

Determining Effective Factors on Tax Evasion using the Method of Meta-Analysis

Majid Sameti ¹, Afsaneh Izadi ², Saeed Fathi ³

1. Corresponding Author, Associate Professor, Department of Economics, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran. Email: majidsameti@ase.ui.ac.ir
2. PhD Student in Urban and Regional Economics, Department of Economics, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran. Email: izadi3991@gmail.com
3. Associate Professor, Department of Management, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran. Email: s.fathi@ase.ui.ac.ir

Article Info

Article type:

Research Article

Article history:

Received: 15 March 2021

Accepted: 3 August 2021

Keywords:

Tax avoidance,
Tax evasion,
Meta-Analysis Method,
Iran.

ABSTRACT

Taxes as one of the economic policy tools reduce the welfare of taxpayers gradually, which leads them to avoid paying taxes, either legally or illegally and it has caused a drastic and worrying reduction in government revenue through taxes. Tax evasion phenomena is one of the essential economic problems in developing countries including Iran increasingly. Also, misalignment and asymmetric information of tax system of the countries about the causes of tax evasion can be added to expand it. Identifying the factors that cause tax evasion is very effective in preventing it and helping to estimate the amount of tax evasion in the community. There have been studies on the causes of tax evasion in recent years in different approach. In this paper, the meta-analysis approach has been used to determine the factors affecting tax evasion and the severity of their relationship with tax evasion for Iran. The results showed that variables such as economic factors, per capita income, technology factors, social factors, legal factors, inflation, cultural factors, trade restriction, tax burden, unemployment and government volume are factors that influence tax evasion and the cultural factors have the highest impact on tax evasion and the income per capita has the lowest impact. Factors affecting tax evasion, respectively, the most effective and their correlation coefficient are cultural factors (0.577), legal factors (0.543), social factors (0.539) and economic factors (0.467), volume Government (0.399), trade restrictions (0.392), inflation (0.367), unemployment (0.357), tax burden (0.241), technology factors (0.194) and per capita income (0.192).

Cite this article: Sameti, M., Izadi, A., & Fathi, S. (2021). Determining Effective Factors on Tax Evasion using the Method of Meta-Analysis Abstract. *Stable Economy and Sustainable Development*, 2 (2), 1-22. DOI: 10.22111/SEDJ.2021.38231.1113



© The Author(s).

Publisher: University of Sistan and Baluchestan

DOI: 10.22111/SEDJ.2021.38231.1113

تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل

مجید صامتی^۱، افسانه ایزدی^۲، سعید فتحی^۳

۱. نویسنده مسئول، دانشیار گروه اقتصاد، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. رایانامه: majidsameti@ase.ui.ac.ir
۲. دانشجوی دکترای اقتصاد شهری و منطقه‌ای، دانشگاه اصفهان، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، گروه اقتصاد، اصفهان، ایران. رایانامه: izadi3991@gmail.com
۳. دانشیار گروه مدیریت، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. رایانامه: s.fathi@ase.ui.ac.ir

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی	مالیات به عنوان یکی از ابزارهای سیاستی اقتصاد، بهترین و مهمترین منبع درآمد دولت است که به تدریج رفاه مالیات‌دهندگان را کاهش می‌دهد و این مسئله آنها را به نپرداختن مالیات چه به صورت قانونی و چه به صورت غیرقانونی ترغیب می‌کند. یکی از معضلات اساسی نظام مالیاتی کشورها از جمله ایران افزایش روز افزون فرارهای مالیاتی است. همچنین عدم آگاهی دولتمردان از علل فرار مالیاتی می‌تواند به گسترش آن بیافزاید. شناسایی عواملی که باعث به وجود آمدن فرار مالیاتی می‌شود، در پیشگیری از آن بسیار مؤثر است و کمک می‌کند تا بتوان میزان فرار مالیاتی موجود در جامعه را برآورد نمود. در سال‌های اخیر مطالعاتی در رابطه با علل فرار مالیاتی با رهیافت‌های متفاوت انجام شده است. در این مقاله با استفاده از روش فراتحلیل، عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و همچنین شدت ارتباط آنها با فرار مالیاتی برای کشور ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهند که متغیرهای عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل تکنولوژی، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار مالیاتی، بیکاری و حجم دولت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌باشند و بیشترین شدت تأثیرگذاری را عوامل فرهنگی و کمترین شدت تأثیرگذاری را درآمد سرانه بر فرار مالیاتی می‌گذارند. عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی به ترتیب بیشترین شدت تأثیرگذاری و ضریب همبستگی آنها عبارتند از: عوامل فرهنگی (۰/۵۷۷)، عوامل قانونی (۰/۵۴۳)، عوامل اجتماعی (۰/۵۳۹) و عوامل اقتصادی (۰/۴۶۷)، حجم دولت (۰/۳۹۹)، محدودیت تجاری (۰/۳۹۲)، تورم (۰/۳۶۷)، بیکاری (۰/۳۵۷)، بار مالیاتی (۰/۲۴۱)، عوامل تکنولوژی (۰/۱۹۴) و درآمد سرانه (۰/۱۹۲).
تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۲۵	
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۱۲	
واژه‌های کلیدی:	
اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، روش فراتحلیل، ایران.	

استناد: صامتی، مجید؛ ایزدی، افسانه؛ و فتحی، سعید (۱۴۰۰). تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل. *اقتصاد باثبات و توسعه*

پایدار، ۲ (۲)، ۲۲-۱. DOI: 10.22111/SEDJ.2021.38231.1113



حق مؤلف © نویسندگان.

ناشر: دانشگاه سیستان و بلوچستان

۱. مقدمه

بخش عمده درآمدهای مالیاتی از طریق دو کانال فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از دست می‌رود؛ به عبارتی این دو پدیده نقش بسزایی در کاهش درآمدهای مالیاتی دولت را ایفا می‌کنند. به سادگی نمی‌توان میان فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تمایز قائل شد؛ ولی اینها دو پدیده کاملاً مجزا هستند. تفاوت مشهود آنها در قانونی و غیرقانونی بودن آنهاست. اجتناب مالیاتی فعالیت کاهش بدهی مالیاتی در چارچوب قانون می‌باشد که به وسیله بکارگیری روزنه و خلاءهای موجود در قوانین با سوء نیت است، اما طبق قوانین انجام می‌شود و مجازاتی به دنبال ندارد. (Agrawal, 2007)

در اجتناب مالیاتی به طور عادی شخص حقیقی یا حقوقی، فعالیت پرمالیات را با فعالیت کم‌مالیات جایگزین می‌کند (Kaliz & Jones, 2009). فرار مالیاتی اقدامات غیرقانونی برای عدم پرداخت مالیات یا پرداخت مالیات کمتر به صورت گزارش‌غیرواقعی میزان پایه مالیاتی -درآمد، سود، ثروت، مصرف و مانند آن- است و یا ثبت‌غیرواقعی فعالیت مشمول مالیات به جای فعالیت غیرمشمول مالیات و مشابه آن است. شایع‌ترین اشکال فرار مالیاتی عبارتند از: تخفیف‌های مالیاتی بیش از حد مجاز، تقاضای معافیت، کمتر از واقع گزارش کردن درآمد و یا بیش از حد واقع گزارش دادن هزینه‌ها و کسورات (Kaliz & Jones, 2009). فرار مالیاتی در اکثر کشورها مخصوصاً در کشورهای در حال توسعه که دارای سیستم مالیاتی ضعیف هستند و همچنین مشکلات متعدد اقتصادی و اجتماعی وجود دارد، یک مشکل جدی و فراگیر شده است. ایران هم از این قضیه مستثنی نیست. به دلیل مبهم بودن جریان نقل و انتقال وجوه پولی و مالی در ایران و حجم قابل توجه اقتصاد زیرزمینی، فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای مؤثر دولت از این محل مشهود و ضعف درآمدی برای اجرای سیاست‌های بازتوزیع را دامن زده است. از طرفی، به دلایل مذکور فعالیت‌های مولد و اشتغال‌زا که اساساً توزیع درآمد را به معنای واقعی بدنبال دارند، تمرکز نظام مالیاتی بر اخذ مالیاتی حداکثری از آنهاست. ولی فعالیت‌های غیرمولد و زیرزمینی از چشم نظام مالیاتی پنهان و مشمول مالیات نمی‌شوند. این موضوع سبب خواهد شد سرمایه‌گذاری مولد در کشور کاهش و جریان وجوه به سمت فعالیت‌های واسطه‌گری و غیرمولد حرکت نماید. شناخت دقیق عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و میزان تأثیرگذاری آنها، باعث تشخیص و برطرف نمودن فرار مالیاتی می‌شود. اقتصاددانان و پژوهشگران مطالعات فراوانی برای کشف این علل انجام داده‌اند. این مطالعات نتایج گوناگون و همچنین عوامل تأثیرگذار متنوعی را بر فرار مالیاتی مشخص نموده‌اند که گاه شباهت‌هایی و در برخی موارد دارای تناقضاتی می‌باشند و به همین دلیل سازمان‌های مرتبط مالیاتی به درستی نمی‌توانند از نتایج بهره‌مند شوند. کشف تمامی و دقیق این علل با یک بررسی کلی و همچنین تجزیه و تحلیل بر مطالعات انجام شده، به این دلیل مهم است تا به نقطه نظر

