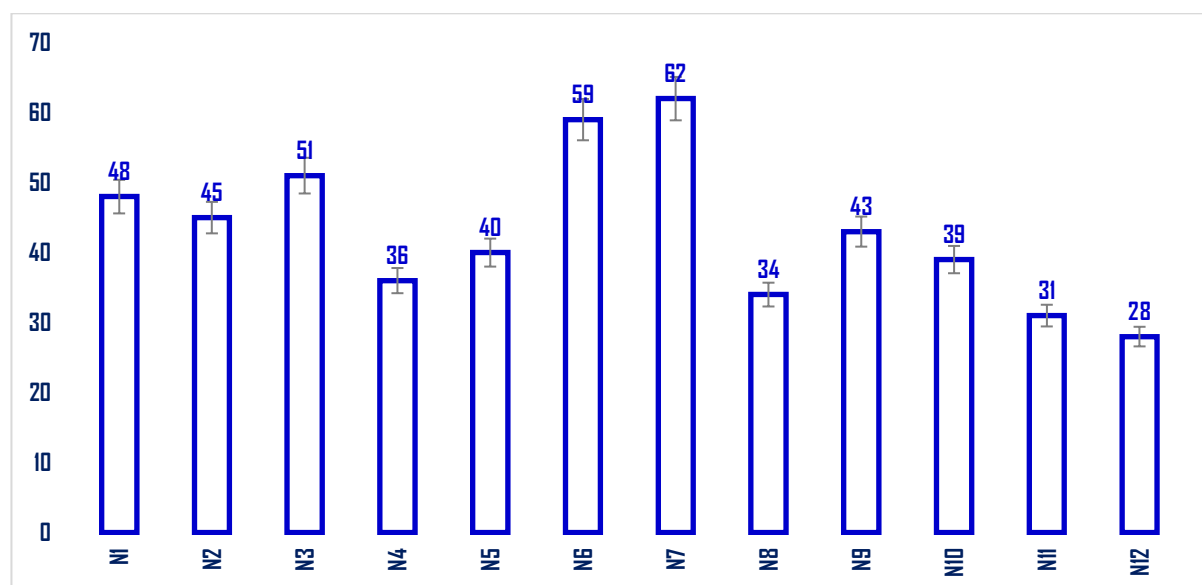
معیارهای ارزیابی	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره اف	سطح معنی‌داری
درون گروه	۱۸/۱۸۳	۷۳	۱۱۱/۴۱۹		
خارج از گروه	۳/۱۹۴	۴	۳/۱۹۴	۳۲۶/۸۷۶	۰/۰۰۱
مجموع	۱۰۳/۰۰۸	۸۹	-		

با توجه به جدول (۸) میانگین مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی تعیین شده بوده برابر با [۱۱۱/۴۱۹] می‌باشد که باتوجه به مقدار آماره F [۳۲۶/۸۷۶] و سطح معناداری [۰/۰۰۱] می‌توان تأیید نمود که تفاوت معنی‌داری بین شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی در فرارهای مالیاتی بر مبنای معیارهای متغیر مستقل در فرضیه دوم مورد تأیید قرار گرفته است. بنابراین $[H_1]$ تأیید و $[H_0]$ با حداکثر اطمینان رد می‌شود. همچنین براساس نتیجه کسب شده بایستی بیان شود، سطح معنی‌داری تفاوت آزمون آنوا برابر با [۰/۰۰۱] می‌باشد که نشان دهنده تأیید شدن این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. لذا در راستای تعیین شدت تأثیرگذاری تفاوت معیارهای تعارض فنی نسبت به معیارهای تعارض استاندارد در ایجاد شکاف انتظاری منتج به تحریک بالاتر فرار مالیاتی تأیید شده، می‌بایست با ارجاع به جدول (۹) نسبت به تعیین عمده‌ترین دلایل اختلاف بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی اقدام کرد تا مشخص گردد کدام بخش از ویژگی‌های متغیرهای مستقل در این فرضیه می‌تواند در تحریک فرارهای مالیاتی نقش مؤثرتری را داشته باشد.

