

# Pemetaan Tematik, Teoretis, dan Metodologis Riset Kepatuhan Pajak ASN di Indonesia

(Studi *Systematic Literature Review* 2020-2024)

**Fahimatus Sania<sup>1\*</sup>, Erlyna Tri Rohmiatun<sup>2</sup>**

<sup>1-2</sup>Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Nahdlatul Ulama Sidoarjo, Indonesia

Email : [32424026.student@unusida.ac.id](mailto:32424026.student@unusida.ac.id)<sup>1</sup>, [erlynatri.akn@unusida.ac.id](mailto:erlynatri.akn@unusida.ac.id)<sup>2</sup>

\*Penulis Korespondensi : [32424026.student@unusida.ac.id](mailto:32424026.student@unusida.ac.id)

**Abstract :** *Tax compliance is a crucial element in supporting state revenue and reflects the integrity of the public bureaucracy. However, the level of tax compliance among State Civil Apparatus (ASN) in Indonesia still faces various challenges. To date, the literature on ASN tax compliance tends to be partial and does not provide a comprehensive overview of the evolution of theories and emerging methodological trends. This study aims to map the development of research related to ASN tax compliance in Indonesia during the 2020–2024 period through a Systematic Literature Review (SLR) approach. This study analyzed ten scientific articles obtained from national academic databases, focusing on the variables, theories, and methods used in previous research. The analysis was conducted qualitatively and descriptively to identify patterns of findings and research gaps. The study results indicate that ASN tax compliance is influenced by factors such as tax knowledge, sanctions, awareness, trust, institutional factors, and digital technology. This study contributes by developing a research map that integrates the Theory of Planned Behavior and Institutional Trust Theory as a basis for fiscal policy for ASN. These results provide a basis for the government to design more effective tax policies and training.*

**Keywords:** *Tax Compliance; State Civil Servants; Tax Literacy; Institutional Trust; Systematic Literature Review.*

**Abstrak :** Kepatuhan pajak merupakan elemen penting dalam mendukung penerimaan negara dan mencerminkan integritas birokrasi publik. Namun, tingkat kepatuhan pajak Aparatur Sipil Negara (ASN) di Indonesia masih menghadapi berbagai tantangan. Hingga saat ini, literatur mengenai kepatuhan pajak ASN cenderung parsial dan belum memberikan gambaran komprehensif mengenai evolusi teori serta tren metodologi yang berkembang. Penelitian ini bertujuan untuk memetakan perkembangan riset terkait kepatuhan pajak ASN di Indonesia selama periode 2020–2024 melalui pendekatan Systematic Literature Review (SLR). Kajian ini menganalisis sepuluh artikel ilmiah yang diperoleh dari basis data akademik nasional dengan fokus pada variabel, teori, dan metode yang digunakan dalam penelitian terdahulu. Analisis dilakukan secara kualitatif-deskriptif untuk mengidentifikasi pola temuan dan kesenjangan penelitian. Hasil studi menunjukkan bahwa kepatuhan pajak ASN dipengaruhi oleh faktor pengetahuan pajak, sanksi, kesadaran, kepercayaan, institusional, dan teknologi digital. Penelitian ini memberikan kontribusi melalui penyusunan peta riset yang mengintegrasikan Theory of Planned Behavior dan Institutional Trust Theory sebagai landasan kebijakan fiskal bagi ASN, hasil ini memberikan dasar bagi pemerintah untuk merancang kebijakan dan pelatihan pajak yang lebih efektif.

**Kata kunci:** Aparatur Sipil Negara; Kepatuhan Pajak; Kepercayaan Institusional; Literasi Pajak; *Systematic Literature Review*.

## 1. LATAR BELAKANG

Kepatuhan pajak merupakan faktor kunci dalam optimalisasi penerimaan negara, terutama bagi negara berkembang seperti Indonesia yang masih menghadapi tantangan dalam memperluas basis pajak. Berdasarkan laporan APBN (Kementerian Keuangan, 2024), rasio pajak (tax ratio) Indonesia pada tahun 2023 berada di angka 10,21% terhadap PDB, dan diproyeksikan berada dalam rentang 10,1% hingga 10,3% pada tahun 2024. Angka ini secara signifikan masih berada di bawah rata-rata negara ASEAN yang mencapai kisaran 14%, yang mengindikasikan bahwa potensi penerimaan pajak belum tergali secara maksimal (M. Abdul

Rahman, 2024). Kondisi ini mencerminkan masih rendahnya tingkat kepatuhan pajak secara nasional, termasuk di kalangan Aparatur Sipil Negara (ASN).

