

**PENGARUH KESADARAN DAN KEPATUHAN WAJIB PAJAK  
TERHADAP KINERJA PERPAJAKAN  
(Studi Pada Kanwil Ditjen Pajak Jawa Timur III)**

**Kariyoto1)  
Bambang Subroto 2)  
Sutrisno2)  
Rosidi 2)**

STIE ASIA, Jl. Soekarno Hatta Rembuksari 1A, Malang1)  
Universitas Brawijaya 2)  
e-mail: kariyoto@um.ac.id

**Abstract: Effect of Awareness and Taxpayer Compliance Performace of Taxation.** *The aim of the study is to test the influence of compliance and taxpayer awareness on the performance of taxation. The population of this research is account representative that spread across the Regional Office of Directorate General of Taxation III, East Java, while samples taken is as many as 124 respondents. Analysis of research data uses SEM (structural equation modeling). The main findings of this study suggest that taxpayer compliance role in improving the performance of the tax proven to be effective. Awareness of the taxpayer has not provided tax benefits to increase performance.*

**Abstrak: Pengaruh Kesadaran dan Kepatuhan Wajib Pajak Terhadap Kinerja Perpajakan.** Penelitian ini bertujuan membuktikan secara empiris pengaruh kepatuhan dan kesadaran wajib pajak terhadap kinerja perpajakan. Populasi penelitian ini adalah *account representative* yang tersebar di seluruh Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Timur III dengansampel yang berpartisipasi sebanyak 124. Analisis data menggunakan SEM (Structural Equation Modelling). Temuan utama penelitian ini memberikan informasi peran kepatuhan wajib pajak dalam meningkatkan kinerja perpajakan terbukti efektif. Kesadaran wajib pajak belum memberikan manfaat terhadap peningkatan kinerja perpajakan.

*Kata Kunci: kesadaran, kepatuhan wajib pajak dan kinerja perpajakan.*

Pajak merupakan sumber utama pembiayaan pemerintah dan pembangunan. Semakin lama, pajak sangat berperan bagi pembiayaan pembangunan negara. Oleh karena itu, pemerintah saat ini sedang mempersiapkan amandemen UU perpajakan tahun 2007 yang menandai substansi reformasi perpajakan tentang tarif PPh Badan yang diusulkan menjadi tarif tunggal. Pada ketentuan sebelumnya terdapat tiga lapisan penghasilan kena pajak yakni (1) di bawah 50 juta rupiah dengan tarif 10 persen (2) di atas 50 juta sampai 100 juta rupiah dengan tarif 15 % dan di atas 100 juta rupiah dengan tarif 30 persen, den-

gan maksud sebagai penyederhanaan. Pada tahun 2007, tarifnya diubah menjadi tarif tunggal dan diturunkan menjadi 28 persen. Pada tahun 2010, tarif pajak diturunkan menjadi 25 persen dari 28 persen pada tahun 2007 (Sugema, 2010). Hal itu terus dilakukan untuk meningkatkan penerimaan sektor pajak sebagai tulang punggung pembangunan negara.

Dari sudut pandang kepatuhan mendaftarkan diri sebagai wajib pajak (Alfasni, 2009) diketahui bahwa persentase jumlah tingkat kepatuhan mendaftarkan diri wajib pajak dibandingkan jumlah penduduk di Indonesia masih rendah. Sebagaimana diungkap-



kan bahwa jumlah wajib pajak perorangan sampai dengan akhir tahun 2008 yang terdaftar dalam *data base* Direktur Jenderal Pajak (DJP) Jawa Timur III Malang sebesar 31 persen atau 158.000 orang dari 511.000 orang jumlah penduduk bekerja. Persentase wajib pajak yang rendah ini menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan dan kesadaran warga untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak masih rendah.

Dari sisi tingkat pengembalian surat pemberitahuan tahunan (SPT) badan dan perorangan menurut Alfasni (2009) juga masih rendah. Hal ini dapat dilihat dari tingkat kepatuhan wajib pajak memasukkan surat pemberitahuan (SPT) tahunan ke Kanwil Direktorat Jenderal Pajak (DJP) III Jatim yang masih rendah. Tingkat kepatuhan wajib pajak tahun 2009, itu baru 56 persen dari total wajib pajak yaitu sebanyak 511.000 wajib pajak. Menurut Kabid Penyuluhan, Pelayanan dan Humas (P2H) Kanwil DJP III Jawa Timur, untuk pajak perorangan, dari total 460.565 wajib pajak, yang memasukkan SPT hanya 258.615 wajib pajak. Untuk wajib pajak badan usaha, dari 49.749 wajib pajak, yang memasukkan SPT hanya 19.344 wajib pajak.

Dilihat dari kesenjangan penerimaan pajak yang seharusnya dengan realisasi penerimaan pajak, Ninawati (2008) menyatakan bahwa *tax gap ratio* Indonesia masih tinggi, walaupun angka *tax gap ratio* belum diketahui secara pasti. *Tax gap* adalah kesenjangan antara penerimaan pajak yang seharusnya terhimpun dengan realisasi penerimaan pajak yang dapat dikumpulkan. *Tax gap* yang tinggi mempunyai arti bahwa masih banyak potensi penerimaan pajak yang belum tergalikan. Hal itu menunjukkan bahwa kepatuhan dan kesadaran wajib pajak masih belum maksimal dalam melaksanakan kewajiban pajaknya. Angka *tax gap* yang tinggi dan *tax ratio* yang masih rendah itu menunjukkan kinerja perpajakan dalam memungut pajak di Indonesia masih rendah.