جدول ۹. عمده‌ترین دلایل اختلاف بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی

رتبه	درصد تأثیر	فراوانی	تعارض‌های فنی/استانداردی	اختصار	عمده‌ترین دلایل شکاف انتظاری براساس تعارض‌های فنی/استانداردی
چهارم	۳۸.۹۵٪	۴۸	تعارض‌های فنی	N ₁	تفاوت ارزیابی درآمد مشمول مالیات مطابق موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم با مبنا قراردادن سود قبل از مالیات در سود و زیان، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.
پنجم	۳۷.۶۵٪	۴۵	تعارض‌های استاندارد	N ₂	رعایت قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با قوانین مالیات‌های مستقیم، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.
سوم	۴۰.۱۳٪	۵۱	تعارض‌های استاندارد	N ₃	تفاوت در روش محاسبه استهلاک مستقیم در استانداردهای حسابداری با روش محاسبه استهلاک نزولی در قوانین مالیاتی، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.
نهم	۳۲.۰۶٪	۳۶	تعارض‌های فنی	N ₄	عدم الزام مشخص به ثبت رویدادهای حسابداری با قوانین رسمی نظام مالیاتی در تشخیص درآمد مشمول مالیات، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.
هفتم	۳۴.۹۱٪	۴۰	تعارض‌های استاندارد	N ₅	رعایت اصل یکنواختی در درون صنعت و ثبات رویه در واحدهای اقتصادی در تناقض با قوانین مالیاتی، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.
دوم	۴۵.۸۸٪	۵۹	تعارض‌های فنی	N ₆	تفاوت روش حسابداری نقدی با روش حسابداری تعهدی در استانداردها در تعیین سود قبل از مالیات با شیوه محاسبه درآمد مشمول مالیات، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.
اول	۴۸.۱۷٪	۶۲	تعارض‌های فنی	N ₇	تفاوت ارزشیابی زمان‌بندی ثبت اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان با شیوه‌های زمان‌بندی تعیین درآمدهای مشمول مالیات، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.

فعالیت‌های اقتصادی صنایع و افشاء اطلاعات سود حسابداری بر مبنای استانداردهای مدون در تفاوت با قوانین و مقررات مالیاتی منجر به افزایش احتمال فرارهای مالیاتی می‌شود.	N ₈	تعارض‌های استاندارد	۳۴	۳۱.۸۳٪	دهم
اختصاص معافیت‌های مقتضی قوانین مالیاتی در تضاد با رویه‌های یکپارچه استانداردهای حسابداری، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.	N ₉	تعارض‌های استاندارد	۴۳	۳۵.۱۴٪	ششم
تعدیل سنواتی صورت‌های مالی در ادغام یا اصلاح یک رویداد مالی به سود و زیان انباشته در تفاوت با رویه تعیین و تکلیف مالیاتی سال جاری براساس قوانین، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.	N ₁₀	تعارض‌های فنی	۳۹	۳۲.۵۸٪	هشتم
استفاده از روش‌های ارزیابی موجودی کالا برای تعیین ارزش مازاد یا کمبود موجودی در تولید به دلیل تأثیرگذاری بر روی سود عملیاتی در تفاوت با شیوه‌های ارزشیابی درآمد مشمول مالیات، احتمال فرارهای مالیاتی را افزایش می‌دهد.	N ₁₁	تعارض‌های فنی	۳۱	۲۹.۴۴٪	یازدهم
بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران خنثی در ریسک، جهت کاهش بدهی‌های مالیاتی در رویکردهای نمایندگی، می‌تواند به افزایش احتمال فرارهای مالیاتی منجر شود.	N ₁₂	تعارض‌های استاندارد	۲۸	۲۴.۱۵٪	دوازدهم



شکل ۳. نتایج ارزیابی رتبه‌ای معیارهای تعارض فنی و استاندارد در ایجاد شکاف انتظارات مؤدیان مالیاتی

