

ANALISIS TRANSPARANSI FISKAL TERHADAP LAPORAN BELANJA PERPAJAKAN (*TAX EXPENDITURE REPORT*) DI INDONESIA

Mariani, Endang Kiswara¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

The purpose of this research is to determine differences in tax expenditure report before and after being updated. This research also aims to determine whether the estimated tax expenditure is in accordance with the policy objectives. This descriptive research is a form of non-hypothesis research so it does not require the formulation of a hypothesis. So, researchers only use descriptive statistical analysis methods to provide an overview of the data presented with a minimum value, maximum value, means and standard deviations. Based on the results of research that has been done, the most estimated tax expenditure is used to improve people's welfare. In addition, there are differences in the estimated value of tax expenditure from the tax expenditure reports for 2016-2017 and 2018.

Keywords : Tax Expenditure Report

PENDAHULUAN

Tata kelola pemerintah yang baik dapat mendorong akuntabilitas dan mencegah tindak pidana korupsi. Keterbukaan informasi juga membantu mengevaluasi pemerintah untuk menciptakan pengelolaan fiskal. *Disclosure and transparency is an essential element of a well-functioning system of corporate governance. Corporate disclosure to stakeholders is the principal means by which companies can become transparent* (Jill Solomon dan Aris Solomon, 2003).

Transparansi merujuk pada aturan penyusunan dan pelaporan anggaran sebagai informasi yang relevan agar mudah diakses dan dapat dipercaya (Besley, 2006). Menurut Redonda and Neubig (2018) pemerintah harus melaporkan belanja perpajakan untuk beberapa alasan. Pertama, guna meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Kedua, laporan belanja perpajakan dapat menjadi bahan bagi pemerintah untuk mengevaluasi efektivitas dan efisiensi sasaran kebijakan yang ditargetkan. Sejalan dengan tuntutan transparansi fiskal, maka pemerintah mulai menerbitkan Laporan belanja perpajakan pada Agustus 2018.

Belanja perpajakan merupakan pengurangan kewajiban pajak yang berasal dari ketentuan preferensial dalam Undang-Undang perpajakan termasuk pembebasan pajak, pengecualian, kredit, pengurangan, tarif preferensi dan pemotongan pajak (Leachman et al.2011). Sistem pajak bertujuan untuk meningkatkan sumber daya untuk memenuhi kebutuhan layanan dan barang publik serta investasi. Maka dari itu, pemerintah berusaha meningkatkan pendapatan melalui pengenaan pajak atas penghasilan, kekayaan, atau kegiatan konsumsi dan telekomunikasi (Ross, 2018). Transparansi merupakan hal penting dalam penyampaian informasi mengenai belanja pajak, misalnya jumlah pendapatan yang dikeluarkan oleh pemerintah dan penerima manfaat perlakuan khusus.

Undang-undang Anggaran (*The Budget Act*) mengharuskan bahwa daftar belanja perpajakan harus dipublikasi secara tahunan guna meningkatkan transparansi anggaran pemerintah federal dan menghitung program belanja proksi yang diatur oleh kode pajak negara (Robert D, 2008). Surrey memerintahkan stafnya menyusun daftar referensi dan konsesi dalam pajak penghasilan seperti halnya program pengeluaran pada tahun 1967. Menurut Surrey *et al.* (1979) konsep belanja perpajakan yang diterapkan pajak penghasilan pada dasarnya terdiri dari dua elemen. Pertama, berisi ketentuan struktural yang diperlukan untuk penerapan pajak penghasilan normal. Ketentuan struktural tersebut mencakup definisi laba bersih, spesifikasi periode akuntansi,

penentuan entitas yang dikenakan pajak, tingkat pembebasan, dan spesifikasi jadwal tingkat. Elemen kedua ialah preferensi khusus yang ditemukan dalam setiap sistem pajak penghasilan berupa insentif pajak atau subsidi pajak.