*Tax ratio* Indonesia paling rendah di kawasan ASEAN, yaitu hanya rata-rata sebesar 12,2%-13,5 % untuk tahun 2001-2007. Sementara itu, *tax ratio* Malaysia sebesar 20,17%, Singapura sebesar 21,4%, Brunei sebesar 18,8% dan Thailand sebesar 17,28%. Angka *tax gap* yang tinggi dan *tax ratio* yang masih rendah ini menunjukkan usaha pemungut pajak (*tax effort*) di Indonesia masih rendah (Gunadi, 2007).

Dilihat dari sudut potensi dan peneri-

maan pajak, penerimaan pajak di Indonesia mengalami fluktuasi. Pada tahun 2004, Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Jawa Timur III hanya menerima 67,98 persen, tahun 2005 penerimaan pajak 81,8 persen, tahun 2006 sebesar 92,36 persen, tahun 2007 dan 2008 melebihi target masing-masing 101,49 persen dan 100,92 persen dari potensi yang ada. *Tax coverage ratio*, juga digunakan sebagai indikator potensi penerimaan pajak selain *tax gap ratio* sebagai ukuran kinerja penerimaan pajak. Dari sudut pandang *tax coverage ratio*, kinerja penerimaan pajak Kanwil DJP Jawa Timur III juga belum bagus walaupun mengalami peningkatan.

Setiyaji dan Amir (2005) mengungkapkan bahwa *tax coverage ratio* yang belum optimal menimbulkan banyak tafsiran. Sebagian besar pengamat mengindikasikan bahwa sistem perpajakan Indonesia belum mampu menjangkau objek pajak dan subjek pajak secara optimal. Di sisi lain, kinerja aparat perpajakan juga belum optimal. Praktik-praktik penyimpangan wewenang diduga menjadi penyebab utama masih rendahnya kinerja pajak.

Rasio penyampaian SPT tahunan juga masih rendah. Menurut data Ditjen Pajak 2009, rasio kepatuhan penyampaian SPT tahunan PPh secara makro sampai dengan 30 Nopember 2009 sebesar 50,94 persen. Dibandingkan dengan rencana yang ditetapkan sebesar 45 persen, rasio kepatuhan penyampaian SPT tahunan PPh sudah mencapai 50,94% lebih tinggi dari yang direncanakan. Kenaikan ini terutama dimulai dengan adanya *sunset policy* karena pada tahun-tahun itu sebesar 35 persen hingga 40 persen.

Teori perilaku merupakan sebuah teori yang mendeskripsikan faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan individu atau badan dari sisi sikap dan perilaku. Salah satu teori tentang perilaku kepatuhan dari sisi psikologi banyak dijadikan rujukan oleh para peneliti terdahulu adalah *Theory of Planned Behavior* (Ajzen, 1991). Teori ini berawal dari disiplin ilmu psikologi sosial yang mendefinisikan kepatuhan atau ketidakpatuhan dipandang dari sisi perilaku. Kepatuhan wajib pajak dipengaruhi faktor internal dan eksternal wajib pajak. Seorang yang mempunyai (perilaku) kepatuhan terhadap peraturan perpajakan sesungguhnya diawali dari perilaku atau tindakan untuk patuh. Teori ini menjelaskan bahwa kepatuhan dipengaruhi perilaku wajib pajak

untuk patuh maupun tidak patuh terhadap peraturan perpajakan.

Penelitian perilaku tersebut dikembangkan oleh Bobek dan Hatfield (2003) yang temuannya mengungkapkan kepatuhan wajib pajak tidak hanya dipengaruhi oleh variabel sikap. Penelitian Bobek dan Hatfield (2003) menambahkan satu variabel kewajiban moral atau etika yang dianggap penting dan berpengaruh terhadap kepatuhan. Mustikasari (2007) menambah variabel persepsi terhadap kondisi keuangan, fasilitas perusahaan dan iklim perusahaan. Di sisi lain penelitian perilaku kepatuhan dipengaruhi oleh aparat perpajakan, lemahnya *law enforcement*, audit perpajakan, kesungguhan penindakan korupsi, kolusi dan nepotisme, penegakan hukum. Torgler dan Schaffner (2007) mengembangkan penelitiannya tidak hanya *tax morale* yang mempengaruhi kepatuhan tetapi juga bermacam-macam faktor seperti administrasi, sistem perpajakan, persepsi dan kepercayaan kepada fiskus serta kebanggaan berbangsa bernegara dan kepercayaan pada lembaga.