مشترک رسیده و دولت بتواند جهت پیشگیری فرار مالیاتی سیاست‌های مطلوب را اتخاذ کند. بر این اساس هدف اصلی این مقاله پاسخ به این سؤالات است که مؤثرترین عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی کدامند؟ و اثر این عوامل به چه میزان است؟

از آنجا که در مطالعات داخلی به طور پراکنده به بررسی فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن پرداخته شده است، این مطالعه اولین بار در ایران با استفاده از روش فراتحلیل تمامی عوامل را جمع‌آوری می‌کند و مؤثرترین علل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی را شناسایی و همچنین بر اساس میزان شدت، آنها را رتبه‌بندی می‌کند که وجه تمایز پژوهش حاضر با دیگر مطالعات است. مقاله حاضر به شرح زیر سامان داده شده است:

پس از مقدمه در بخش دوم مبانی نظری و در بخش بعدی مروری بر مطالعات داخلی و خارجی ارائه شده است. تشریح کامل فراتحلیل در بخش چهارم آمده و در بخش پنجم نتایج حاصل از فراتحلیل و تجزیه و تحلیل آن توضیح داده شده است. نهایتاً در قسمت آخر جمع‌بندی و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲. مبانی نظری

۲-۱. فرار مالیاتی

به طور کلی، مدل‌های فرار مالیاتی از دو دیدگاه کلان و خرد بررسی شده‌اند:

در دیدگاه کلان، افزایش نرخ‌های مالیاتی (به ویژه بیشتر از سطح مشخصی) موجب کاهش انگیزه کار می‌گردد، استراحت‌جانشین کار و پرداخت مالیات می‌شود؛ در نتیجه تولید در بخش رسمی اقتصاد و درآمد مالیاتی دولت کاهش می‌یابد. در صورت وجود امکان فرار از مالیات، اثر آن از طرف عرضه اقتصاد قابل بررسی است.

در دیدگاه خرد افراد و بنگاه‌ها با توجه به منافع و هزینه‌های مورد انتظار حاصل از فرار مالیاتی به تصمیم‌گیری عقلانی در مورد آن (فرار مالیاتی) می‌پردازند. در این تصمیم‌گیری‌ها و تجزیه و تحلیل فرار، متغیرهایی مانند ریسک، عدم اطمینان، جریمه‌های مربوط به فرار مالیاتی، احتمال کشف فرار و عوامل فرهنگی و اجتماعی و هنجارهای رفتاری انسان‌ها، نقش دارند. بسیاری از مدل‌های فرار کاربردی، اساساً از دیدگاه خرد و بدون توجه به اصول اخلاقی طراحی شده‌اند (Mousavi Jahromi & Tahmasebi Boldaji, 2009). در توضیح فرار مالیاتی عمدتاً با دو جریان عمده مواجه هستیم: ۱- مدل‌های نئوکلاسیکی ۲- رویکرد نهادگرا؛ نقطه آغاز مدل نئوکلاسیکی به سال ۱۹۷۲ باز می‌گردد که مقاله مشهور «فرار از مالیات بر درآمد: یک تحلیل نظری» توسط مایکل آلبینگهام و آگنار ساندمو در نشریه اقتصاد عمومی به چاپ رسید. نظریه

مذکور بعدها به «مدل استاندارد فرار مالیاتی» معروف شد و آلینگهام و ساندمو، خود با عنوان «تحلیل A-S» از آن نام بردند. این مدل مبتنی بر روش‌شناسی «اقتصاد جرم» گری پِکر (۱۹۶۸) بوده و با استفاده از عوامل اقتصادی، سعی در توضیح پدیده فرار مالیاتی دارد. در این مدل فرض بر آن است که مؤدی مورد نظر، متأثر از عوامل اجتماعی و روانی تأثیرگذار بر رفتار تمکین نیست. مدل مذکور از حداکثرسازی مطلوبیت مورد انتظار حاصل از تصمیم فردی مؤدی مالیاتی و اصل عقلانیت فردی برای این کار کمک می‌گیرد. در حقیقت، مؤدی مالیاتی مقدار درآمد اظهاری خود را بر اساس اصل حداکثررسانی سود مورد انتظار از بازی فرار مالیاتی تعیین می‌کند (Khan Jan, 2005). بدین ترتیب مطلوبیت مورد انتظار حاصل از تصمیم فردی مؤدی مالیاتی از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$EU=(1-P)U(Y-tD)+PU(Y-tD-F[Y-D]) \quad (1)$$

$$\text{یا } EU=(1-P)U(N)+PU(C) \quad (2)$$

در اینجا درآمد فرد Y و نرخ مالیات متناسب (که بر درآمد اظهارشده اعمال می‌شود) t و احتمال تشخیص فرار مالیاتی برابر با p است. در صورت تشخیص فرار مالیاتی، درآمد اظهار نشده مشمول جریمه خواهد شد. اگر D سطح درآمد اظهار شده فرد باشد و فرار مالیاتی موفقیت‌آمیز (یعنی تشخیص داده نشود)، درآمد خالص N برابر tD Y است. اما اگر فرار مالیاتی تشخیص داده شود، جریمه ای به درآمد اظهارنشده تعلق می‌گیرد و درآمد خالص برابر $C = Y - tD - F(Y - D)$ است. چون نرخ جریمه F از نرخ مالیات t بزرگتر است، در صورت تشخیص فرار، وضع فرد بدتر می‌شود. حال فرد با انتخاب سطحی از D مطلوبیت انتظاری خود را حداکثر می‌کند و سطح بهینه فرار مالیاتی زمانی مشخص می‌گردد که:

$$dEU/dD = -t(1-p)U'(N) - (t-F)pU'(C) = 0 \quad (3)$$

معادله بالا سه اثر تغییر در متغیرهای نرخ مالیات، جریمه و احتمال تشخیص را نشان می‌دهد. تئوری آلینگهام و ساندمو بیان می‌کند که نرخ مجازات یا احتمال کشف بالاتر، فرار مالیاتی را کاهش و نرخ مالیات بالاتر، آن را افزایش می‌دهد. آنها دو روش را برای مهار نمودن فرار مالیاتی پیشنهاد می‌کنند؛ افزایش مجازات و جریمه‌ها و افزایش بودجه اداره دارایی برای افزایش کارایی مبارزه با فرار مالیاتی، مؤثر خواهد بود (Kaliz & Jones, 2009). با توجه به چند بُعدی بودن بحث فرار مالیاتی، انتقادات متعددی بر مدل‌هایی مشابه مدل استاندارد فرار مالیاتی که تنها عوامل اقتصادی را مورد توجه قرار می‌دهند، شد. همچنین، برخی از اقتصاددانان نئوکلاسیک در پاسخ به انتقادات مذکور تلاش کردند تا مدل استاندارد فرار مالیاتی را تعدیل نمایند. از آن جمله می‌توان

کاول (۱۹۹۰، ۲۰۰۲) را نام برد که یک مدل فرار مالیاتی را با درآمد درونزا که در آن مدل تخصیص سبد دارایی با مدل عرضه نیروی کار متداول ترکیب شده است، عرضه می‌کند (Frederiksen, Graversen & Smith, 2004).

با بی‌اعتنایی به عوامل غیراقتصادی، نظریه‌های دیگری به وجود آمدند که فرار مالیاتی، تنها معلول عوامل اقتصادی نیست؛ عوامل دیگری هم بر این پدیده اثرگذارند که اقتصادی نیستند و کارکرد عوامل رفتاری نظیر فرهنگ، هنجارهای عرفی، اخلاق، برداشتهای ادراکی مؤدیان از کارکرد نهادهای رسمی و... را مدنظر قرار دادند. از آن جمله می‌توان به رویکرد نهادگرایی آلن و مارتینز-وازکوئز که به بررسی نقش نهادها در فرار مالیاتی و تعدیل مدل استاندارد بر مبنای آن پرداخته‌اند، اشاره کرد. آنها کمبود نهادهای اجتماعی مؤثر در ارتقاء هنجار تمکین را عامل زیربنایی فرار مالیاتی در همه کشورها، مخصوصاً کشورهای در حال توسعه قلمداد می‌کنند. وجود یک هنجار اجتماعی مبین آن است که اگر فرد باور داشته باشد که تمکین مالیاتی یک هنجار ارزشمند اجتماعی است، بدان عمل خواهد کرد و برعکس، اگر رفتار عدم تمکین مالیاتی فراگیر شود، در آن صورت هنجار اجتماعی تمکین از میان خواهد رفت. دیدگاه آلن و مارتینز-وازکوئز مبین این نکته نیز هست که اگر دولت، به عنوان یک نهاد رسمی مؤثر، بتواند بر هنجار اجتماعی تمکین تأثیر مثبت بگذارد، تصمیم‌سازی‌های آن را می‌توان ابزاری کارآمد در مقابله با کسانی که از پرداخت مالیات فرار می‌کنند، قلمداد نمود (Khan Jan, 2009).

