



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



## SINTESIS SISTEM AKUNTANSI PERPAJAKAN

Dewi Prastiwi, I Made Narsa, Heru Tjaraka

Universitas Airlangga, Jl. Airlangga No. 4 - 6, Surabaya 60115

Surel: dewiprastiwi@unesa.ac.id, i-made-n@feb.unair.ac.id, heru\_tjaraka@feb.unair.ac.id

Volume 10  
Nomor 2  
Halaman 276-294  
Malang, Agustus 2019  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**27 Maret 2019**  
Tanggal Revisi:  
**03 Agustus 2019**  
Tanggal Diterima:  
**31 Agustus 2019**

### Kata kunci:

keadilan,  
kepatuhan pajak,  
wajib pajak



**Abstrak: Sintesis Sistem Akuntansi Perpajakan.** Penelitian ini bertujuan menyajikan pendekatan yang dapat dipertimbangkan dalam mendesain sistem akuntansi perpajakan untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Metode yang digunakan adalah metaanalisis terhadap sejumlah jurnal. Penelitian ini menemukan bahwa kepatuhan pajak disebabkan oleh beberapa pendekatan dominan, yaitu ekonomi, psikologi, sosiologi, trust, dan legitimasi. Merujuk pada pendekatan tersebut, sistem akuntansi perpajakan yang dikembangkan adalah prosedur otoritarian (untuk menjaring faktor kepatuhan pajak ekonomi), responsif (untuk menjaring faktor kepatuhan pajak psikologi dan sosiologi), dan integrasi (menggabungkan pendekatan ekonomi dan psikologi).

**Abstract: Synthesis of Tax Accounting Systems.** This study aims to present an approach that can be considered in designing a tax accounting system to improve tax compliance. The method used is a meta-analysis of a number of journals. This research found that tax compliance is caused by several dominant approaches, namely economics, psychology, sociology, trust, and legitimacy. Referring to the approach, the tax accounting system developed is a strict procedure (to capture economic tax compliance factors), responsive (to capture psychological and sociological tax compliance factors), and integration (combining economic and psychological approaches).

**Mengutip ini sebagai:** Prastiwi, D., Narsa, I. M., & Tjaraka, H. (2019). Sintesis Sistem Akuntansi Perpajakan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(2), 276-294. <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.08.10016>

Pemerintah menerapkan *self assessment system* (SAS) dalam sistem perpajakan negara kita. Sistem ini memberikan kewenangan serta kepercayaan terhadap wajib pajak (WP) untuk menghitung, menyetorkan, dan melaporkan pajak terutang secara mandiri. Meskipun *self assessment system* dianggap sebagai *tax collecting system* yang paling ideal, sistem ini juga memberikan peluang bagi wajib pajak untuk tidak jujur. Dalam perspektif wajib pajak *self assessment system* dapat dipandang sebagai suatu

kesempatan untuk melakukan kecurangan karena wajib pajak melaksanakan kepatuhan pajaknya sendiri, meskipun ketentuan undang-undang perpajakan mengatur sanksi administrasi dan pidana atas tindakan kecurangan wajib pajak tersebut. Namun, anggapan pajak merupakan beban tetap mempengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak (Mangoting, 2018). Oleh karena itu, dibutuhkan sistem yang mampu memberikan kontribusi positif dalam mendukung keberhasilan *self assessment system* ser-

ta pengendalian aktivitas yang tidak sesuai dengan tujuan pemerintah dalam hal ini berupa ketidakpatuhan wajib pajak.

Kepatuhan sukarela merupakan kunci sukses *tax collecting system* SAS. Saat *voluntary compliance* tinggi, *tax collecting cost* rendah karena biaya pemeriksaan, sosialisasi, dan imbauan relatif rendah yang berdampak terhadap tingginya penerimaan pajak neto. Sebaliknya, jika kepatuhan pajak sukarela rendah, upaya pemeriksaan, sosialisasi, dan imbauan akan relatif tinggi yang berdampak terhadap tingginya *tax collecting cost*. Saat penerimaan pajak tinggi dan *tax collecting cost*-nya juga tinggi, maka *benefit* yang diperoleh negara rendah. Dengan melihat *tax gap*, warga negara disinyalir masih enggan untuk berkontribusi terhadap negara. Mereka masih dimotivasi untuk memaksimalkan keuntungan individu dengan menjaga pendapatan kotor mereka. Namun, mereka tetap ingin mendapatkan barang-barang *public*. Oleh karena itu, perlu adanya suatu strategi yang efektif dan efisien yang tertuang dalam seperangkat aturan dan prosedur untuk mengatur perilaku wajib pajak dengan *tax collecting cost* rendah untuk memaksimalkan penerimaan pajak neto (Horodnic, 2018; Isa, 2014).

Banyak faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak. Pemahaman terhadap faktor kepatuhan pajak sangat penting sebagai dasar untuk mengembangkan sistem perpajakan yang tepat. Seperangkat aturan berupa Undang-undang, Permenkeu, Keputusan Menteri Keuangan (KMK), sistem dan prosedur layanan, dsb, merupakan sistem akuntansi perpajakan yang diciptakan oleh regulator untuk mengatur perilaku pihak-pihak yang terlibat dalam sistem perpajakan serta memastikan akurasi informasi serta pembayaran pajak terutang (kepatuhan pajak). Seperangkat aturan tersebut merupakan pedoman wajib pajak dan petugas pajak untuk saling berkomunikasi dan berinteraksi dalam menjalankan hak dan kewajiban masing-masing. Oleh karena itu, keandalan sistem yang mampu menjamin proses komunikasi berjalan efektif dan efisien, mencegah penyimpangan perilaku, serta dihasilkan informasi pajak terutang secara akurat sangat diperlukan mengingat pajak merupakan hubungan kontraktual yang bersifat jangka panjang antara wajib pajak dan pemerintah serta adanya perbedaan kepentingan antara keduanya (Williams & Horodnic, 2015).

Penelitian ini menyajikan telaah literatur tentang strategi yang dapat dipertimbangkan dalam mendesain sistem akuntansi perpajakan untuk meningkatkan *tax compliance* berdasarkan faktor-faktor yang mempengaruhinya. Yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah jika penelitian terdahulu merupakan penelitian tunggal yang mengidentifikasi dan menguji faktor-faktor yang diduga berpengaruh terhadap *tax compliance*, sedangkan di penelitian ini peneliti mencoba mengidentifikasi seluruh variabel yang mempengaruhi *tax compliance* dari berbagai hasil penelitian terdahulu. Selanjutnya berdasarkan faktor-faktor tersebut diidentifikasi *treatment* yang dapat dikembangkan dalam sebuah sistem untuk memaksimalkan penghasilan pajak neto. Hasil penelitian ini diharapkan bisa menjadi bahan informasi dan rujukan kerangka kerja bagi peneliti selanjutnya serta bagi otoritas pajak dalam mendesain sistem pelayanan dan akuntansi perpajakan.

## METODE

Perbaikan kebijakan tidak cukup dari asupan hasil penelitian tunggal. Agar dapat dimanfaatkan sebagai masukan perbaikan kebijakan, sintesis beberapa hasil penelitian penting untuk dilakukan (Aguirre & Bolton, 2014). Dengan menyintesis hasil-hasil penelitian terdahulu melalui pendekatan *systematic review* dan menyajikannya dalam bentuk *actionable messages* (*policy brief* dan *policy paper*), maka fakta yang lebih berimbang dan komprehensif dapat disuguhkan kepada pengambil kebijakan. Terdapat dua teknik dalam *systematic review* yaitu teknik kuantitatif (meta-analisis) dan teknik kualitatif (metasintesis). Teknik metaanalisis adalah metode analisis dari sejumlah hasil penelitian dalam masalah sejenis dengan merangkum hasil-hasil penelitian terdahulu secara kuantitatif. Teknik metaanalisis memiliki beberapa kelebihan (Hoon, 2013) di antaranya: teknik ini memungkinkan peneliti untuk mengombinasikan berbagai macam hasil penelitian dengan pendekatan kuantitatif; mampu mendeskripsikan hubungan antarpenelitian dengan baik sehingga mampu mengatasi adanya perbedaan hasil antar penelitian; teknik meta analisis lebih objektif karena fokus pada data, sedangkan metode *review literature* lainnya (seperti metode naratif) lebih fokus pada simpulan dari berbagai macam studi; fokus pada hubungan

antarvariabel dalam masing-masing studi; dilakukan secara kuantitatif sehingga lebih mudah dilakukan.

Penelitian ini merujuk pada *systematic review* dengan teknik metaanalisis terhadap sejumlah jurnal terkait kepatuhan pajak. Aguirre & Bolton (2014) dan Hoon (2013) memaparkan 8 tahapan dalam metaanalisis yaitu pertama, merumuskan pertanyaan penelitian; kedua, mengembangkan protokol penelitian meta-analisis; ketiga, menetapkan lokasi data-base hasil penelitian sebelumnya sebagai wilayah pencarian; keempat, menyeleksi hasil-hasil penelitian terdahulu yang relevan; kelima, menetapkan hasil-hasil penelitian yang berkualitas; keenam, ekstraksi data dari penelitian tunggal; ketujuh, menyintesis hasil-hasil penelitian dengan metode metaanalisis; kedelapan, menyajikan hasil penelitian dalam laporan penelitian hasil metaanalisis.

Berdasarkan tahapan tersebut, langkah pertama dalam penelitian ini adalah melakukan pencarian artikel penelitian menggunakan mesin [www.scholar.google.com](http://www.scholar.google.com) dengan tema kepatuhan pajak, dan *treatment* perpajakan. Langkah kedua merujuk pada hasil penelitian di tahap pertama, diidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi *tax compliance* WP. Langkah ketiga, mengategorisasikan faktor-faktor kepatuhan pajak dengan kesamaan pendekatan yang digunakan. Langkah keempat yaitu analisis mekanisme petugas pajak untuk meningkatkan kepatuhan berdasarkan faktor-faktor kepatuhan tersebut, dan langkah terakhir menyimpulkan sistem akuntansi perpajakan yang digunakan. Hasil dari berbagai telaah literatur ini akan digunakan untuk mengidentifikasi pendekatan yang dapat dipertimbangkan dalam mendesain sistem akuntansi perpajakan untuk meningkatkan kepatuhan pajak di Indonesia.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Setelah memformulasikan pertanyaan penelitian di bagian pendahuluan, tahap berikutnya adalah melakukan pencarian dan seleksi penelitian yang relevan. Pencarian dilakukan terhadap penelitian-penelitian terdahulu tentang kepatuhan pajak, terutama yang berhubungan dengan variabel-variabel yang mempengaruhi *tax compliance*. Berdasarkan hasil penelusuran artikel menggunakan mesin [www.scholar.google.com](http://www.scholar.google.com) ditemukan sejumlah jurnal yang sesuai dengan tema dan topik penelitian. Dari 35

artikel dipetakan terdapat berbagai variabel yang mempengaruhi kepatuhan pajak.