Masalah utama muncul ketika melihat posisi strategis ASN yang seharusnya menjadi teladan (role model) dalam kepatuhan fiskal bagi masyarakat luas. Namun, terdapat konflik tajam antara ekspektasi publik dengan realitas di lapangan. Fenomena keterlambatan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) dan ketidaktepatan pemotongan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 di beberapa instansi pemerintah menunjukkan adanya kesenjangan antara regulasi dan implementasi. Ketidakpatuhan ASN bukan sekadar masalah administrasi, melainkan sebuah anomali moral; sebagai kelompok yang gajinya bersumber dari pajak masyarakat, ketidakpatuhan mereka dapat mendelegitimasi otoritas pajak dan menurunkan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan nasional.

Sejumlah penelitian terdahulu telah menelaah faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan pajak, namun sebagian besar berfokus pada wajib pajak orang pribadi secara umum. (Nurdhiana & Triani, 2022) menemukan bahwa pengetahuan perpajakan dan sanksi berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan PPh 21 bagi ASN di Pemalang, sementara (Sari et al., 2023) menyoroti penggunaan Theory of Planned Behavior (TPB) yang masih dominan. Meskipun studi-studi ini memberikan wawasan penting, terdapat celah penelitian (research gap) yang harus diisi secara sistematis. Secara teoretis, literatur saat ini masih bersifat parsial dan belum mengintegrasikan faktor kognitif dengan kepercayaan institusional secara utuh. Secara metodologis, riset mengenai ASN masih tersebar secara lokal dan belum pernah dipetakan secara sistematis untuk melihat tren general dalam lima tahun terakhir. Selain itu, terdapat kesenjangan konteks mengenai efektivitas sanksi yang masih memberikan hasil kontradiktif antar peneliti.

Berdasarkan kesenjangan penelitian tersebut, studi ini bertujuan untuk melakukan Systematic Literature Review (SLR) guna memetakan secara sistematis temuan-temuan penelitian terkait kepatuhan pajak ASN di Indonesia dalam periode 2020–2024. Secara spesifik, penelitian ini dirancang untuk menjawab beberapa pertanyaan penelitian (Research Questions) mengenai variabel apa saja yang secara dominan memengaruhi perilaku kepatuhan pajak ASN dalam literatur kontemporer, bagaimana peta penggunaan teori yang digunakan oleh para peneliti dalam menjelaskan fenomena tersebut, serta bagaimana tren metodologi yang berkembang dan di mana letak celah yang tersedia untuk agenda riset di masa depan. Hasil dari pemetaan ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoretis pada literatur perilaku fiskal birokrasi sekaligus memberikan rekomendasi operasional bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam meningkatkan integritas pajak di sektor publik.

## 2. KAJIAN TEORITIS

### **Kepatuhan Pajak Aparatur Sipil Negara (ASN)**

Kepatuhan pajak secara konseptual didefinisikan sebagai kondisi di mana wajib pajak memenuhi seluruh kewajiban perpajakannya secara sukarela, tepat waktu, dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam konteks Aparatur Sipil Negara (ASN), kepatuhan pajak memiliki dimensi yang lebih kompleks dibandingkan wajib pajak pada umumnya, karena ASN tidak hanya berperan sebagai subjek pajak, tetapi juga sebagai representasi negara dan pelaksana kebijakan publik. Oleh karena itu, perilaku kepatuhan pajak ASN merefleksikan integritas birokrasi dan legitimasi sistem perpajakan nasional.

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa ketidakpatuhan pajak ASN tidak semata-mata disebabkan oleh faktor teknis administrasi, melainkan juga dipengaruhi oleh aspek kognitif, institusional, dan moral. ASN diharapkan menjadi teladan (role model) dalam pemenuhan kewajiban perpajakan, sehingga tingkat kepatuhan mereka memiliki efek simbolik terhadap kepercayaan publik dan kepatuhan masyarakat secara luas (Putri & Lestari, 2020);(Silalahi, 2024).

### ***Theory of Planned Behavior dalam Kepatuhan Pajak ASN***

Theory of Planned Behavior (TPB) yang dikemukakan oleh Ajzen menjelaskan bahwa perilaku individu ditentukan oleh niat (intention), yang dipengaruhi oleh tiga komponen utama, yaitu sikap (attitude), norma subjektif (subjective norms), dan persepsi kontrol perilaku (perceived behavioral control). Dalam konteks kepatuhan pajak ASN, TPB banyak digunakan untuk menjelaskan bagaimana faktor internal dan sosial membentuk niat ASN untuk patuh terhadap kewajiban pajak.