نتایج بدست آمده از ارزیابی رتبه‌ای معیارهای تعارض فنی و استاندارد در ایجاد شکاف انتظارات مؤدیان مالیاتی با متصدیان اجرایی مبنی بر تعیین علّت فرارهای مالیاتی بالاتر، مشخص شد، تفاوت ارزشیابی زمان‌بندی ثبت اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان با شیوه‌های زمان‌بندی تعیین درآمدهای مشمول مالیات [N₇] به عنوان معیار تعارض فنی، از تحریک بالاتری در این رابطه برخوردار است. از طرف دیگر مشخص می‌شود، تفاوت روش حسابداری نقدی با روش حسابداری تعهدی در استانداردها در تعیین سود قبل از مالیات با شیوه محاسبه درآمد مشمول مالیات [N₆] به عنوان معیار تعارض استاندارد در رتبه دوم تحریک بالاتر فرارهای مالیاتی در راستای فرضیه دوم مورد ادعا می‌باشد. کمترین میزان تأثیر نیز مربوط به معیار بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران خنثی در ریسک، جهت کاهش بدهی‌های مالیاتی در رویکردهای نمایندگی [N₁₂] به عنوان معیار تعارض استاندارد می‌باشد که می‌تواند در تحریک فرارهای مالیاتی مؤدیان نقش ایفا کند. لذا براساس تعیین شدت تأثیر فاکتورهای درونزا و برونزا می‌توان نسبت به ارائه نتیجه آزمون در جدول (۱۰) اقدام کرد.

جدول ۱۰. آزمون فرضیه دوم پژوهش

معیارهای ارزیابی هدف	معیارهای مقیاس	میانگین	آماره t	سطح معنی داری	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین
					حد بالا حد پایین
شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابرازی با	تعارض‌های فنی	۴۸/۶۴	۱۰/۴۸۳	۰/۰۰۱	۱۳/۵۵۵
مالیات تشخیصی	تعارض‌های استاندارد	۴۳/۲۹			۱۱/۷۱۹

یافته‌های جدول (۱۰) مبنی بر انجام آزمون فرضیه اول پژوهش با ضریب اطمینان ۹۵ درصد، نشان دهنده تأیید طرح فرضیه دوم مورد ادعا $[H_1]$ می‌باشد که تأیید می‌کند، حد فاصل تفاوت معناداری معیارهای تعارض فنی و استاندارد در ایجاد شکاف انتظارات بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی، می‌تواند منتج به فرار مالیاتی گردد. لذا باتوجه به اینکه میانگین معیارهای تعارض فنی با ضریب $[۴۸/۶۴]$ بیشتر از میانگین تعارض‌های استاندارد با ضریب $[۴۳/۲۹]$ می‌باشد، حد فاصل شکاف انتظارات تقریبی با ضریب $[۱/۸۳۶]$ را نشان می‌دهد که تفاضل حد پایین $[۱۳/۵۵۵]$ با حد بالا $[۱۱/۷۱۹]$ قلمداد می‌گردد. همچنین آماره «t» کسب شده نیز به دلیل بالاتر قرار گرفتن از $[۱/۹۶]$ نشان دهنده تأیید فرضیه پژوهش می‌باشد. لذا این نتایج کسب شده تأیید می‌نمایند که شکاف انتظارات ناشی از مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی در فاکتورهای تعارض فنی (عملیاتی) نسبت به فاکتورهای تعارض استاندارد، محرک قوی‌تری در علت بروز فرارهای مالیاتی است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این پژوهش دو فرضیه اصلی را تأیید کرد و نشان داد که «شکاف انتظارات» بین مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی، محرک معناداری برای فرار مالیاتی است؛ با این حال شدت این اثر در ابعاد مختلف یکسان نیست. نخستین یافته مهم آن بود که شکاف انتظارات در عوامل درون‌سازمانی نقش قوی‌تری نسبت به عوامل برون‌سازمانی در تحریک فرار مالیاتی دارد. میانگین اثرگذاری عوامل درون‌سازمانی (۶۲.