Berawal dari teori perilaku (Ajzen, 1991), kepatuhan sebagai suatu perilaku. Teori ini diadaptasi dengan menganalogikan kepatuhan, kesadaran wajib pajak sebagai suatu perilaku. Penelitian dengan variabel kepatuhan ditambah empat variabel, yaitu reformasi perpajakan, audit perpajakan, kesadaran, dan kinerja perpajakan. Penelitian ini untuk mengkonfirmasi ulang penelitian kepatuhan pajak sebelumnya. Hal ini dilakukan untuk melihat konsistensi penelitian sebelumnya, seperti penelitian Aligham dan Sandmo (1972 yang terkait dengan kepatuhan wajib pajak dari sisi kepentingan perusahaan, dengan potret *Theory of Planned Behavior* (Ajzen, 1991), penelitian Bobek dan Hatfield (2003) dan Mustikasari (2007) terkait dengan kepatuhan wajib pajak dari sisi persepsi, kontrol dan perilaku, serta penelitian Torgler dan Schaffner (2007) tentang kepatuhan ditinjau dari *tax morale*, persepsi wajib pajak terhadap kinerja perpajakan dan pemerintah.

Wajib pajak dalam menghitung pendapatan kena pajak berhadapan dengan dua kepentingan yang berhubungan dengan kepentingannya dan kepentingan membayar pajak kepada pemerintah. Kedua kepentingan tersebut adakalanya selalu seirama dan adakalanya tidak selaras sehingga menimbulkan perilaku patuh maupun tidak patuh. Oleh karena itu, teori perilaku dipandang

relevan untuk menjelaskan perilaku pejabat pembuat laporan pajak. Teori perilaku digunakan untuk mengetahui mengapa seseorang sebagai pelaku pembuat laporan perpajakan berperilaku tertentu dalam mewakili perusahaan dan seluruh unit kerja yang ada dalam menyajikan laporan akuntabilitas.

Jika landasan hubungan wajib pajak dengan pemerintah memaksimalkan manfaat atau kesejahteraan masing-masing, hal tersebut menjadi alasan yang jelas bahwa pengelola pajak perusahaan tidak akan selalu berperilaku patuh atau sesuai keinginan pemerintah (Asnawi, 2009). Contoh perilaku tersebut diantaranya berperilaku tidak patuh menghitung dan membayar pajak serta cenderung melakukan kecurangan akuntansi yang dipilih karena dipandang dapat memenuhi kepentingan pemerintah. Situasi seperti ini dapat mengurangi kesenjangan kepentingan dengan memberikan kompensasi pajak dan audit perpajakan untuk mengurangi tidak patuhnya wajib pajak. Dengan demikian, penyebab munculnya kedua perilaku tersebut adalah kesejahteraan (kompensasi pajak) dan sistem pengawasan (audit perpajakan) yang kurang sesuai atau belum memadai. Kedua perilaku tersebut mengakibatkan prestasi kinerja perpajakan tidak sesuai dengan keinginan pemerintah.

Teori keagenan dapat dipandang sebagai suatu model kontraktual antara dua atau lebih orang (pihak), dimana salah satu pihak disebut agent dan pihak yang lain disebut principal (Eishenhardt, 1989). Prinsipal mendelegasikan pertanggungjawaban kepada agen. Hal ini dapat pula dikatakan bahwa prinsipal memberikan suatu amanah kepada agent untuk melaksanakan tugas tertentu sesuai dengan kontrak kerja yang telah disepakati. Wewenang dan tanggungjawab agen maupun prinsipal diatur dalam kontrak kerja atas persetujuan bersama. Teori ini sebagai alat untuk memotret hubungan Direktorat Jenderal Pajak sebagai prinsipal dan wajib sebagai agen pada lembaga publik. Hal ini senada dengan ungkapan Elqorni (2010) agency theory dapat diimplementasikan pada lembaga publik.

Teori keagenan menjelaskan bahwa seseorang yang memiliki sejumlah pendapatan dihadapkan kesempatan untuk melakukan *self assesment*, kemungkinan untuk membuat under report (laporan pendapatan lebih rendah dari yang seharusnya) sehingga terdapat kemungkinan terjadinya ketidakpatuhan pajak (Aligham dan Sandmo, 1972).

Prinsip *self assesment system* yang diterapkan memiliki potensi bagi terjadinya ketidakpatuhan. Prinsip ini selain memiliki kelebihan juga memiliki kelemahan karena dengan memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, menyetor dan melaporkan kewajiban pajaknya memungkinkan timbulnya perilaku ketidakpatuhan.

Penjelasan di atas menunjukkan bahwa seseorang yang diberi kesempatan untuk melaporkan sendiri jumlah pendapatannya memiliki kemungkinan yang lebih besar untuk menyembunyikan informasi mengenai jumlah pendapatan yang seharusnya disampaikan dalam laporan pendapatan kena pajaknya. Tujuannya memaksimalkan utilitas dirinya dan menghindari dari pembayaran pajak yang seharusnya. Untuk itu diperlukan sistem audit yang memadai dan tidak bersifat interogatif atas apa yang dilaporkan (*self assesment*) dari pendapatan wajib pajak yang diterimanya.