Sikap ASN terhadap pajak dibentuk oleh tingkat pengetahuan dan pemahaman perpajakan yang memadai, yang memengaruhi persepsi mereka terhadap pajak sebagai kontribusi pembangunan negara. Norma subjektif tercermin dari tekanan sosial dan lingkungan kerja birokrasi, termasuk keteladanan pimpinan, budaya organisasi, serta ekspektasi institusional terhadap perilaku patuh. Sementara itu, persepsi kontrol perilaku berkaitan dengan kemudahan sistem administrasi perpajakan dan keberadaan sanksi sebagai mekanisme pengendalian eksternal (Sari et al., 2023);(Nurdhiana & Triani, 2022).

Dominasi penggunaan TPB dalam riset kepatuhan pajak ASN menunjukkan bahwa perilaku kepatuhan tidak dapat dilepaskan dari aspek psikologis dan sosial, serta tidak semata-mata ditentukan oleh pendekatan koersif berupa sanksi perpajakan.

### ***Institutional Trust Theory dan Kepatuhan Pajak Sektor Publik***

Selain TPB, perkembangan riset terkini mulai menekankan peran kepercayaan institusional (institutional trust) dalam menjelaskan perilaku kepatuhan pajak ASN. Institutional Trust Theory menekankan bahwa kepatuhan wajib pajak akan meningkat apabila terdapat tingkat kepercayaan yang tinggi terhadap pemerintah, sistem perpajakan, dan otoritas pajak sebagai institusi yang adil, transparan, dan akuntabel.

Dalam konteks ASN, kepercayaan terhadap pemerintah memiliki implikasi yang lebih kuat dibandingkan wajib pajak umum, mengingat ASN berada langsung di dalam struktur birokrasi negara. Penelitian menunjukkan bahwa persepsi keadilan pajak dan transparansi pengelolaan pajak berperan penting dalam membentuk kepercayaan ASN, yang pada akhirnya memengaruhi niat dan perilaku kepatuhan pajak (Zainudin et al., 2024);(Agatha et al., 2024). Pendekatan berbasis kepercayaan ini menandai pergeseran paradigma dari Economic Deterrence Theory yang menekankan efek jera sanksi, menuju pendekatan normatif dan institusional yang menempatkan legitimasi dan keadilan sebagai faktor utama kepatuhan pajak sektor publik.

### ***Faktor Kognitif, Teknologi, dan Moral dalam Kepatuhan Pajak ASN***

Literatur menunjukkan bahwa kepatuhan pajak ASN juga dipengaruhi oleh faktor kognitif seperti pengetahuan dan literasi pajak, yang berperan dalam meningkatkan kesadaran serta pemahaman ASN terhadap kewajiban fiskal mereka. Pengetahuan perpajakan yang memadai terbukti mampu memperkuat sikap positif terhadap kepatuhan pajak (Alamsyah et al., 2024).

Di sisi lain, pemanfaatan teknologi digital perpajakan, seperti e-filing dan e-billing, berkontribusi dalam meningkatkan persepsi kemudahan dan kontrol perilaku ASN dalam memenuhi kewajiban pajak. Digitalisasi perpajakan tidak hanya meningkatkan efisiensi administrasi, tetapi juga memperkuat transparansi dan akuntabilitas sistem perpajakan (Hidayati & Pratama, 2021).

Selain itu, faktor moral dan nilai-nilai kebangsaan, seperti motivasi moral, religiusitas, dan nasionalisme, turut memengaruhi perilaku kepatuhan pajak ASN. Sebagai aparatur negara, nilai-nilai tersebut berfungsi sebagai landasan etis yang memperkuat norma kepatuhan di lingkungan birokrasi (Putri & Lestari, 2020);(Wardani & Asuti, 2023).

### ***Sintesis Teoretis dan Landasan Penelitian***

Berdasarkan kajian teoritis tersebut, dapat disimpulkan bahwa kepatuhan pajak ASN merupakan fenomena multidimensional yang dipengaruhi oleh interaksi antara faktor psikologis, institusional, teknologi, dan moral. Theory of Planned Behavior memberikan kerangka untuk memahami pembentukan niat patuh ASN dari sisi individual dan sosial, sementara Institutional Trust Theory melengkapi dengan menjelaskan peran kepercayaan terhadap institusi negara.