### Hasil sintesis satu: kepatuhan pajak.

Definisi kepatuhan pajak sangat luas dan beberapa ahli telah mendefinisikan kepatuhan pajak dalam berbagai perspektif. Secara umum kepatuhan pajak (*tax compliance*) dapat didefinisikan sebagai “kesediaan individu dan entitas kena pajak lainnya untuk bertindak sesuai dengan semangat serta hukum dan administrasi pajak tanpa paksaan” (Meagher, 2018). Palil, Malek, & Jaguli (2016) dalam perspektif psikologi mengategorikan kepatuhan dalam dua kelompok yaitu: *voluntary compliance* dan *enforcement compliance*. *Voluntary compliance* adalah kesediaan WP sendiri untuk mematuhi arahan dan aturan otoritas pajak. Kepatuhan sukarela dimungkinkan karena adanya kerja sama dan kepercayaan antara petugas pajak dan WP. Namun, dengan adanya rasa ketidakpercayaan dan kurangnya kerja sama antara petugas pajak dan WP, dapat tercipta iklim antagonis di antara WP dan petugas pajak yang mengarah pada *enforcement compliance*.

*Enforcement compliance* adalah kepatuhan WP yang timbul karena adanya ancaman dan penerapan audit dan denda. Senada dengan Morrow & Stinson (2016), Alabede (2011) mengidentifikasi tiga bentuk *compliance*, yaitu: *committed compliance* (kepatuhan komitmen), *capitulative compliance* (kepatuhan kapitulatif) dan *creative compliance* (kepatuhan kreatif). *Committed compliance* adalah kerelaan WP untuk memenuhi kewajiban pajak secara sukarela tanpa paksaan atau kepatuhan yang didasari oleh suatu komitmen; *capitulative compliance* adalah kepatuhan WP untuk melaksanakan seluruh kewajiban pajak dengan paksaan; *creative compliance* adalah kepatuhan WP yang dilakukan dengan mencari peluang penghematan pajak melalui celah pengakuan pendapatan dan biaya yang dapat dikurangkan. Sementara itu Srivastava, Singh, & Mishra (2018) menggambarkan tiga alasan kepatuhan WP yang berbeda yang dikenal dengan *Kelman's tripartite typology* (*Compliers, identifiers, dan internalizer*). “*Compliers*” membayar pajak karena telah diatur dalam undang-undang dan takut akan konsekuensinya jika melakukan pelanggaran. “*Identifiers*” memenuhi kewajiban perpajakan karena dipengaruhi oleh norma-norma sosial dan keyakinan dan perilaku orang-orang yang dekat dengan mere-

ka. “*Internalizers*” memenuhi kewajiban perpajakan karena memiliki konsistensi antara keyakinan mereka dan perilaku mereka.

Berdasarkan *output*-nya, OECD mengategorikan kepatuhan pajak ke dalam kepatuhan administrasi (*administrative compliance*) dan kepatuhan teknis. *Administrative compliance* meliputi kepatuhan pelaporan, kepatuhan prosedural, dan kepatuhan terhadap peraturan yang berkaitan dengan pelaporan dan pembayaran pajak. Sementara itu, kepatuhan teknis berkaitan dengan kepatuhan pemenuhan persyaratan teknis perundang-undangan perpajakan dalam perhitungan kewajiban pajak.

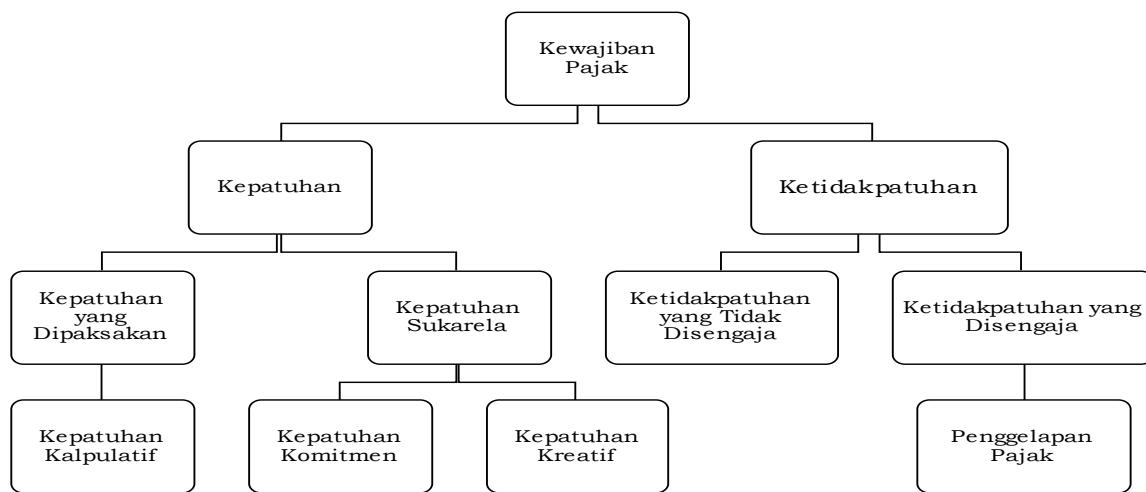
Kepatuhan merupakan kunci sukses sistem pemungutan *self assesment system*. Meskipun berbagai aturan dan sistem telah diciptakan untuk memastikan kepatuhan Wajib Pajak, fenomena ketidakpatuhan Wajib Pajak jamak menjadi masalah perpajakan di berbagai negara. Ketidakpatuhan pajak adalah ketidakmauan WP baik secara sengaja atau tidak sengaja untuk menyelesaikan semua kewajiban pajaknya (Junpath, Kharwa, & Stainbank, 2016; Meagher, 2018). Namun, Simone, Sansing, & Seidman (2013) berpendapat bahwa karena tingkat kepatuhan bervariasi, ketidakpatuhan tertentu mungkin tidak melanggar hukum. Kenyataannya, perhitungan kewajiban pajak bukan masalah sederhana. Perubahan aturan perpajakan, aturan subjek, objek pajak serta yang dikecualikan, masalah *deductible* dan *nondeductible expense*, kredit pajak yang diperbolehkan dan yang tidak diperbolehkan terbuka menimbulkan multiinterpretasi. Seringkali pelaporan pajak yang diidentifikasi sebagai bentuk usaha *tax avoidance* atau *tax evasion* kemungkinan hanyalah kesalahpahaman Wajib Pajak terhadap interpretasi aturan. Dalam kasus seperti ini, keputusan pelaporan penghasilan kena pajak oleh Wajib Pajak dapat berubah-ubah. Wajib Pajak dapat menanggapi multiinterpretasi aturan dengan melaporkan penghasilan kena pajak pada tingkat kepatuhan yang paling rendah dan menunggu hasil pemeriksaan untuk memberikan interpretasi yang benar. Namun, dalam kasus lain beberapa Wajib Pajak yang menghadapi ketidakpastian tentang penafsiran hukum pajak mungkin merespon dengan membayar pajak lebih besar demi menghindari hukuman dan sanksi, apalagi jika ada informasi berdasarkan hasil

pemeriksaan terdapat kekurangan pembayaran pajak akan dikenakan hukuman yang signifikan.

Secara luas, ketidakpatuhan pajak terbagi ke dalam empat jenis yaitu keengganan untuk membayar pajak penghasilan, tidak melaporkan penghasilan kena pajak, melebihi-lebihkan klaim pajak seperti pengecualian yang dikenakan pajak, dan pembayaran kewajiban pajak yang tidak tepat waktu (Lee, 2017; Rosid, Evans, & Tran-Nam, 2018; Yusof, Ling, & Wah, 2014). Ciri-ciri tersebut merupakan ketidakpatuhan yang disengaja (*Intentional compliance*) di mana wajib pajak sengaja melanggar peraturan pajak untuk keuntungan pribadinya. Ketidakpatuhan jenis ini bisa mengarah pada penggelapan pajak (*tax evasion*). Yang kedua adalah ketidakpatuhan yang tidak disengaja (*Unintentional compliance*) akibat ketidaktahuan, kekhilafan, atau kesalahan dalam menerapkan undang-undang perpajakan. Dari berbagai definisi kepatuhan tersebut, cabang kepatuhan digambarkan dalam Gambar 1.

Kepatuhan dapat dilihat sebagai pemenuhan kewajiban perpajakan baik secara formil maupun materiil. Kewajiban formil meliputi keseluruhan persyaratan administratif perpajakan yang harus dipenuhi oleh WP; sedangkan kewajiban materiil meliputi validitas dan kebenaran perhitungan dan pelaporan pajak terutang. Selain aspek keterpenuhan kewajiban perpajakan, bentuk kepatuhan dapat diidentifikasi dari bagaimana dan alasan WP menjalankan seluruh tagihan perpajakan yang menunjukkan karakter WP tersebut. WP dengan kepatuhan sukarela memenuhi kewajiban perpajakan karena memiliki konsistensi antara keyakinan mereka dan perilaku mereka; sedangkan WP yang patuh karena terpaksa memenuhi kewajiban perpajakan karena diatur dalam undang-undang dan takut konsekuensinya jika melakukan pelanggaran serta dorongan oleh norma-norma sosial dan keyakinan serta perilaku orang-orang yang dekat dengan mereka. WP dengan kepatuhan terpaksa akan terus mencari peluang penghematan pajak melalui celah pengakuan pendapatan dan biaya yang dapat dikurangkan serta melakukan penghindaran pajak jika ada kesempatan.

**Hasil sintesis dua: tinjauan faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak.**



**Gambar 1. Jenis Kepatuhan dan Ketidakpatuhan Pajak**

Sumber: Alabede (2011)

Dari penelusuran terhadap hasil penelitian sebelumnya, diidentifikasi variabel pertama dan dominan yang mempengaruhi tingkat kepatuhan pajak adalah pertimbangan risiko atau probabilitas deteksi oleh otoritas pajak dan tingkat hukuman yang terkait dengan perilaku yang bertentangan dengan hukum pajak (Danquah & Osei Assibey, 2018; Fasmi & Misra, 2014; Lisi, 2014; Yamen, Allam, Bani-Mustafa, & Uyar, 2018), upaya pencegahan (Castro & Scartascini, 2015; Kountouris & Remoundou, 2013), dan *tax enforcement* (Hanlon, Hoopes, & Shroff, 2014). Pemantauan merupakan alat yang efektif untuk mengendalikan kegiatan *illegal*. Oleh karena itu audit yang lebih ketat direkomendasikan dalam hal apapun. Faktor ini juga dibuktikan oleh *output* penelitian Alm, Cherry, Jones, & McKee (2010), Alm, Jackson, & McKee, (2009), Feld & Larsen, (2012), Gangl, Torgler, Kirchler, & Hofmann (2014), Li, Pittman, & Wang (2019), Lisi, (2015), McKee, Siladke, & Vossler (2018), Mohdali, Isa, & Yusoff (2014), dan Vossler & McKee, (2017).