آثار پژوهشی نرّه نیز از دریچه فرهنگ مالیاتی، مسئله فرار مالیاتی را مورد عنایت قرار داده و پژوهش‌های متعددی را در کشورهای روسیه و اتریش به انجام رسانیده است. طبق تعریف این پژوهشگر، «فرهنگ مالیاتی یک کشور به خصوص، تمامی آن نهادهای رسمی و غیررسمی مربوطه است که با سیستم مالیات ملی و اجرای عملی آن، که به طور تاریخی درون فرهنگ یک کشور جای گرفته‌اند، مرتبط می‌باشد و شامل وابستگی‌ها و قید و بندهایی است که به سبب تعاملات مداوم آنها ایجاد شده‌اند». به زعم نرّه، برای تدوین سیاست‌های خوب، نباید ساختار فرهنگ مالیاتی ملی نادیده گرفته شود (Pajhvyvan, Omidipour, Mohammadi & Memarnejad 2015).

اسپایسر (۱۹۸۶) به عوامل روان شناختی مثل ناهنجاری شناختی اشاره می‌کند که به موجب آن وقتی فرد به شیوه ای ناسازگار با عقاید و باورهایش عمل می‌کند، احساس ناراحتی می‌کند که این احساس ناراحتی تغییر در باورهای فرد را تحریک می‌کند. اگر مؤدیان، بیشتر و بیشتر به فرار مبادرت کنند، شاید به خودی خود موجب از میان رفتن هنجارهای اجتماعی و کاهش هزینه‌های روانی فرار مالیاتی شود. اسپایسر و لاندستد (۱۹۷۶) نشان دادند دانستن عده افرادی که مبادرت به

فرار کرده‌اند، احتمال فرار مالیاتی فرد را افزایش می‌دهد و به این لحاظ دیگر نمی‌توان هنجارهای اجتماعی را نادیده گرفت.

پس با توجه به رویکردهای ذکر شده علل فرار مالیاتی را می‌توان به صورت زیر دسته‌بندی کرد:

- عوامل اقتصادی همانند نرخ مالیات

- عوامل غیراقتصادی همانند فرهنگ، هنجارهای عرفی، اخلاق، برداشتهای ادراکی مؤدیان از کارکرد نهادهای رسمی، عوامل روان‌شناختی و اجتماعی.

۲-۲. فراتحلیل؛ تعریف، مزایا و معایب

فراتحلیل را هنر ترکیب تحقیقات و تحلیل تحلیل‌ها می‌نامند. در این روش، تحلیل‌ها و تحقیقاتی که درباره یک موضوع انجام شده است، گردآوری می‌شود و مورد تحلیل دوباره قرار می‌گیرد و تحقیقات در طیف خاصی از ضعیف به قوی رتبه‌بندی می‌شود. (Wolf, 1986) در تعریفی دیگر فراتحلیل، «روش شناسی بررسی نظام‌مند مجموعه‌ای از پژوهش‌ها، صورت‌بندی دقیق فرضیه‌ها، جستجوی جامع و تهیه ملاک یا حذف مقاله‌ها، ثبت و نگهداری ترکیب آماری داده‌ها و اندازه‌های اثر بررسی‌های متعدد، جستجوی تعدیل‌کننده‌ها و متغیرهای میانجی برای تبیین آثار و گزارش نتایج است (Taleb, Piri & Mohammadi, 2010). «فراتحلیل رویکرد پژوهشی است که کمک زیادی به پژوهشگر می‌کند تا به ترکیب مناسبی از نتایج کمی مطالعات متضاد و غیرمتضاد در گذشته دست پیدا کند. فراتحلیل به پژوهشگران کمک می‌کند تا به نتایجی دقیق‌تر و معتبرتر از آن چیزی دست یابند که در تک تک مطالعات میدانی یا بررسی کیفی مجموع مطالعات گذشته حاصل شده است. فراتحلیل در تحلیل‌های همبستگی و علی بررسی اثرات و شناخت اجزای یک پدیده کاربرد زیادی داشته و می‌تواند اطلاعات مفیدی برای جهت‌دهی مطالعات آینده در اختیار دانشمندان یک علم قرار دهد. در فراتحلیل، پژوهشگر باید داده‌های موردنیاز خود را در گزارشات منتشر شده از مطالعات صورت گرفته قبلی دنبال کند. در واقع، جامعه آماری یا واحد تجزیه و تحلیل در روش فراتحلیل، مطالعات گذشته است که در آن به بررسی رابطه بین دو متغیر یا حضور اجتماعی یک متغیر پرداخته می‌شود (Rosenthal & DiMatteo, 2001).

نخستین فراتحلیل، عملاً در سال ۱۹۰۴ توسط کارل پیرسون (برای تعیین میزان تأثیر واکسیانسیون علیه آبله در رابطه با بازماندگان) انجام شد و اصطلاح فراتحلیل برای نخستین بار در سال ۱۹۷۶ توسط جین گلاس در انجمن آموزشی آمریکا به کار برده شد. نزدیک به دو دهه بعد از

قرن بیستم در زمینه‌هایی مانند زیست پزشکی و علوم رفتاری نیز توسعه پیدا کرد (Sohrabi-Fard, 2006).

فرا تحلیل نوعی پژوهش است که دارای ویژگی‌های زیر است:

- فراتحلیل یک نظریه نیست بلکه تحلیل تحلیل‌هاست. (Glass, 1976)
- انجام فراتحلیل اقتضا دارد که تعداد قابل توجهی از کارهای پژوهشی در موضوعی واحد در جامعه موجود باشد. از این رو، انجام آن تنها در زمینه‌ها و موضوعاتی امکان پذیر است که حداقل به لحاظ کمی تعداد مطالعات در آن قابل توجه باشد. بنابراین فراتحلیل کل پژوهش‌های انجام شده در موضوعی خاص را در برمی‌گیرد و مرورها و تجدیدنظرهایی که صرفاً تعداد اندکی از پژوهش‌ها را در برمی‌گیرند، فراتحلیل نیستند (Azkia & Tavakoli, 2006).
- فراتحلیل به پژوهشگران کمک می‌کند تا به جای اعتماد به یک تحقیق، به تحلیلی جامع از کل مطالعات استناد کنند و دید کل نگری از مجموعه این مطالعات به دست آورند. (Rezvani, 2011).
- فراتحلیل بین نتایج ناسازگار و متناقض مطالعات متعدد در یک زمینه خاص، یکپارچگی و همبستگی ایجاد می‌نماید (Fitzgerald & Rumrill, 2003).
- فرا تحلیل مزایای متعددی دارد که برخی از آنها عبارتند از:
 - رویکرد فراتحلیل به علت فراهم کردن نتیجه‌گیری مطمئن تر نسبت به روش‌های مروری دیگر، شکاف‌های موجود بین موضوعات پژوهشی را پر می‌کند و در نتیجه زمینه پژوهش‌های بعدی را به پژوهشگران نشان می‌دهد. در واقع، فراتحلیل روشن می‌کند که موضوع تا چه اندازه شناخته شده است و تا چه اندازه به بحث و بررسی بیشتر نیاز دارد (Kulik & Kulik, 1989).
 - روش فراتحلیل با مقایسه کردن تضاد و تشابه نتایج موجود با نتایج مطالعات گذشته، روشی را برای ترکیب نتایج این مطالعات پیشنهاد می‌کند و در مورد نظر پژوهشگران در رابطه با یک موضوع خاص از گذشته تاکنون اظهار نظر می‌کند (Rosenthal & DiMatteo, 2001).
 - پژوهشگری که با استفاده از رویکرد فراتحلیل پژوهش‌های مرتبط با یک موضوع خاص را بررسی می‌کند، به احتمال کمتری به پیش داوری‌های ذهنی دچار می‌شود (Izanloo & Habibi, 2011).

- روش فراتحلیل به دلیل دقت و ظرافت آن و استفاده از روش‌های آماری قدرتمند، به ارتباطات خاص بین متغیرها دست پیدا می‌کند و به آزمون فرضیاتی می‌پردازد که در مطالعات گسترده نمی‌توان آنها را بررسی نمود. (Izanloo & Habibi, 2011)

هرچند رویکرد فراتحلیل دارای مزایای متعددی است، اما محدودیت‌ها و معایبی دارد که برخی از آنها عبارتند از:

- فراتحلیل تا حدی در انتخاب موضوعاتی که مورد بررسی قرار می‌دهد، همیشه نوعی انحراف ذاتی دارد. جستجوهای کامپیوتری برای مقالات و همچنین مقاله‌های ارائه شده در نشریات، لزوماً کامل نیست. معمولاً در فراتحلیل پژوهشگران سعی می‌کنند مطالعات قابل دسترس در موضوع مورد نظر را به دست آورند، ولی برخی مطالعات منتشر نمی‌شوند؛ به ویژه اگر منجر به نتایجی شده‌اند که معناداری آماری ندارند. این محدودیت در بررسی کیفی و کارهای میدانی نیز وجود دارد و پژوهشگر را به نفع نتایج معنادار منحرف می‌کند (Rosenthal & DiMatteo, 2001).