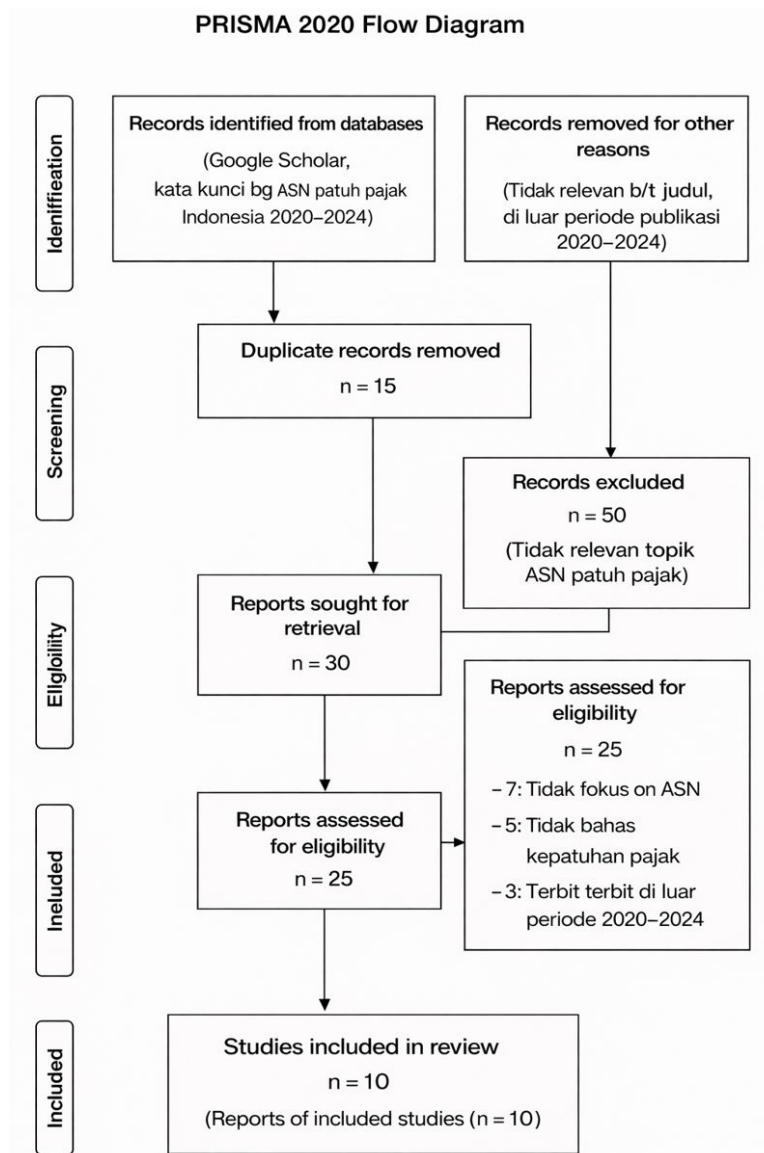
Namun, literatur yang ada masih bersifat parsial dan tersebar, serta belum memberikan gambaran komprehensif mengenai integrasi teori dan tren metodologi penelitian kepatuhan pajak ASN di Indonesia. Oleh karena itu, penelitian ini menggunakan pendekatan Systematic Literature Review (SLR) untuk memetakan secara sistematis perkembangan tema, teori, dan metode riset kepatuhan pajak ASN selama periode 2020–2024 sebagai landasan bagi pengembangan agenda riset dan kebijakan fiskal di sektor publik.

### **3. METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif–desk-based dengan desain penelitian berupa Systematic Literature Review (SLR) yang bertujuan untuk mengidentifikasi, mengevaluasi, dan mensintesis secara sistematis seluruh literatur empiris serta teoretis terkait kepatuhan pajak Aparatur Sipil Negara (ASN) di Indonesia periode 2020–2024. Prosedur SLR diawali dengan strategi pencarian data melalui ekspansi basis data jurnal elektronik nasional, yakni Google Scholar, Garuda (Garba Rujukan Digital), dan Neliti. Penggunaan ketiga basis data ini dikombinasikan untuk meminimalisir bias pencarian dan menjamin kredibilitas artikel yang telah melalui proses peer-review, mengingat portal tersebut merupakan indeksasi resmi jurnal terakreditasi (SINTA) yang relevan dengan konteks birokrasi di Indonesia. Strategi pencarian dilakukan menggunakan kombinasi kata kunci (search string) berupa ("kepatuhan pajak ASN" OR "aparatur sipil negara") AND ("Indonesia") AND ("PPh 21" OR "tax compliance").

Untuk menjaga kualitas literatur, peneliti menerapkan kriteria inklusi dan eksklusi yang ketat, di mana artikel yang dipilih harus merupakan jurnal ilmiah hasil peer-review dengan fokus spesifik pada kepatuhan pajak ASN Indonesia yang terbit dalam rentang tahun 2020–2024, sementara artikel mengenai wajib pajak umum, prosiding, opini, maupun naskah dengan metodologi yang tidak jelas dikeluarkan dari sampel penelitian. Proses seleksi dilakukan secara sistematis mengikuti standar PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses) yang meliputi tahap identifikasi awal, screening judul dan abstrak, uji

kelayakan (eligibility) teks lengkap, hingga akhirnya ditetapkan 10 artikel final yang memenuhi seluruh kriteria untuk dianalisis lebih lanjut. Tahap akhir operasional dilakukan melalui quality appraisal menggunakan instrumen penilaian sederhana untuk memverifikasi validitas sampel, kejelasan metode, dan konsistensi hasil, yang kemudian diekstraksi ke dalam data extraction form mencakup identitas penulis, variabel, teori, metode, serta temuan utama guna mempermudah proses sintesis kualitatif.