Variabel kedua yang mempengaruhi kepatuhan pajak adalah variabel-variabel psikologi wajib pajak. Merujuk pada teori psikologi sosial *Theory Planned of Behavior* (TPB), kepatuhan pajak ditentukan oleh *Intention for tax compliance*. *Intention* dibentuk oleh sikap positif, norma subjektif dan *perceived behavior control* (Guerra & Harrington, 2018). Peneliti yang mendukung faktor psikologi berpendapat bahwa WP patuh karena adanya sikap yang lebih positif terhadap perpajakan, adanya dorongan dari orang-orang yang dianggap penting,

serta memiliki kontrol terhadap perilaku, seperti pengetahuan pajak yang memadai, tersedia waktu dan dana untuk membayar pajak. Oleh karena itu, faktor-faktor seperti norma sosial (Kasper, Kogler, & Kirchler, 2015), *tax moral* (Srivastava, Singh, & Mishra, 2018), tekanan sosial (Battiston & Gamba, 2016), *perception of fairness* (Hallsworth, List, Metcalfe, & Vlaev, 2017; Jimenez & Iyer, 2016); pengetahuan subjektif tentang undang-undang perpajakan, sikap terhadap sistem politik dan perpajakan, norma pribadi dan sosial (Kirchler, Kogler, & Muehlbacher, 2014), nilai-nilai sosial (Dickinson, 2013) diidentifikasi mempengaruhi kepatuhan pajak. Semua intervensi eksternal tersebut diinternalisasi sehingga membentuk sikap WP.

Variabel ketiga yang berpengaruh terhadap kepatuhan pajak adalah kombinasi antara kemampuan, niat baik baik, dan integritas petugas pajak yang membentuk kepercayaan WP serta upaya penegakan kepatuhan dengan kekuasaan yang dimiliki pemerintah. Variabel berupa kinerja kelembagaan sektor publik (Ritsatos, 2014); kepercayaan dan kekuasaan (Kastlunger, Lozza, Kirchler, & Schabmann, 2013; Wahl, Kastlunger, & Kirchler, 2010); keadilan dari distribusi beban pajak yang dirasakan dan prosedur yang diterapkan oleh otoritas pajak (Kirchler, Kogler, & Muehlbacher 2014); pendekatan layanan dan kepercayaan (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008); kepercayaan terhadap politikus (Bethmann, Jacob, & Müller, 2018); dan legitimasi (Anesa, Gillespie, Spee, & Sadiq, 2019; Hofmann, Gangl, Kirchler, & Stark, 2014); keadilan sistem pa-

jak serta pertukaran yang adil antara rasa subyektif atas beban pajak serta layanan yang diberikan oleh negara, dan hubungan antara WP dan administrasi (Srivastava, Singh, & Mishra, 2018),

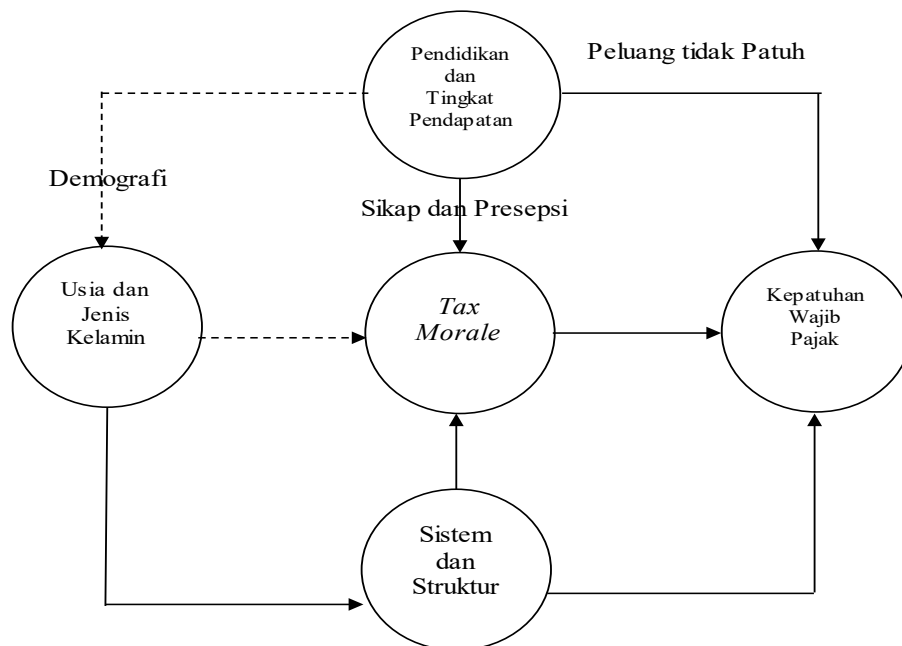
Variabel keempat yang mempengaruhi kepatuhan pajak adalah variabel sosiologi. Pendukung kelompok ini berpendapat bahwa perilaku dipengaruhi oleh hubungan antarindividu, hubungan individu dengan kelompok, dan hubungan kelompok dengan kelompok atau hubungan sosial. Oleh karena itu, faktor seperti *friendly persuasion* (Amponsah & Adu, 2027; Sipos, 2015); *perceived service orientation* (Finley & Stekelberg, 2016); undang-undang yang adil dan perlakuan ramah petugas pajak selama proses pemeriksaan (Thornton & Shaub, 2014); treatment petugas pajak (Williams & Horodnic, 2015); persepsi Wajib Pajak terhadap kualitas layanan pajak (Alabede, 2011); perilaku petugas pajak terbukti berpengaruh terhadap kepatuhan WP (Eichfelder & Kegels, 2014).

Dari berbagai perspektif tersebut, Fischer, Wartick, & Mark (1992) mengategorikan dalam empat grup kepatuhan pajak yang dikenal dengan *Fischer's Model of tax compliance*. Model Fischer merupakan model yang komprehensif yang menggabungkan variabel ekonomi, sosiologi, dan psikologi yang terdiri dari variabel demografi (misalnya usia dan jenis kelamin), peluang untuk ti-

dak patuh (misalnya, pendidikan, *take home pay*, sumber pendapatan, dan pekerjaan), *attitudes & perception* (misalnya, pengembangan *tax moral* WP dan sikap terhadap keadilan sistem perpajakan) dan sistem/struktur perpajakan (contohnya, kompleksitas struktur sistem perpajakan, hubungan dengan petugas pajak, sanksi, kemungkinan deteksi, dan tarif pajak). *Fischer's models* digambarkan pada Gambar 2.

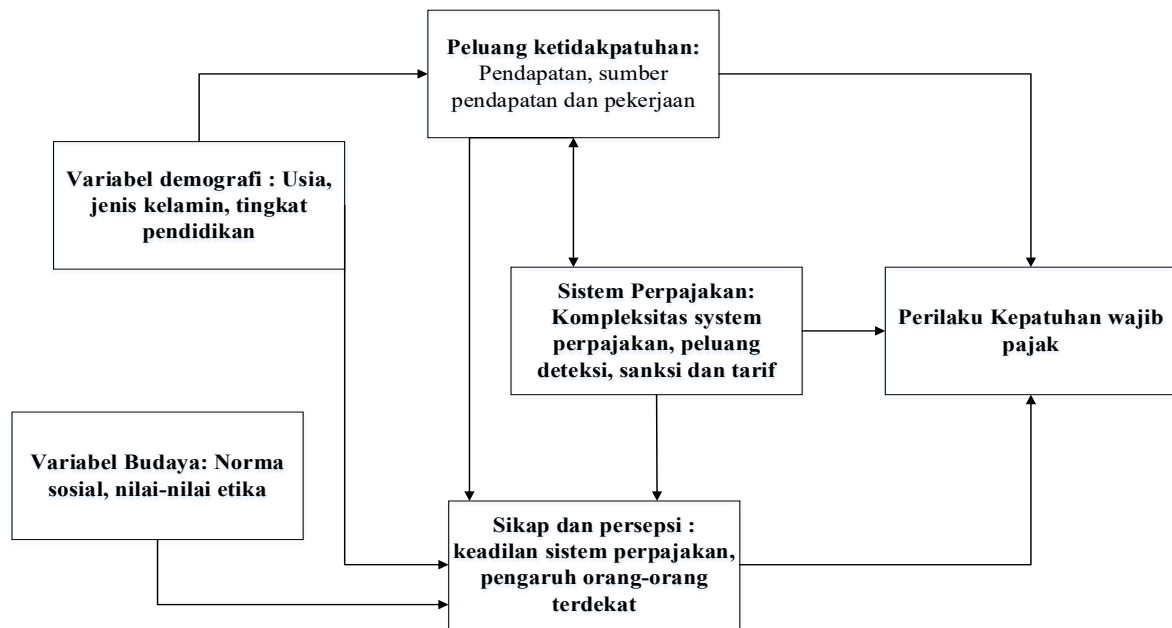
Variabel kelima yang mempengaruhi kepatuhan pajak adalah budaya. Selain empat faktor *Fischer's Model*, Chan, Troutman, & O'Bryan (2000) menunjukkan bahwa sebagai individualis, pembayar pajak AS menggunakan tahap penalaran moral yang lebih tinggi, lebih positif terhadap sistem perpajakan, dan cenderung lebih patuh. Sementara itu sebagai anggota budaya kolektifis, wajib pajak Hong Kong memiliki tingkat perkembangan moral yang lebih rendah, sikap yang kurang baik terhadap sistem pajak, sehingga tingkat kepatuhan lebih rendah. Hal senada dinyatakan oleh Chau & Leung (2009) yang menemukan pengaruh faktor lingkungan penting lainnya seperti budaya dan efek interaksi antara peluang ketidakpatuhan dan sistem/struktur pajak pada kepatuhan pajak yang digambarkan dalam Gambar 3.

Budaya dianggap sebagai variabel lingkungan yang kuat berpengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak. Norma-nor-



**Gambar 2. Fischer's Models (Tax Compliance Model)**

Sumber: Fischer, Wartick, & Mark (1992)



**Gambar 3. Modifikasi Fischer's Models**

Sumber: Chau & Leung (2009)

ma sosial dan nilai-nilai etika yang berbeda akan menciptakan insentif yang berbeda untuk kepatuhan pajak. Bahkan, nilai-nilai etika yang dipengaruhi oleh norma-norma sosial dapat melarang Wajib Pajak untuk terlibat dalam penghindaran pajak (Christian, 2017; Hayes & Baker, 2014). Budaya akan menginternalisasi wajib pajak sehingga mempengaruhi persepsi atau penilaian terhadap suatu treatment tertentu. Penelitian Cyan, Koumpias, & Martinez-Vazquez (2017) yang menggabungkan interaksi faktor budaya (individualis dan jarak kuasa) dan penghasilan dengan persepsi keadilan distributif dan prosedural terhadap kesadaran Wajib Pajak menunjukkan hasil bahwa individualisme, jarak kuasa, dan penghasilan tidak berpengaruh terhadap keadilan distributif; individualisme dan jarak kuasa berpengaruh terhadap keadilan prosedural; penghasilan tidak berpengaruh terhadap keadilan prosedural. Keadilan distributif dan prosedural berpengaruh terhadap kesadaran Wajib Pajak. Individualisme dan jarak kuasa mempunyai hubungan tidak langsung dengan kesadaran wajib pajak; sementara penghasilan berpengaruh langsung dengan kesadaran perpajakan. Kepatuhan selain dipengaruhi oleh variabel internal, variabel eksternal juga tidak kalah besar pengaruhnya terhadap kepatuhan.