- این روش توجه افراطی به کمیت‌ها، اعداد و ارقام دارد و به کیفیت و روند مسائل کیفی در بررسی مطالعه‌ها و نتایج آنها کمتر عنایت دارد (Izanloo & Habibi, 2011).

- فراتحلیل بیش از حد بر اثرهای انفرادی متذکر می‌شود و به گونه‌ای نظامدار تنها روابط انفرادی بین متغیرهای مستقل و وابسته را ارزیابی می‌کند (Hunter & Schmidt, 1990).

- هیچ نوع روش واحدی برای انجام رویکرد فراتحلیل وجود ندارد. (Sohrabi-Fard, 2006)

۲-۳. مراحل انجام فراتحلیل

در مرحله اول، موضوع پژوهش یا مسئله‌ای که قرار است در فراتحلیل پاسخ آن ارائه شود مشخص می‌گردد. زمانی که موضوع پژوهش بررسی ارتباط بین دو متغیر است متغیرهای مستقل و وابسته باید تعیین گردند (Rosenthal & DiMatteo, 2001).

در مرحله دوم تلاش بر آن است که حداکثر مطالعات منتشر شده در بررسی ارتباط بین متغیرهای تعیین شده در مرحله اول گردآوری شود که شامل نسخه‌های چاپی نشریات علمی معتبر مرتبط با موضوع پژوهش، منابع کامپیوتری و اینترنتی نشریات مرتبط و معتبر با استفاده از کلیدواژه‌های مناسب، استفاده از مقالات ارائه شده در سمینارها یا همایش‌های مختلف، پایان‌نامه‌های دانشگاهی و طرح‌های پژوهشی مراکز دولتی و خصوصی است (Fitzgerald & Rumrill, 2003).

در مرحله سوم مطالعات مناسب مرتبط با موضوع که دارای اطلاعات کافی و لازم مورد نظر پژوهش هستند، گزینش و غربال می‌شوند. مطالعات مورد بررسی باید دقیقاً متغیر مستقل و وابسته مورد نظر در فراتحلیل را بررسی کرده باشند. هر مطالعه‌ای که انتخاب می‌شود باید اطلاعات کافی و لازم مورد نظر در پژوهش را دارا باشد.

در مرحله چهارم اطلاعات مربوط به مقادیر متغیرهای پژوهش از گزارش‌های مطالعات گذشته استخراج می‌شود. در مرحله آخر اطلاعات با استفاده از روش‌های آماری بسته به نوع مطالعه تحلیل می‌شوند. (Fathi, Khodadad Hosseini & Elahi, 2007)

۳. پیشینه پژوهش

در این بخش از پژوهش، به مرور مطالعات تجربی مرتبط با موضوع مقاله پرداخته می‌شود که ابتدا مطالعات داخلی بیان و سپس مطالعات خارجی ارائه می‌گردد.

در مطالعاتی که در ایران انجام شده نظیر مطلبی، علیزاده و فرجی دیزجی (۱۳۹۷) که عوامل رفتاری را بر فرار مالیاتی در نظر گرفتند و به این نتیجه رسیدند که روحیه مالیاتی و بار مالیات بر واردات از علل اصلی پیدایش اقتصاد سایه‌ای و فرار مالیاتی هستند. همچنین مطالعه دیگر افشارپور و کارشناسان (۱۳۹۷) در رابطه با فرار مالیاتی در خوزستان انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که بین فرار مالیاتی با فقر و بیکاری در استان خوزستان رابطه معنی داری وجود دارد. پژوهش دیگری که در ارتباط با فرار مالیاتی ورزشکاران و مربیان حرفه‌ای شهر اصفهان توسط خداپرست، سلطان حسینی و سلیمی (۱۳۹۷) انجام شده است، نشان می‌دهد که عدم گسترش فرهنگ مالیاتی، در میان عوامل فرهنگی، ناتوانی تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی، در میان عوامل فناوری و نرخ‌های بالای مالیاتی برای ورزشکاران و مربیان، در میان عوامل دولتی و قانونی مهمترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی است. مطالعه مهم دیگر می‌توان به هادیان و تحویلی (۱۳۹۲) اشاره نمود که تأثیر چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که در بلندمدت، هر چهار متغیر مورد نظر با فرار مالیاتی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار داشته‌اند.

در ارتباط با روش فراتحلیل در حوزه اقتصاد مطالعات چندانی صورت نگرفته است؛ ولی در این میان می‌توان به مطالعه‌ای که توسط اکبری، مؤذن جمشیدی و اکبری (۱۳۹۲) در زمینه محیط کسب‌وکار ایران انجام گرفته اشاره نمود. آنها با بهره گرفتن از روش فراتحلیل ۱۱۰ منبع علمی را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که مهمترین عواملی که در مطالعات به عنوان عوامل مؤثر بر بهبود فضای کسب و کار شناخته شده‌اند عبارتند: نظام مالیاتی، نظام حقوقی و

قضایی، دسترسی به تسهیلات مالی، ثبات سیاسی، حاکمیت قانون، نااطمینانی نرخ ارز و نرخ تورم، بازار سرمایه فناوری اطلاعات و ارتباطات و ایجاد بانک اطلاعات ملکی و از سایر عوامل مانند اندازه دولت، نظام بروکراسی، سرمایه اجتماعی، نهادهای مالی و... غفلت شده است.

در مطالعات خارجی نظیر یامن و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی مقایسه‌ای تأثیر کیفیت محیط نهادی (IEQ) در فرار مالیاتی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا (قبل از ۲۰۰۴) و جدید (بعد از ۲۰۰۴) اتحادیه اروپا پرداختند. نتایج آنها نشان داد که رابطه بین IEQ و فرار مالیاتی بین کشورهای عضو قدیم و جدید متفاوت است. در حالی که کیفیت نظارتی، پاسخگویی، کنترل فساد، ثبات سیاسی و اثربخشی دولت تعیین کننده قابل توجهی در میزان فرار مالیاتی در کشورهای قدیم اتحادیه اروپا است، اما اثربخشی دولت تنها عامل مهم در کشورهای عضو جدید اتحادیه اروپا است. در مطالعه‌ای دیگر از سوتریسنو و دولاریف (۲۰۲۰) که با استفاده از روش فراتحلیل رابطه هنجارهای اجتماعی، دینداری و فرهنگ ملی با فرار مالیاتی را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند هنجارهای اجتماعی برای مبارزه با فرار مالیاتی مؤثر نیستند، اما دینداری ابزاری مفید برای کاهش فرار مالیاتی است و از لحاظ نظری، فرهنگ ملی به عنوان یک هنجار اجتماعی بر فرار مالیاتی نقشی اساسی دارد. در تحقیقی دیگر، دولاریف و همکاران (۲۰۱۹) رابطه بین عوامل تعیین کننده بر فرار مالیاتی را بر اساس فراتحلیل ۴۷۸ مقاله منتشر شده بین سال‌های ۱۹۷۸ تا ۲۰۱۸، بررسی نمودند. آنها به این نتیجه رسیدند که تنها نرخ مالیات تأثیر قابل توجهی بر فرار مالیاتی دارد و تأثیرگذاری حساسی و حق بیمه بر فرار مالیاتی قابل توجه نیست. گادفرد و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای از طریق پرسشنامه از ۶۶۲ دانشجوی دانشکده بازرگانی دانشگاه غنا، نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتار درک شده و الزام اخلاقی را در پیش‌بینی‌های فرار از مالیات، مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند که قصد فرار از مالیات در بین دانشجویان کم است و آنها فرار مالیاتی را عملی غیراخلاقی تصور می‌کنند و همچنین نگرش، هنجارهای ذهنی و تعهدات اخلاقی تأثیرات مهمی در قصد فرار از مالیات دارند.

در بیشتر مطالعات انجام شده یا نظریه نئوکلاسیکی برای علل فرار مالیاتی در نظر گرفته شده یا تنها رویکرد نهاد گرا اعمال شده است. ولی در این مطالعه با استفاده از روش فراتحلیل تمامی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناسایی و دو نظریه به کار گرفته می‌شود.

۴. روش‌شناسی

با توجه به هدف این مقاله که بررسی تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از فراتحلیل مطالعات انجام شده، این مطالعه از نوع تحلیل محتوا و اسنادی و از نظر هدف، کاربردی است و در

قسمت مبانی نظری راجع به فراتحلیل توضیح داده شد. جامعه آماری پژوهش، مطالعات انجام شده در ایران در مورد فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن که تا به امروز در قالب مقاله، پایان‌نامه، پایگاه‌های اینترنتی و... منتشر شده یا به هر طریقی به دست پژوهشگر رسیده است، می‌باشد.