Berdasarkan uraian di atas, asumsi perilaku *bounded rationality* dan perilaku oportunistik yang dikemukakan Eisenhardt (1989) bukanlah tanpa alasan. *Self assesment system* yang diterapkan dapat memicu terjadinya asimetris informasi antara wajib pajak sebagai agen dan prinsipal (Direktorat Jenderal Pajak) karena dapat memicu terjadinya *moral hazard* dan *adverse selection* (Asnawi, 2009). Penelitian di atas memperjelas bahwa asumsi informasi asimetris yang terjadi dalam konteks hubungan antara Dirjen Pajak sebagai prinsipal dan wajib pajak sebagai agen seperti yang dijelaskan dalam teori keagenan memungkinkan perlu adanya monitoring. Tujuan monitoring untuk melihat lebih akurat apakah wajib pajak melakukan kepatuhan atau sebaliknya. Monitoring dalam konteks pajak identik dengan audit perpajakan yang dilakukan oleh Dirjen Pajak terhadap wajib pajak. Tujuan dilakukan audit perpajakan adalah untuk menghindari kemungkinan terjadinya *moral hazard* atau *adverse selection* yang dilakukan wajib pajak dalam pengisian SPT. Dengan demikian, strategi audit perpajakan yang tepat perlu dipertimbangkan dalam menentukan kapan dan mengapa wajib pajak diaudit.

Penelitian empiris membuktikan bahwa hubungan antara principal dan agent sering ditentukan oleh angka akuntansi. Hal ini memicu wajib pajak untuk memikirkan bagaimana angka akuntansi dapat memaksimalkan kepentingannya. Penggunaan angka

akuntansi sebagai dasar memaksimalkan utilitas dapat memicu wajib pajak memanfaatkan wewenang wajib pajak memilih metode akuntansi dan menetapkan estimasi akuntansi untuk memaksimalkan utilitas yang diperoleh (Healy, 1985).

Hasil riset Alligham dan Sandmo (1972) wajib pajak diasumsikan memiliki jumlah kewajiban yang telah ditetapkan terhadap pendapatannya dan memiliki kewenangan untuk memutuskan besarnya pendapatan yang akan dilaporkan sebagai pendapatan kena pajak dengan tujuan untuk memaksimalkan utilitasnya. Oleh karena itu pada penelitian ini digunakan teori agensi untuk memotret organisasi yang memberikan peluang seluas-luasnya bagi agen dan prinsipal untuk memaksimalkan utilitasnya.

Nurmantu (1992) mengatakan bahwa wajib pajak patuh dari sudut pandang hak, kewajiban dan penegakan hukum. Dari sudut pandang hak dan kewajiban, wajib pajak patuh adalah wajib pajak yang memenuhi semua kewajiban perpajakan, melaksanakan hak, kewajiban perpajakannya bila ada penegakan hukum dan kompensasi yang memadai. Kepatuhan perpajakan dibagi menjadi: (a) kepatuhan formal, yaitu keadaan dimana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai ketentuan perundangan perpajakan yang berlaku dan (b) kepatuhan material, wajib pajak secara substantif pada hakikatnya memenuhi semua ketentuan material perpajakan. Dari sisi normatif, menurut Supadmi (2010) kepatuhan wajib pajak meliputi (a) wajib pajak paham atau berusaha untuk memahami semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, (b) mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas, (c) menghitung jumlah pajak yang terutang dengan benar, (d) membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya.

Azjen (1991) menyatakan bahwa dari aspek psikologi, kepatuhan diawali dari munculnya *Theory of Planned Behavior*. Teori ini menjelaskan bahwa perilaku patuh atau tidak patuh seseorang dipengaruhi oleh faktor internal yang berkaitan dengan tiga variabel yaitu: (a) sikap; (b) norma subjektif; dan (c) kontrol perilaku.

Kepatuhan wajib pajak telah menjadi isu pokok terutama dalam kaitannya dengan peningkatan kinerja perpajakan. Studi di Amerika Serikat menemukan bahwa aspek perilaku ketidakpatuhan sangat dominan terhadap peraturan perpajakan negara dikaitkan dengan kesulitan finansial, kon-

trak dalam proses, usaha manajemen untuk menghindari penyelidikan dan ketidakpercayaan investor (Silver, 1995; James, Jackson dan Mckee, 2001; Witte dan Woodbury, 2001; James, 1992 dan Ismail dalam Lasmana, 2005). Tinggi rendahnya tingkat kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) masyarakat wajib pajak mempengaruhi jumlah dana tersedia untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Oleh karena itu, kunci utama sistem pengumpulan pajak self assessment system adalah pada kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Tingkat kepatuhan sukarela dapat terwujud jika terpenuhi unsur kesadaran wajib pajak dan unsur tindakan penegakan hukum. Itulah dua pilar utama sistem *self assesment*

Forest dan Sheffrin (2002) meneliti kepatuhan wajib pajak ditinjau dari pengaruh kompleksitas sistem perpajakan dengan tingkat kepatuhan wajib pajak. Bishop, et al. (1999) lebih mengkaitkan hubungan kepatuhan perpajakan dengan sebelum dan sesudah audit pendapatan. Roades (1996) meneliti dari sisi audit strategis yang mengungkap bahwa Badan Perpajakan memiliki peran penting dalam mengaudit pendapatan bersih wajib pajak, karena audit perpajakan sangat berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Dampak ketidakpatuhan wajib pajak berpengaruh terhadap tingkat kompensasi yang diberikan pemerintah kepada masyarakat diteliti oleh Feld and Frey (2007). Dari sisi ukuran perusahaan wajib pajak, ternyata small business memiliki tingkat kepatuhan yang tinggi dalam memberikan pelaporan pada pendapatan karyawan mereka (Joulfaian dan Rider, 1998).