**Hasil sintesis tiga: pendekatan desain sistem akuntansi perpajakan *author-***

***itarian, responsive, trust, dan legitimasi.***

Berdasarkan berbagai faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak yang telah dikelompokkan pada bagian sebelumnya, pemerintah bisa menentukan arah kebijakan, treatment atau upaya untuk meningkatkan kepatuhan pajak, apakah dengan pendekatan ekonomi, psikologi, sosiologi serta *trust* dan legitimasi yang dituangkan dalam suatu sistem. Karena faktor probabilitas deteksi, ancaman, dan hukuman merupakan faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak maka *treatment* yang tepat adalah menciptakan iklim antagonis.

Dalam iklim antagonis wajib pajak dan otoritas pajak bekerja secara berlawanan satu sama lain; hubungan Wajib Pajak dan otoritas pajak diibaratkan "polisi dan perampok". Wajib pajak selalu dipersepsikan tidak jujur, selalu berupaya untuk mengemplang pajak, mencari celah penghematan pajak, dengan enggan membayar pajak penghasilan; tidak melaporkan penghasilan kena pajak; melebih-lebihkan klaim pajak seperti pengecualian yang dikenakan pajak, *deductible expense*, dll dan pembayaran kewajiban pajak yang tidak tepat waktu (Kariyoto, 2012; Mangoting, 2018; Yuhertiana, 2016). Dalam iklim ini jarak sosial menjadi besar, minim rasa hormat dan sedikit perasaan positif terhadap otoritas pajak. Kepatuhan sukarela sulit diwujudkan dan individu cenderung menggunakan "rasional" dengan

menimbang manfaat yang diperoleh dari penghematan pajak dengan hukuman dan saksi jika ketahuan.

Desain sistem akuntansi perpajakan yang dikembangkan berdasarkan pendekatan ekonomi bersifat otoriter, yang fokus pada upaya pemerintah untuk meningkatkan kepatuhan pajak pada aktivitas pengawasan, upaya pencegahan melalui *tax enforcement*, pemeriksaan, penerapan hukuman dan sanksi serta mengabaikan hambatan dan kendala WP dalam menghitung pajak terutang. Upaya sosialisasi lebih mengedepankan informasi sanksi dan hukuman daripada proses edukasi di bidang perpajakan; upaya pemeriksaan lebih fokus pada pencarian kesalahan WP daripada pendampingan terhadap kesulitan WP. Pendekatan ini berpandangan bahwa semakin ketat upaya pengawasan serta semakin banyak peraturan perundang-undangan yang mengatur hukuman dan sanksi semakin tinggi tingkat kepatuhan WP.

Upaya penegakan kepatuhan dilakukan dengan memperbanyak jumlah pemeriksaan pajak, meningkatkan frekuensi pemeriksaan, serta imbauan kepatuhan dengan menggunakan ancaman berupa sanksi dan denda. Jika terdapat kesalahan dalam pelaporan jumlah pajak terutang, maka otoritas pajak segera mencurigai adanya kecurangan dengan tujuan untuk menipu, dan menjatuhkan sanksi hukum. Sistem perpajakan yang dikembangkan dengan pendekatan *Authoritarian Procedure* (Kaplanoglou & Rapanos, 2015); semua prosedur *treatment* kepada Wajib Pajak ditetapkan berdasarkan sudut pandang otoritas pajak; teknik dan aktivitas *treatment* kepada Wajib Pajak ditentukan oleh otoritas dari waktu ke waktu. Jadi, prosedur berikutnya selalu tidak pasti bergantung pada kebijakan pribadi otoritas pajak.

Desain sistem dengan pendekatan *economic crime* banyak ditentang. Upaya meningkatkan kepatuhan wajib pajak dengan pendekatan *economic crime* berdampak terhadap tingginya *tax collecting cost*. Selain itu, Alstadsæter & Jacob (2017) memaparkan bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan dan tingkat penalti saat ini, tingkat kepatuhan jauh lebih tinggi daripada prediksi kepatuhan model ekonomi tradisional. Ketika sistem yang diciptakan meningkatkan upaya penegakan kepatuhan pajak dengan ancaman, hukuman, dan sanksi, kepatuhan sukarela sering menurun dan meningkat-

kan ketidakjujuran karena lingkungan yang tumbuh adalah rasa saling curiga. Sementara itu, pengawasan yang dilakukan oleh *tax authority* dapat menurunkan motivasi intrinsik kepatuhan pajak sehingga dapat menjadi bumerang terhadap kepatuhan pajak. Intervensi dalam bentuk pengawasan dianggap terlalu mengendalikan serta mengurangi penentuan nasib sendiri dan harga diri WP (Gangl, Torgler, Kirchler, & Hofmann, 2014). Penegakan kepatuhan dengan ancaman hukuman tidak berdampak signifikan terhadap wajib pajak yang mempunyai niat untuk patuh, tetapi justru memicu niat untuk kurang patuh. Ancaman hukuman cocok untuk meningkatkan kepatuhan WP yang tidak patuh (Hunt & Iyer, 2018; Jimenez & Iyer, 2016; Mohdali, Isa, & Yusoff, 2014). Oleh karena itu, gabungan yang tepat dari instrumen kebijakan pencegahan untuk menekan penghindaran pajak bergantung pada moralitas wajib pajak. Bagi WP jujur peningkatan pengawasan harus diimbangi dengan pengurangan pajak. Sebaliknya, dalam kasus penghindar pajak, peningkatan pengawasan harus disertai dengan penerapan hukuman yang lebih tinggi (Lisi, 2015).

Pendekatan *economic crime* dipandang terlalu sempit untuk memahami kepatuhan WP (Dulleck, Fooker, Newton, & Ristl, 2015; Gobena & Dijke, 2017). Pendekatan ini secara implisit mengasumsikan bahwa WP mengetahui dengan pasti kewajiban pajak yang sebenarnya. Kenyataannya, perhitungan kewajiban pajak bukan masalah sederhana. Perubahan aturan perpajakan, aturan subjek, objek pajak serta yang dikecualikan, masalah *deductible* dan *nondeductible expense*, kredit pajak yang diperbolehkan dan yang tidak diperbolehkan terbuka menimbulkan multiinterpretasi. Seringkali pelaporan pajak yang diidentifikasi sebagai bentuk usaha *tax avoidance* atau *tax evasion* kemungkinan hanyalah kesalahan WP dalam menginterpretasikan aturan. Dalam kasus seperti ini, keputusan pelaporan objek pajak (penghasilan) oleh WP dapat berubah-ubah. Wajib Pajak dapat menanggapi multiinterpretasi aturan dengan melaporkan penghasilan kena pajak pada tingkat kepatuhan yang paling rendah dan menunggu hasil pemeriksaan untuk memberikan interpretasi yang benar. Namun, dalam kasus lain beberapa WP yang menghadapi ketidakpastian tentang penafsiran hukum pajak mungkin merespon dengan membayar pajak yang lebih besar demi menghindari hukuman dan sanksi,



apalagi jika ada informasi berdasarkan hasil pemeriksaan terdapat kekurangan pembayaran pajak akan dikenakan hukuman yang signifikan.

Sistem yang dikembangkan dengan pendekatan psikologis dan sosiologis mengedepankan hubungan kontraktual antara WP dan pemerintah, khususnya otoritas pajak. Hubungan antara WP dan otoritas pajak dimodelkan sebagai hubungan implisit atau relasional, yang melibatkan ikatan emosional dan loyalitas yang kuat. Psikolog sosial menyebutnya sebagai kontrak "psikologis" untuk membedakannya dengan kontrak formal yang mengatur hubungan secara eksplisit dan material berdasarkan sanksi yang telah disepakati sebelumnya.

Jika pendekatan yang digunakan adalah pendekatan psikologis dan sosiologis, iklim yang dikembangkan adalah iklim sinergis. Iklim sinergis ditandai dengan adanya kontrak psikologis. Kontrak psikologis mensyaratkan bahwa WP dan otoritas pajak memperlakukan satu sama lain seperti mitra yang saling menghormati dan menghargai kejujuran. Jika otoritas pajak memperlakukan WP sebagai bawahan dalam hubungan hierarkis, kontrak pajak psikologis telah dilanggar dan WP memiliki alasan kuat untuk tidak memegang kontrak dan berusaha menghindari pajak (Dover, 2016; Joshi, Prichard, & Heady, 2014). Otoritas pajak melakukan layanan bagi masyarakat, dan merupakan bagian dari komunitas yang sama dengan WP.

Secara psikologi faktor intrinsik mempengaruhi tingkat kepatuhan yang diawali dengan sikap WP terhadap sistem perpajakan dan intervensi eksternal yang mengedepankan pengakuan terhadap *personality* WP. Saat WP bersikap positif terhadap *tax compliance*, orang yang dianggap penting menginginkan dia untuk patuh serta dia memiliki kemampuan dan tidak ada hambatan untuk berperilaku patuh maka *intention for tax compliance* tinggi. *Intention* akan terwujud menjadi *tax compliance actual* bergantung dari intervensi yang diterima. Artinya, wajib pajak membutuhkan motivasi lain untuk merealisasikan *intention* menjadi *tax compliance*, mengingat pajak merupakan pungutan yang dapat dipaksakan dan tidak mendapat kontrapretasi secara langsung.

*Responsive procedure* merupakan salah satu upaya yang dikembangkan dengan

pendekatan psikologis sosiologis. *Responsive procedure* adalah usaha yang dilakukan oleh otoritas pajak dalam memperlakukan WP sesuai dengan urutan prosedur formal dan informal yang mencerminkan upaya berdialog dengan wajib pajak tanpa upaya menengancam. Terdapat dua komponen *respectful treatment* yaitu prosedur yang transparan dan jelas oleh administrasi pajak, komponen pribadi langsung, bagaimana karakter WP dihormati oleh administrator pajak (Quintano & Mazzocchi, 2015; Srivastava, Singh, & Mishra, 2018).

Metode *responsive procedure* yang efektif meningkatkan kepatuhan dengan biaya yang rendah karena minim upaya pencegahan dan sosialisasi (Amponsah & Adu, 2017). Pada sistem *responsive* lebih banyak kepercayaan ditempatkan di WP (Ali & Ahmad, 2014). Khususnya, ketika laporan pajak orang pribadi terdapat kesalahan, petugas Pajak tidak secara otomatis mencurigai adanya kecurangan, tetapi memberikan pendampingan/konsultasi atas kesalahan yang dilakukan. WP dihormati dengan diperlakukan sebagai mitra dalam kontrak bukan sebagai bawahan dalam hubungan hierarkis dan birokrasi; WP tidak dikontrol dengan ketat jika antara WP dan otoritas pajak terdapat kontrak psikologis agar tidak merusak hubungan kepercayaan dengan tindakan tidak percaya. Contohnya adalah *respectful treatment*. Ketika otoritas pajak mendeteksi adanya kesalahan dalam pelaporan jumlah pajak terutang, otoritas pajak berusaha mencari tahu alasan kesalahan dengan menghubungi WP dengan cara informal (misalnya dengan menghubungi lewat telepon), sehingga WP akan menghargai perlakuan hormat dan moral pajak akan meningkat. Hubungan WP dan otoritas dapat dimodelkan sebagai hubungan implisit atau relasional yang melibatkan ikatan emosional dan loyalitas yang kuat, dan melampaui pertukaran transaksional. Saat sistem perpajakan yang dikembangkan berorientasi layanan, *treatment* yang dikembangkan bersifat *friendly*, *humanies*, dan *responsive* serta pemerintah mampu menunjukkan timbal balik yang baik atas pembayaran pajak dengan memanfaatkan uang pajak untuk kepentingan masyarakat maka akan meningkatkan kepercayaan pada pemerintah yang pada akhirnya akan meningkatkan kepatuhan pajak. Sebaliknya, tingkat kepatuhan pajak

akan menurun saat pemerintah mengorupsi uang pajak (DeBacker, Heim, & Tran, 2015; Khlif, Guidara, & Hussainey, 2016).