Laporan belanja perpajakan disusun untuk memberikan informasi mengenai besarnya penerimaan pajak yang tidak terkumpul karena adanya kebijakan khusus. Saat ini, laporan belanja perpajakan menjadi trend yang digunakan untuk mempertimbangkan transparansi dan pelaporan belanja perpajakan sebagai kerangka anggaran pemerintah. Beberapa negara yang tergabung dalam OECD menciptakan mekanisme pelaporan berkala belanja perpajakan yang terhubung dengan laporan anggaran. Hal tersebut dilakukan untuk mengetahui tentang belanja perpajakan dan dampaknya terhadap distribusi pendapatan dan kesejahteraan masyarakat (Sugin, 2011).

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Transparansi fiskal terhadap laporan belanja perpajakan dapat dijelaskan dengan teori *stakeholder* dan teori sinyal. Teori *stakeholder* (Freeman, 1984) memiliki gagasan bahwa tidak ada perbedaan penggunaan antara kepentingan bisnis sebagai entitas dan kepentingan bisnis dari berbagai kelompok dan individu. *Stakeholder* terdiri dari sekutu, penerima manfaat, penyedia manfaat, peserta rantai nilai, penggugat, penanggung risiko, dan pemberi risiko. Teori pemangku kepentingan (*stakeholder theory*) sangat berkaitan dengan upaya pemerintah guna mencapai pertumbuhan ekonomi dengan menelaraskan kebijakan perpajakan.

Teori sinyal pada dasarnya untuk mengurangi asimetri informasi pada kedua pihak (Spence, 2002). Para ekonom berasumsi bahwa pasar yang ketidaksempurnaan informasi kecil akan berperilaku sama seperti pasar dengan informasi yang sempurna. Informasi memengaruhi proses pengambilan keputusan yang digunakan oleh individu dalam rumah tangga, bisnis dan pemerintah. Individu membuat keputusan berdasarkan informasi publik yang tersedia bebas dan private information yang tersedia hanya untuk sebagian publik.

Berdasarkan KEM PPKF strategi nasional mencakup penyediaan infrastruktur yang reliable, koordinasi yang baik antar lembaga termasuk regulasi dan kebijakan fiskal yang mampu menstimulasi kegiatan ekonomi. Dalam hal ini survei menyatakan bahwa insentif perpajakan bukan faktor utama dalam suatu keputusan investasi, namun cukup efektif dalam menarik minat investor.

