

BIAYA KEPATUHAN PAJAK: PEMETAAN LITERATUR DAN POTENSI PENELITIAN LANJUTAN

Hanik Susilawati Muamarah¹

Program Pascasarjana Ilmu Akuntansi, Universitas Indonesia
hanik.susilawati@ui.ac.id

Marsono^{2*}

Prodi D III Akuntansi, Politeknik Keuangan Negara STAN
marsono@pknstan.ac.id
(*Corresponding Author)

Diterima 3 April 2024

Disetujui 25 Juni 2024

Abstract— *This study aims to investigate the methodological mapping in research on tax compliance costs, as well as to identify relevant further research topics. Information about theories used, measurement methods, research approach, and research context give important insight to identify research gaps and potential methodological developments. Use Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses (PRISMA) approach in literature review, we analyzed 82 articles in the Scopus database from 1993 to 2023. The mapping results show various measurement techniques regarding the costs of tax compliance consisting of internal, external, incidental, psychological, and corruption costs, various theories used, types and contexts of research. The identification shows that there are still few studies with mixed methods and qualitative approaches, as well as difficulties in measuring costs, especially psychological costs. These findings shed light on the need to develop measurements for costs that are difficult to observe directly such as psychological costs, and exploring variables relate to tax compliance cost such as information technology. Exploring compliance costs in the context of MSMEs in both single-country and cross-country studies, especially when regulatory changes occur, and examining the impact of regulatory complexity on tax compliance costs for companies listed on the stock exchange, also another venue of research.*

Keywords: *Tax Compliance Cost; Literature Review; Methodology; MSMEs; PRISMA.*

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Isu mengenai kepatuhan pajak, telah menjadi hal yang menarik perhatian sejak lama. Allingham & Sandmo (1972) mencetuskan *utility theory* yang menjelaskan bahwa wajib pajak akan selalu berupaya memaksimalkan utilitas yang diperolehnya dalam kaitannya dengan keputusan pelaporan dan kepatuhan pajak. Penghindaran pajak secara tidak sah (*tax evasion*) sangat mungkin dilakukan apabila keuntungan melakukannya dianggap lebih besar dibandingkan biayanya. Sampai dengan saat ini, penelitian mengenai kepatuhan pajak telah berkembang dan melihat dari berbagai perspektif, antara lain dari perilaku dan psikologi wajib pajak.

Salah satu hal yang dianggap berpengaruh dalam perilaku kepatuhan pajak ialah kompleksitas sistem administrasi pajak. Kompleksitas akan meningkatkan biaya kepatuhan

pajak dan pada akhirnya akan meningkatkan jumlah wajib pajak yang tidak patuh (Slemrod, 1989). Namun, besarnya biaya kepatuhan pajak yang diukur secara kuantitatif masih belum banyak dilakukan. Identifikasi atas biaya kepatuhan akan bermanfaat bagi administrasi pajak untuk mengembangkan suatu sistem pajak yang ideal dengan biaya kepatuhan dan administratif seminimal mungkin (Slemrod & Sorum, 1984), salah satunya terkait isu regresivitas biaya kepatuhan pajak.

Regresivitas biaya kepatuhan pajak menunjukkan bahwa beban kepatuhan pajak bagi wajib pajak besar ternyata lebih rendah dibandingkan wajib pajak yang lebih kecil. Meskipun secara jumlah biaya ini biasanya lebih besar bagi wajib pajak dengan ukuran usaha yang lebih besar, ketika dihitung dalam persentase terhadap penjualan, wajib pajak kecil menanggung beban yang lebih besar (Lignier & Evans, 2012; Sapiei et al., 2014). Ariff dan Pope (2002) dalam Sapiei et al. (2014) menyebutkan bahwa regresivitas berasal dari skala ekonomi usaha yang menguntungkan perusahaan besar, di samping juga adanya komponen nondiskresioner dari biaya kepatuhan yang harus ditanggung seluruh wajib pajak.

Regresivitas ini salah satunya juga dipicu oleh adanya insentif pajak yang diberikan oleh pemerintah kepada sektor usaha tertentu. Selama periode pandemi dan pascapandemi, perhatian pemerintah kepada sektor usaha, khususnya usaha kecil, meningkat cukup besar. Berbagai fasilitas, baik yang sifatnya fiskal maupun nonfiskal, diberikan sebagai bentuk dukungan pemerintah terhadap kebangkitan dan perkembangan usaha. Namun demikian, pemanfaatan insentif dan fasilitas ini dapat menimbulkan biaya tambahan bagi pengusaha karena banyaknya ketentuan dan hal-hal yang harus dipenuhi untuk dapat memanfaatkannya (Lignier & Evans, 2012).

Besaran biaya kepatuhan pajak menjadi salah satu pertimbangan bagi wajib pajak dalam memutuskan apakah akan patuh atau tidak patuh. Biaya ini merupakan dampak dari regulasi suatu negara, terkait dengan sistem administrasi perpajakan yang diterapkan. Dari sisi *institutional theory*, pengaruh eksternal, salah satunya regulasi, akan menjadi hal yang memengaruhi dalam pengambilan keputusan di suatu organisasi. Wajib pajak, termasuk perusahaan, mengambil keputusan secara rasional. Artinya, keputusan yang diambil ialah sesuatu yang akan memaksimalkan keuntungan bagi mereka sendiri. Dalam perhitungan biaya-manfaat atau untung rugi, *prospect theory* menyebutkan bahwa seseorang cenderung untuk melihat kerugian sebagai pertimbangan utama. Sesuatu yang merugikan, memiliki dampak yang lebih besar dalam pengambilan keputusan dibandingkan sesuatu yang menguntungkan (Kahneman & Tversky, 1979).

Sebagai sumber penerimaan negara di berbagai negara, otoritas pajak perlu merumuskan dan menjalankan berbagai strategi untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Berbagai hasil penelitian menyebutkan adanya hubungan antara biaya kepatuhan pajak dan kepatuhan wajib pajak yang berbeda pada kelompok wajib pajak (Lignier & Evans, 2012; Sapiei et al., 2014). Simpulan ini diperoleh dari penelitian dengan menggunakan berbagai metode dan pendekatan yang bervariasi. Mengingat metodologi penelitian memegang peran penting dalam pengambilan simpulan hasil penelitian, peneliti ingin mengetahui secara lebih detail mengenai perkembangan metodologi penelitian di bidang ini. Selain itu, biaya kepatuhan pajak juga merupakan biaya yang sulit diobservasi secara langsung dalam laporan keuangan, oleh karena itu, memahami bagaimana cara pengukurannya dilakukan akan memberikan wawasan baru untuk pengembangan pengukuran yang lebih akurat.

Penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak telah berkembang luas sampai saat ini, meskipun masih didominasi di beberapa negara, antara lain Amerika Serikat, Malaysia, Australia serta negara-negara Eropa. Beberapa hal yang menjadi penyebab antara lain *tax ratio* yang masih rendah di Amerika Serikat dan beberapa negara Eropa, atau adanya perubahan

sistem administrasi perpajakan, contohnya penerapan *goods and service tax* (GST). *Tax ratio* merupakan salah satu indikator kepatuhan pajak. *Tax ratio* Amerika Serikat yang merupakan salah satu negara maju, ternyata masih di bawah rata-rata negara OECD (OECD, 2022). Informasi mengenai besarnya biaya kepatuhan pajak dan pengaruhnya akan menjadi input untuk perbaikan sistem pajak yang pada ujungnya meningkatkan penerimaan pajak.

Terdapat beberapa jenis biaya yang digunakan untuk mengukur biaya kepatuhan pajak, antara lain biaya internal, eksternal, dan komputasional (Eragbhe & Modugu, 2014) dan biaya psikologis (Pope, 1993). Biaya internal, eksternal, dan komputasional diukur menggunakan satuan moneter dan waktu, sedangkan biaya psikologis lebih sulit untuk diukur.

Wajib pajak yang menanggung biaya kepatuhan pajak memiliki karakteristik yang berbeda-beda dan menggunakan pemajakan yang bisa berbeda. Pemilihan bentuk organisasi (perusahaan/perorangan) untuk kepentingan pajak, salah satunya juga mempertimbangkan faktor pajak (Ayers et al., 1996), terutama kompleksitas peraturan. Semakin rumit administrasi pajak, biaya kepatuhan pajak akan semakin meningkat (Lignier & Evans, 2012; Mahangila, 2017; Ogunfunmilayo, 2020). Untuk menurunkan kerumitan ini, terdapat peraturan khusus yang diberlakukan untuk sektor tertentu, misalnya *presumptive tax* untuk usaha kecil dan menengah.

Salah satu negara yang menggunakan *presumptive tax* untuk UMKM ialah Indonesia. Namun, penggunaan *presumptive tax* hanyalah hal sementara dan pada akhirnya UMKM harus beralih menggunakan tarif umum. Perubahan ke sistem pemajakan umum dapat meningkatkan biaya kepatuhan pajak. Saat ini, dengan menggunakan sistem *presumptive tax*, kepatuhan pajak UMKM Indonesia juga terbilang rendah, berada di angka 15% (World Bank, 2021), dengan angka rasio pajak sebesar 10,9%, di bawah rata-rata negara Asia Pasifik, yaitu 19,8% (OECD, 2023).

Informasi mengenai biaya kepatuhan pajak dapat menjadi masukan bagi pemerintah untuk mengevaluasi sistem pemajakan serta menyusun rencana mitigasi risiko atas dampak yang tidak diinginkan. Sebagai contoh, saat perubahan penerapan GST di Malaysia, Ramli et al. (2015) menemukan bahwa biaya kepatuhan pajak meningkat dari sebelumnya.

Perbedaan bentuk usaha wajib pajak, karakteristik jenis pajak, serta lokasi negara, dapat memberikan hasil yang berbeda mengenai biaya kepatuhan pajak. Perbedaan hasil ini dapat disebabkan oleh perbedaan dari metodologi, jenis biaya, maupun dari cara pengukuran biaya itu sendiri. Perilaku wajib pajak karena adanya biaya kepatuhan pajak, juga dapat dijelaskan menggunakan teori yang berbeda.

Beberapa penelitian juga telah melakukan pemetaan literatur mengenai biaya kepatuhan pajak. Bruce-Twum & Schutte, (2021) melakukan reviu atas metodologi mengenai studi terkait biaya kepatuhan pajak yang dipublikasikan pada tahun 1992-2018. Sementara itu Vishnuhadevi (2021) melakukan pemetaan khusus mengenai *Value Added Tax* (VAT) dan berfokus pada konsep dan komponen kos operasional dari VAT, serta hubungan antara biaya kepatuhan pajak dan kepatuhan pajak pada VAT. Berbeda dengan kedua penelitian tersebut, penelitian ini memperpanjang tahun pengamatan menjadi publikasian sampai dengan tahun 2023 pada basis data Scopus, menambahkan pemetaan mengenai teori, dan menggunakan bantuan perangkat lunak VOS Viewer dalam mengidentifikasi senjang penelitian.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pemetaan metodologi dalam penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak, serta melakukan identifikasi topik penelitian lanjutan yang relevan. Hasil pemetaan memberikan kontribusi dalam dua hal. Pertama, memperkaya pengetahuan mengenai sejauh mana metodologi penelitian untuk menemukan bukti empiris mengenai biaya kepatuhan pajak telah berkembang. Kedua, memberikan wawasan mengenai potensi pengembangan penelitian lanjutan di bidang ini, dengan mempertimbangkan berbagai

perubahan yang ada baik dari sisi pemerintah maupun wajib pajak. Mengingat sampai saat ini pajak masih menjadi sumber penerimaan utama di berbagai negara di dunia, memahami dengan lebih komprehensif mengenai biaya kepatuhan pajak, akan membantu otoritas pemajakan untuk menentukan strategi yang tepat dalam rangka mencapai target penerimaannya.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian, terdapat dua pertanyaan yang ingin dijawab dalam penelitian ini, yaitu:

1. Bagaimana metodologi yang telah dilakukan dalam penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak?
2. Apa saja penelitian lanjutan yang dapat dikembangkan terkait biaya kepatuhan pajak?