**Gambar 1.** Prisma 2020.

#### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

##### Hasil

##### *Seleksi Studi dan Penilaian Kulatias (Quality Appraisal)*

Berdasarkan prosedur seleksi literatur yang mengikuti alur PRISMA, penelitian ini menetapkan 10 artikel ilmiah yang memenuhi seluruh kriteria inklusi untuk dianalisis lebih lanjut. Sebelum dilakukan sintesis hasil, setiap artikel terlebih dahulu melalui proses quality appraisal guna memastikan validitas dan reliabilitas temuan yang direview.

Penilaian kualitas dilakukan berdasarkan tiga indikator utama, yaitu, pertama validitas sampel, khususnya kesesuaian responden sebagai Aparatur Sipil Negara (ASN). Kedua, ketepatan metode analisis, yang mencakup kesesuaian teknik statistik atau pendekatan kualitatif dengan tujuan penelitian, serta ketiga, potensi risiko bias, termasuk kejelasan sumber data dan konsistensi antara hasil dan kesimpulan. Hasil penilaian menunjukkan bahwa seluruh artikel memiliki kualitas metodologis yang memadai karena menggunakan data terverifikasi dan metode analisis yang lazim digunakan dalam riset kepatuhan pajak, seperti regresi linier dan SEM-PLS.

**Tabel 1.** 10 Artikel Ilmiah Sumber Analisis.

No.	Peneliti (Tahun)	Jurnal	Hasil Penelitian
1.	Nurdhiana & Triani (2022)	Dinamika Akuntansi Keuangan dan Perbankan	Pengetahuan pajak dan sanksi pajak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan ASN PPh 21 di Pemalang, sedangkan lingkungan kerja tidak berpengaruh.
2.	Sari Hermawati & Pauzi (2023)	Wahana Riset Akuntansi	Sebagian besar riset kepatuhan pajak di Indonesia masih meneliti wajib pajak umum. Theory of Planned Behavior (TPB) menjadi teori dominan dalam menganalisis perilaku kepatuhan.
3.	Safitri (2023)	Politeia Journal of Public Administration	Kualitas pelayanan fiskus dan sanksi administratif menjadi faktor dominan dalam meningkatkan kepatuhan ASN, namun efektivitas pengawasan internal instansi masih rendah.

4.	Silalahi (2024)	Ilomata International Journal of Tax Accounting	Faktor kelembagaan seperti lemahnya integritas birokrasi dan kurangnya sistem pengawasan efektif menjadi hambatan utama kepatuhan pajak ASN.
5.	Zainudin, Nugroho & Susilawati (2024)	Jurnal Pajak Indonesia	Kepercayaan terhadap pemerintah meningkatkan kepatuhan pajak ASN, sedangkan persepsi ketidakadilan pajak menurunkan niat patuh, dengan keadilan pajak berperan sebagai variabel mediasi.
6.	Alamsyah, Kusumawardani & Daur (2024)	eCo-Buss Journal	Pengetahuan perpajakan dan kesadaran wajib pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan ASN, sedangkan sanksi pajak berperan sebagai variabel moderasi yang memperkuat hubungan tersebut.
7.	Wardani & Asuti (2023)	Proceedings of International Conference on Education Innovation and Social Science	Intensi kepatuhan wajib pajak calon ASN dipengaruhi oleh nasionalisme dan sanksi pajak. Nilai kebangsaan terbukti meningkatkan kesadaran pajak secara moral.
8.	Agatha, Nursyamsi & Fadhilah (2024)	Indonesian Journal of Accounting and Business Studies	Religiusitas dan persepsi keadilan fiskal berpengaruh positif terhadap kepatuhan pajak ASN, sedangkan persepsi beban pajak tinggi menurunkan kepatuhan.
9.	Hidayati & Pratama (2021)	Jurnal Akuntansi dan Kebijakan Publik	Penerapan sistem e-filling dan e-billing terbukti meningkatkan kepatuhan pajak ASN karena mempermudah pelaporan dan



---

					memperkuat transparansi administrasi pajak
10	Putri & Lestari (2020)	Jurnal Akuntansi Perpajakan	Ilmiah dan		Motivasi moral, dukungan pimpinan instansi, dan budaya organisasi berpengaruh terhadap kepatuhan pajak ASN. Keteladanan atasan menjadi faktor penguat perilaku patuh

---

### ***Pemetaan Tematik Riset Kepatuhan Pajak ASN di Indonesia (2020-2024)***

Hasil sintesis terhadap sepuluh artikel terpilih menunjukkan bahwa riset kepatuhan pajak ASN di Indonesia dapat dipetakan ke dalam beberapa tema utama yang mencerminkan fokus variabel, pendekatan teoretis, serta metode penelitian yang digunakan. Pemetaan tematik ini menunjukkan bahwa isu kepatuhan pajak ASN tidak berdiri secara tunggal, melainkan dipengaruhi oleh interaksi antara faktor individual, kelembagaan, teknologi, dan moral.