Pendekatan psikologi dan sosiologi menolak pendekatan ekonomi, karena intervensi eksternal melalui insentif atau sanksi moneter dipandang justru dapat merusak moral pajak (Dallyn, 2017; Junpath, Kharwa, & Stainbank, 2016; Lohse & Qari, 2016). Secara umum WP patuh memiliki sikap positif terhadap sistem perpajakan; dengan kata lain, kelompok ini memegang nilai-nilai dan norma-norma pribadi yang menurutnya kerja sama antarwarga dalam suatu negara lebih penting daripada optimalisasi keuntungan egois, dan memandang kuat terhadap norma-norma sosial untuk mematuhi hukum (Stark & Kirchler, 2017; Yuhertiana, 2016). Norma sosial mengenai kepatuhan pajak membentuk perilaku wajib pajak secara signifikan. Penghargaan moneter (eksternal) justru melemahkan motivasi intrinsik (Morrow, Stinson, & Doxey, 2018) karena dipersepsikan tidak ada penghargaan terhadap norma sosial dan pribadi yang diyakini oleh WP. Pendekatan otoriter petugas pajak mengikis (*crow out*) *tax* moral lebih kuat saat WP telah memiliki tingkat kepatuhan pajak yang tinggi sementara *respectful/friendly treatment/ responsive regulation approach*, memperkuat (*crow in*) *tax* moral saat WP telah memiliki tingkat kepatuhan yang tinggi (Dover, 2016; Yee, Moorthy, & Soon, 2018), penggunaan ancaman dan paksaan justru dapat mengarah pada perilaku yang berlawanan dari yang diharapkan (Prasetyo, 2016; Thomsen & Watrin, 2018).

Jika WP diperlakukan dengan rasa hormat oleh petugas pajak, diberikan layanan dengan pendekatan secara humanies (*respectful treatment behavior*) dalam mengingatkan kewajiban perpajakan dan mengurangi penghindaran pajak, maka dapat meningkatkan kepercayaan WP untuk melaporkan jumlah utang pajak riil dan dapat meningkatkan kepatuhan WP (Alm & Torgler, 2011; Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008). Penekanan yang terlalu kuat pada upaya pencegahan menyebabkan ketidakpercayaan WP, justru *respectful/friendly treatment* berdampak positif terhadap peningkatan moral pajak (Thornton & Shaub, 2014).

Memberikan imbalan untuk melakukan suatu kegiatan memiliki konsekuensi negatif tidak langsung yang disebut dengan *The Hidden Cost of Reward*. Thornton & Shaub (2014) menggeneralisasi ide tersebut

dalam tiga cara: semua jenis intervensi eksternal dapat berdampak negatif terhadap motivasi intrinsik; tidak hanya berupa hadiah tetapi juga perintah, aturan, dan hukuman. Oleh karena itu, usaha pencegahan yang dikenakan oleh petugas pajak dapat merusak kesediaan intrinsik individu untuk mematuhi undang-undang perpajakan; motivasi intrinsik dipengaruhi oleh intervensi eksternal; intervensi eksternal dianggap melemahkan motivasi intrinsik ketika mereka dianggap mengganggu oleh individu yang bersangkutan (*crowding-out effect*) dan mereka mempertahankan atau meningkatkan motivasi intrinsik ketika mereka dianggap mendukung.

Pendapat tersebut didukung oleh sekelompok psikolog sosial, bahwa dalam kondisi tertentu, intervensi eksternal berupa insentif moneter ataupun *punishment* justru berdampak negatif terhadap *tax compliance* (Battiston & Gamba, 2016; Christian, 2017; Feld & Larsen, 2012; Gangl, Torgler, Kirchler, & Hofmann, 2014; Güzel, Özer, & Özcan, 2019). Pajak merupakan hubungan kontraktual jangka panjang dan berulang antara WP dan otoritas pajak (Thornton & Shaub, 2014) dan beberapa penelitian telah membuktikan kerja sama pihak-pihak yang terlibat dalam sistem perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan WP (Alm, Cherry, Jones, & Mckee, 2010; Amponsah & Adu, 2017; Battiston & Gamba, 2016; Castro & Scartascini, 2015; Eichfelder & Kegels, 2014; Lai, Yang, & Chang, 2003; Mohdali, Isa & Yusoff, 2014; Sipos, 2015; Vossler & McKee, 2017; Witherspoon & Stone, 2013). Ketika WP murni diperlakukan sebagai 'subjek' yang harus dipaksa untuk membayar pajak, WP cenderung merespon dengan melakukan penghindaran pajak (Williams & Horodnic, 2015); kontrak psikologis pajak antara WP dan petugas pajak berpengaruh terhadap tingkat *tax* moral yang membantu memecahkan masalah ketidakpatuhan (Ali & Ahmad, 2014).

Upaya pencegahan menurut pendekatan psikologi dilakukan secara terhormat melalui dua cara: pertama, prosedur yang digunakan oleh pemeriksa dengan WP harus transparan dan jelas. Perlakukan prosedur yang sewenang-wenang melemahkan posisi WP. Perilaku semacam itu mengikis motivasi WP untuk membayar pajak. Kedua, perlakuan hormat berpengaruh langsung secara pribadi dalam arti bagaimana karakter WP dihormati oleh petugas pajak. Jika

mereka memperlakukan WP sebagai mitra dalam kontrak psikologis pajak, bukan inferior dalam hubungan hierarkis, WP memiliki insentif untuk membayar pajak secara jujur. Selain itu, perlakuan hormat terhadap WP memberlakukan efek emosi pada perilaku kepatuhan.

Pajak merupakan hubungan transaksional antara WP dan pemerintah. Keadilan merupakan jalan tengah dari segala tuntutan rasio yang individualistis agar interaksi dan transaksi dapat tetap dilanggengkan (Cyan, Koumpias, & Martinez-Vazquez, 2017). Siapa pun ingin mendapatkan perlakuan yang adil sebagai anggota kelompok karena perlakuan yang adil menunjukkan pengakuan atas keanggotaan mereka dan status mereka dalam suatu komunitas (Mohamad, Radzuan, & Hamid, 2017). Pertimbangan keadilan menyiratkan perbandingan kontribusi dan manfaat, serta perbandingan bagaimana perasaan seseorang diperlakukan relatif terhadap yang lain. Keadilan mempunyai tiga tipe, yakni keadilan distributif (*distributive justice*) yang berkenaan dengan *decision outcomes*, keadilan prosedural (*procedural justice*) yang berkaitan dengan prosedur pengambilan keputusan, dan keadilan interaksional (*interactional justice*) yang berkenaan dengan perilaku interpersonal dalam pembuatan prosedur dan penyampaian *outcome*.

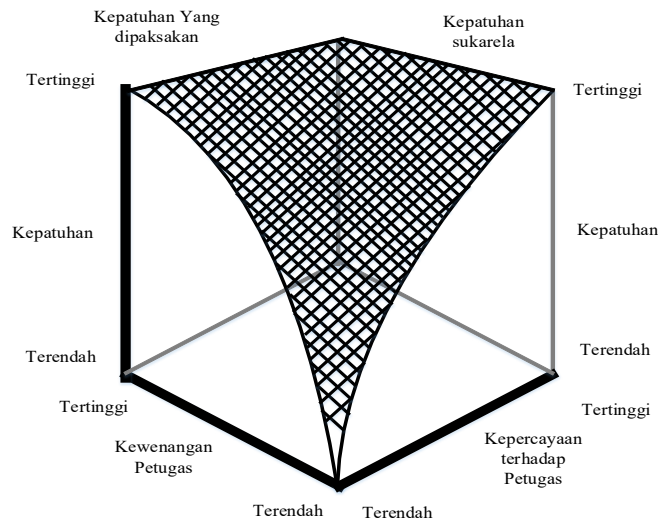
Keadilan distributif (beban pajak relatif dan manfaat dari barang publik), keadilan prosedural, dan keadilan retributif dipastikan memiliki hubungan yang kuat dengan kepatuhan (Williams & Horodnic, 2016; Yuhertiana, 2016). Namun, seperti dalam kasus norma sosial, pertimbangan keadilan tidak selalu relevan dengan kepatuhan. Misalnya, kepercayaan pada otoritas diidentifikasi sebagai dampak persepsi keadilan prosedural. Jika WP tidak mempercayai otoritas, prosedur yang diterapkan dievaluasi dengan kecurigaan ekstra. Di sisi lain, jika pihak berwenang dianggap dapat dipercaya, wajib pajak akan melihat segala aktivitas pemerintah melalui kacamata yang positif (Ben-Ner & Halldorsson, 2010; Dijke & Verboon, 2010)

Pajak dapat dilihat sebagai harga yang dibayarkan oleh WP atas tindakan positif pemerintah. Artinya, WP menitipkan uang pajak kepada pemerintah dengan harapan memperoleh manfaat dari pembayaran pajak tersebut. Kepercayaan akan terbentuk saat terdapat persepsi bahwa otoritas pa-

jak bekerja dengan baik untuk kepentingan dan kebaikan bersama (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008). Kepercayaan tidak bisa dibentuk secara instan, tetapi melalui proses yang panjang. Habibov, Cheung, & Auchynnika (2017) memaparkan bahwa terdapat tiga faktor yang mempengaruhi kepercayaan, yaitu *Ability*; *Benevolence* (niat baik); *Integrity*. WP percaya terhadap pemerintah karena orang tersebut memiliki *ability* di beberapa bidang teknis sehingga dipercaya untuk melaksanakan tugas-tugas terkait. *Benevolence* (niat baik) adalah sejauh mana seseorang yang dipercayai (*trustee*) dipercaya ingin melakukan sesuatu dengan baik untuk pemberi kepercayaan (*trustor*), selain karena motif keuntungan egosentris. *Integrity* berkaitan dengan konsistensi tindakan masa lalu, komunikasi yang kredibel (*trustee*) dari pihak lain dan kepercayaan bahwa tindakan orang yang dipercayai (*trustee*) sesuai dengan kata-katanya. Direktorat Jendral Pajak yang dalam hal ini sebagai instansi pemungut pajak dalam proses layanan atau hubungan sosial harus mampu menunjukkan kemampuannya untuk menyelesaikan semua permasalahan perpajakan WP, menunjukkan niat baik membantu wajib pajak serta memiliki tingkat integritas yang baik.