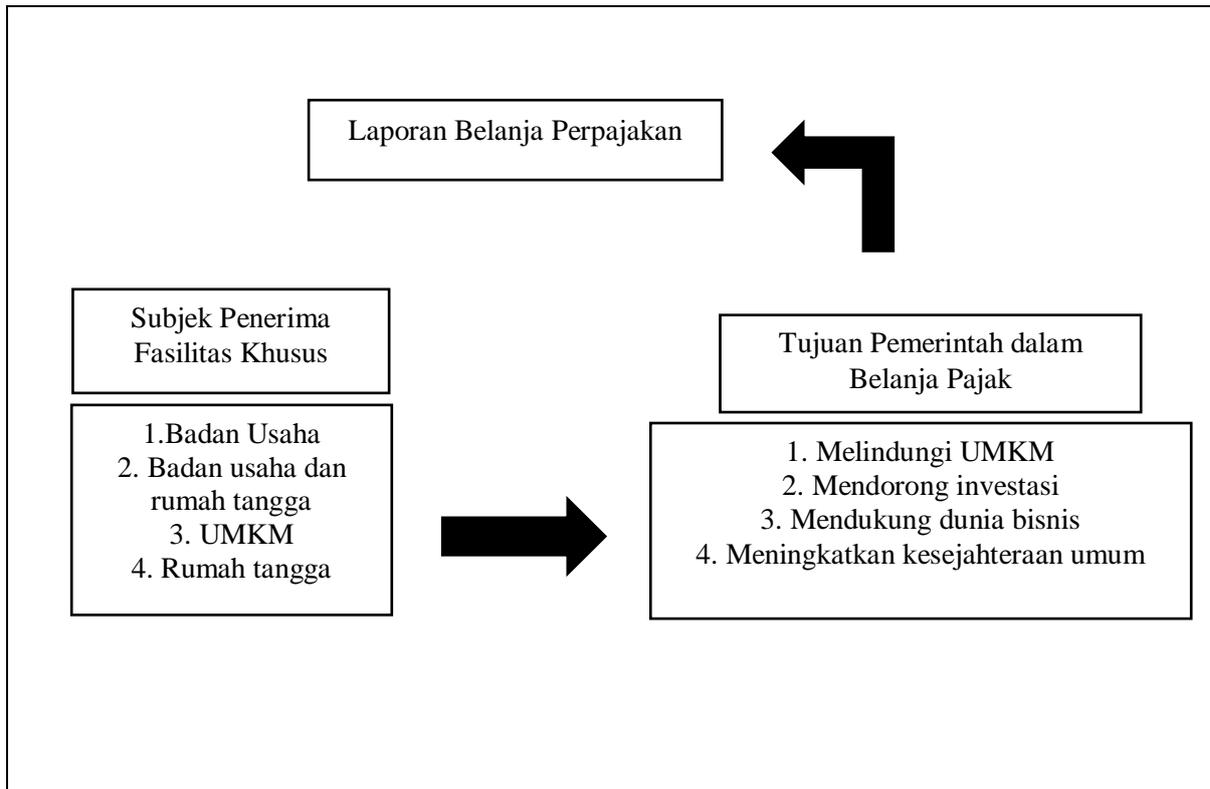
Akuntansi untuk belanja perpajakan penting untuk tata kelola yang baik dan pertimbangan dalam pengambilan keputusan. Transparansi fiskal dapat dipraktikkan minimal seperti berikut : (1) Estimasi biaya belanja pajak harus sesuai Undang-undang dan disampaikan kepada Parlemen baik anggaran tahunan maupun siklus awal anggaran untuk memberikan informasi pembuatan kebijakan; (2) Estimasi belanja pajak harus disajikan sesuai Undang-undang yang mengesahkan pengeluaran, misalnya Undang-undang tentang Pajak Penghasilan (PPh), Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) oleh Kementerian yang bertanggung jawab dalam penerapan hukum tersebut yaitu Kementerian Keuangan maupun kementerian ekonomi (Heady and Mansour 2019, h.2).

Anggaran belanja pajak dapat membantu pembuatan kebijakan pendapatan melalui pedoman ketika mencari potensi pendapatan yang tersedia (Wassmer, 2014). Meskipun motivasi utama Surrey bersifat normatif untuk mengurangi jumlah pengeluaran yang dilakukan melalui kode pajak, Surrey mengakui bahwa anggaran belanja pajak dapat melayani fungsi yang lebih pragmatis sebagai daftar untuk reformasi pendapatan (Surrey dan McDaniel, 1985). Pelaporan keuangan diharapkan memberikan informasi yang berguna untuk berbagai tujuan sehingga pelaporan keuangan dapat membantu memenuhi tugas pemerintah untuk bertanggung jawab secara publik.

Kerangka Pemikiran

Kerangka penelitian menggambarkan kaitan antara subjek pajak dan tujuan pemerintah dengan mempublikasikan laporan belanja perpajakan dan hal tersebut ditampilkan pada gambar 1.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran Teoritis



METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Penelitian ini dilakukan berdasarkan tuntutan transparansi fiskal melalui dokumen pertama yang menyediakan informasi terkait besarnya penerimaan pajak yang tidak terkumpul akibat adanya kebijakan khusus. Penerbitan yang baru dilakukan pada tahun 2018 tentunya menyebabkan adanya perbedaan pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) pada tahun 2014 dan 2015.