Dari sisi penegakan hukum dan kompensasi, wajib pajak dikatakan wajib patuh apabila ada penegakan hukum yang jelas kepada siapapun dan kompensasi yang diterima wajib pajak juga memadai (Huda, 2007). Uraian tersebut menjelaskan bahwa kepatuhan wajib pajak dapat dijelaskan melalui indikator penegakan hukum dan kompensasi pajak, disamping aspek pemilikan NPWP serta penyampaian SPT sebagaimana dijelaskan di bawah ini.

Kasali (1998) mengatakan bahwa kesadaran seseorang dipengaruhi perilaku. Kasali lebih mengaitkan aspek kesadaran dengan mengkaji mata rantai perilaku yang disebut dengan proses AIDA. Proses AIDA terdiri dari empat kegiatan: awareness, interest, desired dan action. Awareness adalah merupakan kondisi seseorang yang sadar

terhadap keberadaan suatu objek. Interest adalah kondisi di mana seseorang menaruh minat terhadap suatu objek. Desired, adalah kondisi seseorang ketika menghendaki atau merasa membutuhkan. Action merupakan kondisi seseorang ketika akan berperilaku.

Nurmantu (1992) mengungkapkan bahwa kesadaran wajib pajak tercermin dalam bentuk perilaku (a) wajib pajak paham atau berusaha memahami semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan; (b) mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas; (c) menghitung jumlah pajak terutang dengan benar, dan (d) membayar pajak terutang dengan benar untuk meningkatkan kinerja penerimaan pajak.

Kesadaran dan kepatuhan wajib pajak merupakan aspek penting perpajakan, khususnya dalam melaporkan pendapatan bersih, karena hasil penelitiannya menyimpulkan wajib pajak seringkali tidak memberikan pelaporan mengenai pendapatan bersihnya. Hal ini dikarenakan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak masih kurang. Oleh karena itu disarankan antara wajib pajak dan Badan Perpajakan harus ada interaksi strategis melalui penyuluhan dan peningkatan pengetahuan wajib pajak.

Dimensi kesadaran wajib pajak pada penelitian ini merujuk pada pendapat Nurmantu (1992) yang diukur melalui pengetahuan perpajakan dan perolehan penyuluhan yang memadai, karakteristik yang baik, pengetahuan tentang fungsi pajak dan kesadaran membayar pajak. Organisasi pada praktiknya memiliki ukuran berbeda untuk menetapkan standar kinerja dan cara penilaiannya baik secara objektif maupun subjektif (Shanti, 2008). Hanafi dan Halim (2005: 185-186) secara objektif menilai kinerja organisasi melalui rasio keuangan dan ukuran pemasaran. Kinerja perusahaan disebut memiliki keunggulan bersaing jika memiliki tingkat laba tinggi dibandingkan tingkat laba normal pada beberapa rasio, misalnya: ROE, dan ROA.

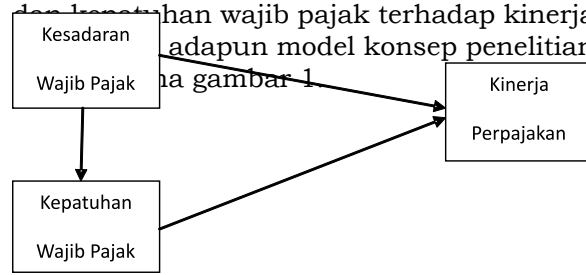
Menurut Setiaji dan Amir (2005) dan Ninawati (2008) pendekatan untuk menilai kinerja perpajakan meliputi: (a) *tax collecton of cost*, yakni perbandingan biaya pengumpulan pajak dengan penerimaan; (b) *tax coverage ratio*, yakni perbandingan potensi dengan penerimaan pajak; (c) *tax gap ratio*, yakni perbandingan antara realisasi dengan perencanaan penerimaan pajak; (d) kepatuhan penyampaian SPT; dan (e) tunggakan wajib pajak.

Harjanto (2008) menjelaskan bahwa kinerja perpajakan merupakan kemampuan Direktorat Jenderal Pajak mengumpulkan pajak dari masyarakat sebagai representasi kebijakan pemerintah. Kinerja organisasi dimaksudkan sebagai prestasi Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dibandingkan dengan apa yang dilakukan di masa lampau. Penelitian persepsi atau tanggapan pegawai pajak terhadap kinerja pajak di Swedia mengkaji tanggapan pegawai pajak terhadap kinerja Badan Perpajakan Nasional Swedia (Karanta et al. 2000). Persepsi wajib pajak di Swedia terhadap kinerja Badan Perpajakan Nasional dilihat dari: kesederhanaan prosedur yang bermanfaat bagi wajib pajak, perlakuan yang adil, keahlian aparat pajak untuk mendeteksi kesalahan laporan keuangan dan mengoreksi laporan keuangan dan pengawasan aparat perpajakan terhadap wajib pajak. Kinerja perpajakan diukur dari: kepuasan pelayanan, kepuasan mengoreksi laporan keuangan, kepuasan dalam pengawasan. Hasil penelitian menyimpulkan tanggapan masyarakat positif dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak untuk membayar pajak sehingga secara signifikan berpengaruh terhadap kinerja Badan Perpajakan Nasional Swedia.