۱۷) به طور معناداری از میانگین عوامل برون‌سازمانی (۵۷.۱۳) بالاتر بود. این یافته با مطالعاتی همسو است که بر نقش نارسایی‌های ساختاری و مدیریتی در نظام مالیاتی تأکید کرده‌اند (Mirzaei & Farsad Amanollahi, 2022; Baqerzadeh Khodashahri et al., 2023). بوروکراسی اداری بیش از حد، که در این پژوهش به‌عنوان مهم‌ترین عامل درون‌سازمانی شناسایی شد، در تحقیقات پیشین نیز به‌عنوان مانعی برای تمکین داوطلبانه و عاملی برای گسترش شکاف اعتماد بین مودیان و سازمان امور مالیاتی مطرح شده است (Jamei & Rahman, 2018; Sheikhhasani et al., 2018). همچنین، پیچیدگی فرآیندهای رسیدگی و تعدد مراحل اداری، انگیزه مودیان برای یافتن راه‌های کاهش یا اجتناب از پرداخت مالیات را تقویت می‌کند (Kassa, 2022; Tarmidi et al., 2020). این یافته با مبانی نظری «فرهنگ مالیاتی» نیز سازگار است. ضعف فرهنگ مالیاتی در نتیجه رویه‌های پیچیده و غیرشفاف و برداشتهای منفی از عدالت مالیاتی می‌تواند فاصله انتظارات را افزایش دهد (Nerré, 2008; Richardson, 2007). زمانی که مودیان احساس می‌کنند روند تشخیص و وصول مالیات به‌طور منصفانه و کارآمد انجام نمی‌شود، احتمال تمکین آنان کاهش می‌یابد و تلاش برای کاهش بار مالیاتی افزایش می‌یابد (Osborne et al., 2007; Unda et al., 2023). از این منظر، نتایج این تحقیق اهمیت اصلاح ساختارهای درون‌سازمانی، شفافیت فرآیندها و کاهش بوروکراسی را به‌عنوان راهکاری کلیدی برای کاهش فرار مالیاتی تأیید می‌کند. دومین یافته پژوهش نشان داد که شکاف انتظارات در تعارض‌های فنی و عملیاتی اثر قوی‌تری بر فرار مالیاتی دارد تا تعارض‌های استاندارد. میانگین اثرگذاری تعارض‌های فنی (۴۸.۶۴) به طور معناداری از میانگین تعارض‌های استاندارد (۴۳.۲۹) بیشتر بود. این نتیجه بیانگر آن است که چالش‌های اجرایی و اختلاف در شیوه‌های عملیاتی مالیات‌ستانی، بیش از اختلاف در قواعد و استانداردهای حسابداری و مالیاتی، رفتار مودیان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. چنین الگویی با مطالعاتی که بر نقش عوامل فنی و عملیاتی مانند تفاوت زمان‌بندی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی و ناسازگاری داده‌ها در شکل‌گیری ادعای مالیاتی تأکید کرده‌اند همخوان است (Gao, 2024; Rahmani et al., 2015; Taleb Nia & Movassagh, 2011). هنگامی که مودیان با اختلاف در ثبت اقلام و رویه‌های مالیاتی مواجه می‌شوند، احتمال بروز منازعات و در نتیجه کاهش تمکین افزایش می‌یابد. یافته ما مبنی بر اینکه «تفاوت در زمان‌بندی ثبت اقلام در حسابداری و زمان‌بندی مالیاتی» مؤثرترین تعارض فنی است، با شواهد پژوهش‌های پیشین در ایران و سایر کشورها هم‌راستاست (Jalili et al., 2024; Taleb Nia & Hesni Mogaddam, 2024).