۴-۱. تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فراتحلیل

این مطالعه از طریق فراتحلیل مطالعاتی که در مورد فرار مالیاتی در ایران و عوامل مؤثر بر آن و همچنین عوامل مؤثر بر اقتصاد زیرزمینی، به دلیل اینکه عوامل مؤثر بر اقتصاد زیرزمینی با عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی رابطه مستقیم دارند، انجام شده، درصد شناسایی و برشماری مهمترین عوامل اثرگذار بر فرار مالیاتی است. بدین منظور با در نظر گرفتن ضوابط و ملازمات مورد تأکید در فراتحلیل به منظور استفاده و بهره‌برداری از تحقیقات و پژوهش‌ها در مجموع ۴۸ اثر تحقیقی شناسایی و انتخاب شد. این تحقیقات طیف گسترده‌ای از اهداف پژوهشی را دربرمی‌گرفت. از بین ۴۸ اثر پژوهشی در این حوزه، ۲۰ مورد به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده و مورد بررسی قرار گرفته است. زیرا در این مطالعات ملاک مورد نظر این مطالعه برای روش فراتحلیل یعنی متغیر وابسته فرار مالیاتی و متغیرهای مستقل علل آنها، تعیین شده اند و برای هرکدام از این متغیرها آزمون t یا Z-value مشخص شده است.

عوامل مؤثر به دست آمده از مطالعات انجام شده شامل عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، درآمد حاصل از منابع، عوامل تکنولوژی، عوامل سیاسی، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار مالیاتی، بیکاری و حجم دولت می‌باشند. براساس رویکرد فراتحلیل، برای تأیید یا عدم تأیید این عوامل از آزمون Z-Value استفاده می‌شود. این آزمون توسط نرم افزار CMA2 انجام شده و نتایج آن در جدول ۱ آمده است.

با توجه به نتایج جدول ۱، $p(a \leq \mu \leq b) = 95\%$ که μ (میانگین) در آن منظور متغیر مورد نظر و a و b به ترتیب حد پایین و حد بالا هستند. اگر حد بالا و پایین هر دو در ناحیه مثبت یا هر دو در ناحیه منفی قرار گرفته باشند، پس به ترتیب علامت متغیر مثبت یا منفی و معنادار می‌شود. ولی اگر حد بالا و پایین یکی در ناحیه منفی و دیگری در ناحیه مثبت قرار داشته، μ یا آن متغیر صفر شده و معنادار نیست. در اینجا حد بالا و پایین تمام متغیرها به جز متغیرهای درآمد حاصل از منابع و عوامل سیاسی، یا هر دو در ناحیه مثبت یا هر دو در ناحیه منفی هستند، پس معنادار هستند. ولی متغیرهای درآمد حاصل از منابع و عوامل سیاسی حد بالا و پایینشان در یک ناحیه قرار ندارند؛ در نتیجه معنادار نیستند. برای تمام عوامل به جز درآمد حاصل از منابع و عوامل سیاسی، مقدار قدر مطلق آماره Z از ۲ بیشتر و همچنین سطح معناداری آنها از ۰,۰۵ کمتر است؛

در نتیجه این متغیرها به عنوان عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناخته می‌شوند. ولی مقدار قدر مطلق آماره Z برای درآمد حاصل از منابع کمتر از ۲ (۰,۹۳۴۶۴) و سطح معناداری بیشتر از ۰,۰۵ (۰,۳۴۹۷۶) و همینطور مقدار قدر مطلق آماره Z برای عوامل سیاسی کمتر از ۲ (۱,۵۴۱۸۶) و سطح معناداری بیشتر از ۰,۰۵ (۰,۱۲۳۱۰۸) است. بنابراین، این دو عامل بر فرار مالیاتی مؤثر شناخته نمی‌شوند.

جدول ۱. نتایج آزمون Z-Value توسط نرم افزار CMA2

وضعیت	آزمون فرض صفر		فاصله اطمینان ۹۵٪		متغیر
	سطح معناداری P-Value	مقدار آماره Z آزمون Z-Value	حد بالا	حد پایین	
تأیید	۰	۲۳/۲۸۵۴۶	۰/۴۹۹۳۳۸	۰/۴۳۲۷۴۵	عوامل اقتصادی
تأیید	۰/۰۱۸۴۵۳	۲/۳۵۶۳۸۸	۰/۳۴۱۶۹۱	۰/۰۳۲۷	درآمد سرانه
عدم تأیید	۰/۳۴۹۹۷۶	-۰/۹۳۴۶۴	۰/۱۱۷۸۴۴	-۰/۳۲۲۳۲۵	درآمد حاصل از منابع
تأیید	۰/۰۰۶۰۵	۲/۷۴۵۲۰۸	۰/۳۲۴۷۴۶	۰/۰۵۶۲	عوامل تکنولوژی
عدم تأیید	۰/۱۲۳۱۰۸	-۱/۵۴۱۸۶	۰/۰۱۷	-۰/۱۴۱۷۶۲	عوامل سیاسی
تأیید	۰	۱۴/۸۳۳۶۵	۰/۵۹۲۵۷۹	۰/۴۷۹۶۴۷	عوامل اجتماعی
تأیید	۰	۴۰/۷۰۵۲۷	۰/۵۶۳۸۳۱	۰/۵۲۲۵۰۲	عوامل قانونی
تأیید	۰	۵/۷۰۷۴۸۱	۰/۴۷۵۳۳۴	۰/۲۴۷۴۱۵	تورم
تأیید	۰	۴۴/۸۸۶۳۸	۰/۵۹۶۲۳۴	۰/۵۵۷۸۹۶	عوامل فرهنگی
تأیید	۰/۰۰۰۱۶۳	۳/۷۷۰۲۳۱	۰/۵۵۷۳۴۳	۰/۱۹۶۱۲۸	محدودیت تجاری
تأیید	۰	۷/۹۹۴۹۲۶	۰/۲۹۶۵۷۶	۰/۱۸۳۲۶۸	بار مالیاتی
تأیید	۰/۰۰۰۰۰۶	۴/۵۰۶۶۱۵	۰/۴۸۹۳۲۹	۰/۲۰۷۶۹۶	بیکاری
تأیید	۰	۶/۲۱۶۳۵۵	۰/۵۰۵۲۴۷	۰/۲۸۱۷۷۶	حجم دولت

منبع: یافته‌های پژوهش

به عبارت دیگر، در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت متغیرهای عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل تکنولوژی، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار

مالیاتی، بیکاری و حجم دولت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌باشند. حال که عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناخته شد، توضیح مختصری در رابطه با چگونگی ارتباط آنها با فرار مالیاتی ارائه می‌شود. بار مالیاتی: یکی از مهمترین علل اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی نرخ‌های مالیاتی بالا هستند. مالیات‌ها بر چگونگی انتخاب میان کار و فراغت اثر گذارند، به طوریکه با افزایش مالیات‌ها، سطح درآمد خالص کارگران کاهش می‌یابد و سبب می‌شود که کارگران فراغت را بر کار ترجیح دهند؛ در نتیجه افزایش در بار مالیاتی یک گرایش قوی را برای نیروی کار به سمت اقتصاد زیرزمینی و فرار از مالیات ایجاد می‌کند. از سوی دیگر تولیدکنندگان و بنگاه‌داران با افزایش مالیات‌ها سعی در پنهان کردن همه یا بخشی از فعالیت‌های خود برای فرار از مالیات را دارند. (Piraei & Rajaei, 2015). کبولا و سعادت‌مند (۲۰۰۵) به بررسی رابطه بین نرخ مالیات بر درآمد و فرار مالیاتی طی دوره ۱۹۶۷_۱۹۹۷ در آمریکا پرداختند و به این نتیجه رسیدند که نرخ بالای مالیات بر درآمد منجر به افزایش بیشتر فرار مالیاتی می‌شود.

اندازه دولت: حضور و دخالت سیاستمداران و نظام بوروکراسی در عرصه فعالیت‌های اقتصادی و افزایش در بخش عمومی باعث کاهش انگیزه تولیدکنندگان در بخش رسمی اقتصاد و تحریک آنها به سمت بخش غیررسمی و نپرداختن مالیات می‌شود. (Aigner, Schneider & Ghosh, 1988) بوهن و همکاران (۲۰۰۷) بر این باورند که قوانین دولت، آزادی فرد و انتخاب افراد جذب شده در اقتصاد رسمی را کاهش می‌دهد و هزینه کار در بخش رسمی را بالا می‌برد. ولی چون امکان انتقال این هزینه‌ها از کارفرما به نیروی کار وجود دارد، کارفرما را به سوی اقتصاد سایه ای می‌کشاند. محدودیت تجاری: در کشورهای در حال توسعه علاوه بر محدودیت‌های تعرفه‌ای از سیاست‌های غیرتعرفه‌ای مانند: ممنوعیت واردات یا صادرات برخی از اقلام به طور کلی یا موقت، قطع یا محدود ساختن رابطه تجاری با کشور یا کشورهای خاص، سهمیه‌بندی مقدار واردات یا صادرات تعدادی از کالاها و غیره نیز استفاده می‌کنند. اعمال محدودیت‌های تجاری منجر به این می‌شود که واردات و صادرات به صورت غیرقانونی و قاچاق انجام گیرد و باعث افزایش فرار مالیاتی شود. بنابراین یک راه مقابله با گسترش اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی، کاهش محدودیت‌های قانونی بوده و کاهش تجارت غیرقانونی منوط به آزاد سازی تجاری است که به نوبه خود باعث کاهش فرار مالیاتی خواهد شد (Ashrafzadeh & Mehregan, 2000).