Ada beberapa tolok ukur untuk menilai kinerja organisasi, tetapi pada dasarnya digolongkan menjadi dua jenis, yaitu subjektif dan objektif. Ukuran objektif berkaitan dengan profitabilitas hasil penjualan produknya. Indikator subjektif profitabilitas ditentukan oleh persepsi/tanggapan manajer terhadap profitabilitas kegiatan perusahaannya (Harel dan Tzafrir, 1999).

Berdasarkan beberapa konsep di atas dapat diketahui bahwa indikator pengukuran kinerja suatu organisasi dapat diukur secara objektif yaitu pengukuran secara langsung terhadap kemampuan kinerja organisasi dan pengukurannya berdasarkan persepsi manajer atau pemilik perusahaan terhadap indikator-indikator yang telah ditentukan. Dari perpektif tersebut kinerja perpajakan pada penelitian ini diukur dengan meminta tanggapan atau persepsi *account representative* (AR) tentang kemampuan organisasi KPP dalam mengumpulkan pajak, melihat potensi pajak, mengumpulkan SPT tahunan dan tunggakan pajak. Kinerja pajak diukur dari efisiensi pengumpulan pajak, tingkat persentase penerimaan terhadap potensi pajak, tingkat pemenuhan pajak terhadap realisasi, tingkat pengembalian SPT dan

besarnya tunggakan Wajib pajak. Dalam penelitian ini mengkaji pengaruh kesadaran dan kepatuhan wajib pajak terhadap kinerja perpajakan adapun model konsep penelitian sebagai gambar 1



**Gambar 1**  
**Model Konsep Penelitian**

**METODE**

Penelitian ini menggunakan pendekatan saintifik, yaitu menggunakan struktur teori untuk membentuk hipotesis dan menggunakan fakta atau data empiris untuk menguji hipotesis untuk mengambil kesimpulan. Metode deduktif bertujuan untuk menguji hipotesis merupakan tipe penelitian yang menggunakan pendekatan kuantitatif. Penelitian ini menguji hubungan antar variabel penelitian yang dibentuk dari struktur teori dan melalui pengujian hipotesis untuk menjelaskan hubungan kausa-litasnya. Penelitian ini disebut penelitian survei tipe *confirmatory research* yang didasarkan pada pengambilan data melalui kuesioner (Solimun, 2006: 26). Tujuannya menguji kembali model yang ada dengan fakta empiris hubungan beberapa variabel. Fokus penelitian ini adalah menganalisis pengaruh reformasi perpajakan, audit perpajakan, kesadaran dan kepatuhan terhadap kinerja perpajakan. Penelitian ini menggunakan metode survei dan merupakan bentuk desain penelitian paling yang sesuai untuk mengumpulkan informasi dari jumlah populasi yang cukup banyak (Arikunto, 2000:123).

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di wilayah kerja Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Timur III yang berada di bawah naungan Departemen Keuangan. Objek penelitiannya adalah kantor pelayanan pajak (KPP), sedangkan responden penelitian ini adalah *account representative* pada Kantor Pelayanan Pajak. Pemilihan lokasi ini diharapkan dapat menggambarkan persoalan penelitian yang telah dirumuskan pada model kerangka teoritis.

Populasi penelitian ini adalah *account representative*(AR) di kantor wilayah Direk-

torat Jenderal Pajak Jawa Timur III Malang yang tersebar di berbagai wilayah Jawa Timur. Jumlah Kantor Pelayanan Pajak (KPP) ada 15 Kantor Pelayanan Pajak masing-masing KPP berdasarkan data dari Kantor Wilayah Direktorat Pajak III Malang. Adapun populasi *account representative* berjumlah 234 secara terinci masing-masing kantor pelayanan pajak (KPP) tercantum pada tabel 2. Metode pengambilan sampel digunakan teknik random stratified proporsional dengan alasan: (a) teknik ini menggambarkan secara tepat mengenai sifat-sifat populasi yang heterogen diberbagai wilayah geografi Kantor Pelayanan Pajak yang berbeda, (b) diperolehnya data pendahuluan populasi yang ada di seluruh KPP Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Timur III, (c) diperolehnya data seluruh responden setiap Kantor Pelayanan Pajak. Populasi yang terbagi pada setiap KPP, maka dibuat kerangka sampling 50 % untuk masing-masing KPP. Kemudian sampel diambil secara acak. Dengan menggunakan metode ini berarti semua AR pada KPP dapat terwakili.

Responden AR dipilih dengan alasan sebagai berikut: (1) melaksanakan pengawasan formal kepatuhan dan kesadaran wajib pajak; (2) melaksanakan penyuluhan, bimbingan, himbuan mentaati ketentuan perpajakan; (3) menyusun nota perhitungan pajak untuk penerbitan surat tagihan pajak (STP) atas surat pemberitahuan pajak terhutang (SPPT) yang tidak atau belum dibayar setelah tanggal jatuh tempo; (4) melaksanakan penyusunan profil wajib pajak; (5) melakukan analisis kinerja perpajakan; (6) melakukan rekonsiliasi data wajib pajak dalam rangka intensifikasi pajak; (7) melakukan evaluasi hasil banding wajib pajak berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan yang berlaku; dan (8) memberikan informasi perpajakan.