Untuk menjawab kedua pertanyaan tersebut, pertama-tama peneliti memetakan literatur yang diperoleh, mengidentifikasi kata kunci, cara pengukuran biaya kepatuhan pajak, jenis penelitian serta teori yang digunakan, dan konteks penelitian. Selanjutnya, berdasarkan hasil identifikasi, peneliti merekomendasikan peluang penelitian lanjutan.

1.2 Telaah Literatur Dan Hipotesis

1.2.1 Kepatuhan Pajak dan Biaya Kepatuhan Pajak

Peningkatan kepatuhan pajak merupakan tantangan yang dihadapi oleh semua negara yang mengandalkan pajak sebagai sumber pendapatannya. Parameter kepatuhan pajak salah satunya diukur menggunakan rasio pajak (*tax ratio*). *Tax ratio* dihitung dengan membagi jumlah penerimaan pajak dengan pendapatan domestik bruto (PDB) (Purnomolastu, 2021). Pada tahun 2021 rasio pajak Indonesia menunjukkan angka 10,9%, di bawah rerata negara Asia Pasifik sebesar 19,8% (OECD, 2023). Oleh karena itu berbagai upaya dilakukan untuk meningkatkan kepatuhan pajak.

Salah satu hal yang menjadi tantangan dalam peningkatan kepatuhan pajak ialah sistem pemajakan yang dianggap kompleks (Edmiston et al., 2003; Gambo et al., 2014; Kaplow, 1996; Marcuss et al., 2013; Musimenta, 2020; Rajagopalan, 2022; Saad, 2014). Oleh karena itu, beberapa negara melakukan simplifikasi dalam pemungutan pajaknya, utamanya bagi sektor informal yang termasuk dalam kelompok *hard-to-tax* (HTT). Salah satu sektor informal ini ialah usaha mikro, kecil, dan menengah (UMKM). Saat ini, UMKM berkembang menjadi suatu sektor yang menjanjikan dan memberikan sumbangan besar terhadap perekonomian. UMKM menjadi bentuk yang dipilih karena tidak terikat dengan legalitas tertentu dalam pendiriannya, dan terhindar dari biaya yang timbul dari kewajiban melakukan pembukuan (Memon, 2013).

Keengganan UMKM melakukan pembukuan memberikan dampak tidak langsung terhadap pemajakan. Ketiadaan sumber untuk verifikasi kesesuaian besarnya dasar pengenaan pajak membuat pemerintah harus mencari cara lain untuk pemajakan UMKM, yang tidak bisa dilakukan dengan cara biasa/normal. Cara yang paling banyak dilakukan ialah melalui simplifikasi peraturan perpajakan (Mahangila, 2017), yaitu dengan menetapkan pajak khusus yang biasa disebut *presumptive taxes*. *Presumptive taxes* lazim digunakan untuk kondisi ketika dasar pengenaan pajak sulit diukur, diverifikasi, dan diawasi sehingga otoritas pajak memilih untuk menggunakan dasar pengenaan dari hal-hal yang dapat diawasi secara langsung (Slemrod & Yitzhaki, 1994). Salah satu contoh pengenaan *presumptive taxes* ialah tarif tunggal yang didasarkan pada peredaran usaha yang digunakan di Indonesia.

Namun demikian, penyederhanaan sistem pemajakan untuk UMKM melalui penggunaan *presumptive taxes*, sampai saat ini belum banyak berperan dalam meningkatkan kepatuhan pajak. Di Indonesia, kepatuhan pajak UMKM berkisar di angka 15% (World Bank, 2021).

Indonesia juga secara bertahap mulai meninggalkan *presumptive taxes* untuk sektor HTT, dan kembali ke sistem pemajakan normal/umum.

Wajib pajak merupakan individu yang pada umumnya berpikir rasional. *Rational Choice Theory* (RCT) mengasumsikan bahwa individu akan mempertimbangkan seluruh biaya (*costs*) dan manfaat (*benefits*) yang timbul dari seluruh alternatif yang ada. Mereka akan memikirkan konsekuensi dari seluruh alternatif, dan akhirnya memilih alternatif yang paling sesuai dengan kepentingannya (Kroneberg & Kalter, 2012). Dalam konteks melaksanakan kewajiban pajak, wajib pajak juga akan mempertimbangkan biaya apa saja yang harus mereka keluarkan dalam rangka mematuhi peraturan pajak, serta manfaat apa yang sudah atau akan mereka terima ketika patuh pajak. Secara sederhana, wajib pajak mungkin akan membandingkan antara jumlah pajak yang telah atau seharusnya mereka bayar, dengan manfaat dari pajak.

Pemerintah sebagai pemungut pajak, juga memiliki kepentingan untuk mengetahui besarnya biaya yang harus dipikul oleh wajib pajak. Selama ini, berbagai investasi dan penyempurnaan dilakukan oleh pemerintah untuk memberikan kemudahan bagi wajib pajak, meningkatkan pelayanan, serta di sisi lain melakukan penguatan sistem pengawasan dan pemeriksaan untuk menindak wajib pajak yang tidak patuh. Namun, menjadi pertanyaan apakah benar seluruh penyempurnaan proses bisnis yang dilakukan akan mempermudah wajib pajak untuk patuh pajak? Salah satu mekanisme yang dapat digunakan untuk mengukur besarnya beban pajak yang ditanggung ialah menghitung besarnya biaya kepatuhan pajak.

2.2 Biaya Kepatuhan Pajak

Biaya administrasi dan biaya kepatuhan dalam sistem pajak yang ideal harus ditekan seminimal mungkin (Slemrod & Sorum, 1984). Hal ini menimbulkan pertanyaan baru mengenai besaran dan karakteristik biaya tersebut agar dapat diukur secara kuantitatif dan dibandingkan dengan biaya yang dikeluarkan dalam menjalankan sistem pemajakan yang berlaku. Lebih lanjut, Slemrod & Sorum (1984) menyebutkan bahwa konsep biaya kepatuhan mengacu pada seluruh biaya yang timbul dari diri wajib pajak sendiri maupun pihak ketiga, dalam rangka memenuhi ketentuan pajak, selain besarnya pembayaran pajak. Biaya yang ditimbulkan tersebut dapat berupa uang dan non-uang.

Lebih lanjut, Sanford (1995, p.1) dalam Richardson & Sawyer (2001) mendefinisikan biaya kepatuhan sebagai:

...the costs incurred by taxpayers in meeting the requirements laid on them by the tax law and the revenue authorities. They are the costs over and above the actual payment of tax and over and above any distortion inherent in the nature of the tax; costs which would disappear if the tax was abolished.

Secara sederhana, dapat diartikan bahwa, biaya kepatuhan pajak merupakan jumlah seluruh biaya yang dikeluarkan dalam rangka memenuhi ketentuan pajak. Biaya ini tidak hanya besarnya pajak yang dibayar, tetapi segala sesuatu yang bersifat bawaan dan harus dipenuhi sesuai dengan sifat dari pajak itu sendiri. Jika pajak dihapus, dengan sendirinya biaya ini juga akan hilang. Senada dengan Slemrod & Sorum (1984), pendapat Sanford juga secara implisit menunjukkan adanya biaya berupa uang dan nonuang.

Slemrod & Blumenthal (1996) mengukur biaya kepatuhan dari jumlah yang dikeluarkan untuk tenaga kerja yang terkait dengan kegiatan terkait pajak internal dan eksternal perusahaan. Kegiatan yang terkait pajak antara lain pembukuan, penelitian, perencanaan, komunikasi, pelaporan SPT, audit, keberatan, persidangan, penyiapan informasi untuk laporan keuangan, dan monitor proses terkait pajak. Mereka menemukan bahwa lebih dari setengah biaya yang dikeluarkan untuk persidangan dan keberatan, merupakan biaya eksternal. Selain itu, biaya

eksternal juga besar untuk pembukuan dan penyiapan informasi dalam rangka penyusunan laporan keuangan. Untuk biaya penelitian, perencanaan, dan audit, sebagian besar dilakukan secara internal. Eragbhe & Modugu (2014) menyebutkan bahwa biaya internal (*internal costs*) merupakan biaya yang dihasilkan dari bagian akuntansi dan administrasi perusahaan, yang berhubungan dengan pajak, sedangkan biaya eksternal (*external costs*) merupakan biaya yang dihasilkan dari jasa pengacara, konsultan, dan penasihat lain.

Selain dari internal dan eksternal, biaya kepatuhan pajak juga dapat dibedakan menjadi biaya penghitungan (*computational costs*) dan biaya perencanaan pajak (*tax planning costs*). Eragbhe & Modugu (2014, p. 68) menyebut *computational costs* sebagai biaya yang tidak terhindarkan dalam rangka menghitung besarnya pajak terutang. Hanfah et al. (2002) dalam Eragbhe & Modugu (2014, p. 68) menyatakan bahwa biaya ini merupakan biaya administrasi berulang yang harus dikeluarkan seefektif mungkin. *Tax planning costs* akan timbul apabila perusahaan berupaya untuk menurunkan atau menghindari jumlah pembayaran pajak melalui cara yang legal, tidak melanggar hukum. Hal ini merupakan upaya untuk meningkatkan profitabilitas perusahaan (Tran-Nam et al., 2000).

Eragbhe & Modugu (2014) juga menyebutkan dua jenis pengelompokan lain untuk biaya kepatuhan pajak, yaitu biaya awal (*commencement costs*) dan biaya berulang (*recurrent costs*). *Commencement costs* merupakan biaya yang muncul hanya saat terjadinya perubahan peraturan, sedangkan *recurrent costs* merupakan biaya yang bersifat rutin. Kelompok lain ialah biaya akuntansi (*accounting costs*) dan biaya pajak (*tax costs*). Namun, kedua biaya ini sulit dipisahkan karena seringkali tumpang tindih (Kirsten, 2007) dalam Eragbhe & Modugu, 2014, p. 69).

Pope (1993b) menambahkan *psychological costs*, yaitu tekanan, kecemasan, dan stres yang dirasakan oleh wajib pajak ketika berusaha melaporkan SPT dengan benar dan tepat waktu. Faridy et al. (2016) juga mengidentifikasi satu komponen biaya yang tersembunyi, yaitu biaya korupsi (*corruption costs*). Biaya ini dianggap penting karena adanya risiko petugas pajak dapat berkolusi dengan wajib pajak untuk kepentingan pribadinya, dengan memanfaatkan rumitnya sistem pajak. Petugas pajak dapat meminta wajib pajak memberikan sejumlah uang dengan balasan yang dianggap menguntungkan bagi wajib pajak.

Ukuran yang paling sering digunakan untuk mengukur besarnya biaya kepatuhan pajak ialah waktu dan biaya, yang meliputi: [1] waktu dalam mengumpulkan dokumen untuk pengisian SPT; [2] biaya tenaga kerja/waktu yang dihabiskan untuk menyelesaikan kegiatan terkait pajak; [3] biaya yang dikeluarkan untuk keahlian khusus terkait pajak, misalnya konsultan; dan [4] biaya insidental, misalnya perangkat lunak, biaya pengiriman, dan sejenisnya. Meskipun dapat dikelompokkan, dalam kenyataannya penghitungan biaya secara kuantitatif merupakan suatu tantangan karena tidak semua wajib pajak memiliki pencatatan yang akurat. Selain itu, adanya persepsi negatif terhadap pajak, membuat masyarakat enggan untuk patuh pajak. Adeyeye & Otusanya (2015) menyebutkan bahwa transparansi dan pengurangan korupsi pajak memiliki dampak yang lebih besar terhadap kepatuhan pajak sukarela.

2. METODOLOGI DAN ANALISIS DATA

2.1 Sumber dan Kriteria

Artikel ini merupakan suatu kajian literatur (*literature review*). Kajian literatur diperlukan untuk mengembangkan pengetahuan melalui keterkaitan antara penelitian kini dan terdahulu, dan memberikan pondasi untuk menentukan arah penelitian ke depan berdasarkan temuan sebelumnya (Massaro et al., 2016). Studi ini akan menggunakan pendekatan PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*).