Kepercayaan terhadap sistem perpajakan sebenarnya tidak hanya dibentuk dari kepuasan terhadap hasil pembayaran pajak. Namun, juga dibentuk dari keadilan prosedur perumusan aturan perpajakan dan aturan sosial yang lain serta keadilan layanan yang dirasakan oleh WP. Jika pemerintah mencoba untuk membentuk kepercayaan dengan menjalankan fungsinya dengan baik, maka dapat meningkatkan motivasi intrinsik WP. Lebih jauh lagi, ketika WP puas dengan cara mereka diperlakukan, kerja sama sosial WP dapat ditingkatkan. Kepercayaan pada pejabat publik cenderung meningkatkan sikap positif dan komitmen WP terhadap sistem pajak dan pembayaran pajak, yang akhirnya berdampak positif pada kepatuhan pajak. Selama orang percaya bahwa aturan pajak itu adil, Wajib Pajak akan lebih bersedia membayar pajak.

Namun, untuk beberapa kasus, peningkatan kepatuhan pajak tidak hanya melalui peningkatan kepercayaan terhadap pemerintah khususnya untuk WP yang berorientasi pada prestasi dan termotivasi oleh pentingnya untuk memaksimalkan *outcome personal*. Bagi individu ini pajak akan dinikmati oleh publik dan menguntungkan orang



**Gambar 4. Slippery Slope Framework**

Sumber: Kirchler, Kogler, & Muehlbacher (2014)

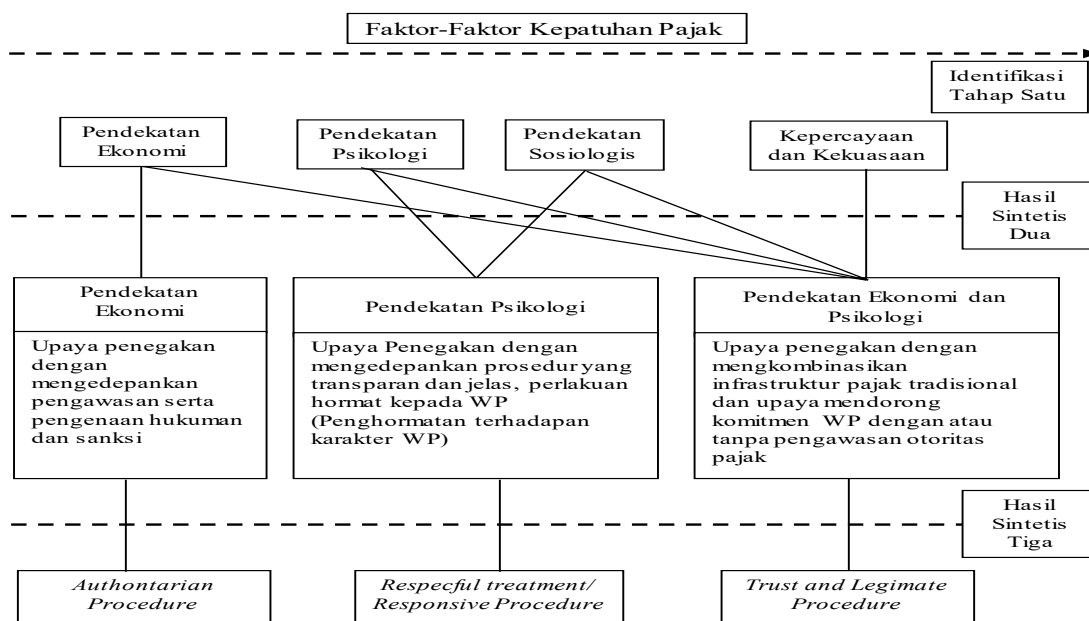
lain, tetapi justru merugikan dirinya karena mengurangi tingkat kesejahteraan. Individu dengan karakteristik individualisme tinggi akan menilai perpajakan tidak/kurang adil. Upaya pencegahan, pengawasan, hukuman, dan sanksi merupakan *treatment* yang tepat untuk meningkatkan kepatuhan pajak.

Kirchler, Hoelzl, & Wahl (2008) mengintegrasikan pendekatan *social psychology tax models* tersebut dalam *Slippery Slope Framework* (SSF) *model*. Selain faktor ekonomi eksogen, seperti pendapatan, tingkat pajak, probabilitas audit, dan tingkat denda, variabel individu dan sosial juga berkembang ke dalam kerangka kerja, mendorong dua kerangka utama yaitu dimensi kepercayaan pada pihak berwenang dan kekuasaan otoritas. Menurut kerangka tersebut pembayaran pajak dapat ditingkatkan dengan menggunakan dua jalur: meningkatkan tingkat kepercayaan pada otoritas pajak dan/atau dengan meningkatkan kekuatan pencegahan otoritas pajak. *Slippery Slope Framework* meliputi tiga dimensi: kepercayaan kepada otoritas, kewenangan pajak, dan pembayaran pajak, di mana jika ketiga dimensi ini berinteraksi akan menghasilkan kondisi yang berbeda yang digambarkan dalam Gambar 4.

Terwujudnya kepatuhan pajak diasumsikan ditentukan oleh kewenangan otoritas dan kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas tersebut. Dua dimensi ini, dan interaksi mereka, menentukan apakah warga negara mematuhi secara terpaksa atau secara sukarela. Dimensi kekuasaan mewakili persepsi

si warga tentang potensi otoritas untuk mendeteksi dan menghukum penggelapan pajak. Kekuasaan dianggap tinggi jika audit sering dan efektif, sedangkan denda dianggap berat. Kepercayaan pada otoritas berasal dari kepercayaan warga negara akan kebajikan otoritas pajak, orientasi layanan, dan keterlibatan profesional untuk perusahaan, dan diasumsikan dipengaruhi terutama oleh variabel psikologis, seperti pengetahuan dan sikap, norma pribadi dan sosial, serta persepsi keadilan.

Menurut *Slippery Slope Framework* kepatuhan pajak dapat dicapai dengan mengambil tindakan untuk meningkatkan daya dan membangun kepercayaan. Langkah-langkah kekuasaan dan membangun kepercayaan diasumsikan untuk merangsang berbagai motivasi untuk membayar pajak. Tindakan kekuasaan dengan kontrol dan hukuman menghasilkan kepatuhan yang dipaksakan, sedangkan tindakan membangun kepercayaan mengarah pada kepatuhan sukarela. Meskipun kepatuhan yang dipaksakan dan kepatuhan sukarela dapat menghasilkan jumlah pajak yang dibayarkan sama, terdapat perbedaan pada relevansi praktis yang kuat. Pertama, untuk memastikan kepatuhan yang dipaksakan membutuhkan langkah-langkah audit yang lebih mahal dibandingkan dengan kepatuhan sukarela. Hal ini karena kepatuhan yang dipaksakan akan terus berusaha untuk mencari celah peraturan perpajakan untuk meminimalkan jumlah pajak terutang. Kedua, kepatuhan yang dipaksakan dan



**Gambar 5. Alur Sintesis Sistem Akuntansi Perpajakan**

kepatuhan sukarela memerlukan strategi regulasi yang berbeda (regulasi responsif vs regulasi otoriter). Namun, kekuasaan dan kepercayaan juga dianggap saling mempengaruhi. Hal ini terjadi pada kasus ketika warga negara yang memiliki kepercayaan tinggi menjadi *whistleblower* dan dengan demikian membantu meningkatkan kekuatan pihak berwenang, atau ketika tindakan kekuasaan berlebihan, seperti audit dan denda yang keras, dianggap sebagai sinyal ketidakpercayaan.

Jika pendekatan *trust* and legitimasi *procedure* digunakan untuk mengembangkan sistem perpajakan, maka sistem yang dikembangkan adalah dengan mengombinasikan antara membangun kepercayaan wajib pajak untuk mewujudkan kepatuhan sukarela serta praktik pengawasan untuk mewujudkan kepatuhan yang dipaksakan. Infrastruktur pajak tradisional berupa hukum, pemeriksaan, hukuman, penagihan utang, dan kasus pengadilan dilengkapi dengan tahapan-tahapan yang mendorong komitmen wajib pajak untuk membayar pajak dengan atau tanpa pengawasan otoritas pajak. (Thompson & Booker, 2015; Thomsen & Watrin, 2018; Wynter & Oats, 2018).

Pembayaran pajak pada tingkat yang paling rendah saat kepercayaan dan kekuasaan pada tingkat minimum; WP bertindak egois dengan melakukan penghindaran/penggelapan pajak untuk memaksimalkan

keuntungan mereka. Dengan peningkatan kewenangan otoritas, peluang WP untuk melakukan penghindaran atau penggelapan pajak lebih kecil karena peningkatan sanksi dan hukuman atau penambahan jumlah pemeriksa pajak sebagai manifestasi peningkatan kewenangan otoritas membuat masyarakat takut pada konsekuensi hukum saat melakukan penggelapan pajak. Kondisi ini menciptakan peningkatan kepatuhan pajak walaupun bersifat paksaan dan sementara. Peningkatan kewenangan otoritas pajak dapat juga memunculkan persepsi lain masyarakat berupa sinyal rasa tidak percaya kepada pemerintah. WP akan merasa keikhlasannya membayar pajak tidak diapresiasi oleh pemerintah. Hal ini akan menimbulkan rasa ketidakadilan pada diri WP karena seringkali mereka patuh yang diperiksa, sedangkan WP yang tidak patuh mungkin tidak tersentuh pemeriksaan. Peningkatan kewenangan otoritas dipersepsikan sebagai sesuatu hal yang tidak adil dan memaksa sehingga membuat kepercayaan masyarakat terhadap otoritas pajak akan menurun.

Sebaliknya, kepercayaan yang tinggi menghasilkan kepatuhan sukarela tertinggi dan tidak bergantung pada kekuasaan, sedangkan kombinasi kepercayaan rendah dan kewenangan tinggi menunjukkan kepatuhan sukarela yang paling rendah, sehingga pemerintah harus berusaha mendapatkan kepercayaan warganya dengan menekan-

kan prosedur yang adil (misalnya, partisipasi warga negara dalam undang-undang) atau dengan pendekatan yang ramah dan layanan yang berorientasi pada WP (misalnya, menawarkan bantuan dalam mengisi formulir dengan benar). Sebagai gantinya, warga yang percaya akan secara sukarela patuh dan tidak melakukan penghindaran walau deteksi tidak mungkin terjadi. Oleh karena itu, meningkatkan kepercayaan warga terhadap otoritas akan memaksimalkan pembayaran pajak dan pada akhirnya berdampak terhadap pendapatan publik.

Akhirnya, keseluruhan tahapan sintesis sistem akuntansi perpajakan. Hal ini digambarkan di Gambar 5. Pendekatan ini berusaha menjangkir *voluntary compliance* dan *enforcement compliance*. Bagi WP yang memiliki sikap positif terhadap pajak, upaya meningkatkan kepatuhan dilakukan dengan menciptakan sistem perpajakan yang dapat meningkatkan kepercayaan WP dengan membangun institusional *image* positif Dirjen Pajak. Pembangunan citra positif dapat dilakukan dengan menciptakan pegawai Dirjen Pajak yang kompeten, berintegritas, profesional, memberikan layanan dengan cepat, menyelesaikan masalah dengan cepat dan dapat diandalkan, serta menyampaikan perubahan peraturan perpajakan tepat waktu dalam bentuk reformasi sistem perpajakan. Bagi wajib pajak masih memiliki sikap negatif terhadap pajak, sistem yang dikembangkan adalah melalui mekanisme pengawasan.