Keterangan tersebut memberi penjelasan bahwa AR memberi pelayanan dan pengawasan langsung terhadap wajib pajak. AR memiliki informasi dan data lengkap tentang karakter wajib pajak patuh, sadar, dan wajib pajak yang masih mempunyai tunggakan. Penentuan jumlah sampel dilakukan melalui pertimbangan analisis *Structural Equation Modeling* (SEM) yang membutuhkan sampel sebanyak 100-200 responden (Solimun, 2002:83). Peneliti menghindari kuesioner tidak kembali dan tidak syah dan menggunakan daftar kelompok sampel terpilih dengan teknik *stratified random sampling*

proportional 50% untuk populasi dengan N 234, sehingga jumlah sampel sebanyak 117 responden telah memenuhi syarat analisis SEM. Populasi data ganjil dibulatkan ke atas sehingga sampelnya tidak 117 namun 124. Hal ini dilakukan untuk mengantisipasi kuesioner tidak kembali, atau kembali namun tidak memenuhi syarat diolah. Oleh karena itu ada sebanyak 124 kuesioner yang disebarkan kepada responden pada penelitian ini.

Ada tiga syarat atau kriteria yang harus dipenuhi bila menggunakan metode stratified random sampling (Arikunto, 2000: 126). Pertama, harus ada kriteria yang jelas sebagai dasar menstratifikasi populasi. Stratifikasi dalam penelitian ini dilakukan berdasarkan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di Kantor Wilayah DJP III Malang. Kedua, harus ada data pendahuluan dari populasi. Data pendahuluan populasi AR masing-masing KPP sebagai dasar stratifikasi tertera pada tabel 1. Ketiga, harus diketahui dengan tepat jumlah satuan populasi. Jumlah AR yang diteliti pada masing-masing KPP ditunjukkan dalam tabel 1. Daftar kelompok sampel terpilih teknik *stratified random sampling* proportional 50 persen ditabulasikan sebagai berikut:

Data diperoleh dengan cara membagi kuesioner kepada seluruh responden. Kuesioner yang digunakan dikembangkan peneliti berdasar berbagai penelitian sebelumnya dan hasil konsultasi ahli psikologi, khususnya dalam memilih inti dan mengembangkan item pertanyaan. Tujuannya menghindari pertanyaan bias. Skor tiap item pertanyaan diberi bobot sesuai jumlah indikator dan jumlah item pertanyaan tiap variabel. Setiap variabel diberi bobot sama. Pembobotan ini dilakukan tujuannya agar setiap variabel memiliki andil sama meskipun jumlah indikator dan item pertanyaan berbeda. Analisis statistik deskriptif dimaksudkan mendeskripsikan atau menggambarkan karakteristik responden, menyusun distribusi frekuensi dan persentase jawaban responden. Hasil kuesioner atau angket menunjukkan frekuensi, persentase dan rata-rata skor jawaban responden untuk masing-masing item variabel. Skor variabel menggambarkan respon atau tanggapan responden setiap indikator dan item pernyataan yang diberikan pada setiap indikator variabel.

Berdasarkan skor yang diperoleh dari masing-masing item indikator tersebut kemudian dianalisis untuk mengungkapkan

fenomena yang terdapat pada setiap variabel sesuai dengan persepsi responden. Hasil persepsi tersebut nantinya digunakan sebagai masukan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dimana penelitian ini dilakukan. Analisis deskriptif kualitatif juga digunakan untuk memperkuat analisis kuantitatif penelitian ini berdasarkan fenomena yang terjadi di lapangan.

Analisis statistik inferensial memfokuskan kajiannya pada analisis dan interpretasi data untuk menarik simpulan. Analisis ini juga digunakan untuk menguji dan menjawab pertanyaan penelitian yang telah ditetapkan dengan menggunakan data sampel yang telah diperoleh. Analisis menggunakan model persamaan struktur (*Structural Equation Modeling/ SEM*) dari paket program Amos 7.0 dan SPSS Versi 16.

Tahap ini dilakukan pengujian terhadap kesesuaian model melalui telaah terhadap berbagai kriteria *goodness of fit*. *Confirmatory Factor Analysis* (CFA) digunakan pada tahapan ini. Beberapa indeks kesesuaian dan *cut-off value* untuk menguji apakah model dapat diterima atau ditolak

Modifikasi model dilakukan jika model-model tidak memenuhi syarat pengujian yang dilakukan. Hal ini memberikan pedoman untuk mempertimbangkan perlu tidaknya modifikasi model dengan melihat nilai ekstrim tinggi *modification indexes* (MI) yang dihasilkan model (Ghozali, 2005:70). Jika hasil analisis menunjukkan tidak perlu dilakukan modifikasi, model sudah bisa diinterpretasi. Pengujian dilakukan berdasar nilai probabilitas dengan tingkat signifikansi 5 persen terhadap *standardized regression weight* ( $\gamma$  atau  $\beta$ ). Ketentuan uji *regression weight* dalam SEM, untuk menerima/menolak didasarkan pada nilai probabilitas atau  $p$  dengan ketentuan: Jika  $p < 0,05$  berarti  $H_0$  ditolak. Jika  $p > 0,05$  berarti  $H_0$  diterima.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Ghozali (2005:21) berpendapat bahwa ukuran sampel minimum yang harus dipenuhi dalam SEM adalah 100. Pada penelitian ini dikembangkan model struktural dengan 23 indikator dari lima variabel. Variabel kesadaran wajib pajak mempunyai empat indikator, yaitu pengetahuan perpajakan, penyuluhan perpajakan, karakteristik wajib pajak dan memahami fungsi pajak. Variabel kepatuhan wajib pajak terdiri dari empat indikator, yaitu penegakan hukum, kompensasi pajak, memiliki NPWP, dan pe-

nyampaian SPT tepat waktu. Sampel penelitian ini sebanyak 124 responden. Berdasarkan hasil evaluasi terhadap ukuran sampel data ini sudah memenuhi asumsi SEM.