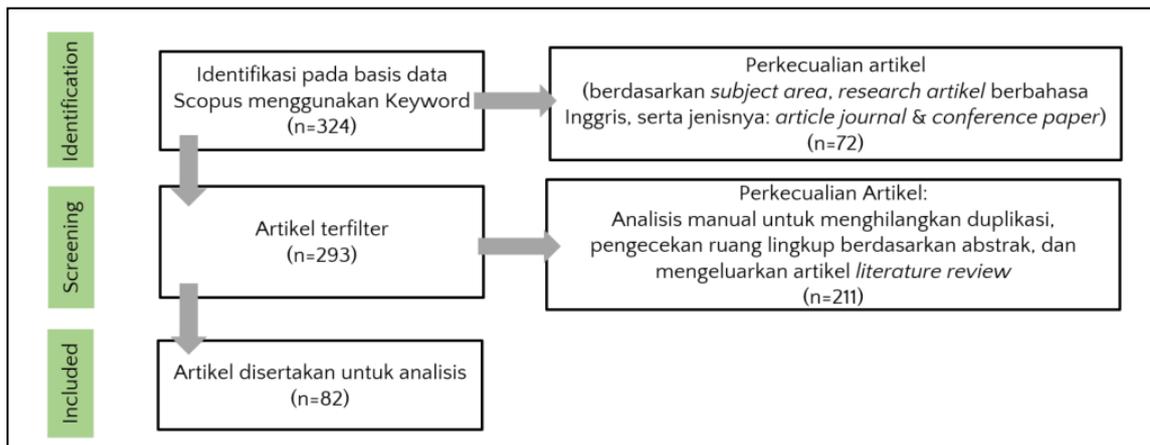
Basis data menggunakan Scopus, dengan pertimbangan bahwa artikel yang dipublikasi pada jurnal yang terindeks di Scopus telah melalui proses *review* yang ketat dan tepercaya. Penentuan artikel yang dianalisis selanjutnya menggunakan kriteria yang ditentukan oleh peneliti berdasarkan tujuan penelitian.

2.2 Proses Pemilihan Artikel

Penentuan artikel diawali dengan pencarian artikel menggunakan kata kunci yang relevan dengan topik. Studi literatur ini menggunakan kata kunci tax AND “compliance cost” OR “compliance burden” OR “compliance fee”. Penggunaan “OR” untuk memastikan bahwa seluruh artikel yang meneliti mengenai biaya kepatuhan pajak dapat terjaring. Berdasarkan kata kunci yang digunakan, terdapat 365 dokumen yang ditemukan.

Atas 365 artikel tersebut, selanjutnya dilakukan filter untuk membatasi area di bidang ekonomi, keuangan, bisnis, manajemen, dan akuntansi, serta ilmu sosial. Filter ini mengurangi jumlah artikel menjadi 324. Filter berikutnya ialah membatasi jenis publikasi hanya berupa artikel yang telah melalui proses *blind review*. Jenis dokumen yang memenuhi ketentuan ini ialah artikel (*article*), bunga rampai (*book chapter*), dan paper dalam konferensi (*conference paper*). Berdasarkan filter ini, diperoleh 297 dokumen. Filter selanjutnya dilakukan untuk memilih dokumen yang berbahasa Inggris, dan diperoleh 293 artikel. Seluruh proses filter ini dilakukan menggunakan fasilitas yang telah disediakan dalam basis data Scopus.

Atas 293 artikel selanjutnya dilakukan pengecekan untuk memastikan tidak adanya duplikasi dan sesuai dengan tujuan penelitian. Pengecekan dilakukan dengan bantuan aplikasi Microsoft Excel dan Mendeley Reference Manager. Artikel diurutkan untuk memastikan tidak ada duplikasi, dan selanjutnya dilakukan pengecekan untuk memastikan kesesuaian dengan topik melalui telaah abstrak. Berdasarkan pengecekan, ditemukan 1 artikel duplikasi, dan 202 artikel dengan ruang lingkup yang tidak sesuai. Dari 101 artikel yang ruang lingkungnya sesuai, terdapat 8 artikel yang merupakan studi literatur dan dikeluarkan dari analisis. Akhirnya, diperoleh 82 artikel yang akan dianalisis. Proses seleksi artikel terdapat pada Gambar 1.



2.3 Proses Ekstraksi Data

Berdasarkan artikel yang telah ditentukan, selanjutnya dilakukan analisis untuk melakukan pemetaan artikel. Pemetaan artikel dilakukan dengan cara mengidentifikasi tahun terbitnya artikel, negara tempat dilakukannya penelitian, kelompok wajib pajak dan jenis pajak yang diteliti, metodologi yang digunakan, serta hasil dari penelitian. Hasil pemetaan dituangkan dalam bentuk tabel, yang selanjutnya ditabulasi dan dinarasikan. Berdasarkan tabulasi tersebut,

diidentifikasi unsur-unsur yang diperlukan untuk menjawab pertanyaan penelitian sebagaimana disajikan pada bagian 3 dan 4.

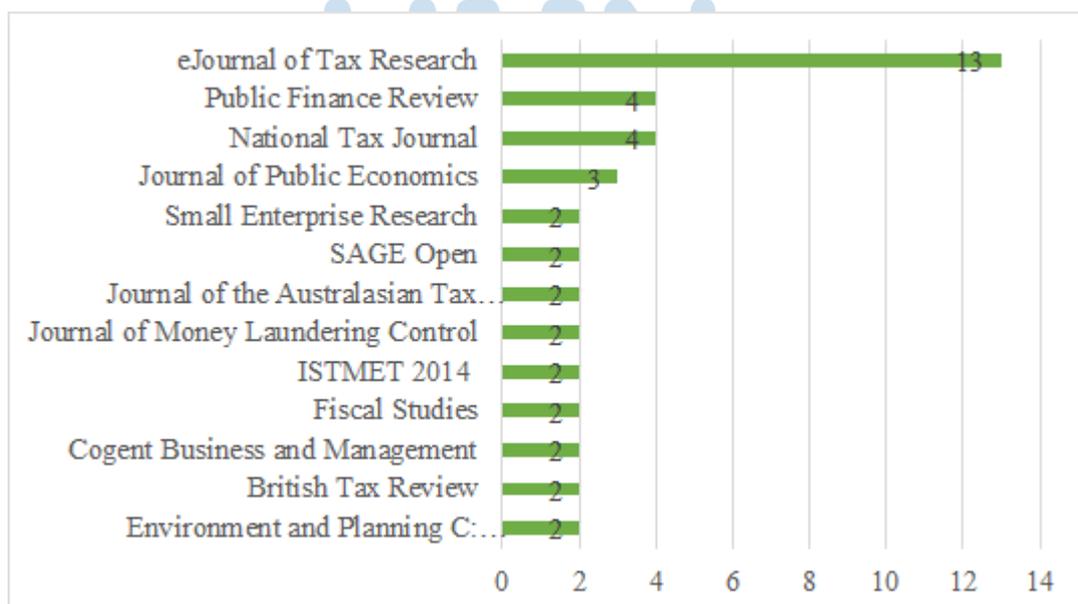
2.4 Potensi dan Mitigasi Bias

Indarti & Lukito-Budi (2020) menyebutkan bahwa terdapat tiga bias yang dapat terjadi dalam studi literatur, yaitu [1] bias seleksi; [2] bias data; dan [3] bias hasil. Bias seleksi terjadi karena adanya ketidakjelasan tujuan dari studi literatur atau penggunaan kata kunci yang kurang sesuai. Bias ini akan mengakibatkan artikel yang diperoleh tidak memberikan hasil sesuai tujuan. Bias data dan bias hasil berasal dari proses input maupun pengolahan data yang kurang akurat yang disebabkan ragam variasi data yang tinggi atau analisis yang kurang tepat, karena subjektivitas peneliti maupun penggunaan aplikasi yang kurang sesuai.

Sebagai upaya pengurangan bias dalam penyusunan kajian literatur ini, peneliti melakukan diskusi dengan akademisi untuk memperoleh pertimbangan terkait penggunaan kata kunci dan langkah-langkah pemilihan artikel. Peneliti juga memiliki latar belakang di bidang pajak, yaitu pernah menjadi pegawai pada DJP lebih dari 10 tahun, yang relevan dengan topik penelitian ini. Proses penelaahan artikel dalam rangka melakukan pemetaan dilakukan tidak hanya melalui abstrak. Dalam hal diperlukan, peneliti membaca keseluruhan artikel dalam rangka perolehan data sesuai tujuan studi literatur.

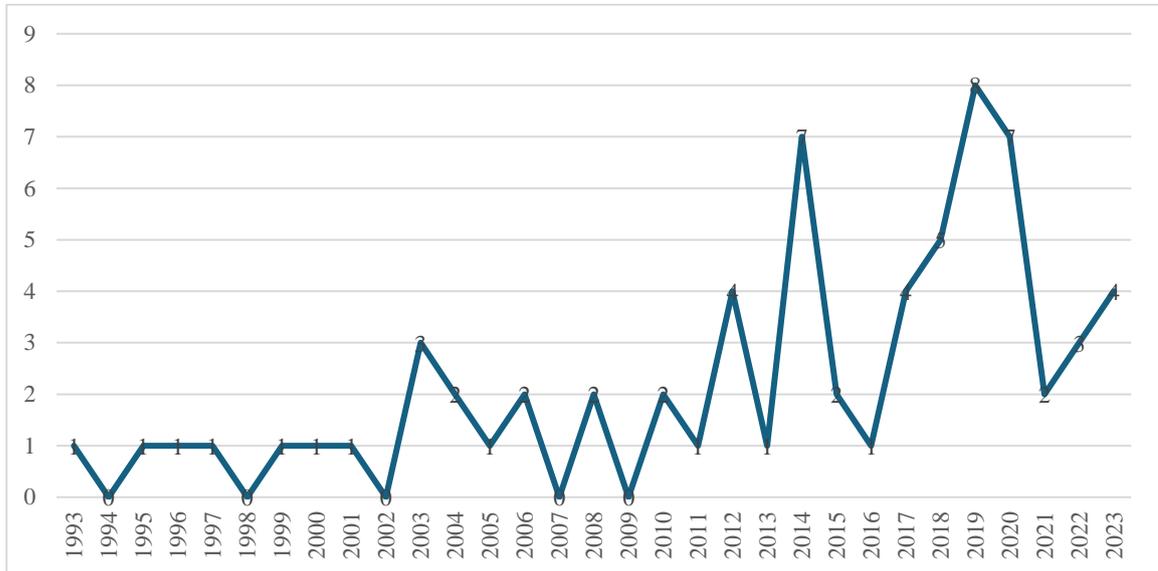
3.5 Gambaran Umum Hasil Pencarian Artikel

Hasil pemilihan artikel menggunakan pendekatan PRISMA menunjukkan terdapat 82 yang relevan dengan tujuan kajian ini. Ke-82 artikel tersebut termuat dalam 53 jenis publikasi, yang terdiri dari 57 jurnal (94,34%), 1 *book chapter* (1,89%), dan 2 prosiding (3,77%). *eJournal of Tax Research* merupakan jurnal yang memiliki jumlah artikel mengenai biaya kepatuhan pajak yang terbanyak, yaitu 13 artikel (15,85%), selanjutnya *National Tax Journal* dan *Public Finance Reviews* masing-masing sebanyak 4 artikel (4,88%). Sebagian besar jurnal hanya memuat satu artikel. Distribusi artikel terdapat pada Gambar 2. Rincian jurnal yang memublikasikan 1 artikel tidak dicantumkan dalam Gambar.