Beberapa studi menekankan peran pengetahuan perpajakan dan sanksi pajak sebagai determinan utama kepatuhan ASN, khususnya dalam konteks PPh Pasal 21. Studi lain menyoroti pentingnya kepercayaan terhadap pemerintah dan persepsi keadilan pajak sebagai faktor yang memediasi niat kepatuhan. Selain itu, terdapat pula tema yang berkembang terkait digitalisasi sistem perpajakan, di mana penerapan e-filling dan e-billing terbukti mempermudah pelaporan dan meningkatkan kepatuhan administratif ASN.

### ***Peta Variabel: Sintesis Lintas Studi***

Berdasarkan hasil pemetaan tematik, variabel-variabel yang memengaruhi kepatuhan pajak ASN dapat disintesis ke dalam empat kelompok besar, yaitu:

- Faktor kognitif, yang mencakup pengetahuan perpajakan dan literasi pajak. Faktor ini berperan sebagai fondasi utama dalam membentuk pemahaman ASN terhadap fungsi pajak sebagai kontribusi terhadap pembangunan negara.
- Faktor institusional, meliputi kepercayaan terhadap pemerintah, kualitas pelayanan fiskus, serta budaya organisasi dan dukungan pimpinan instansi. Faktor ini menunjukkan bahwa lingkungan kerja ASN memiliki peran strategis dalam membentuk norma kepatuhan.
- Faktor teknologi, berupa pemanfaatan sistem perpajakan digital seperti e-filling dan e-billing yang meningkatkan persepsi kemudahan dan kontrol dalam pelaporan pajak.
- Faktor moral dan psikologis, yang mencakup kesadaran pajak, motivasi moral, serta nilai nasionalisme sebagai aparatur negara.

Sintesis ini menegaskan bahwa kepatuhan pajak ASN bersifat multidimensional dan tidak dapat dijelaskan hanya melalui pendekatan sanksi semata.

### ***Peta Teoretis: Analisis Kompratif Penggunaan Teori***

Dari sisi teoretis, hasil review menunjukkan adanya dominasi penggunaan Theory of Planned Behavior (TPB) dalam menjelaskan perilaku kepatuhan pajak ASN. Sebagian besar studi menggunakan TPB untuk menganalisis hubungan antara sikap, norma subjektif, dan persepsi kontrol perilaku terhadap niat patuh ASN.

Namun demikian, penelitian-penelitian terbaru mulai mengintegrasikan Institutional Trust Theory untuk menjelaskan dimensi kepercayaan ASN terhadap pemerintah dan otoritas pajak. Berbeda dengan pendekatan Economic Deterrence Theory yang menekankan efek jera sanksi, kepatuhan ASN lebih banyak dipengaruhi oleh kepercayaan institusional dan norma organisasi. Temuan ini menunjukkan adanya pergeseran paradigma dari pendekatan koersif menuju pendekatan berbasis kepercayaan dalam riset kepatuhan pajak sektor publik.

### **Pembahasan**

#### ***Integrasi Temuan dalam Kerangka Theory of Planned Behavior***

Secara mekanistik, hubungan antara variabel-variabel kepatuhan pajak ASN dapat dijelaskan melalui tiga komponen utama Theory of Planned Behavior. Pertama, sikap (attitude) ASN terbentuk melalui faktor kognitif seperti pengetahuan dan literasi pajak yang meningkatkan pemahaman akan fungsi pajak. Kedua, norma subjektif (subjective norms) dipengaruhi oleh faktor institusional, terutama budaya organisasi dan keteladanan pimpinan yang menciptakan tekanan sosial positif untuk berperilaku patuh. Ketiga, persepsi kontrol perilaku (perceived behavioral control) dipengaruhi oleh ketersediaan sistem digital perpajakan serta keberadaan sanksi sebagai mekanisme kontrol eksternal.

Integrasi TPB dengan Institutional Trust Theory memperkuat argumen bahwa kepatuhan pajak ASN tidak hanya bersumber dari niat individual, tetapi juga dari kepercayaan terhadap sistem dan institusi negara. Dengan demikian, kepercayaan institusional berperan sebagai faktor penguat dalam struktur TPB pada konteks kepatuhan pajak sektor publik.