Maka dari itu, pemilihan desain penelitian dilakukan dengan menempatkan bidang penelitian ke dalam pendekatan kualitatif atau interpretatif berupa studi kasus pada perubahan kebijakan fiskal pemerintah. Pemilihan desain penelitian dilakukan dengan menempatkan bidang penelitian dengan pendekatan kualitatif, lalu memilih paradigma teoretis yang sesuai dengan subjek penelitian yaitu menggunakan data sekunder melalui literatur yang telah ada.

Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini ialah data sekunder berupa laporan belanja perpajakan tahun 2016, 2017 dan 2018. Data diperoleh dari website Kementerian Keuangan sehingga informasi lebih mudah diperoleh dan tidak memakan banyak biaya dan waktu.

Metode Analisis

Metode analisis yang digunakan pada penelitian ini adalah uji statistik deskriptif untuk memberikan gambaran mengenai suatu data yang disajikan dengan nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (means) dan standar deviasi (Ghozali, 2016) dan uji *one sample* Kolmogorov-smirnov untuk membandingkan distribusi data (yang akan diuji normalitasnya) dengan distribusi normal baku.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Estimasi besaran belanja pajak Indonesia menggunakan *revenue forgone method* yaitu metode yang paling sederhana dan banyak digunakan oleh negara berkembang maupun negara maju. Laporan belanja perpajakan tahun 2016-2017 mengestimasi 45 pos kebijakan dan terdiri dari besaran belanja perpajakan yang terbagi dalam beberapa kategori yaitu: (1) jenis pajak; (2) sektor; (3) subjek penerima; (4) tujuan kebijakan belanja perpajakan. Sedangkan laporan belanja perpajakan tahun 2018, mengalami penambahan estimasi sebanyak 62 pos kebijakan karena meningkatnya kapasitas pemanfaatan data internal serta koordinasi yang semakin baik antar institusi dalam penyusunan dan pelaporannya.

Analisis Data

Statistik Deskriptif

Gambaran hasil uji statistik deskriptif ialah nilai *minimum*, *maximum*, *means* serta standar deviasi dari data jenis pajak tahun 2016, 2017, dan 2018.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
PPN_PPnBM	3	116326.00	145615.00	131596.3333	14684.56272
PPh	3	54350.00	67674.00	61764.0000	6788.13347
Bea_Cukai	3	8549.00	12166.00	10087.6667	1867.91390
PBB	3	14.00	75.00	53.6667	34.38507
Valid N (listwise)	3				

Sumber: *Output SPSS*, olah data sekunder tahun 2020.

Nilai minimum PPN dan PPnBM ialah sebesar 116.326, nilai *maximum* yaitu sebesar 145.615 sedangkan rata-rata (*mean*) sebesar 131.596 miliar dengan standar deviasi sebesar 14.684,5. Terdapat 36 pos kebijakan PPN dan PPnBM, diantaranya 6 pos kebijakan yang tidak dapat dihitung karena keterbatasan data dan 2 pos kebijakan yang memiliki nilai yang sangat kecil. Dengan 5 pos kebijakan yang tidak teridentifikasi karena keterbatasan data.

Nilai minimum pajak penghasilan (PPh) ialah sebesar 54.350, nilai *maximum* sebesar 67.674 dengan nilai rata-rata 61.764 dan sedangkan standar deviasi sebesar 6.788. PPh memiliki 31 pos kebijakan namun terdapat 16 pos kebijakan yang tidak dapat dihitung karena keterbatasan data. Dilihat dari kode pos kebijakan, belanja perpajakan untuk pajak penghasilan pada tahun 2016 bertujuan untuk meningkatkan iklim investasi. Sedangkan belanja perpajakan tahun 2017 dan 2018 digunakan untuk mendukung dunia bisnis.