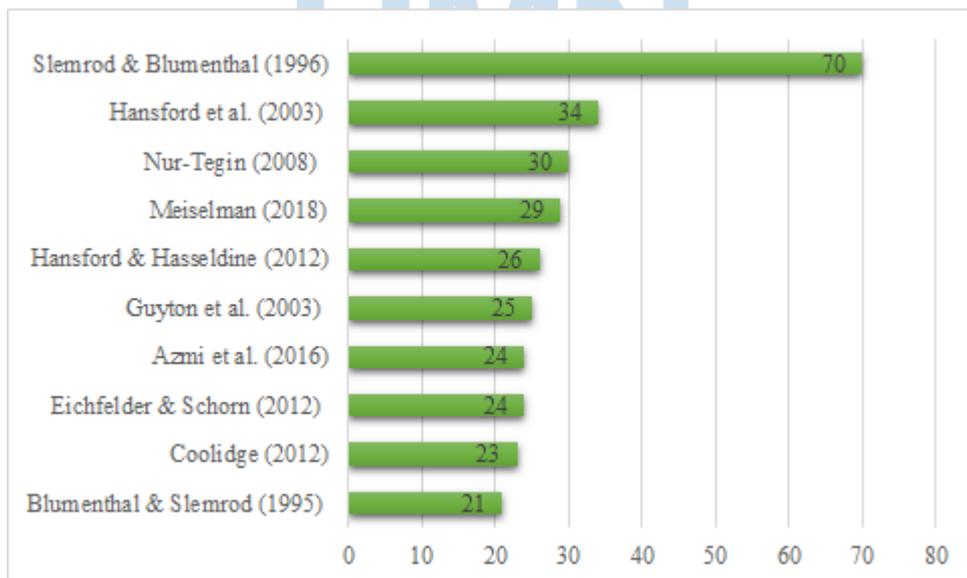
Gambar 2. Daftar Penerbit yang Memuat Lebih dari Satu Artikel

Hasil seleksi artikel menunjukkan bahwa penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak telah dilakukan dalam kurun waktu 1993-2023. Penelitian terbanyak dilakukan pada periode tahun 2014 s.d. 2020 sebanyak 39 artikel (47,56%). Menariknya, pada tahun 2021 s.d. 2023 telah ada 12 artikel (13,41%). Angka ini hanya berbeda 1 publikasian dengan publikasi periode 2000-2006 dan 2007-2013 yang masing-masing sebesar 11 (13,41%) dan 13 (15,85%).



Gambar 3. Jumlah Publikasi per Tahun (1993-2023)

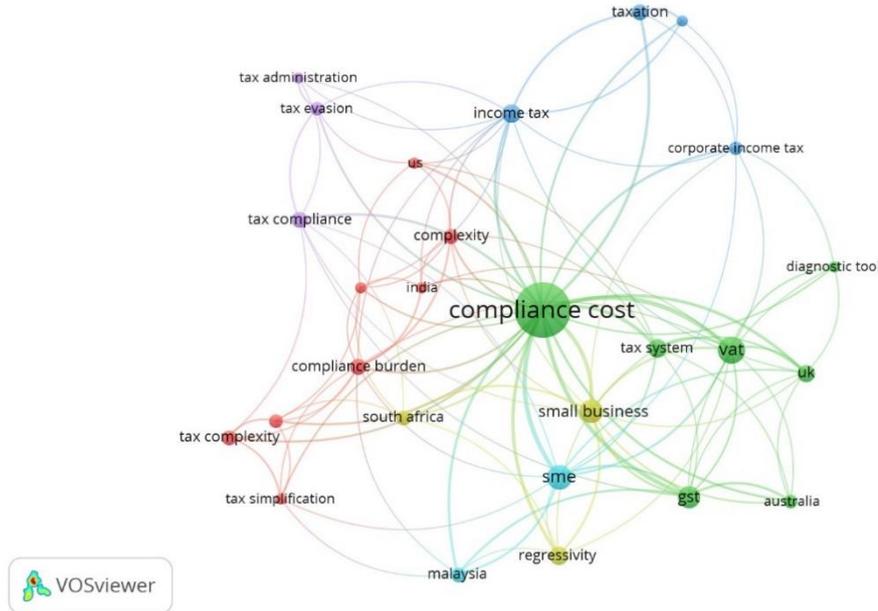
Massaro et al., (2016) menyebutkan bahwa dampak melalui sitasi merupakan salah satu hal yang penting dalam kajian literatur. Ukuran yang sering dipakai untuk sitasi ialah total sitasi atau sitasi per tahun (Biemans et al., 2010). Artikel ini menggunakan jumlah sitasi yang diperoleh dari basis data Scopus. Berdasarkan total sitasi, sepuluh artikel yang paling banyak disitasi terdapat pada Gambar 4.



Gambar 4. Artikel dengan Jumlah Sitasi Terbanyak

3.6 Analisis Data Hasil Pencarian Artikel

Hasil pemetaan untuk jalur penelitian menggunakan aplikasi VOS Viewer menunjukkan hasil sebagaimana terdapat pada Gambar 5.



Gambar 5. Pemetaan Artikel Menggunakan VOS Viewer

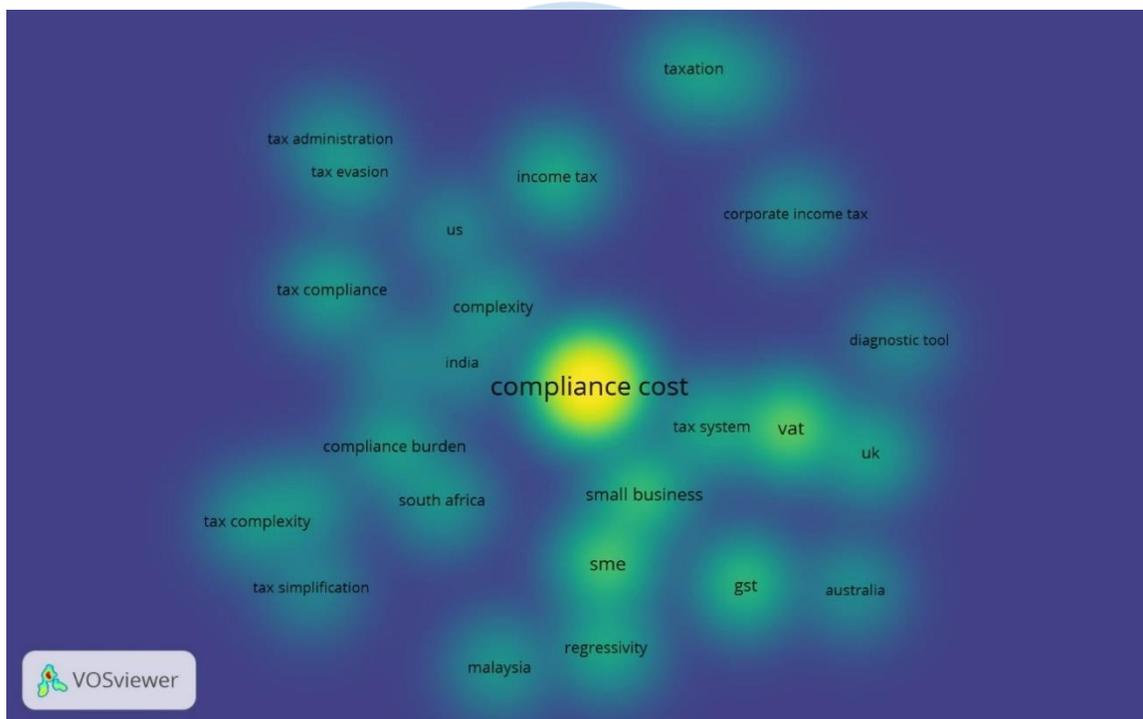
Dari 82 artikel mengenai biaya kepatuhan pajak, terdapat berbagai istilah yang sering muncul dalam penelitian mengenai kepatuhan pajak. Istilah yang paling banyak muncul yaitu [1] *compliance cost*; [2] VAT; [3] SME; [4] *small business*; [5] GST; [6] *income tax*; [7] *tax system*; [8] *regressivity*; [9] UK; dan [10] *tax compliance*.

Tabel 1. Istilah Umum dalam Penelitian Biaya Kepatuhan Pajak

Kluster	Istilah	Jumlah Kemunculan
Kluster 1 (8 istilah)	<i>Compliance burden</i>	6
	<i>Complexity</i>	5
	<i>Tax complexity</i>	5
	<i>Personal income tax</i>	4
	<i>India</i>	3
	<i>Individual taxpayers</i>	3
	<i>Tax simplification</i>	3
	<i>US</i>	3
Kluster 2 (7 istilah)	<i>Compliance Cost</i>	67
	<i>VAT</i>	17
	<i>GST</i>	11
	<i>Tax system</i>	8
	<i>UK</i>	7
	<i>Australia</i>	4
	<i>Diagnostic tool</i>	3
Kluster 3 (4 istilah)	<i>Income tax</i>	8
	<i>Taxation</i>	6
	<i>Corporate income tax</i>	4
	<i>Economic analysis</i>	3
Kluster 4	<i>Small business</i>	12

Kluster	Istilah	Jumlah Kemunculan
(3 istilah)	<i>Regressivity</i>	8
	<i>South Africa</i>	5
Kluster 5 (3 istilah)	<i>Tax compliance</i>	6
	<i>Tax evasion</i>	4
	<i>Tax administration</i>	3
Kluster 6 (2 istilah)	<i>SME</i>	14
	<i>Malaysia</i>	5

Untuk pemetaan penelitian berdasarkan topik, Gambar 6 menunjukkan bahwa topik yang sudah banyak diambil ialah terkait regresivitas (*regressivity*), kompleksitas pajak (*tax complexity*), dan kepatuhan pajak (*tax compliance*). Jenis pajak yang paling banyak diteliti ialah PPN/ VAT, pajak barang dan jasa (GST), dan pajak penghasilan (*income tax*) dan kelompok wajib pajak yang paling sering menjadi objek penelitian ialah usaha kecil dan menengah (SME) dan usaha kecil (*small business*). Penelitian juga banyak dilakukan di Inggris (UK), Australia, Malaysia, dan Afrika selatan.



Gambar 6. Analisis *Density* Topik Penelitian Menggunakan VOS Viewer

3. HASIL PENELITIAN DAN DISKUSI

Metodologi yang digunakan dalam penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak berbeda-beda. Penjelasan mengenai metodologi tersebut terdapat pada subbagian [1] sampai dengan [4], yang digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian yang pertama. Sementara itu, identifikasi topik penelitian lanjutan untuk menjawab pertanyaan penelitian yang kedua, terdapat pada subbagian [5].

3.1 Pengukuran Biaya Kepatuhan Pajak

Dari 82 penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak, ditemukan 24 jenis pengukuran yang digunakan sesuai dengan konteks dan tujuan penelitian. Sebagian besar penelitian

menggunakan kriteria yang digunakan oleh Slemrod & Sorum (1984) yaitu biaya internal (*internal costs*) dan biaya eksternal (*external costs*), dan biaya insidental (*incidental costs*). Sebagian penelitian juga mengukur biaya psikologis (*psychological costs*) dan biaya suap (*bribery costs*). Untuk penghitungan lima jenis biaya ini, digunakan jumlah uang yang dikeluarkan maupun waktu yang dihabiskan oleh wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pajaknya. Kelima jenis biaya ini juga tidak selalu digunakan seluruhnya, tetapi tergantung konteks dan tujuan penelitiannya Pengukuran biaya kepatuhan pajak selengkapnya terdapat pada Tabel 2.