افزون بر این، شواهد موجود نشان می‌دهد که هر چه زیرساخت‌های فناوری و دیجیتال در نظام مالیاتی ناکارآمد باشد، بروز تعارض‌های فنی و عملیاتی افزایش می‌یابد (Belahouaoui & Attak, 2024). در عین حال، اگرچه دیجیتالی شدن خدمات مالیاتی می‌تواند شفافیت و کارایی را بالا ببرد، اما بدون هماهنگی کامل با استانداردهای حسابداری و سازوکارهای فنی، می‌تواند منشأ خطاها و ناسازگاری‌های جدید باشد (Guedrib & Marouani, 2023; Zamani et al., 2024). نتایج تحقیق حاضر از این منظر هشدار می‌دهد که هرگونه تحول دیجیتال در سازمان امور مالیاتی باید همراه با بازنگری در فرایندهای فنی و همسوسازی با استانداردهای حرفه‌ای انجام شود تا از افزایش ناخواسته تعارض‌های جدید جلوگیری شود.

نتایج این پژوهش همچنین با ادبیات مربوط به کیفیت حکمرانی و سلامت اداری هم‌پوشانی دارد. مطالعات متعددی نشان داده‌اند که هرچه کیفیت نهادهای حاکمیتی بالاتر و سلامت اداری بیشتر باشد، فاصله میان مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی کمتر و فرار مالیاتی محدودتر خواهد بود (Amoh et al., 2024; Hasan et al., 2025; Kamasa et al., 2025). یافته ما مبنی بر اهمیت اصلاحات درون‌سازمانی و فنی، با مفهوم «حکمرانی خوب مالیاتی» همسو است که بر تقویت شفافیت، پاسخگویی و کارایی نظام مالیاتی تأکید دارد (Baqerzadeh Khodashahri et al., 2023; Mirzaei & Farsad Amanollahi, 2022). از سوی دیگر، تأثیر کمتر تعارض‌های استاندارد در مقایسه با تعارض‌های فنی، می‌تواند نشان‌دهنده این واقعیت باشد که برای بسیاری از مودیان، فرآیندهای اجرایی و تجربه عملیاتی مهم‌تر از تفاوت‌های تئوریک استانداردهاست. این موضوع تأکید می‌کند که سیاست‌گذاران مالیاتی باید در گام نخست به اصلاح رویه‌ها، شفاف‌سازی دستورالعمل‌ها و تسهیل روندهای رسیدگی بپردازند.

علاوه بر این، یافته‌های تحقیق حاضر با نتایج مطالعاتی که به تأثیر هزینه‌های نمایندگی و تعارض منافع بین مدیران و مالکان شرکت‌ها بر فرار مالیاتی پرداخته‌اند، قابل تبیین است (Bauer et al., 2018; Jamei & Rahman, 2018). هنگامی که پیچیدگی‌های درون‌سازمانی و ضعف کنترل‌های داخلی وجود داشته باشد، مدیران ممکن است برای کاهش بار مالیاتی و افزایش منافع کوتاه‌مدت، اقدام به رفتارهای اجتناب یا فرار مالیاتی کنند. این نکته به‌ویژه در کشورهایی با ساختارهای نظارتی ناکافی و ضعف در اجرای قوانین مالیاتی پررنگ‌تر است (Guedrib & Hamdi, 2025; Ofori & Appiah, 2025).

به طور کلی، نتایج این تحقیق تأکید می‌کند که تمرکز صرف بر اصلاحات کلان یا فرهنگ‌سازی مالیاتی بدون توجه به اصلاحات ساختاری و فنی در نظام مالیاتی ممکن است اثربخشی محدودی داشته باشد. شواهد ارائه‌شده نشان می‌دهد که بهبود فرآیندهای داخلی، کاهش بوروکراسی، همسویی استانداردهای حسابداری و مالیاتی و ارتقای زیرساخت‌های دیجیتال می‌تواند به شکل قابل توجهی شکاف انتظارات را کاهش داده و در نتیجه تمکین داوطلبانه را ارتقا دهد (Belahouaoui & Attak, 2024; Guedrib & Marouani, 2023; Zamani et al., 2024).

این پژوهش با وجود ارائه نتایج معنادار، دارای چند محدودیت است. نخست آنکه جامعه آماری شامل اعضای با تجربه هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بود که اگرچه دانش و تجربه عمیقی در زمینه مالیات دارند، اما ممکن است دیدگاه‌های آنان نسبت به مودیان یا سایر گروه‌های ذی‌نفع متفاوت باشد و نتایج را مستقیماً به همه گروه‌ها تعمیم داد. دوم، داده‌های پژوهش بر اساس خوداظهاری پاسخ‌دهندگان گردآوری شد و امکان وجود سوگیری در پاسخ‌ها وجود دارد. همچنین، ساختار مالیاتی ایران دارای ویژگی‌های خاص قانونی و فرهنگی است و نتایج ممکن است در سایر کشورها با سیستم‌های مالیاتی متفاوت به همان شدت صدق نکند. افزون بر این، پژوهش حاضر عمدتاً بر متغیرهای سازمانی و فنی متمرکز بود و متغیرهای روان‌شناختی، اجتماعی و فرهنگی در سطح خرد و کلان مورد توجه قرار نگرفت.

برای غنی‌تر شدن دانش در این حوزه، تحقیقات آینده می‌توانند چند مسیر را دنبال کنند. نخست، استفاده از روش‌های ترکیبی کیفی و کمی و به‌کارگیری داده‌های میدانی از مودیان مالیاتی، حسابداران و مدیران بنگاه‌ها می‌تواند دیدگاه‌های چندجانبه‌تری ارائه دهد. دوم، بررسی نقش متغیرهای فرهنگی و اجتماعی، از جمله سرمایه اجتماعی، اعتماد عمومی و هنجارهای اخلاقی در کنار عوامل سازمانی و فنی توصیه می‌شود. سوم، انجام مطالعات تطبیقی بین‌المللی و بین‌منطقه‌ای می‌تواند درک بهتری از تفاوت‌های ساختاری و نهادی ارائه دهد و امکان الگوبرداری از کشورهایی با موفقیت بیشتر در کاهش شکاف انتظارات را فراهم سازد. همچنین، تحلیل اثر فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و کلان‌داده در بهبود شفافیت و کاهش تعارض‌های فنی، مسیر ارزشمندی برای پژوهش‌های آینده است.