Estimasi belanja perpajakan untuk bea masuk dan cukai memiliki nilai minimum sebesar 8.549, nilai *maximum* sebesar 12.166 dan nilai rata-rata sebesar sebesar 10.087 dengan standar deviasi sebesar 1.867. Estimasi belanja perpajakan bea masuk dan cukai memiliki 23 pos kebijakan dengan rata-rata belanja pajak sebesar Rp10.087 miliar selama tiga tahun. Terdapat 4 pos kebijakan tahun 2016 dan 2 pos kebijakan tahun 2017 dan tahun 2018 yang tidak dapat dihitung karena keterbatasan data. Kemudian terdapat 5 pos kebijakan tahun 2016 dan 2017 serta 4 pos kebijakan tahun 2018 yang dihitung dengan nilai kurang dari 1 miliar rupiah.

Estimasi belanja perpajakan untuk PBB P3 memiliki nilai minimum sebesar 14, nilai *maximum* 75, nilai rata-rata (*means*) 53 dan standar deviasi 34. Pada estimasi belanja perpajakan PBB P3 hanya terdapat 2 pos kebijakan.

One Sample Kolmogorov-Smirnov

Uji normalitas dilakukan guna menguji apakah nilai residual yang dihasilkan dari suatu model regresi terdistribusi normal atau tidak.

Tabel 3

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		PPN PPnBM	PPh	Bea Cukai	PBB
N		3	3	3	3
Normal Parameters ^a	Mean	131596.3333	61764.0000	10087.6667	53.6667
	Std. Deviation	14684.56272	6788.13347	1867.91390	34.38507
Most Extreme Differences	Absolute	.201	.254	.280	.370
	Positive	.184	.196	.280	.267
	Negative	-.201	-.254	-.205	-.370
Kolmogorov-Smirnov Z		.348	.441	.486	.640
Asymp. Sig. (2-tailed)		1.000	.990	.972	.807

a. Test distribution is Normal.

Berdasarkan tabel 3 maka dapat diketahui bahwa nilai Asymp.Sig (2 tailed) untuk PPN dan PPnBM sebesar 1,0 sedangkan PPh sebesar 0,990. Untuk bea masuk dan cukai Asymp.Sig (2 tailed) sebesar 0,972 dan PBB P3 sebesar 0,807.

Interpretasi Hasil

Dalam APBN tahun 2016, 2017 dan 2018, diketahui jumlah belanja pemerintah pusat berdasarkan fungsi lebih besar dibanding belanja pajak pada laporan belanja perpajakan (*tax expenditure report*). Menurut LHR Transparansi Fiskal tahun 2018, laporan belanja perpajakan berkaitan dengan APBN. Hal tersebut dikarenakan belum ada estimasi belanja perpajakan lainnya yang diatur dalam APBN tahun 2018 selain subsidi pajak DTP, sementara pemerintah hanya memberikan insentif berupa subsidi non-energi sebesar Rp10.768,2 miliar meliputi pemberian PPh DTP untuk komoditas panas bumi, PPh DTB atas penerbitan SBN di pasar internasional, PPh DTB atas penghapusan piutang PDAM, dan PPh DTB atas pembayaran Recurrent Cost SPAN.

Selain itu, anggaran belanja pemerintah pusat dari APBN mengalami penurunan di tahun 2017, namun mengalami peningkatan pada tahun 2018. Berbeda dengan belanja pemerintah pusat dari laporan belanja perpajakan, yang cenderung meningkat dari tahun 2016 hingga tahun 2018. Hal ini dikarenakan adanya peningkatan realisasi anggaran belanja pemerintah dari masing-masing fungsi.

Belanja pemerintah pusat dalam APBN tahun 2016 paling banyak digunakan untuk fungsi ekonomi. Dalam APBN tahun 2017 dan 2018, anggaran belanja pemerintah pusat digunakan untuk fungsi pelayanan umum. Sedangkan belanja perpajakan berdasarkan fungsi dari tahun 2016-2018 paling banyak digunakan untuk kegiatan ekonomi.