Tabel 2. Pemetaan Penggunaan Ukuran Biaya Kepatuhan Pajak

Ukuran biaya kepatuhan Pajak	Jumlah Penelitian
Kelompok biaya berdasarkan Slemrod & Sorum (1984), (Pope, 1993), dan (Faridy et al., 2016)	
<i>Internal costs</i>	4
<i>External costs</i>	1
<i>Internal costs</i> dan <i>external costs</i>	19
<i>Internal costs</i> dan total aset perusahaan	1
<i>Internal costs</i> , <i>external costs</i> , dan <i>incidental costs</i>	28
<i>Internal costs</i> , <i>external costs</i> , dan <i>psychological costs</i>	3
<i>Internal costs</i> , <i>external costs</i> , dan <i>bribery costs</i>	1
<i>Psychological costs</i> dan <i>corruption/bribery costs</i>	1
<i>Internal costs</i> , <i>external costs</i> , <i>additional costs</i> , dan manfaat managerial	3
Jenis biaya lainnya	
<i>Administrative costs</i>	1
Biaya alokasi sumberdaya terkait teknologi informasi	1
Biaya terkait restitusi PPN (VAT)	1
Biaya pelaporan	1
Biaya penggunaan konsultan pajak	1
Waktu manajemen untuk hal-hal terkait urusan publik (peraturan pajak)	1
Waktu manajemen untuk hal-hal terkait ketentuan akuntansi	1
Biaya dan waktu terkait akuntansi	1
Pertanyaan/Pernyataan sebagai indikator	
Empat faktor dalam alat diagnostik	4
Indikator untuk: [1] tarif PPN (VAT); [2] kemampuan membayar pajak; [3] pelaporan penghasilan yang terlalu kecil; dan [4] perbedaan dalam budaya membayar pajak	1
Persepsi atas manfaat dan perilaku patuh pajak	1
Persepsi biaya administrasi, biaya spesialis pajak, dan biaya kepatuhan	1
Persepsi kerumitan pajak dan pengetahuan pajak	1
Lainnya	
Simulasi ITBM (<i>Individual Taxpayer Burden Model</i>)	2
Jumlah	82

Hasil penelitian yang dilakukan untuk menghitung besarnya biaya kepatuhan pajak menemukan satu kesamaan bahwa menentukan biaya ini, khususnya biaya internal, secara kuantitatif bukan merupakan hal yang mudah. Musimenta (2020) menyebutkan bahwa kesulitan mengkuantifikasi biaya internal disebabkan karena perkiraan atas biaya tersebut membutuhkan pembagian yang cukup subjektif atas biaya bersama. Cukup sulit bagi wajib pajak membedakan penggunaan tenaga kerjanya, berapa lama digunakan untuk pajak dan berapa lama digunakan untuk hal lain, termasuk besarnya upah yang dibayarkan apabila pegawai yang dipekerjakan tidak hanya mengurus pajak. Namun demikian, untuk penelitian yang bertujuan menghitung besarnya biaya kepatuhan pajak, penggunaan ukuran ini masih menjadi pilihan utama, dan hasilnya akan dianalisis menggunakan statistika deskriptif.

Matarirano et al. (2019b, 2019a) menjelaskan tahapan dalam menghitung besarnya biaya kepatuhan pajak yang diukur menggunakan biaya internal, eksternal, dan insidental. Penghitungan biaya internal dilakukan sesuai tahapan dari Lignier & Evans (2012) dan Smulders (2013) dalam Matarirano et al. (2019b, p.3). Pertama ialah menentukan jumlah jam yang dihabiskan untuk kegiatan terkait pajak, kedua menentukan orang yang bertanggung jawab atas tugas tersebut, ketiga menentukan tarif per jam yang sesuai, dan keempat mengalikan jumlah jam dengan tarif yang telah ditentukan. Selanjutnya untuk penentuan biaya selain tenaga kerja, responden diminta mengisi besarnya perkiraan biaya untuk program komputer, pengolahan data, pembelian alat tulis, pencetakan dan penggandaan, pengiriman, telepon, komunikasi, serta biaya lainnya yang terkait pajak. Seluruh biaya selanjutnya dijumlahkan dan menghasilkan total biaya kepatuhan pajak. Apabila peneliti menggunakan *net compliance cost*, jumlah ini selanjutnya dikurangi dengan manfaat yang diperoleh dari pajak, misalnya pengurangan/kredit pajak, serta manfaat manajerial lainnya.

Berbagai kesulitan ini membuat beberapa peneliti menggunakan ukuran lain untuk biaya kepatuhan pajak, di antaranya menggunakan indikator dengan alat diagnostik (Brown & Sadiq, 2023; Evans et al., 2020; Highfield & Evans, 2019; Zu et al., 2020). Alat diagnostik ini dikembangkan untuk mengidentifikasi ukuran, sifat, dan penentu dari besarnya beban/biaya suatu jenis pajak tertentu. Terdapat empat faktor yang diukur, yaitu [1] kompleksitas aturan pajak; [2] jumlah aktivitas dan frekuensi yang harus dipenuhi untuk patuh pada aturan pajak; [3] kemampuan badan pengelola pajak untuk memberikan layanan dan mengatasi keluhan wajib pajak; [4] biaya berupa uang atau manfaat yang diperoleh dari upaya patuh pajak. Responden diminta menentukan *range* untuk setiap indikator dan hasilnya akan dijumlahkan. Selanjutnya atas rating yang diberikan, akan dilakukan normalisasi dan pemberian bobot untuk setiap faktor. Hasilnya akan diolah dan ditentukan besarnya indeks untuk beban pajak, mulai dari sangat rendah sampai dengan sangat tinggi. Selanjutnya akan diidentifikasi faktor penentu utama beban pajak.

Makara & Rametse (2018), Musimenta et al. (2019), dan Santoro (2021) mengukur biaya kepatuhan pajak melalui pertanyaan yang mengukur persepsi wajib pajak. Hal ini tidak dapat dilepaskan dari teori yang digunakan dalam penelitiannya. Makara & Rametse (2018) menggunakan *responsive regulation theory* dan *theory of reasoned action* dan menggunakan pengukuran berupa sepuluh pertanyaan untuk mengukur persepsi mengenai PPN/VAT sebagai beban, kerumitan sistem pajak, serta manfaat yang diperoleh wajib pajak. Musimenta et al. (2019) menggunakan *theory of reasoned action* dan *utility theory*. Berdasarkan lensa teori ini, ia mengukur persepsi biaya kepatuhan dengan sembilan pertanyaan untuk mengetahui persepsi responden mengenai *specialist cost* dan *administrative cost*. Santoro (2021) menggunakan *fiscal exchange theory* dan menggunakan enam indikator yang mengukur persepsi mengenai pengetahuan serta tingkat kesulitan menyampaikan SPT. Ia juga melihat latar belakang dari responden khususnya mengenai ada/tidaknya konsultan pajak dan waktu yang digunakan untuk menangani masalah pajak.

Pengukuran lainnya yang digunakan ialah simulasi dengan menggunakan ITBM (Guyton et al., 2003, 2005). Ia menggunakan data sekunder dari Internal Revenue Service (IRS) dan memasukkannya dalam ITBM untuk memperoleh besaran biaya kepatuhan pajak berupa dalam satuan jam dan dollar berdasarkan jenis SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak.

3.2 Teori yang digunakan dalam penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak

Dalam merancang suatu penelitian, umumnya peneliti akan menggunakan dasar teori yang akan digunakan untuk membangun kerangka penelitian serta menjelaskan perilaku yang menjadi hasil dari pengamatan. Namun demikian, dari 82 penelitian yang diamati, hanya 16

penelitian (19,51%) yang secara eksplisit menyatakan teori atau model yang digunakan. Dari 16 penelitian tersebut, 11 penelitian menggunakan satu teori, 2 penelitian menggunakan *model/framework*, dan 3 penelitian menggunakan 2 teori. Teori yang digunakan dan penjelasannya ringkasnya terdapat pada Tabel 3.

Tabel 3. Teori yang Digunakan

No.	Penulis	Teori	Deskripsi
1.	Juddoo (2014); Waddell (2020); dan Matarirano et al. (2019b)	<i>Four canons of taxation (optimal taxation theory)</i>	Disampaikan oleh Smith (1776) yang menyatakan bahwa sistem pemajakan harus menyeimbangkan empat asas yaitu <i>equity, certainty, convenience, dan economy</i> . <i>Certainty</i> artinya wajib pajak harus memiliki kepastian berapa besarnya dan kapan pajak harus dibayar. <i>Equity</i> artinya pengenaan pajak harus adil, memperhatikan kondisi dari wajib pajak. <i>Convenience</i> artinya pajak harus mudah untuk dihitung, dikumpulkan, dan diadministrasikan yang akan menjamin kepatuhan. <i>Economy</i> artinya pengumpulan pajak harus dilakukan dengan biaya seminimal mungkin.
2.	Eichfelder & Schorn (2012)	<i>Rational choice theory</i>	Teori ini menyatakan bahwa wajib pajak akan memilih strategi kepatuhan yang mengoptimalkan manfaat bagi mereka dibandingkan dengan <i>cost</i> yang dikeluarkan.
3.	Azmi et al., (2016)	<i>TOE Framework</i>	Dikembangkan oleh Tornatzky dan Fleischer pada tahun 1990. TOE Framework menyatakan bahwa variabel teknologi, organisasi, dan lingkungan memengaruhi niat organisasi untuk mengadopsi IT (Thong, 1999 dalam Azmi et al., 2016, p.3)
4.	Alshira'h, (2023); Musimenta, (2020)	<i>Economic deterrence theory</i>	Wajib pajak akan membuat analisis biaya-manfaat ketika memutuskan akan patuh atau tidak dan bergantung pada penegakan hukum yang akan memastikan kepatuhan itu sendiri (Yong, 2006 dalam (Musimenta, 2020, p.3)
5.	Ching et al., (2017); Makara & Rametse, (2018); dan Musimenta et al. (2019)	<i>Theory of reasoned action</i>	<i>Theory of reasoned action</i> menyatakan bahwa ketika seseorang memiliki perilaku yang positif terhadap kepatuhan pajak mereka akan mematuhi pajak, tetapi ketika perilakunya negatif, maka mereka cenderung tidak patuh.
6.	Musimenta et al. (2019)	<i>The utility theory</i>	<i>Utility theory</i> dicetuskan oleh Allingham dan Sandmo pada tahun 1972 yang mengasumsikan bahwa wajib pajak ialah " <i>utility maximisers</i> " dalam mengambil keputusan mengenai pelaporan dan kepatuhan pajak, sedangkan penghindaran pajak dipandang sepadan apabila keuntungan finansial melebihi biaya yang dikeluarkan.
7.	Barrios et al., (2020)	<i>CORTAX Model</i>	Merupakan model untuk merangkum perilaku seluruh pelaku ekonomi rumah tangga, perusahaan, dan pemerintah yang menunjukkan dampak langsung maupun tidak langsung dari variabel makroekonomi.
8.	Blaufus et al., (2019)	<i>Neoclassical labor market theory</i>	Wajib pajak yang rasional akan menghargai jam kerja marjinal dengan nilai konsumsi marjinalnya (Blaufus, Eichfelder, dan Hundsdoerfer, 2014 dalam Blaufus et al., 2019)
9.	Santoro (2021)	<i>Fiscal exchange theory</i>	Wajib pajak yang lebih puas atas kualitas layanan umum akan lebih taat pajak.
10.	Makara & Rametse (2018)	<i>Responsive regulation theory</i>	Perilaku wajib pajak menunjukkan gambaran kompleksitas/kesederhanaan sistem pajak dan niat untuk patuh dengan cara memengaruhi masyarakat untuk membayar pajak melalui perbaikan proses yang rumit dan menyederhanakan regulasi.
11.	Rametse et al. (2020)	<i>Theory of planned behaviour</i>	Niat untuk melakukan sesuatu dapat diprediksi dengan akurat melalui sikap terhadap perilaku. Niat untuk

No.	Penulis	Teori	Deskripsi
			berperilaku tertentu merupakan alat prediksi yang baik, apakah seseorang benar-benar terikat dengan perilaku tersebut.
12.	Alshira'h, (2023)	<i>Exchange theory</i>	Wajib pajak akan menimbang biaya dan manfaat atas kepatuhan pajak. Wajib pajak patuh terhadap peraturan pajak sebagai pertukaran dari manfaat yang diberikan oleh pemerintah
13.	Lavic (2023)	<i>Theory of transaction costs</i>	Dicetuskan oleh Ronald Coase yang menyatakan bahwa biaya merupakan pengeluaran untuk menjalankan perusahaan, Pajak merupakan biaya transaksi di masyarakat yang akan timbul melalui kegiatan sehari-hari. Perusahaan akan menginternalisasi kegiatannya untuk mengurangi biaya transaksi dan meningkatkan laba. Semakin besar perusahaan, kecenderungan menginternalisasi biaya terkait pajak semakin besar.
14.	Ojo & Shittu, (2023)	<i>Ability to pay</i>	Dinyatakan oleh John Stuart Mill pada tahun 1848 yang menyebutkan bahwa sistem pajak yang adil dan masuk akal harus sejalan dengan anggapan bahwa pajak seharusnya dihitung dengan mempertimbangkan kemampuan bayar wajib pajak.