تورم: با توجه به وضعیت نابرابری توزیع درآمد، با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها تعداد زیادی از خانوارها زیر سطح خط فقر قرار خواهند گرفت و فقر و ناتوانی در تأمین حداقل درآمد، انگیزه ورود به فعالیت‌های زیرزمینی را افزایش می‌دهد. بنابراین با گسترش پدیده فقر در جامعه، روی آوردن به فعالیت‌های زیرزمینی نیز افزایش می‌یابد که باعث فرار مالیاتی می‌شود (Sameti et al, 2011).

بیکاری: افزایش بیکاری همراه با فقر و بالا رفتن مخارج زندگی، افراد را وادار به اشتغال در بخش‌های غیررسمی و ورود به اقتصاد زیرزمینی می‌کند. همچنین افرادی که در بخش رسمی شغل خود را از دست داده‌اند، انگیزه پیدا می‌کنند که در بخش غیررسمی مشغول به فعالیت شوند تا حداقل درآمدی داشته باشند و فعالیت در بخش غیررسمی به فرار مالیاتی بالا منجر می‌شود (Giles, 1999). دل آنو، گومز و پارادو (۲۰۰۴) نشان دادند که رابطه مثبتی بین بیکاری و اقتصاد پنهان در اقتصاد کشور پرتغال وجود دارد. این محققان بیان نمودند که فعالیت در اقتصاد پنهان به فرار مالیاتی بالا منجر می‌شود.

درآمد سرانه: این متغیر به طور مطلق اثر مشخصی بر فرار مالیاتی ندارد. با توجه به اینکه افزایش درآمد سرانه می‌تواند معرف رشد اقتصادی باشد، در نتیجه وقتی درآمد سرانه افزایش پیدا می‌کند که رشد اقتصادی وجود داشته باشد و در مرحله‌ای از افزایش رشد اقتصادی موجب افزایش فرار مالیاتی می‌شود و سپس کاهش پیدا می‌کند. لیکن در بعضی از پژوهش‌ها رابطه درآمد سرانه را به طور مطلق منفی یا مثبت در نظر گرفته‌اند، این به دلیل خطی در نظر گرفتن رابطه فرار مالیاتی با درآمد سرانه می‌باشد که به طور مطلق این رابطه خطی نیست.

عوامل اقتصادی: در هر جامعه‌ای عوامل اقتصادی بر روند و اهداف آن جامعه تأثیرگذار است که باید مورد توجه سیاست‌گذاران و دولت‌مردان قرار گیرد (Javid, 2010). با افزایش بسیاری از عوامل همچون ضریب جینی، تعرفه‌ها، درآمدهای نفتی و... رفتار اقتصادی افراد جامعه و دولت‌مردان به سمتی حرکت می‌کند که یا بتوانند با به‌وجود آمدن شرایط نابسامان، رانتی به دست آورند یا به دلیل شرایط بد مالی از طریق فعالیت‌های کاذب درآمد کسب نمایند که با افزایش هرچه بیشتر فعالیت‌های کاذب فرار مالیاتی در جامعه گسترش می‌یابد.

عوامل فرهنگی: مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان آگاهی مردم از مالیات و عکس‌العمل افراد در برابر نظام مالیاتی است (Jalalabadi & Azizkhani, 2006).

یکی از عوامل مهم در پرداخت مالیات، فرهنگ مالیاتی است. بدیهی است سطح دانش، فرهنگ، آرمانها، ارزش‌های سیاسی و اجتماعی، عوامل مهمی هستند که فرهنگ مالیاتی را در جامعه تحت تأثیر قرار می‌دهند. یک عامل بسیار مهم در ترویج فرهنگ پرداخت مالیات در کشورهای پیشرفته، وجود سازمان‌های نظارتی قدرتمند بر نحوه مصرف مالیات در این کشورهاست که عملکرد آنها مالیات دهندگان را مطمئن می‌سازد که مالیات‌های آنها دقیقاً برای همان مصارفی که در بودجه دولت‌ها منظور شده است، پرداخت می‌شود. در کشورهای توسعه یافته، ایمان و اعتقاد قلبی مردم به دولت است. یعنی مردم به چشم خود آثار پرداخت مالیات را در همه زمینه‌های زندگی اعم از

آموزش، درمان و بهداشت، توسعه و عمران شهری، راههای ارتباطی، توسعه شبکه‌های مخابراتی و در نهایت تقویت بنیه دفاعی کشورهای خود لمس و مشاهده می‌کنند. به طور کلی سرمایه اجتماعی قوی در کشورهای پیشرفته وجود دارد که باعث پذیرش فرهنگ مالیاتی می‌شود. بنابراین برای ایجاد فرهنگ مالیاتی مطلوب، باید در مردم باور و اعتقاد عمومی نسبت به مالیات ایجاد شود و مردم نسبت به دولت و پرداخت هزینه‌های آن نگاهی مثبت داشته باشند (Shaffer & Simmons, 2011). یکی از عوامل مهم فرهنگ مالیاتی ضعیف، رانته بودن اقتصاد کشور است. در مجموع پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی به ویژه هنگامی که با انگیزه سودجویی و سوداگری برخی افراد جامعه همراه باشد، می‌تواند نقش مؤثری در کاهش میزان مالیات وصولی و افزایش فرار مالیاتی شود (Azizkhani & Afshari, 2005).

عوامل قانونی: یکی دیگر از عواملی که باعث افزایش اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی می‌شود، پیچیده بودن قوانین و مقررات مربوط به بازارهای کار و کالا می‌باشد. بروکس (۲۰۰۱) معتقد است که با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده تر بودن مقررات و قوانین مالیاتی منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌گردد؛ زیرا این مسئله علاوه بر اینکه آزادی و اختیار افراد برای حضور در اقتصاد رسمی را کاهش می‌دهد، امکان اجتناب از پرداخت مالیات را برای آنها فراهم می‌نماید. علاوه بر قوانین مالیاتی، مقررات موجود در بازار کار، موانع تجاری و محدودیت بازار کار برای کارگران خارجی نیز بر روی حجم اقتصاد زیرزمینی تأثیر می‌گذارد. در مقابل، ساده سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر بسزایی در کاهش فرار مالیاتی و در نتیجه افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی داشته باشد.

ریچاردسون (۲۰۰۶) با بررسی عوامل متعدد اقتصادی و غیراقتصادی بر روی فرار مالیاتی دریافته است که بین تمامی عوامل مؤثر، پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار است. وی معتقد است که در بسیاری از کشورها پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی عامل اصلی فرار مالیاتی می‌باشد.

عوامل اجتماعی: یکی از فاکتورهایی که باعث روی آوردن به مشاغل کاذب و فرار مالیاتی می‌شود، عوامل اجتماعی درون آن جامعه است. هرچه در جوامع امنیت اجتماعی و سرمایه اجتماعی بیشتر باشد، افراد به حکومت و دولت اعتماد بیشتری دارند و از قوانین و مقررات بیشتر پیروی می‌کنند مثل قوانین مالیات. زیرا مردم بر این باورند که پرداخت مالیات برای پیشرفت و توسعه جامعه خود به کار برده می‌شود. ولی هرچقدر فساد در جامعه افزایش یابد، اعتماد مردم بر دولت و سیاستگذاران کمتر می‌شود و پیروی از قوانین کاهش می‌یابد و افراد بیشتری به گریز از مالیات روی می‌آورند.

عوامل تکنولوژی: فناوری‌های جدید، محصولات و فرایندهای جدیدی را به وجود می‌آورند؛ شامل زیرساخت‌های تکنولوژیکی، اینترنت و اینترنت، انتقال فناوری، امنیت اطلاعاتی، فناوری‌های نوین اطلاعاتی و با به وجود آمدن فناوری‌های جدید همچون اینترنت، شغل‌های کاذب بسیاری در فضای مجازی به وجود آمدند که افراد از مالیات‌های گزاف خودداری می‌نمایند (Nasrasfahani, Nasrasfahani & Dalavi Isfahan, 2013).

۵-۱. شدت ارتباط عوامل مؤثر با فرار مالیاتی

حال که عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شناخته شد، براساس رویکرد فراتحلیل و با استفاده از نرم‌افزار CMA2 ضریب همبستگی به دست می‌آید. جدول زیر نتایج ضریب همبستگی و رتبه عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را نشان می‌دهد.