Perbedaan Laporan Belanja Perpajakan Sebelum dan Setelah Mengalami Pembaruan

Banyak perubahan yang dilakukan pemerintah untuk menyempurnakan laporan belanja perpajakan dari tahun ke tahun. Beberapa perubahan tersebut ialah berupa jumlah peraturan estimasi belanja perpajakan juga semakin banyak. Hal ini membuat perbedaan yang signifikan antara laporan belanja perpajakan tahun 2016-2017 dan laporan belanja perpajakan tahun 2018. Beberapa peraturan baru diestimasi tahun ini dan diantaranya nilai estimasi belanja perpajakan yang cukup signifikan antara lain :

- 1) Kebijakan khusus atas pengurangan tariff pajak atas penilaian kembali aktiva tetap (PPh-0018)
- 2) Fasilitas khusus atas BPJS berupa pengecualian beberapa objek PPh yang timbul dalam proses bisnis BPJS (PPh-021)

Laporan belanja perpajakan tahun 2018 merupakan laporan tahun kedua yang dilakukan sebagai bentuk transparansi fiskal. Banyak upaya yang dilakukan pemerintah untuk memperbaiki kekurangan dari laporan sebelumnya baik dari aspek kuantitatif perhitungan maupun penyajiannya. Hal ini menyebabkan banyak perubahan estimasi belanja perpajakan untuk tahun 2016 dan 2017 pada laporan belanja perpajakan tahun 2018.

Selain penambahan jumlah peraturan estimasi belanja perpajakan, juga terdapat perubahan nilai estimasi untuk jenis pajak tahun 2016-2017 pada laporan belanja perpajakan tahun 2018. Namun nilai estimasi dari suatu pos belanja perpajakan tidak bisa dibandingkan secara langsung dengan estimasi pos belanja perpajakan yang sama pada laporan yang dipublikasikan pada tahun yang berbeda untuk kepentingan analisis dan pengambilan keputusan.

Berbeda dengan laporan sebelumnya, pada laporan belanja perpajakan tahun 2018 nilai estimasi belanja pajak banyak mengalami perubahan baik jenis pajak, sektor ekonomi, subjek penerima manfaat, maupun tujuannya. Estimasi belanja perpajakan tahun 2018 berdasarkan sektor perekonomian dibagi menjadi dua klasifikasi, yaitu belanja perpajakan yang ditujukan untuk sektor tertentu (spesifik sektor) dan belanja perpajakan yang ditujukan untuk multi sektor.

Pembaruan pada subjek penerima fasilitas belanja perpajakan meliputi subjek dunia usaha dan subjek rumah tangga. Untuk subjek dunia usaha dibagi menjadi dua yaitu UMKM dan Multi skala. Tujuan belanja perpajakan terbagi menjadi empat, yaitu untuk mendukung dunia bisnis, meningkatkan iklim investasi, mengembangkan UMKM, dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Pada laporan belanja perpajakan tahun 2016-2017 belum terdapat kategori fungsi belanja perpajakan. Kategori tersebut baru dicantumkan pada laporan belanja perpajakan tahun 2018. Pemerintah mengalokasikan 59,5 persen guna fungsi ekonomi yang ditujukan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan perekonomian secara umum.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis apakah kebijakan belanja perpajakan telah tepat sasaran, selain itu untuk mengetahui perbedaan laporan belanja perpajakan tahun 2016-2017 dan tahun 2018. Lalu, penelitian ini juga dilakukan untuk mengetahui transparansi belanja perpajakan.

Pada uji analisis statistik deskriptif laporan Belanja Perpajakan PPN-PPnBM memiliki nilai minimum 116.326, nilai maximum 145.615, nilai mean 131.596 dan nilai standar deviasi 14.684,562. Pajak PPN-PPnBM ini bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Laporan Belanja Perpajakan PPh memiliki nilai minimum 54.350, nilai maximum 67.674, nilai mean 61.764 dan nilai standar deviasi 6.788,133. Pajak PPh ini bertujuan untuk mendukung sektor dunia bisnis.