یافته‌های این پژوهش پیامدهای مهمی برای سیاست‌گذاران و مدیران سازمان امور مالیاتی دارد. در سطح عملی، ضروری است که اصلاحات اداری برای کاهش بوروکراسی و ساده‌سازی فرآیندهای مالیاتی در اولویت قرار گیرد. همچنین، بازنگری و هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری و مالیاتی و ایجاد سامانه‌های دیجیتال یکپارچه می‌تواند اختلافات فنی را کاهش دهد. توانمندسازی کارکنان سازمان مالیاتی در زمینه استفاده از ابزارهای تحلیلی و فناوری اطلاعات، و افزایش شفافیت و دسترسی مودیان به اطلاعات، می‌تواند اعتماد را بازسازی کرده و تمکین داوطلبانه را ارتقا دهد. افزون بر این، تدوین راهبردهای آموزشی و اطلاع‌رسانی هدفمند به مودیان برای کاهش برداشت‌های نادرست و ابهامات مقرراتی اهمیت ویژه‌ای دارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Amoh, J. K., Ofori-Boateng, K., Nsor-Ambala, R., & Bugri Anarfo, E. (2024). Tax efforts and tax evasion-economic development Nexus. Does institutional quality matter? *Congent Economics & Finance*, 11(2), 224-225. <https://doi.org/10.1080/23322039.2023.2243174>
- Baqerzadeh Khodashahri, R., Azad-del, M. R., & Baqerzadeh Khodashahri, R. (2023). Designing a Model of Good Governance for Promoting Administrative Health in the Tax System. *Tax Research Journal*, 31(107), 106-128. <https://doi.org/10.61186/taxjournal.33.59.106>
- Bauer, T., Kourouxous, T., & Krenn, P. (2018). Taxation and agency conflicts between firm owners and managers: a review. *Business Research*, 11(4), 33-76. <https://doi.org/10.1007/s40685-017-0054-y>
- Belahouaoui, R., & Attak, E. H. (2024). Exploring the relationship between taxpayers and tax authorities in the digital era: evidence on tax compliance behavior in emerging economies. *International Journal of Law and Management*. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-02-2024-0064>
- Gao, Y. (2024). A Brief Analysis of The Differences Between Accounting Standards and Tax Laws. *Frontiers in Business Economics and Management*, 12(3), 197-201. <https://doi.org/10.54097/uqn9qfrs>
- Guedrib, M., & Hamdi, Z. (2025). Investigating tax risk's influence on tax avoidance and debt costs: evidence from France. *Journal of Financial Crime*, 32(2), 321-336. <https://doi.org/10.1108/JFC-03-2024-0111>
- Guedrib, M., & Marouani, G. (2023). The interactive impact of tax avoidance and tax risk on the firm value: new evidence in the Tunisian context. *Asian Review of Accounting*, 31(2), 203-226. <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2022-0052>
- Hasan, A., Anwar, W., Zhang, J. H., & Marques, A. (2025). Corporate tax avoidance and narrative disclosure tone: a developing country perspective. *Meditari Accountancy Research*, 33(1), 114-143. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2024-2314>