Berdasarkan pemetaan, teori yang paling banyak digunakan adalah *theory of reasoned action* dan *optimal taxation theory*. Menariknya, teori ini hanya digunakan dalam penelitian yang sifatnya menguji hubungan antarvariabel yang salah satunya ialah biaya kepatuhan pajak. Sementara itu, untuk penelitian yang bertujuan menghitung besarnya biaya kepatuhan pajak, seluruhnya tidak ada yang menggunakan teori yang dinyatakan dengan jelas.

4.3 Metodologi yang digunakan dalam penelitian biaya kepatuhan pajak

Penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak dilakukan menggunakan metode kuantitatif, kualitatif, dan *mixed method*. Teknik pengumpulan data yang digunakan antara lain survei dengan instrumen kuesioner maupun wawancara, eksperimen, kuasi eksperimen, serta menggunakan data sekunder dari berbagai penyedia data. Dalam penelitian kuantitatif yang menguji hubungan antarvariabel, biaya kepatuhan pajak dapat menjadi variabel dependen, independen, dan moderating. Teknik analisis data yang paling banyak digunakan ialah statistika deskriptif. Distribusi metode, teknik pengumpulan data, dan analisis data yang digunakan dalam penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak terdapat pada Gambar 7.



Gambar 7. Distribusi Metode, Teknik Pengumpulan Data, dan Analisis Data

Penelitian menggunakan metode kuantitatif tidak seluruhnya bertujuan menguji hubungan antarvariabel. Sebagian penelitian bertujuan untuk mengetahui besarnya biaya kepatuhan pajak sehingga menggunakan analisis data statistika deskriptif. Untuk penelitian yang menguji hubungan antarvariabel, biaya kepatuhan pajak dapat menjadi variabel independen, dependen, maupun pemoderasi. Biaya kepatuhan pajak sebagai variabel pemoderasi digunakan dalam satu penelitian tentang usaha kecil dan menengah di Malaysia yang menguji faktor penentu keputusan penggunaan sistem akuntansi yang berbasis teknologi informasi. Penggunaan biaya kepatuhan pajak sebagai variabel dependen maupun independen terdapat pada Tabel 4.

Tabel 4. Biaya Kepatuhan Pajak sebagai Variabel Dependen dan Independen

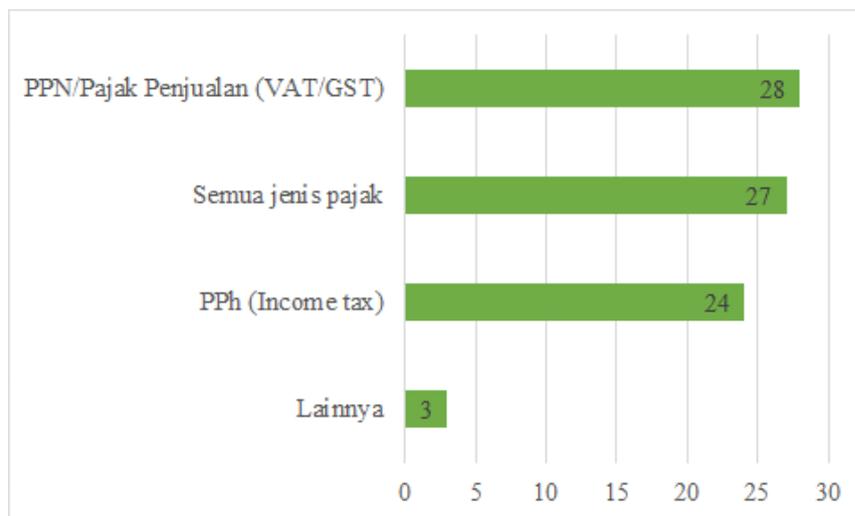
Variabel Dependen	Variabel Independen	Jumlah Penelitian	Variabel Dependen	Variabel Independen	Jumlah Penelitian
Biaya kepatuhan pajak	<ul style="list-style-type: none"> - Karakteristik perusahaan - Aspek Administratif - Penggunaan e-filing atau e-Gov - Jumlah pajak yang dibayar - Karakteristik individu (untuk wajib pajak orang pribadi) - Faktor makroekonomi 	29	<ul style="list-style-type: none"> - Penghindaran pajak - Penyampaian SPT - Aspek administratif - Kepatuhan pajak - Ukuran perusahaan - Indikator pengembangan inovatif - <i>Tax-gap</i> - Kepatuhan PPN (VAT) 	Biaya kepatuhan pajak	12

Dari 82 penelitian yang dipetakan, metode penelitian kuantitatif sangat dominan, yaitu sebesar 83%. Sementara itu, penelitian dengan menggunakan *mixed method* masih sangat sedikit, yaitu hanya 2%. Penelitian yang menggunakan *mixed method* ialah Faridy et al. (2016) dan Ojo & Shittu (2023). Penelitian Faridy et al. (2016) menggunakan metode campuran pada tahap pengumpulan data, yaitu melalui diskusi kelompok terpumpun (*Focused Group Discussion/FGD*), penyebaran kuesioner hasil FGD, dan wawancara mendalam untuk mengonfirmasi isian kuesioner. Ojo & Shittu (2023) menggunakan instrumen penelitian kuesioner yang di dalamnya terdapat pertanyaan terbuka (*open-ended*) dan tertutup (*close ended*).

3.4 Konteks Penelitian Biaya Kepatuhan Pajak

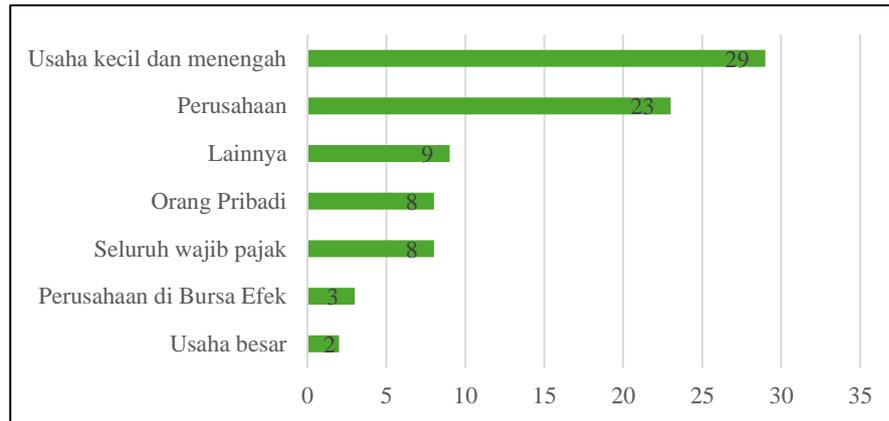
Dalam berbagai sistem administrasi pajak, pemenuhan kewajiban perpajakan untuk setiap jenis pajak dapat berbeda. Sebagai contoh, di Indonesia, pajak penghasilan merupakan pajak tahunan dan terdapat kewajiban untuk melakukan angsuran bagi wajib pajak yang memiliki usaha atau pekerjaan bebas. Hal ini akan berdampak pada pencatatan akuntansi, mengingat pajak yang dibayarkan sebagai angsuran akan dicatat sebagai uang muka. Sementara itu, pajak pertambahan nilai (PPN) merupakan pajak yang terutang di setiap masa pajak, berdasarkan besarnya pajak masukan dan pajak keluaran. Hal ini juga akan memengaruhi pencatatan akuntansi perusahaan. Karena adanya mekanisme yang berbeda, biaya kepatuhan pajak kemungkinan juga akan berbeda berdasarkan jenis pajaknya. Penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak sampai saat ini masih didominasi penelitian untuk semua jenis pajak sebanyak 37 penelitian (38,54%), dan sisanya berdasarkan jenis pajak. Penelitian berdasarkan jenis pajak terdapat pada Gambar 8. Dalam berbagai sistem administrasi pajak, pemenuhan kewajiban

perpajakan untuk setiap jenis pajak dapat berbeda. Sebagai contoh, di Indonesia, pajak penghasilan merupakan pajak tahunan dan terdapat kewajiban untuk melakukan angsuran bagi wajib pajak yang memiliki usaha atau pekerjaan bebas. Hal ini akan berdampak pada pencatatan akuntansi, mengingat pajak yang dibayarkan sebagai angsuran akan dicatat sebagai uang muka. Sementara itu, pajak pertambahan nilai (PPN) merupakan pajak yang terutang di setiap masa pajak, berdasarkan besarnya pajak masukan dan pajak keluaran. Hal ini juga akan memengaruhi pencatatan akuntansi perusahaan. Karena adanya mekanisme yang berbeda, biaya kepatuhan pajak kemungkinan juga akan berbeda berdasarkan jenis pajaknya. Penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak sampai saat ini masih didominasi penelitian untuk semua jenis pajak sebanyak 37 penelitian (38,54%), dan sisanya berdasarkan jenis pajak. Penelitian berdasarkan jenis pajak terdapat pada Gambar 8.



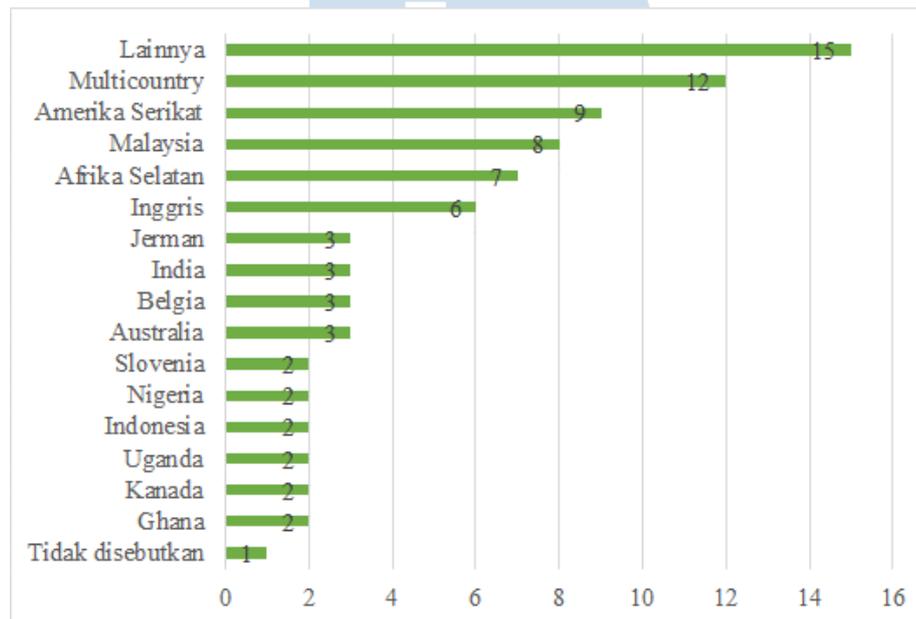
Gambar 8. Penelitian Biaya Kepatuhan Pajak Berdasarkan Jenis Pajaknya

Sistem pajak juga mengatur pembedaan kelompok wajib pajak. Secara umum, kelompok wajib pajak dibedakan menjadi orang pribadi (*individual taxpayer*) dan badan (*corporate taxpayer*), dan pemotong/pemungut. Kewajiban perpajakan setiap kelompok wajib pajak juga berbeda, dan akan mengakibatkan biaya kepatuhan pajak yang ditanggung juga berbeda. Kelompok wajib pajak orang pribadi biasanya dibedakan menjadi karyawan dan nonkaryawan, sedangkan kelompok wajib pajak badan biasanya dibedakan berdasarkan ukuran usaha maupun sektornya. Biaya kepatuhan pajak yang bersifat regresif menjadi hal yang menarik untuk diteliti dalam kelompok wajib pajak. Penelitian yang dilakukan terhadap wajib pajak badan paling banyak jumlahnya, yaitu sebesar 34 penelitian (35,42%), diikuti dengan usaha kecil dan menengah. Rincian penelitian berdasarkan kelompok wajib pajak terdapat pada Gambar 9.