جدول ۲. نتایج شدت ارتباط عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی

متغیر	ضریب همبستگی	رتبه عوامل مؤثر بر حسب شدت ارتباط با فرار مالیاتی
عوامل اقتصادی	۰/۴۶۷	۱. عوامل فرهنگی
درآمد سرانه	۰/۱۹۲	۲. عوامل قانونی
عوامل تکنولوژی	۰/۱۹۴	۳. عوامل اجتماعی
عوامل اجتماعی	۰/۵۳۹	۴. عوامل اقتصادی
عوامل قانونی	۰/۵۴۳	۵. حجم دولت
تورم	۰/۳۶۷	۶. محدودیت تجاری
عوامل فرهنگی	۰/۵۷۷	۷. تورم
محدودیت تجاری	۰/۳۹۲	۸. بیکاری
بار مالیاتی	۰/۲۴۱	۹. بار مالیاتی
بیکاری	۰/۳۵۷	۱۰. عوامل تکنولوژی
حجم دولت	۰/۳۹۹	۱۱. درآمد سرانه

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول ۲، ضریب همبستگی متغیرها بیان می‌کند که عوامل فرهنگی بیشترین شدت تأثیرگذاری بر فرار مالیاتی را دارد و درآمد سرانه تأثیر کمی بر فرار مالیاتی می‌گذارد. این نتیجه نشان‌دهنده این است که باورها و اعتقادات افراد در تصمیم‌گیری آنها و به عبارت دیگر، فرهنگ مالیاتی در تمکین و عدم تمکین مالیاتی بسیار تأثیرگذار است. عامل مؤثر دیگر عوامل قانونی است.

قوانین سخت و پیچیده‌ای که وجود دارد باعث ناامیدی افراد از بسیاری از کسب و کارهایی که به صورت قانونی امکان پذیر بود، می‌شود و افراد به سمت مشاغل زیرزمینی و غیرقانونی می‌روند یا بیکاری گسترش می‌یابد و یا بسیاری از افراد سرمایه دار مهاجرت می‌کنند و از این طریق بسیاری از سرمایه‌های کشور از دست می‌رود. عامل مهم مؤثر دیگر عوامل اجتماعی همانند سرمایه اجتماعی که بین دولت و مردم است، می‌باشد. با افزایش فسادهای دولتی به تدریج اعتماد مردم از دولت کاسته می‌شود و از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند. تمام عوامل دیگر همچون عوامل اقتصادی مثل ضریب جینی، درآمدهای نفتی، تورم، بیکاری، نرخ‌های مالیاتی، اندازه دولت و محدودیت‌های تجاری، اگر به طور فزاینده‌ای افزایش یابند، روز به روز رفاه و قدرت مالی مردم کاهش می‌یابد و به سمت فعالیت‌های زیرزمینی و غیرقانونی سوق داده می‌شوند و این مسایل می‌تواند آثار خارجی منفی از قبیل جرم و جنایت، فحشا و... در جامعه به وجود آورد. همان‌طور که مشاهده می‌کنیم عوامل تکنولوژیکی تأثیر بسزایی ندارند. با پیشرفت تکنولوژی افراد راه‌های بسیاری را برای گریز از مالیات پیدا می‌کنند ولی سیستم‌های کشف و دستگیری فرارهای مالیاتی هم به همان اندازه پیشرفته و قادر به شناسایی مجرمان می‌شوند. در نهایت، تأثیر درآمد سرانه بسیار کم است زیرا در بعضی مطالعات تأثیر کمی بر فرار مالیاتی داشته و در بعضی تأثیر نداشته است.

۶. نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و میزان شدت ارتباط آنها با فرار مالیاتی بود که با استفاده از روش فراتحلیل تمام مطالعات گردآوری و مطالعات مورد نیاز غربالگری شد و عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی تعیین شده در این مطالعات جمع‌آوری گردید. سپس با استفاده از نرم‌افزار CMA2، تأیید یا عدم تأیید این عوامل و میزان شدت تأثیرگذاری آنها بر فرار مالیاتی تبیین شد. نتایج نشان داد: ۱. متغیرهای عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل تکنولوژی، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار مالیاتی، بیکاری و حجم دولت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی هستند. ۲. با توجه به ضریب همبستگی آنها، عوامل فرهنگی بیشترین شدت تأثیرگذاری بر فرار مالیاتی را دارد و درآمد سرانه تأثیر کمی بر فرار مالیاتی می‌گذارد. عوامل تأثیر گذار بر فرار مالیاتی به ترتیب بیشترین شدت تأثیرگذاری و ضریب همبستگی آنها عبارتند از عوامل فرهنگی (۰/۵۷۷)، عوامل قانونی (۰/۵۴۳)، عوامل اجتماعی (۰/۵۳۹) و عوامل اقتصادی (۰/۴۶۷)، حجم دولت (۰/۳۹۹)، محدودیت تجاری (۰/۳۹۲)، تورم (۰/۳۶۷)، بیکاری (۰/۳۵۷)، بار مالیاتی (۰/۲۴۱)، عوامل تکنولوژی (۰/۱۹۴) و درآمد سرانه (۰/۱۹۲).

در مطالعات انجام شده تاکنون با استفاده از روش فراتحلیل، به شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و میزان شدت تأثیرگذاری آنها بر فرار مالیاتی و رتبه‌بندی آن عوامل نپرداخته‌اند؛ ولی در این تحقیق با استفاده از روش فراتحلیل تمامی عوامل مؤثر شناسایی و رتبه‌بندی شد. در پژوهش‌های دیگر تنها اثر چند عامل اقتصادی شناسایی شده یا تنها چند عامل غیراقتصادی تبیین شده است؛ اما در این مقاله تمام عوامل اقتصادی و غیراقتصادی تعیین شد. در بسیاری از مطالعات بیشترین تأثیر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی به عوامل اقتصادی همچون تورم، محدودیت‌های تجاری، اندازه دولت، بیکاری و... تأکید شده است. ولی در این پژوهش مشاهده کردیم که علاوه بر عوامل اقتصادی، عوامل فرهنگی، عوامل قانونی و عوامل اجتماعی هم بسیار تأثیرگذار هستند.

References

- Abdullah Milani, M. & Akbarpour Roshan, N. (2012). Tax evasion due to informal economy in Iran. *Journal of Taxation*, 13(61), 142-167. (In Persian)
- Afsharpour, A. & Karshenasan, A. (2018). Investigating the relationship between tax evasion, poverty and unemployment in Khuzestan province. *Journal of Research in Accounting and Economic Sciences*, 4 (2), 73. (In Persian)
- Agrawal, K.K. (2007). Corporate Tax Planning. (1), *Atlantic Publishers & Distributors (P) Ltd*, Sixth edition, 3-11.
- Aigner, D.J., Schneider, F. & Ghosh, D. (1988). Me and my shadow: estimating hidden economy from time series data. In Barnett, W. A. et al. (Eds), *Dynamic Modeling. Proceedings of the third international symposium in economic econometrics*, Cambridge Press, Cambridge, 297- 334.
- Akbari, N., Moazen Jamshidi, H. & Akbari, M. H. (2013). Meta-analysis of improving the business environment in Iran with emphasis on investment. *The first conference on sustainable development with the approach of improving the business environment, Mashhad, Khorasan Razavi Chamber of Commerce, Industries, Mines and Agriculture*, https://www.civilica.com/Paper-MCCIMA01-MCCIMA01_010.html. (In Persian)
- Alikhani, R., Maran Jori, M. & Babazadeh, F. (2016). Investigating the Effective Factors on Tax Evasion of Taxpayers in the West of Mazandaran province, *Third Global Conference on Management, Economics, Accounting and Humanities at the Beginning of Third Millennium*. (In Persian)
- Allingham, M.G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- Ashrafzadeh, H. & Mehregan, N. (2000). Estimating the size of underground economic activities in Iran. *Proceedings of the National Conference on Commodity Smuggling and Ways to Control It, Tehran: Tarbiat Modares University*, 25-44. (In Persian)

- Azizkhani, F. & Afshari, Gh. (2005). Tax evasion and its impact on GDP and income distribution. *Parliament and Research*, 50 (12), 395_422. (In Persian)
- Azkiya, M. & Tavakoli, M. (2006). Meta-analysis of job satisfaction studies in educational organizations. *Journal of Social Sciences*, 27 (27), 26-1.
- Bahrizadeh, T., Nouri, S., Bahrizadeh, A., A. & Bahrizadeh, A. . Investigating the relationship between inefficient promotion of tax culture, weakness and multiplicity of laws and regulations and the phenomenon of money laundering with tax evasion (Case study: Kowsar city), *Third International Conference on Industrial Management and Engineering with Emphasis on Knowledge Management Excellence and Competitiveness*. (In Persian)
- Bayati, M. & Karimi Tabrizi, M. (2014). Investigating the Causes and Factors Affecting Tax Evasion (Case study of Arak city), *2nd National Conference on Applied Researches in Accounting and Management*, University of Tehran. (In Persian)
- Brooks, N. (2001). Challenges of tax administration and compliance. *Tax Conference, Asian Development Bank*, 1- 35.
- BÜhn, A., Karmann, A. & Schneider, F. (2007). Size and Development of the Shadow Economy and of Do-It-Yourself Activities in Germany. *Cesifo Working Paper*, 2021(1), 1-46.
- Daei Karimzadeh, S. & Jalali Zavareh, K. (2014). Investigating the Factors Affecting Tax Evasion in Iran (From the Perspective of the Employees of the General Directorate of Taxation in Isfahan), *Second National Conference on Management Dynamics, Economic Development and Financial Management, Shiraz*. (In Persian)
- Dell'Anno, R., Gómez, M. & Pardo, A. (2004). Shadow Economy in Three Very Different Mediterranean Countries: France, Spain and Greece. *A MIMIC Approach. Working Paper*, 1-29.
- Dularif, M., Sutrisno, T., Nurkholis & Saraswati, E. (2019). Is deterrence approach effective in combating tax evasion? A meta-analysis. *Problems and Perspectives in Management*, 17(2), 93-113. DOI: 10.21511/ppm.17(2).2019.07
- Fathi, S., Khodadad Hosseini, H. & Elahi, Sh. (2007), presenting a model of the relationship between information technology and the performance of commercial companies; Meta-analysis of measurement factors in the productivity puzzle. *Quarterly Journal of Business Research*, 42 (11), 263_299. (In Persian)
- Fitzgerald, Sh. M. & Rumrill. Jr, Ph.D. (2003). Meta-analysis as a tool for understanding existing research literature. *Speaking of Research*, 21, 97-103.
- Frederiksen, A., Graversen, E. K. & Smith, N. (2004). Tax Evasion and Work in the Underground sector. *Labour Economics*, 12, 613-628.
- Godfred, M., Owusu, Y., Amoah Bekoe, R., Kwasi Anokye, F. & Anyetei, L. (2019). What Factors Influence the Intentions of Individuals to Engage in Tax Evasion? Evidence from Ghana, *International Journal of Public Administration*, (43)13, 1143-1155.