- Hossain, M. S., Ali, M. S., Ling, C. C., & Fung, C. Y. (2024). Tax avoidance and tax evasion: current insights and future research directions from an emerging economy. *Asian Journal of Accounting Research*, 9(3), 275-292. <https://doi.org/10.1108/AJAR-09-2023-0305>
- Izadkhasti, H. (2016). Analyzing the Impact of Corruption and Quality of Governance on Tax System Performance: A Dynamic Panel Data Approach. *Iranian Development Economic Analysis*, 4(1), 93-118.
- Jalili, S., Ebrahimi Moghaddam, M., & Nazari Hosseini, S. H. (2024). The Relationship Between Assessed-Reported Tax Difference and Firm Risk with Attention to the Role of Institutional Shareholders. *Journal of Accounting and Management Outlook*, 7(94), 160-171.
- Jamei, R., & Rahman, H. (2018). Investigating the Effect of Agency Costs on the Tax Gap with a Structural Equation Modeling Approach. *Quarterly Journal of Empirical Accounting Research*, 8(1), 185-209.
- Kamasa, K., Nortey, D. N., Boateng, F., & Bonuedi, I. (2025). Impact of tax reforms on revenue mobilisation in developing economies: empirical evidence from Ghana. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 41(1), 1-15. <https://doi.org/10.1108/JEAS-01-2022-0011>
- Kassa, E. T. (2022). Factors influencing taxpayers to engage in tax evasion: evidence from Woldia City administration micro, small, and large enterprise taxpayers. *Journal of Innovation and Entrepreneurship*, 10(8), 1-23. <https://doi.org/10.1186/s13731-020-00142-4>
- Mirzaei, E., & Farsad Amanollahi, G. (2022). Identifying Effective Factors on Desirable Tax Governance in Iran. *Journal of Accounting and Management Auditing Knowledge*, 11(44), 297-308.
- Motallebi, M., & Alizadeh, M. (2024). Investigating the Relationship Between Macroeconomic Variables and Tax Evasion Using Nonlinear Approaches. *Journal of Stable Economy*, 5(2), 151-181.
- Nerré, B. (2008). Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 153-167. [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50011-7](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50011-7)
- Ofori, E., & Appiah, M. O. (2025). Multinational tax evasion and money laundering: examining the financial investigation system in Ghana. *Journal of Money Laundering Control*, 28(2), 442-462. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2024-0150>
- Osborne, R. E., Baughn, N., & Kriese, P. N. (2007). Bridging the Gap Between the Humanities and the Social Sciences. *International Journal of the Humanities*, 3(1), 61-66. <https://doi.org/10.18848/1447-9508/CGP/v05i01/43465>
- Rahmani, A., Molanazari, M., & Arbabi Bahar, Z. (2015). Investigating the Relationship Between Assessed Tax Difference and Reported Tax with Tax Avoidance. *Tax Research Journal*, 23(25), 71-89.
- Richardson, G. (2007). The Influence of Culture on Tax Systems Internationally: A Theoretical and Empirical Analysis. *Journal of International Accounting Research*, 6(1), 57-79. <https://doi.org/10.2308/jiar.2007.6.1.57>
- Sheikhasani, A., Faghihi, A., & Daneshfard, K. (2018). Pathology of Tax Policy-Making in the Islamic Republic of Iran: A Study of the Value Added Tax System. *Tax Research Journal*, 26(38), 131-165.
- Siyam, H., Amin Rashti, N., Mehrabian, A., & Seifipour, R. (2023). Investigating Factors Affecting Tax Evasion in Hard-to-Tax Companies Using a Nonlinear Impact Method. *Quarterly Journal of Applied Economics*, 13(44), 19-35.
- Sjursen, I. H. (2023). Accountability and taxation: Experimental evidence. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 216(2), 386-432. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2023.10.015>
- Taleb Nia, G., & Hesni Mogaddam, F. (2024). Designing a Corporate Tax Compliance Model with Attention to the Role of Government and the Mediating Role of Economic Conditions. *Accounting and Auditing Research Quarterly*, 16(62), 203-222.
- Taleb Nia, G., & Movassagh, R. (2011). Major Reasons for the Difference Between Reported Profit and Final Taxable Profit of Legal Entities. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 11(3), 133-153.
- Tarmidi, D., Suryati, A., & Purwaningsih, S. (2020). Tax Evasion: Impact of Internal and External Factors, An Individual Tax Payer Perception. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 10(5). <https://doi.org/10.6007/IJARBS/v10-i5/7240>
- Unda, L. A., Gong, Z., Benati, K., & Loh, C. M. (2023). Role expectations and shared accountability: A framework for school governance. *Financial Accountability & Management*, 39(4), 790-808. <https://doi.org/10.1111/faam.12322>
- Zamani, L., Barzuyan Shirvan, S., Karimi Ja'fari, F., & Ansari, M. (2024). Investigating the Impact of Government Electronic Services on Tax Evasion with the Moderating Role of Information and Communication Technology. *Tax Research Journal*, 32(61), 170-218. <https://doi.org/10.61186/taxjournal.32.61.170>