## SIMPULAN

Tinjauan sistem perpajakan menetapkan kepatuhan merupakan fondasi dasar sistem pemungutan pajak self assesment sistem. Kepatuhan dicirikan dengan terpenuhinya kewajiban perpajakan baik secara formil maupun materil. Menurut perspektif motivasi kepatuhan didasari oleh kesukarelaan dan keterpaksaan. Faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan sukarela merujuk pada perspektif psikologi dan sosiologi, sementara faktor yang mempengaruhi kepatuhan yang dipaksakan merujuk pada perspektif ekonomi. Adanya perbedaan motivasi WP diperlukan suatu sistem yang dapat menjangkir segala motivasi tersebut ke dalam tujuan akhir sistem perpajakan, yaitu optimalisasi penerimaan pajak neto.

Merujuk pada hasil penelitian terdahulu, faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kepatuhan pajak dapat dikelompokkan da-

lam empat pendekatan, yaitu pendekatan ekonomi, pendekatan psikologi, pendekatan sosiologi, serta pendekatan *trust* dan legitimasi. Merujuk pada faktor-faktor kepatuhan pajak tersebut, pendekatan sistem akuntansi perpajakan yang dikembangkan *Authoritarian Procedure* untuk menjangkir faktor kepatuhan pajak ekonomi, prosedur responsif untuk menjangkir faktor kepatuhan pajak psikologi dan sosiologi, serta *integrated procedure* yang menggabungkan pendekatan ekonomi dan psikologi. Sistem perpajakan yang dikembangkan *Authoritarian Procedure*, dilakukan dengan memperbanyak jumlah pemeriksa pajak, meningkatkan frekuensi pemeriksaan, serta imbauan kepatuhan dengan menggunakan ancaman berupa sanksi dan denda. Jika pendekatan yang digunakan adalah pendekatan psikologis, sistem perpajakan yang dikembangkan mengedepankan hubungan kontraktual antara WP dan petugas pajak dalam bentuk *responsive procedure*. *Responsive procedure* adalah treatment Otoritas pajak dalam memperlakukan WP sesuai dengan urutan prosedur formal dan informal yang mencerminkan upaya berdialog dengan WP tanpa upaya mengancam. Jika pendekatan yang digunakan *integrated procedure*, sistem yang dikembangkan adalah dengan mengombinasikan pembangunan kepercayaan untuk mewujudkan kepatuhan sukarela serta praktik pengawasan untuk mewujudkan kepatuhan yang dipaksakan. Infrastruktur pajak tradisional berupa hukum, pemeriksaan, hukuman, penagihan utang, dan kasus pengadilan dilengkapi dengan tahapan-tahapan yang mendorong komitmen WP untuk membayar pajak dengan atau tanpa pengawasan otoritas pajak.

Hasil penelitian ini memberikan wawasan baru dalam mendesain sistem akuntansi perpajakan yang dapat disesuaikan dengan karakteristik suatu negara dan WP di negara tersebut untuk memaksimalkan kepatuhan WP. Tiga pendekatan tersebut dapat pula dijadikan kerangka kerja untuk penelitian berikutnya atau dapat diperluas cakupannya untuk mendapatkan pendekatan dalam perspektif yang berbeda.

## DAFTAR RUJUKAN

- Aguirre, R. T., & Bolton, K. W. (2014). Qualitative Interpretive Meta-Synthesis in Social Work Research: Uncharted Territory. *Journal of Social*

- Work, 14(3), 279–294. <https://doi.org/10.1177/1468017313476797>
- Alabede, J. O. (2011). Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria. *International Research Journal of Finance and Economic*, 78, 121-136.
- Ali, A., & Ahmad, N. (2014). Trust and Tax Compliance Among Malaysian Working Youth. *International Journal of Public Administration*, 37(7), 389-396. <https://doi.org/10.1080/01900692.2013.858353>
- Alm, J., Cherry, T., Jones, M., & Mckee, M. (2010). Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior. *Journal of Economic Psychology*, 31, 577–586. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2010.03.018>
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (2009). Getting the Word Out: Enforcement Information Dissemination and Compliance Behavior. *Journal of Public Economics*, 93(3–4), 392–402. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2008.10.007>
- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>
- Alstadsæter, A., & Jacob, M. (2017). Who Participates in Tax Avoidance? Evidence from Swedish Microdata. *Applied Economics*, 49(28), 2779-2796. <https://doi.org/10.1080/00036846.2016.1248285>
- Amponsah, S., & Adu, K. (2017). Socio-demographics of Tax Stamp Compliance in Upper Denkyira East Municipal and Upper Denkyira West District in Ghana. *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1315-1330. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-10-2016-0092>
- Anesa, M., Gillespie, N., Spee, P., & Sadiq, K. (2019). The Legitimation of Corporate Tax Minimization. *Accounting, Organizations and Society*, 75, 17-39. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.10.004>
- Battiston, P., & Gamba, S. (2016). The Impact of Social Pressure on Tax Compliance: A Field Experiment. *International Review of Law and Economics*, 46, 78–85. <https://doi.org/10.1016/j.irl.2016.03.001>
- Ben-Ner, A., & Halldorsson, F. (2010). Trusting and Trustworthiness: What are They, How to Measure Them, and What Affects Them. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 64–79. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2009.10.001>
- Bethmann, I., Jacob, M., & Müller, M. A. (2018). Tax Loss Carrybacks: Investment Stimulus versus Misallocation. *The Accounting Review*, 93(4), 101-125. <https://doi.org/10.2308/accr-51956>
- Castro, L., & Scartascini, C. (2015). Tax Compliance and Enforcement in the Pampas: Evidence from a Field Experiment. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 116, 65–82. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.04.002>
- Chan, C. W., Troutman, C. S., & O'Bryan, D. (2000). An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United States and Hong Kong. *International Accounting, Auditing & Taxation*, 9(2), 83–103. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(00\)00027-6](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(00)00027-6)
- Chau, G., & Leung, P. (2009). A Critical Review of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis. *Journal of Accounting and Taxation*, 1(2), 034–040. <https://doi.org/10.5897/JAT09.021>
- Christian, C. (2017). Enhanced Enforcement Outcomes through a Responsive Regulation Approach to Sales Tax Enforcement. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 29(4), 464-497. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-29-04-2017-B002>
- Cyan, M. R., Koumpias, A. R., & Martinez-Vazquez, J. (2017). The Effects of Mass Media Campaigns on Individual Attitudes towards Tax Compliance; Quasi-Experimental Evidence from Survey Data in Pakistan. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 70, 10-22. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2017.07.004>
- Dallyn, S. (2017). An Examination of the Political Salience of Corporate Tax Avoidance: A Case Study of the Tax Justice Network. *Accounting Forum*, 41(4), 336-352. <https://doi.org/10.1016/j.acfor.2016.12.002>
- Danquah, M., & Osei Assibey, E. (2018) The Extent and Determinants of Tax Gap in the Informal Sector: Evidence from Ghana. *Journal of International Development*, 30(6), 992–1005. <https://doi.org/10.1002/jid.3361>
- DeBacker, J. Heim, B. T., & Tran, A. (2015). Importing Corruption Culture from Overseas: Evidence from Corporate

- Tax Evasion in the United States. *Journal of Financial Economics*, 117, 122-138. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2012.11.009>
- Dickinson, P. G. (2013). SMEs and the Business Reality of Estonia's Tax Regulation Environment. *International Journal of Law and Management*, 55(4), 273-294. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-04-2012-0011>
- Dijke, M., & Verboon, P. (2010). Trust in Authorities as a Boundary Condition to Procedural Fairness Effects on Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 80-91. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2009.10.005>
- Dover, R. (2016). Fixing Financial Plumbing: Tax, Leaks and Base Erosion and Profit Shifting in Europe. *The International Spectator*, 51(4), 40-50. <https://doi.org/10.1080/03932729.2016.1224545>
- Dulleck, U., Fooker, J., Newton, C., & Ristl, A. (2015). Tax Compliance and Psychic Costs: Behavioral Experimental Evidence Using a Physiological Marker. *Journal of Public Economics*, 134, 9-18. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2015.12.007>
- Eichfelder, S., & Kegels, C. (2014). Compliance Costs Caused by Agency Action? Empirical Evidence and Implications for Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 40, 200-219. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.08.012>
- Fasmi, L., & Misra, F. (2014). Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan dan Tingkat Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(1), 76-87. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.04.5007>
- Feld, L. P., & Larsen, C. (2012). Self-Perceptions, Government Policies and Tax Compliance in Germany. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 78-103. <https://doi.org/10.1007/s10797-011-9196-6>
- Finley, A. R., & Stekelberg, J. (2016). The Economic Consequences of Tax Service Provider Sanctions: Evidence from KPMG's Deferred Prosecution Agreement. *The Journal of the American Taxation Association*, 38(1), 57-78. <https://doi.org/10.2308/atax-51272>
- Fischer, C. M., Wartick, M., Mark, M. M. (1992). Detection Probability and Tax Compliance: A Review of Literature. *Journal of Accounting Literature*, 11(2), 1-46.
- Gangl, K., Torgler, B., Kirchler, E., & Hofmann, E. (2014). Effects of Supervision on Tax Compliance: Evidence from a Field Experiment in Austria. *Economics Letters*, 123(3), 378-382. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2014.03.027>
- Gobena, L. B., & Dijke, M. V. (2017). Fear and Caring: Procedural Justice, Trust, and Collective Identification as Antecedents of Voluntary Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 62, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.05.005>
- Guerra, A., & Harrington, B. (2018). Attitude-Behavior Consistency in Tax Compliance: A Cross-National Comparison. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 156, 184-205. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2018.10.013>
- Güzel, S. A., Özer, G., & Özcan, M. (2019). The Effect of the Variables of Tax Justice Perception and Trust in Government on Tax Compliance: The Case of Turkey. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 78, 80-86. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2018.12.006>
- Habibov, N., Cheung, A., & Auchynnikaeva, A. (2017). Does Social Trust Increase Willingness to Pay Taxes to Improve Public Healthcare? Cross-Sectional Cross-Country Instrumental Variable Analysis. *Social Science & Medicine*, 189, 25-34. <https://doi.org/10.1016/j.socscimed.2017.07.023>
- Hallsworth, M., List, J. A., Metcalfe, R. D., & Vlaev, I. (2018). The Behaviorist as Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance. *Journal of Public Economics*, 148, 14-31. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2017.02.003>
- Hanlon, M., Hoopes, J. L., & Shroff, N. (2014). The Effect of Tax Authority Monitoring and Enforcement on Financial Reporting Quality. *Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 137-170. <https://doi.org/10.2308/atax-50820>
- Hayes, R. S., & Baker, R. (2014). "A Participant Observation Study of the Resolution of Audit Engagement Challenges in Government Tax Compliance Audits. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(4), 416-439. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2013-0003>



- Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E., & Stark, J. (2014). *Enhancing Tax Compliance. Law & Policy*, 36(3), 290-313. <https://doi.org/10.1111/lapo.12021>
- Hoon, C. (2013). Meta-Synthesis of Qualitative Case Studies: An Approach to Theory Building. *Organizational Research Methods*, 16(4), 522-556. <https://doi.org/10.1177/1094428113484969>
- Horodnic, I. (2018). Tax Morale and Institutional Theory: A Systematic Review. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 38(9/10), 868-886. <https://doi.org/10.1108/IJSSP-03-2018-0039>
- Hunt, N. C., & Iyer, G. S. (2018). The Effect of Tax Position and Personal Norms: An Analysis of Taxpayer Compliance Decisions Using Paper and Software. *Advances in Accounting*, 41, 1-6. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.02.003>
- Isa, K. (2014). Tax Complexities in the Malaysian Corporate Tax System: Minimise to Maximise. *International Journal of Law and Management*, 56(1), 50-65. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2013-0036>
- Jimenez, P., & Iyer, G. S. (2016). Tax Compliance in a Social Setting: The Influence of Social Norms, Trust in Government, and Perceived Fairness on Taxpayer Compliance. *Advances in Accounting*, 34, 17-26. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.07.001>
- Joshi, A., Prichard, W., & Heady, C. (2014). Taxing the Informal Economy: The Current State of Knowledge and Agendas for Future Research. *The Journal of Development Studies*, 50(10), 1325-1347. <https://doi.org/10.1080/00220388.2014.940910>
- Junpath, S. V., Kharwa, M. S. E., & Stainbank, L. J. (2016). Taxpayers' Attitudes towards Tax Amnesties and Compliance in South Africa: An Exploratory Study. *South African Journal of Accounting Research*, 30(2), 97-119. <https://doi.org/10.1080/10291954.2015.1070565>
- Kaplanoglou, G., & Rapanos, V. T. (2015). Why do People Evade Taxes? New Experimental Evidence from Greece. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 56, 21-32. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2015.02.005>
- Kariyoto, K. (2012). Pengaruh Kesadaran dan Kepatuhan Wajib Pajak Terhadap Kinerja Perpajakan (Studi pada Kanwil Ditjen Pajak Jawa Timur III). *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(1), 71-85. <https://doi.org/10.18202/jamal.2012.04.7145>
- Kasper, M., Kogler, C., & Kirchler, E. (2015). Tax Policy and the News: An Empirical Analysis of Taxpayers' Perceptions of Tax-Related Media Coverage and Its Impact on Tax Compliance. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 54, 58-63. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2014.11.001>
- Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E., & Schabmann, A. (2013). Powerful Authorities and Trusting Citizens: The Slippery Slope Framework and Tax Compliance in Italy. *Journal of Economic Psychology*, 34, 36-45. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.11.007>
- Khlif, H., Guidara, A., & Hussainey, K. (2016). Sustainability Level, Corruption and Tax Evasion: A Cross-Country Analysis. *Journal of Financial Crime*, 23(2), 328-348. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2014-0041>
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Kirchler, E., Kogler, C., & Muehlbacher, S. (2014). Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference. *Current Directions in Psychological Science*, 23(2), 87-92. <https://doi.org/10.1177/0963721413516975>
- Kountouris, Y., & Remoundou, K. (2013). Is There a Cultural Component in Tax Morale? Evidence from Immigrants in Europe. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 96, 104-119. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2013.09.010>
- Lee, N. (2017). Can Territorial Tax Compliance Systems Reduce the Tax Avoidance of Firms with Operations in Tax Havens? *Emerging Markets Finance and Trade*, 53(4), 968-985. <https://doi.org/10.1080/1540496X.2016.1247690>
- Li, W., Pittman, J. A., & Wang, Z. T. (2019). The Determinants and Consequences of Tax Audits: Some Evidence from China. *The Journal of the American Taxation Association*, 41(1), 91-122. <https://doi.org/10.2308/atax-52136>
- Lisi, G. (2014). The Interaction between Trust and Power: Effects on Tax Compliance and Macroeconomic Implica-

- tions. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 53, 24-33. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2014.07.004>
- Lisi, G. (2015). Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy. *Economic Analysis and Policy*, 45, 27-32. <https://doi.org/10.1016/j.eap.2014.12.004>
- Lohse, T., & Qari, S. (2016). Dubious Versus Trustworthy Faces: What Difference Does It Make for Tax Compliance? *Applied Economics Letters*, 23(6), 394-401. <https://doi.org/10.1080/13504851.2015.1076150>
- Mangoting, Y. (2018). Quo Vadis Kepatuhan Pajak? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 9(3), 451-470. <https://doi.org/10.18202/jamal.2018.04.9027>
- McKee, M., Siladke, C. A., & Vossler, C. A. (2018). Behavioral Dynamics of Tax Compliance when Taxpayer Assistance Services are Available. *International Tax and Public Finance*, 25(3), 722-756. <https://doi.org/10.1007/s10797-017-9466-z>
- Meagher, K. (2018). Taxing Times: Taxation, Divided Societies and the Informal Economy in Northern Nigeria. *The Journal of Development Studies*, 54(1), 1-17. <https://doi.org/10.1080/00220388.2016.1262026>
- Mohamad, A., Radzuan, N., & Hamid, Z. (2017). Tax Arrears Amongst Individual Income Taxpayers in Malaysia. *Journal of Financial Crime*, 24(1), 17-34. <https://doi.org/10.1108/JFC-10-2015-0055>
- Mohdali, R., Isa, K., & Yusoff, S. H. (2014). The Impact of Threat of Punishment on Tax Compliance and Non-compliance Attitudes in Malaysia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 291-297. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.079>
- Morrow, M. L., & Stinson, S. R. (2016). Mr. and Mrs. Smith: A Student Introduction to Federal Tax Compliance and Documentation. *Issues in Accounting Education*, 31(1), 119-132. <https://doi.org/10.2308/iace-51207>
- Morrow, M. L., Stinson, S. R., & Doxey, M. M. (2018). Tax Incentives and Target Demographics: Are Tax Incentives Effective in the Health Insurance Market? *Behavioral Research in Accounting*, 30(1), 75-98. <https://doi.org/10.2308/bria-51929>
- Palil, M., Malek, M., & Jaguli, A. (2016). Issues, Challenges and Problems with Tax Evasion: The Institutional Factors Approach. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(2), 187-206. <https://doi.org/10.22146/gamaijb.12573>
- Prasetyo, W. (2016). Penerbitan Surat Tagihan Pajak dan Tindakan Penagihan dengan Tingkat Pelunasan Kewajiban Perpajakan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(3), 399-418. <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.12.7029>
- Quintano, C., & Mazzocchi, P. (2015). The Shadow Economy as a Higher Order Construct Inside European Governance. *Journal of Economic Studies*, 42(3), 477-498. <https://doi.org/10.1108/JES-07-2013-0103>
- Ritsatos, T. (2014). Tax Evasion and Compliance; From the Neo Classical Paradigm to Behavioural Economics, a Review. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2), 244-262. <https://doi.org/10.1108/JAOC-07-2012-0059>
- Rosid, A., Evans, C., & Tran-Nam, B. (2018). Tax Non-Compliance and Perceptions of Corruption: Policy Implications for Developing Countries. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 54(1), 25-60. <https://doi.org/10.1080/00074918.2017.1364349>
- Simone, L. D., Sansing, R. C., & Seidman, J. K. (2013). When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial? *The Accounting Review* 88(6), 1971-1991. <https://doi.org/10.2308/accr-50525>
- Sipos, A. (2015). Determining Factors of Tax-morale with Special Emphasis on the Tax Revenues of Local Self-governments. *Procedia Economics and Finance*, 30, 758-767. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01325-8](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01325-8)
- Srivastava, H., Singh, G., & Mishra, A. (2018). Factors Affecting Consumers' Participation in Consumption Tax Evasion. *Journal of Indian Business Research*, 10(3), 274-290. <https://doi.org/10.1108/JIBR-10-2017-0191>
- Stark, J., & Kirchler, E. (2017). Inheritance Tax Compliance – Earmarking with Normative Value Principles. *Inter-*

- national Journal of Sociology and Social Policy*, 37(7/8), 452-467. <https://doi.org/10.1108/IJSSP-07-2016-0086>
- Thompson, D., & Booker, D. (2015). Bank Loan Officers' Perceptions Concerning Independence, Objectivity, and Reliability when External Auditors also Perform Tax Compliance Activities for Non-public Clients. *Research in Accounting Regulation*, 27(1), 14-20. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2015.03.002>
- Thomsen, M., & Watrin, C. (2018). Tax Avoidance Over Time: A Comparison of European and U.S. Firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 33, 40-63. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2018.11.002>
- Thornton, J. M., & Shaub, M. K. (2014). Tax Services, Consequence Severity, and Jurors' Assessment of Auditor Liability. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 50-75. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2013-0834>
- Vossler, C. A., & McKee, M. (2017). Efficient Tax Reporting: The Effects of Taxpayer Liability Information Services. *Economic Inquiry*, 55(2), 920-940. <https://doi.org/10.1111/ecin.12425>
- Wahl, I., Kastlunger, B., & Kirchler, E. (2010). Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the "Slippery Slope Framework." *Law and Policy*, 32(4), 383-406. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2010.00327.x>
- Williams, C. C., & Horodnic, I. A. (2015). Explaining and Tackling the Shadow Economy in Estonia, Latvia and Lithuania: A Tax Morale Approach. *Baltic Journal of Economics*, 15(2), 81-98. <https://doi.org/10.1080/1406099X.2015.1114714>
- Williams, C. C., & Horodnic, I. A. (2016). An Institutional Theory of the Informal Economy: Some Lessons from the United Kingdom. *International Journal of Social Economics*, 43(7), 722-738. <https://doi.org/10.1108/IJSE-12-2014-0256>
- Witherspoon, C. L., & Stone, D. N. (2013). Analysis and Sentiment Detection in Online Reviews of Tax Professionals: A Comparison of Three Software Packages. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 10(1), 89-115. <https://doi.org/10.2308/jeta-50747>
- Wynter, C. B., & Oats, L. (2018). Don't Worry, We are not After You! Anancy Culture and Tax Enforcement in Jamaica. *Critical Perspectives on Accounting*, 57, 56-69. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.01.004>
- Yamen, A., Allam, A., Bani-Mustafa, A., & Uyar, A. (2018). Impact of Institutional Environment Quality on Tax Evasion: A Comparative Investigation of Old Versus New EU Members. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 32, 17-29. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2018.07.001>
- Yee, C. P., Moorthy, K., Soon, W. C. K. (2017). Taxpayers' Perceptions on Tax Evasion Behaviour: An Empirical Study in Malaysia. *International Journal of Law and Management*, 59(3), 413-429. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-02-2016-0022>
- Yuhertiana, I. (2016). Etika, Organisasi dan Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 7(1), 131-141. <https://doi.org/10.18202/jamal.2016.04.7012>
- Yusof, N. A. M., Ling, L. M., & Wah, Y. B. (2014). Tax Non-Compliance among SMCs in Malaysia: Tax Audit Evidence. *Journal of Applied Accounting Research*, 15(2), 215-234. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2013-0016>