#### ***Implikasi Teoretis dan Praktis***

Secara teoretis, penelitian ini berkontribusi dengan menyusun peta riset kepatuhan pajak ASN yang mengintegrasikan dimensi kognitif, institusional, teknologi, dan moral dalam satu kerangka konseptual. Temuan ini memperkaya literatur perilaku fiskal dengan menegaskan bahwa TPB perlu dikombinasikan dengan pendekatan kepercayaan institusional untuk menjelaskan perilaku ASN secara lebih komprehensif.

Secara praktis, hasil studi ini merekomendasikan agar Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengembangkan program sosialisasi pajak berbasis nasionalisme fiskal yang terintegrasi dengan Sistem Penilaian Kinerja Pegawai (SKP). Integrasi tersebut diharapkan mampu mendorong kepatuhan pajak ASN secara berkelanjutan melalui mekanisme pengawasan internal dan pembentukan budaya kerja berintegritas.

#### ***Keterbatasan Penelitian dan Agenda Riset Masa Depan***

Meskipun memberikan gambaran komprehensif, penelitian ini memiliki keterbatasan berupa cakupan literatur yang masih terbatas pada database nasional serta sifat SLR yang deskriptif. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan pendekatan kualitatif atau mixed-method guna menggali motif psikologis ASN secara lebih mendalam, serta melakukan studi komparatif antara ASN pusat dan daerah. Agenda riset jangka panjang juga dapat diarahkan pada pengkajian efektivitas pemanfaatan teknologi berbasis kecerdasan buatan dalam pengawasan pajak sektor publik.

## **5. KESIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil kajian terhadap sepuluh artikel penelitian yang relevan, dapat disimpulkan bahwa kepatuhan pajak Aparatur Sipil Negara (ASN) di Indonesia dipengaruhi oleh beberapa faktor utama, yaitu pengetahuan pajak, kesadaran, sanksi perpajakan, kepercayaan terhadap pemerintah, budaya organisasi, serta pemanfaatan teknologi digital seperti e-filling dan e-billing. Faktor pengetahuan dan kepercayaan institusional terbukti berperan penting dalam membentuk perilaku patuh ASN, sedangkan pengaruh sanksi pajak bersifat kondisional dan akan efektif jika disertai pengawasan internal yang kuat serta penerapan sistem administrasi yang transparan. Hasil penelitian ini juga memperkuat Theory of Planned Behavior (TPB) dan Institutional Trust Theory, yang menegaskan bahwa perilaku kepatuhan ASN tidak hanya ditentukan oleh tekanan sanksi, tetapi juga oleh norma sosial, nilai integritas, dan kepercayaan terhadap lembaga perpajakan.

Sejalan dengan temuan tersebut, disarankan agar Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan instansi pemerintah memperkuat program literasi pajak ASN, termasuk pelatihan pelaporan digital, sosialisasi peraturan pajak terbaru, serta peningkatan layanan fiskus di lingkungan instansi. Pengembangan budaya kerja yang berintegritas dan transparan juga perlu diperkuat agar kepatuhan tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga menjadi bagian dari etika profesi ASN. Untuk penelitian selanjutnya, disarankan dilakukan studi komparatif antar daerah dan pendekatan mixed-method guna memberikan gambaran yang lebih komprehensif mengenai

perilaku kepatuhan pajak ASN di Indonesia serta efektivitas kebijakan pajak sektor publik secara nasional.

## **UCAPAN TERIMA KASIH**

Penulis menyampaikan rasa terima kasih kepada Dosen Pengampu Mata Kuliah Menulis Karya Ilmiah ibu Erlyna Tri Rohmiatun, S.E., M.Ak yang telah memberikan bimbingan dan masukan berharga selama proses penyusunan artikel ini. Ucapan terima kasih juga disampaikan kepada para peneliti dan pihak-pihak yang hasil karyanya menjadi sumber utama dalam kajian literatur ini. Tidak lupa, apresiasi diberikan kepada rekan-rekan sejawat yang telah memberikan dukungan moral dan akademik selama proses penelitian ini berlangsung. Semoga karya ilmiah ini dapat memberikan manfaat bagi pengembangan pengetahuan di bidang perpajakan publik serta menjadi referensi bagi kebijakan peningkatan kepatuhan pajak ASN di Indonesia.