Gambar 9. Penelitian Berdasarkan Kelompok Wajib Pajak

Penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak masih didominasi penelitian di satu negara (*single country*), yaitu sebanyak 66 penelitian (80,49%) dan *multi country* sebanyak 14 penelitian (17,07%). Terdapat dua penelitian tidak secara spesifik menyebutkan lokasi penelitian sehingga tidak dapat diidentifikasi. Penelitian *single country* tersebar di berbagai benua, dengan jumlah terbanyak di Asia dan Australia sebanyak 21 penelitian (31,82%) dan terendah di Amerika sebanyak 9 penelitian (13,64%).



Gambar 10. Penelitian Berdasarkan Negara Lokasi Penelitian

3.6 Identifikasi Topik Penelitian Lanjutan

Secara ringkas, penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak telah berkembang secara luas dengan menggunakan berbagai metodologi, teori, dan mengambil lokasi di berbagai negara, termasuk komparasi antarnegara. Pengetahuan mengenai berbagai hal tersebut menjadi hal yang penting untuk mengembangkan penelitian lanjutan dalam rangka memperoleh bukti empiris mengenai biaya kepatuhan pajak, khususnya dalam hubungannya dengan upaya peningkatan kepatuhan pajak. Bagi pihak pengadministrasi pajak, hasil penelitian juga dapat menjadi alat evaluasi atas kebijakan yang telah dilakukan, serta masukan untuk memperbaiki

kebijakan dan efisiensi sistem pemungutan pajak agar dapat memperkecil biaya kepatuhan pajak yang ditanggung wajib pajak.

Dari sisi pengukuran, eksplorasi mengenai pengukuran biaya kepatuhan pajak secara kuantitatif dari sisi biaya psikologis hanya sebesar 8,19% (5 dari 61 penelitian). Hal ini salah satunya disebabkan karena kesulitan pengukuran karena sifatnya yang *unquantifiable*. Penelitian lanjutan dapat mengembangkan cara pengukuran alternatif untuk biaya ini, misalnya dengan menggunakan analisis tekstual untuk mengukur sentimen berdasarkan hasil wawancara. Peneliti juga dapat menggunakan pendekatan eksperimen untuk mengetahui adanya hubungan sebab akibat mengenai faktor psikologis dengan kepatuhan pajak.

Seiring berjalannya waktu, otoritas pajak telah banyak mengembangkan sistem pelayanan yang meminimalkan interaksi antara wajib pajak dengan petugas pajak yang diharapkan dapat mengurangi keengganan wajib pajak berhubungan dengan administrasi pajak (Safitra et al., 2023). Pengembangan layanan ini tidak dapat dipisahkan dari perkembangan teknologi informasi yang juga banyak digunakan oleh pihak pengadministrasi pajak untuk melakukan pengawasan kepatuhan pajak. Topik mengenai hubungan teknologi informasi dengan biaya kepatuhan pajak juga menjadi hal yang dikembangkan lebih lanjut. Untuk memperoleh gambaran yang lebih komprehensif, peneliti juga dapat menggunakan penelitian *mixed method*. Sampai saat ini, *mixed method* baru digunakan sebesar 2% dari seluruh penelitian.

Penelitian dengan objek SME telah dilakukan dengan porsi sebesar 35,36% . Meskipun jumlahnya telah banyak dilakukan, sektor ini masih membutuhkan bukti empiris yang lebih banyak, khususnya terkait dengan penerapan *presumptive taxes* yang lazim diterapkan pada SME. SME di setiap negara juga memiliki keunikannya masing-masing, sehingga menjadi hal yang menarik untuk dipelajari. Data mengenai SME di negara tertentu juga sangat terbatas sehingga penggunaan data primer menjadi salah satu pilihan yang dapat digunakan. Penelitian lanjutan dapat melihat biaya mana yang paling berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, atau porsi biaya kepatuhan pajak berdasarkan karakteristik wajib pajak SME.

Objek perusahaan bursa efek juga baru sebesar 3,66%, yang menunjukkan masih ada celah eksplorasi lebih lanjut, salah satunya mengenai sistem pemajakan dalam transaksi antarnegara. Topik penelitian dapat dikembangkan dengan memasukkan variabel mengenai kompleksitas regulasi dalam konteks pencegahan perilaku penghindaran pajak perusahaan internasional atau perusahaan terbuka. Otoritas bursa efek di berbagai negara saat ini juga telah banyak menerapkan XBRL dalam sistem pelaporan, yang juga diikuti oleh pihak administrasi pajak. Penggunaan XBRL membantu mengurangi penghindaran pajak (Saragih & Ali, 2022), tetapi di saat yang bersamaan juga dapat meningkatkan biaya kepatuhan yang ditanggung oleh wajib pajak.

Berdasarkan negara tempat penelitian dilakukan, diketahui bahwa penelitian di negara berkembang serta negara Eropa dan Amerika sebenarnya tidak jauh berbeda. Namun, karena sistem pemajakan yang diterapkan di setiap negara berbeda-beda dan dapat berubah, demikian juga karakteristik wajib pajaknya, penelitian menjadi tetap menarik, khususnya ketika terjadi perubahan kebijakan yang bersifat substansial dalam sistem pemungutan pajak. Penelitian juga dapat melihat perbandingan efek dari perubahan kebijakan yang sama, yang terjadi di suatu negara dengan negara lainnya.

4. KESIMPULAN DAN SARAN

4.1 Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pemetaan metodologi dalam penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak. Berdasarkan hasil pemetaan dari 82 artikel yang bersumber dari basis data Scopus, berhasil diketahui beberapa hal yang terkait dengan biaya kepatuhan pajak. Pengukuran

biaya kepatuhan pajak sebagian besar menggunakan biaya internal, biaya eksternal, biaya insidental, biaya psikologis, serta biaya korupsi. Metode pengukuran yang lain menggunakan indikator juga mulai digunakan untuk penelitian yang bersifat pengujian antarvariabel. Penelitian yang ada sampai saat ini masih didominasi metode kuantitatif. Hanya 17% penelitian biaya kepatuhan pajak yang menggunakan metode kualitatif dan *mixed method*. Penelitian ini juga memetakan teori yang digunakan antara lain *optimal taxation theory*, *theory of reasoned action*, *economic deterrence theory*, dan sebagainya. Teori ini hanya digunakan untuk penelitian yang bersifat pengujian antarvariabel. Hal ini menunjukkan bahwa pengembangan metode untuk penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak masih terbuka luas. Para peneliti dapat memperbanyak penelitian menggunakan metode campuran (*mixed method*) untuk mengatasi kendala pengumpulan data kuantitatif dan memperkaya hasil penelitian. Salah satunya ialah untuk mengukur biaya psikologis yang jumlahnya hanya sebesar 8,19% (5 dari 61 penelitian kuantitatif).

Penelitian ini juga menemukan bahwa meskipun penelitian mengenai biaya kepatuhan pajak di negara berkembang belum dilakukan sebanyak negara Eropa dan Amerika, tetapi telah banyak dilakukan. Namun, penelitian lanjutan di negara berkembang tetap menjadi hal yang menarik karena keunikan dari sistem pemajakan tiap negara serta wajib pajaknya. Beberapa topik yang dapat diteliti ialah mengenai pengembangan ukuran untuk biaya psikologis, pengaruh dari penggunaan teknologi informasi, maupun perbedaan biaya kepatuhan pajak berdasarkan karakteristik wajib pajak. Selain itu, penelitian juga dapat melihat dampak dari perubahan regulasi terhadap biaya kepatuhan pajak, misalnya perubahan dari sistem *presumptive tax* untuk UMKM di Indonesia menjadi sistem pemajakan umum.

Hasil penelitian ini berkontribusi dalam memperkaya pengetahuan mengenai sejauh mana metodologi penelitian untuk menemukan bukti empiris mengenai biaya kepatuhan pajak telah berkembang. Selain itu, penelitian ini juga memberikan identifikasi atas topik yang dapat dikembangkan lebih lanjut mengenai biaya kepatuhan pajak yang dapat dipertimbangkan dalam penelitian-penelitian berikutnya.

4.2 Keterbatasan

Penelitian ini hanya mereviu artikel yang dipublikasikan dalam basis data Scopus. Peneliti belum mencoba mengeksplorasi basis data lainnya sehingga terdapat kemungkinan adanya penelitian yang lain yang belum dianalisis. Telaah artikel juga dilakukan secara manual dengan bantuan microsoft excel dan penyajian menggunakan aplikasi VOS Viewer

4.3 Saran

Penelitian dengan pemetaan literatur berikutnya dapat dilakukan dengan memperluas basis data yang digunakan serta menggunakan perangkat lunak untuk membantu proses analisis, misalnya NVivo atau R. Selain itu, pemetaan literatur dapat menggunakan pendekatan berbasis statistika misalnya *meta analytic review* pada penelitian Bellora-Bienengraber et al. (2023). Pemetaan literatur juga dapat melihat aspek yang lebih spesifik dari biaya kepatuhan pajak, misalnya mengaitkan dengan industri 4.0, aspek tata kelola perusahaan, maupun isu keberlanjutan yang merupakan *current issue* saat ini.

4.4 Implikasi Penelitian

Bagi para akademisi, hasil penelitian ini dapat memberikan gambaran mengenai kesenjangan riset yang masih ada mengenai biaya kepatuhan pajak. Bagi pihak pengadministrasi pajak, informasi mengenai biaya-biaya yang membebani wajib pajak dalam rangka patuh pajak dapat menjadi bahan masukan untuk memperbaiki sistem pemungutan pajak

yang selama ini diterapkan. Penyempurnaan sistem pemungutan juga perlu diimbangi dengan perbaikan citra para pemungut pajak, untuk menurunkan biaya psikologis yang dihadapi wajib pajak.

5. REFERENSI

- Adeyeye, B. G., & Otusanya, J. O. (2015). The impact of taxpayers' perception of government's accountability, transparency and reduction in fiscal corruption on voluntary tax compliance in Nigeria. *International Journal of Economics and Accounting*, 6(3), 276. <https://doi.org/10.1504/ijea.2015.071817>
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- Alshira'h, A. (2024). How can value added tax compliance be incentivized? An experimental examination of trust in government and tax compliance costs. *Journal of Money Laundering Control*, 27(1), 191-208. <https://doi.org/10.1108/JMLC-01-2023-0009>
- Ayers, B. C., Cloyd, B., & Robinson, J. R. (1996). Organizational Form and Taxes: An Empirical Analysis of Small Business. *The Journal of the American Taxation Association*, 18 Supplem, 49-67. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaci.2012.05.050>
- Azmi, A., Sapiei, N. S., Mustapha, M. Z., & Abdullah, M. (2016). SMEs' tax compliance costs and IT adoption: the case of a value-added tax. *International Journal of Accounting Information Systems*, 23, 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.06.001>
- Barrios, S., D'Andria, D., & Gesualdo, M. (2020). Reducing tax compliance costs through corporate tax base harmonization in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 100355. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100355>
- Bellora-Bienengräber, L., Derfuss, K., & Endrikat, J. (2023). Taking stock of research on the levers of control with meta-analytic methods: Stylized facts and boundary conditions. *Accounting, Organizations and Society*, 106. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2022.101414>
- Biemans, W., Griffin, A., & Moenaert, R. (2010). In Search of the Classics: A Study of the Impact of JPIM Papers from 1984 to 2003 *: In Search of the Classics. *Journal of Product Innovation Management*, 27(4), 461-484. <http://doi.wiley.com/10.1111/j.1540-5885.2010.00730.x>
- Blaufus, K., Hechtner, F., & Jarzembki, J. K. (2019). The Income Tax Compliance Costs of Private Households: Empirical Evidence from Germany. *Public Finance Review*, 47(5), 925-966. <https://doi.org/10.1177/1091142119866147>
- Brown, R., & Sadiq, K. (2023). A diagnostic tool for assessing the corporate income tax compliance burden: pilot study findings. *EJournal of Tax Research*, 20(2), 168-202. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85171667524&partnerID=40&md5=bccc033d4913bd4febc70863a9905877>
- Bruce-Twum, E., & Schutte, D. (2021). Tax Compliance Cost: a Review of Methodologies of Recent Studies. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(4).
- Ching, Y. M., Kasipillai, J., & Sarker, A. (2017). GST compliance and challenges for SMEs in Malaysia. *EJournal of Tax Research*, 15(3), 457-489. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85042049221&partnerID=40&md5=9b68b0bb4f6ae2d65aa27f283fecfd4d>
- Edmiston, K., Mudd, S., & Valev, N. (2003). Tax structures and FDI: The deterrent effects of complexity and uncertainty. *Fiscal Studies*, 24(3), 341-359.