Laporan Belanja Perpajakan Bea Masuk dan Cukai memiliki nilai minimum 8.549, nilai maximum 12.116, nilai mean 10.087 dan nilai standar deviasi 1.867. Belanja perpajakan tersebut digunakan untuk meningkatkan iklim investasi. Laporan Belanja Perpajakan PBB memiliki nilai minimum 14, nilai maximum 75, nilai mean 53,6 dan nilai standar deviasi 34,3. Belanja perpajakan untuk PBB digunakan paling banyak untuk mendukung dunia bisnis.

Pada uji *one sample* kolmogorov smirnov, diketahui Asymp.Sig PPN-PPnBM, PPh, Bea masuk dan cukai serta PBB lebih besar dari 0,05 sehingga disimpulkan terdistribusi normal.

Laporan belanja perpajakan tahun 2016-2017 berbeda dengan laporan belanja perpajakan tahun 2018. Hal ini disebabkan adanya perubahan guna menyempurnakan laporan sebelumnya dikarenakan laporan belanja perpajakan baru dipublikasikan pada tahun 2018 di Indonesia. Pemerintah juga menambahkan pos kebijakan dan jenis pajak PBB P3 pada laporan belanja perpajakan 2018 yang belum terdapat pada laporan tahun sebelumnya.

Berdasarkan Laporan Hasil Review Transparansi Fiskal, laporan belanja perpajakan berada pada level advance yang memiliki cakupan kepemilikan, cakupan arus, frekuensi pelaporan pada tahun yang bersangkutan, ketepatan waktu pelaporan serta konsistensi audit internal dan eksternal. Hal ini menunjukkan bahwa laporan belanja perpajakan telah transparan.

Penelitian ini juga memiliki beberapa keterbatasan seperti berikut: Penelitian mengenai laporan belanja perpajakan belum banyak dilakukan di Indonesia, sehingga sulit menemukan jurnal acuan yang tepat. Sehingga dalam penelitian ini, tidak melibatkan variabel dependen maupun independen dan tidak menjabarkan pengaruh dari hipotesis. Penelitian ini juga dilakukan secara kualitatif deskriptif tanpa memperhatikan metode kuantitatif sehingga penulis hanya berfokus pada penjabaran hasil estimasi yang ada di laporan belanja perpajakan.

Dari keterbatasan yang telah dijabarkan, terdapat beberapa saran agar penelitian tentang transparansi fiskal terhadap laporan belanja perpajakan dapat dikembangkan lebih jauh. *Pertama*, penelitian selanjutnya disarankan untuk menganalisis laporan belanja perpajakan secara mendetail selain berdasarkan jenis pajak, namun juga melibatkan item-item yang mendukung dalam pelaporan belanja pajak. *Kedua*, disarankan pada penelitian selanjutnya dapat dilakukan melalui metode kuantitatif sehingga lebih sistematis dan objektif. Selain itu, dengan adanya variabel yang digunakan maka akan semakin mendukung hipotesis yang ada berdasarkan landasan teori.

REFERENSI

- Brian L. Connelly, S. T. (2011). Signaling Theory: A Review and Assessment . *Journal of Management* Vol. 37 No. 1, 42.
- Donald Lange, J. B. (2018). Sustainability, Stakeholder Governance, and Corporate Social Responsibility. *INSEAD*, 366-367.
- Li, E. K. (2019). Determinants of leadership in online social trading: A signaling theory perspective. *Journal of Business Research*.
- Mansour, C. H. (2019). Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management A Guide for Developing Economies. *International Monetary Fund*, 1-5.
- McDaniel, S. S. (1979). The Tax Expenditure Concept: Current Developments And Emerging Issues. *Boston College Law Review*, 227-229.
- Michael Leachman, D. G. (2011). Promoting State Budget Accountability Through Tax Expenditure Reporting. *Center on Budget and Policy Priorities*.
- Neubig, A. R. (2018). Assessing Tax Expenditure Reporting in G20 and OECD Economies . *Council on Economic Policies*, 3.
- Nigar Hashimzade, C. H. (2014). The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. *Tax Administration Research Centre*.
- Ross, J. (2014). Evaluating Tax Expenditure : A Framework for Civil Society Researchers. *International Budget Partnership*.