- Golbarani, A. & Faramarzi, A. (2016). Investigation and Identification of Factors Affecting Tax Evasion in Iran Using Vector Error Correction Models (VECM). *Third International Conference on Management and Economics with Resistive Economics Approach, Mashhad*. (In Persian)
- Giles, D.E.A. (1999). Modeling the hidden economy in the tax-gap in New Zealand. *Empirical Economics*, 4/1999(24), 621-640.
- Hadian, E. and Tahvili, A. (2013). Identifying the factors affecting tax evasion in the Iranian economy. *Journal of Planning and Budget*, 2 (18), 39-58. (In Persian)
- Hunter, J.E. & Schmidt, F.L. (1990). Method of meta-analysis: correcting error and bias in research finding. *Newbury Park, CA: Sage*.
- Izanloo, B. & Habibi, M. (2011). Application of meta-analysis in social and behavioral sciences research: An overview of the benefits and bottlenecks and methodology. *Behavioral Science Research*, 1 (9), 70-82. (In Persian)
- Jafari Samimi, A. & Hamzehi A., A. . Investigating the Factors Affecting Tax Evasion: A Case Study of Gold Traders in Mazandaran Province, Economic Research and Policies. (In Persian)
- Jalalabadi, A. & Azizkhani, F. (2006). Expert comment on the plan to form a society of official tax advisors in Iran. *Economic Journal*, 7 (2), 1_12. (In Persian)
- Javid, M., R. (2010). Investigating the willingness of citizens to pay municipal tolls based on the postal model. Case Study of District 21 of Tehran. Master's thesis. Dehaghan unit. (In Persian)
- Karimi M., Sh., Del Angizan, S. & Heydarian, R. (2018). Determining the Effective Factors on the Underground Economy in Iran - in the period 1976-2016, (vector error correction method), *Economic Research*, 53 (2), 367-386. (In Persian)
- Khajavi, M., Rezaei, E. & Khodavisi, H. (2011). Investigating the Underground Economy and Tax Gap in Iran. *Economic Research Journal*, 30(11), 65-90. (In Persian)
- Kalitz, J. & Jones, Ph. (2009). Public Finance and Public Selection. C 1. (Translated by Elias Naderan, Arash Eslami and Ali Cheshmi). *Tehran: Samat Publications. (Original work published in 1998)*. (In Persian)
- Khan Jan, A. (2005). The role of informal institutions in tax evasion (case study of Mashhad city). *Ministry of Economic Affairs and Finance, Research Institute of Economic Affairs, Study Plan, Code 299*. (In Persian)
- Khan Jan, A. (2009). Institutional approach to tax evasion. Tehran: Economic Affairs Research Institute Publications. (In Persian)
- Khodaparast, M., Sultan Hosseini, M. & Salimi, M. (2018). Investigating the tax evasion of athletes and professional coaches with emphasis on cultural, technological, governmental and legal factors. *Journal of Sport Management and Development*, 1 (7), 1-14. (In Persian)

- Kulik, J.A. & Kulik, Ch.C. (1989). The concept of meta-analysis. *International Journal of Education Research*, 13(3), 227-340.
- Lari Dasht Bayaz, M., Ghaem Maghami, K. & kahremi Q. (2016). Investigating the Effective Factors on Tax Evasion in South Khorasan province with Emphasis on Cultural Factors, *Bi-Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 1(1), 139-164. (In Persian)
- Moharrampour, Gh. & Yurdkhani, E. (2016). Investigating the Factors Affecting the Tax Evasion of Legal Entities, *Third International Conference on Management and Economics with Resistive Economics Approach*, Mashhad. (In Persian)
- Mojgan, P., Asgari, F., Rooshan, N. & Saeedi, S. (2016). Investigating the Factors Affecting Tax Evasion of Construction Companies from the Perspective of Taxpayers Study: Qazvin Province, *Second International Conference on Management, Accounting and Economics*, Department of Financial Management, Faculty of Humanities, Abhar Branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran. (In Persian)
- Moradi Haghghat, Gh. (2016). Investigating the effective factors on tax evasion of taxpayers in Semnan province, *Third International Conference on Management and Economics with Resistive Economics Approach*, Mashhad. (In Persian)
- Motalebi, M., Alizadeh, M. & Faraji Dizaji, S. (1397). Estimation of shadow economy and tax evasion taking into account behavioral factors. *Iranian Journal of Applied Economic Studies*, 27 (7), 141-167. (In Persian)
- Mousavi Jahromi, Y. & Tahmasebi Boldaji, F. (2009). Tax evasion in the VAT system: A theoretical model. *Tax Quarterly Journal*, 5 (53), 27-38. (In Persian)
- Nasrasfahani, M., Nasrasfahani, M. & Dalavi Isfahan, M.R. (2013). Investigating the factors affecting tax evasion from the perspective of taxpayers and tax experts. *Islamic Finance Research*, 1, 27-36.
- Omidipour, R. & Pajouyan, J. (2017). Tax Evasion Based on the Income Tax of Legal Entities in Iran (Annual Estimates 2013-1973). *Financial Economics Quarterly*, 39 (11), 27-56. (In Persian)
- Pajhvyan, J., Omidipour, R., Mohammadi, T. & Memarnejad, A. (2015). Estimating the volume of underground economy and tax evasion: An empirical analysis in Iran. *Journal of Taxation*, 28 (76), 69-94. (In Persian)
- Piraei, Kh. & Rajaei, H., A. (2015). Measuring the underground economy in Iran and examining its causes and effects. *Quarterly Journal of Strategic and Macro Policies*, 9 (3), 21_42. (In Persian)
- Rezvani, H.,R (2011). research method in management. Tehran: Mehraban Publishing Institute.
- Rosenthal, R. & DiMatteo, M.R. (2001). Meta-Analysis: recent developments in quantitative Methods for literature Reviews. *Annu. Rev. Psychol*, 52, 59-82.
- Sameti, M., Dalali Esfahani, R. & Shahriafar, M. (2011). The effects of taxation and tax evasion on capital gains studied by OECD countries, 1979-2009.

- Master Thesis. Department of Economics. Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan. (In Persian)
- Sameti, M., Samati, M., & Dalai Milan, A. (2009). Estimation of Underground Economy in Iran (1961-2005): MIMIC method. *International Economic Studies*, 35 (20), 89-114. (In Persian)
- Shafer, C.W.E. & Simmons, R.S. (2011). Effects of organizational ethical culture on the ethical decisions of tax practitioners in mainland. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(24), 647-668.
- Sohrabi-Fard, N. (2006). An overview of the basics of meta-analysis. *Quarterly Journal of Iranian Psychologists*. 10 (3), 169-171. (In Persian)
- Sutrisno, T. & Dularif, M. Collins G. Ntim (Reviewing editor) (2020). National Culture as a Moderator between Social Norms, Religiosity, and Tax Evasion: Meta-analysis study, *Cogent Business & Management*, 7:1, DOI: 10.1080/23311975.2020.1772618.
- Tahan Jalali, B. & Dadgostar Moghaddam, M. Investigating the Relationship between Tax Evasion and the Informal Economy. *Fourth International Conference on Economics, Management, Accounting with Value Creation Approach*. (In Persian)
- Taleb, M., Piri, S. & Mohammadi, S. (2010). A meta-analysis of poverty studies in rural Iran. *Journal of Rural Development*, 2, 23-40. (In Persian)
- Wolf, F. (1986). *Meta-Analysis: Quantitative Methods for Research Synthesis*, (59), SAGE Publications.
- Yamen, A., Allamc, A., Bani, A. & Uyard, M., A. (2021). Impact of institutional environment quality on tax evasion: A comparative investigation of old versus new EU members, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (42), 100-352.