- <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2003.tb00087.x>
- Eichfelder, S., & Schorn, M. (2012). Tax Compliance Costs: A Business-Administration Perspective. *FinanzArchiv*, 68(2), 191. <https://doi.org/10.1628/001522112x639981>
- Eragbhe, E., & Modugu, K. P. (2014). Tax Compliance Costs of Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria. *International Journal of Accounting and Taxation*, 2(1), 63–87.
- Evans, C., Highfield, R., Tran-Nam, B., & Walpole, M. (2020). Diagnosing the VAT Compliance Burden: A Cross-Country Assessment. *International VAT Monitor*, 2020(2), 84–93. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3726376>
- Faridy, N., Freudenberg, B., Sarker, T., & Copp, R. (2016). The hidden compliance cost of VAT: An exploration of psychological and corruption costs of VAT in a developing country. *EJournal of Tax Research*, 14(1), 166–205. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85012031684&partnerID=40&md5=40ec7606ca22ab10ea2be257832481be>
- Gambo, E., Masud, A., Mustapha, N., & Oginni, S. (2014). Tax complexity and tax compliance in African self-assessment environment. *International Journal of Management Research & Review*, 4(5), 575–583.
- Guyton, J., Korobow, A., Lee, P., & Toder, E. (2005). The Effects of Tax Software and Paid Preparers on Compliance Costs. *National Tax Journal*, LVIII(3), 439–448. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jaci.2012.05.050>
- Guyton, J., O'Hare, J., Stavrianos, M., & Toder, E. (2003). Estimating the compliance cost of the U.S. individual income tax. *National Tax Journal*, 56(3), 673–688. <https://doi.org/10.17310/ntj.2003.3.14>
- Highfield, R., & Evans, C. (2019). *The development and testing of a diagnostic tool for assessing VAT compliance costs : Pilot study findings UNSW Business School / Taxation and Business Law Diagnosing the VAT Compliance Burden : A Cross-Country Assessment Amended Final Report Richard High. January.*
- Indarti, N., & Lukito-Budi, A. S. (2020). Kajian Literatur Bibliometrik: Potensi Bias dan Mitigasinya. In J. Hartono (Ed.), *Bias di Penelitian dan Cara Mitigasinya* (1st ed., pp. 449–482). Penerbit ANDI Yogyakarta.
- Juddoo, K. (2014). The compliance costs of value added tax (VAT): The case of the republic of Mauritius. *EJournal of Tax Research*, 12(2), 499–521. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84920273244&partnerID=40&md5=d7e2d46234772f0cdc32dfa308fb8305>
- Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Econometrica. *Econometrica*, 47(2), 263–291. http://web.mit.edu/curhan/www/docs/Articles/15341_Readings/Behavioral_Decision_Theory/Kahneman_Tversky_1979_Prospect_theory.pdf
- Kaplow, L. (1996). How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax. *National Tax Journal*, 49(1), 135–150. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-0003296398&partnerID=40&md5=822e1baac3b8e8c288d82861b2fbacda>
- Kroneberg, C., & Kalter, F. (2012). Rational choice theory and empirical research: Methodological and theoretical contributions in Europe. *Annual Review of Sociology*, 38, 73–92. <https://doi.org/10.1146/annurev-soc-071811-145441>
- Lavic, V. (2023). Factors affecting corporate income tax compliance costs of SMEs in Bosnia and Herzegovina. *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, 12(1), 92–114.

<https://doi.org/10.1108/JEPP-02-2022-0023>

- Lignier, P., & Evans, C. (2012). The rise and rise of tax compliance costs for the small business sector in Australia. *Australian Tax Forum*, 27, 615–672. http://canterbury.summon.serialssolutions.com/2.0.0/link/0/eLvHCXMw3V1NT4QwEG10T17Mumr8WJOevGGALi0cPBjjZg8mJoqJtw39wHBY1ixr9Oc7QwsLmPgDvAEIhPSV6WP65pUQFt743iAmyCQK85mQMOEILrRJIEngnOUi51Lls37Ra7sT3u7afwEevlzTKMetDCD7durxukRARatt1SoMqxWuT8tGAI_VifxeIqRLYTvZ
- Mahangila, D. (2017). Impact of tax compliance costs on tax compliance behavior. *Journal of Tax Administration*, 3(1), 57–81.
- Makara, T., & Rametse, N. (2018). Taxpayer attitudes, compliance benefits perceptions and compliance costs of the value added tax system in Botswana. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 13(1), 246–275. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85058148315&partnerID=40&md5=6ec677379d8dd8f225af339ec7dd755a>
- Marcuss, R., Contos, G., Guyton, J., Langetieg, P., Lerman, A., Nelson, S., Schafer, B., & Vigil, M. (2013). Income taxes and compliance costs: How are they related? *National Tax Journal*, 66(4), 833–854. <https://doi.org/10.17310/ntj.2013.4.03>
- Massaro, M., Dumay, J., & Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(5), 767–801. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1939>
- Matarirano, O., Chiloane-Tsoka, G. E., & Makina, D. (2019a). Factors driving tax compliance costs of small businesses in the South African construction industry. *Acta Commercii-Independent Research Journal in the Management Sciences*, 19(1), 1–10. <https://doi.org/10.4102/ac.v19i1.687>
- Matarirano, O., Chiloane-Tsoka, G. E., & Makina, D. (2019b). Tax compliance costs and small business performance: Evidence from the South African construction industry. *South African Journal of Business Management*, 50(1), 1–10. <https://doi.org/10.4102/sajbm.v50i1.336>
- Memon, N. (2013). Looking at Pakistani Presumptive Income Tax through principles of a good tax? *EJournal of Tax Research*, 11(1), 40–78.
- Musimenta, D. (2020). Knowledge requirements, tax complexity, compliance costs and tax compliance in Uganda. *Cogent Business and Management*, 7(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1812220>
- Musimenta, D., Naigaga, S., Bananuka, J., & Najjuma, M. S. (2019). Tax compliance of financial services firms: a developing economy perspective. *Journal of Money Laundering Control*, 22(1), 14–31. <https://doi.org/10.1108/JMLC-01-2018-0007>
- OECD. (2022). *Revenue Statistics 2023 - the United States*.
- OECD. (2023). *Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2023 — Indonesia*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-asia-and-pacific-indonesia.pdf>
- Ogunfunmilayo, T. A. (2020). *Determinants of Voluntary Tax Compliance Among Small and Medium Scale Enterprise (SME) Owners in Oyo State, Nigeria*. Kwara State University, Malete, Nigeria.
- Ojo, A. O., & Shittu, S. A. (2023). Value Added Tax compliance, and Small and Medium Enterprises (SMEs): Analysis of influential factors in Nigeria. *Cogent Business and Management*, 10(2). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2228553>

- Pope, J. (1993). The Compliance Costs of Taxation in Australia and Tax Simplification: The Issues. *Australian Journal of Management*, 18(1), 69–89. <https://doi.org/10.1177/031289629301800104>
- Purnomolastu, N. (2021). The Analysis of Tax Ratio in Indonesia and The Steps Taken to Increase It. *Eurasia: Economics & Business*, 6(48), 117–127. <https://doi.org/https://doi.org/10.18551/econeurasia.2021-06>
- Rajagopalan, S. (2022). The Equity-Complexity Trade-Off In Tax Policy: Lessons From The Goods And Services Tax In India. *Social Philosophy and Policy*, 39(1), 139–187. <https://doi.org/10.1017/S0265052523000122>
- Rametse, N., Makara, T., & Santhariah, A. (2020). An Investigation of the Attitudes of Business Taxpayers Towards the Malaysian Goods and Services Tax and Its Potential Managerial Benefits. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 15(December), 115–141. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85112559394&partnerID=40&md5=304968dc06e129fd8b7b059feab6492e>
- Ramli, R., Palil, M. R., Hassan, N. S. A., & Mustapha, A. F. (2015). Compliance costs of goods and services tax (GST) among small and medium enterprises. *Jurnal Pengurusan*, 45(January), 39–48. <https://doi.org/10.17576/pengurusan-2015-45-04>
- Richardson, M., & Sawyer, A. J. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects. *Austl. Tax F.*, 16, 137. <https://doi.org/10.4324/9781315391823-16>
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 1069 – 1075.
- Safitra, D. A., Muamarah, H. S., & Nugroho, R. (2023). Pilihan Layanan Multikanal Wajib Pajak. *Nominal Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen*, 12(2), 199–211. <https://doi.org/10.21831/nominal.v12i2.59070>
- Santoro, F. (2021). To file or not to file? Another dimension of tax compliance - the Eswatini Taxpayers' survey. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 95(August), 101760. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2021.101760>
- Sapiei, Ln. S., Kasipillai, J., & Eze, U. C. (2014). Determinants of Tax Compliance Behavior of Corporate Taxpayers in malaysia. *EJournal of Tax Research*, 12(2), 383–409.
- Sapiei, N. S., Abdullah, M., & Sulaiman, N. A. (2014). Regressivity of the Corporate Taxpayers' Compliance Costs. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164(August), 26–31. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.046>
- Saragih, A. H., & Ali, S. (2022). The effect of XBRL adoption on corporate tax avoidance: empirical evidence from an emerging country. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0281>
- Slemrod, J. B. (1989). *Optimal Taxation and Optimal Tax Systems* (NBER Working Paper No. W3038, Issue July). <https://ssrn.com/abstract=227478>
- Slemrod, J. B., & Blumenthal, M. (1996). The income tax compliance cost of big business. *Public Finance Review*, 24(4), 411–438. <https://doi.org/10.1177/109114219602400401>
- Slemrod, J. B., & Sorum, N. (1984). The Compliance Cost Of The U . S . Individual Income Tax System. *National Tax Journal*, 37(4), 461–474. <https://www.jstor.org/stable/41791978>
- Slemrod, J. B., & Yitzhaki, S. (1994). Analyzing the standard deduction as a presumptive tax. *International Tax and Public Finance*, 1(1), 25–34. <https://doi.org/10.1007/BF00874087>

- Smith, A. (1776). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*.
- Tran-Nam, B., Evans, C., Walpole, M., & Ritchie, K. (2000). Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia. *National Tax Journal*, 53(2), 229–252. <https://doi.org/10.17310/ntj.2000.2.04>
- Vishnuhadevi, S. (2021). Administrative and Compliance Costs of Value Added Tax (VAT): A Review. *Review of Development and Change*, 26(2), 179–206. <https://doi.org/10.1177/09722661211058807>
- Waddell, H. (2020). New zealand's look-through company regime and compliance costs: Through the eyes of the practitioner. *Journal of Australian Taxation*, 22(1), 26–59. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85109181956&partnerID=40&md5=9ba95ec29639696f393f45c7ed4a76ec>
- World Bank. (2021). Increasing Tax Compliance for SMEs in Indonesia. In *World Bank Policy Brief* (Vol. 1). https://www.oecd-ilibrary.org/employment/sme-and-entrepreneurship-policy-in-indonesia-2018_9789264306264-en
- Zu, Y., Evans, C., & Krever, R. (2020). The VAT compliance Burden in the UK: A comparative assessment. *British Tax Review*, 2020(3), 354–377. <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85089777232&partnerID=40&md5=6ecfc6c16b33460dcf92f5bdf5d3ddc2>