## **DAFTAR REFERENSI**

- Abdul Rahman, M. (2024). Kepatuhan Pajak di Indonesia: Sebuah tinjauan teoritis. IKPI. [https://ikpi.or.id/kepatuhan-pajak-di-indonesia-sebuah-tinjauan-teoritis/#:~:text=Tax%20Compliance%20Theory%20oleh%20Graetz%20dan%20Wilde%20\(1985\)&text=Bahwa%20kepatuhan%20pajak%20akan%20sangat,akan%20peningkatan%20pemenuhan%20kewajiban%20perpajakan](https://ikpi.or.id/kepatuhan-pajak-di-indonesia-sebuah-tinjauan-teoritis/#:~:text=Tax%20Compliance%20Theory%20oleh%20Graetz%20dan%20Wilde%20(1985)&text=Bahwa%20kepatuhan%20pajak%20akan%20sangat,akan%20peningkatan%20pemenuhan%20kewajiban%20perpajakan)
- Agatha, R., Nursyamsi, F., & Fadhilah, R. (2024). Religiusitas dan keadilan fiskal terhadap kepatuhan pajak ASN. *Indonesian Journal of Accounting and Business Studies*, 3(2), 77-89.
- Alamsyah, R., Kusumawardani, A., & Daur, M. (2024). Pengetahuan perpajakan, kesadaran, dan kepatuhan pajak ASN. *ECo-Buss Journal*, 6(1), 45-58.
- Hidayati, S. N., & Pratama, A. (2021). Digitalisasi perpajakan dan kepatuhan pajak ASN. *Jurnal Akuntansi Dan Kebijakan Publik*, 12(2), 101-115.
- Nurdhiana, A., & Triani, N. N. A. (2022). Faktor-faktor yang memengaruhi kepatuhan pajak PPh Pasal 21 ASN. *Dinamika Akuntansi Keuangan Dan Perbankan*, 11(1), 1-12. <https://doi.org/10.46806/ja.v11i1.798>
- Pujiati, L., & Dwiono, S. (2025). Implementasi Peraturan Pemerintah No. 94 Tahun 2021 tentang Disiplin ASN di Bapenda Lampung Utara. *Al-Zayn: Jurnal Ilmu Sosial & Hukum*, 3(3), 2198-2205. <https://ejournal.yayasanpendidikandzurriyatulquran.id/index.php/AlZayn/article/view/1558>
- Putri, A. R., & Lestari, S. (2020). Motivasi moral dan budaya organisasi terhadap kepatuhan pajak ASN. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Perpajakan*, 5(2), 65-78.
- Rahmi, A. A., Setiawan, I., Sakinah, G., & Murthado, T. R. (2024). Pengaruh penerapan e-filing terhadap kepatuhan wajib pajak pada aparat sipil negara (ASN) di Universitas Islam Negeri Sunan Gunung Djati Bandung. *JEMBA: Journal of Economics*,

Management, Business and Accounting, 2(2), 122-145.  
<https://doi.org/10.54783/jemba.v2i2.56>

- Ramadhanty, A., & Z. F. (2020). Pengaruh pemahaman tentang perpajakan, kualitas pelayanan fiskus, sistem transparansi perpajakan, kesadaran wajib pajak, dan sanksi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. 9, 1-12.
- S, E. S., & Masyitahb, E. (2023). Pengaruh pengetahuan pajak, sanksi pajak, dan penerapan sistem e-filling terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi (studi kasus pada ASN di Dinas Kebudayaan Kota Medan). Jurnal MAIBIE (Management, Accounting, Islamic Banking and Islamic Economic), 1(2), 473-486.
- Safitri, D. (2023). Pelayanan fiskus dan pengawasan terhadap kepatuhan pajak ASN. Politeia Journal of Public Administration, 7(1), 23-38.
- Sari, D. P., Herawati, N. T., & Pauzi, H. (2023). Dominasi theory of planned behavior dalam riset kepatuhan pajak di Indonesia. Wahana Riset Akuntansi, 11(2), 89-104.  
<https://doi.org/10.24036/wra.v11i1.122635>
- Sattu, D. E. F. P., & Andriani, S. (2025). Pemetaan tren riset tax amnesty dan kepatuhan pajak: Analisis bibliometrik 2019-2024 menggunakan VOSviewer. Jurnal Akuntansi, Keuangan, Perpajakan Dan Tata Kelola Perusahaan, 2(4), 1171-1182.  
<https://doi.org/10.70248/jakpt.v2i4.2387>
- Silalahi, M. (2024). Faktor kelembagaan dalam kepatuhan pajak aparatur sipil negara. Ilomata International Journal of Tax Accounting, 5(1), 15-28.
- Wardani, D. K., & Asuti, R. (2023). Nasionalisme dan intensi kepatuhan pajak calon ASN. Proceedings of International Conference on Education Innovation and Social Science, 210-219.
- Zainudin, A., Nugroho, Y., & Susilawati, E. (2024). Kepercayaan terhadap pemerintah dan keadilan fiskal dalam kepatuhan pajak ASN. Jurnal Pajak Indonesia, 8(1), 33-47.