Evaluasi normalitas dilakukan dengan menggunakan kriteria *critical ratio skewness value* sebesar  $\pm 2.58$ . Dapat disimpulkan bahwa data penelitian ini mempunyai distribusi normal jika nilai *critical ratio skewness value* di bawah harga mutlak 2.58. Nilai koefisien *critical ratio multivariate* dibawah  $\leq 2,58$  sehingga asumsi data berdistribusi normal terpenuhi dan dapat dilanjutkan uji berikutnya.

*Outlier* adalah kondisi observasi dari suatu data yang memiliki karakteristik unik yang terlihat sangat berbeda jauh dari observasi-observasi lainnya dan muncul dalam bentuk nilai ekstrim, baik untuk sebuah variabel tunggal ataupun variabel-variabel kombinasi. Deteksi terhadap *multivariate outliers* dilakukan dengan memperhatikan nilai *mahalanobis distance* (Ghozali, 2005:129). Kriteria yang digunakan adalah berdasarkan nilai Chi-squares pada derajat kebebasan (*degree of freedom*) 23 yaitu jumlah variabel indikator pada tingkat signifikansi  $p < 0.001$ . Nilai Mahalonabis distance  $\div 2$  ( $23, 0,001$ ) = 46,35. Hal ini berarti semua kasus yang mempunyai mahalonobis distance yang lebih besar dari 46.35 adalah *multivariate outliers*. Untuk mendeteksi *outlier* secara multivariat-digunakan jarak *mahalanobis* (*mahalanobis distance* yang dapat dijumpai pada output hasil analisis dengan menggunakan AMOS 7.0). Hasil analisis *outlier multivariate* tidak terjadi nilai mahalonobis distance lebih kecil dari 46.35 sehingga data penelitian ini bebas dari *outliers*.

Hasil analisis menunjukkan bahwa beberapa responden menunjukkan adanya gejala *outliers multivariate*. Dalam analisis ini, gejala *outlier multivariate* yang ditemukan pada beberapa nomor observasi tidak dihilangkan dari analisis selanjutnya, karena tidak terdapat alasan khusus pada profil responden. Untuk itu, beberapa observasi yang bersifat *outlier multivariate* tetap dianalisis. Multikolinieritas dapat dilihat melalui determinan matrik kovarian. Nilai determinan matrik yang sangat kecil menunjukkan indikasi terdapatnya masalah multikolinieritas atau singularitas, sehingga data itu tidak dapat digunakan untuk penelitian (Ghozali, 2005:131). Hasil output Amos 7.0 nilai determinan matriks 1,280. Nilai ini jauh dari angka nol sehingga dapat disimpulkan bah-



wa tidak terdapat masalah multikolinieritas dan singularitas pada data yang dianalisis.

*Confirmatory Factor Analysis* (CFA) merupakan uji kesesuaian atau uji validitas model/konstruk ditujukan untuk mengetahui apakah secara empiris indikator yang digunakan untuk mengukur suatu konstruk sama dengan yang diteorikan atau dengan kata lain untuk mengukur derajat kesesuaian antara model yang dihipotesiskan dengan data yang disajikan. Pengujian terhadap CFA berdasar teori dan konsep yang sudah ada terhadap keakuratan reliabilitas dan validitas instrumen yang dibuat (Solimun, 2006: 26). *Confirmatory Factor Analysis* (CFA) dapat digunakan untuk memeriksa unidimensionalitas dari sebuah konstruk. Model yang ada pada *confirmatory factor analysis* akan terbukti memiliki matriks kovarian hasil estimasi yang tidak berbeda dengan matriks kovarian asal pada tingkat signifikansi  $\alpha = 0,05$  jika nilai probabilitas yang diperoleh lebih besar dari 0,05. Kriteria lain yang digunakan untuk mengukur kelayakan model atau validitas adalah nilai *goodness of fit index* (GFI). Nilai minimal yang diharapkan untuk GFI adalah 0,90 (Solimun, 2006:10). Hasil pengujian CFA menunjukkan bahwasemua model penelitian ini terkategori fit.

Dalam penelitian ini, seluruh konstruk diukur oleh sekurang-kurangnya dua indikator. Beberapa kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi kehandalan sebuah konstruk antara lain adalah koefisien reliabilitas Alpha Cronbach, koefisien reliabilitas composite dan proporsi extracted variance. Malhotra (1992) yang dikutip Solimun (2006:10) menyarankan bahwa sebuah konstruk akan dianggap handal jika memiliki nilai koefisien reliabilitas Alpha Cronbach  $\alpha > 0,6$ . Pemeriksaan validitas akan didasarkan pada

besarnya nilai bobot (*loading*) faktor yang diperoleh. Sharma (1996) sebagaimana dikutip Boge (2009: 104-105) merekomendasikan bahwa bobot faktor di atas 0,4 telah menunjukkan adanya validasi yang cukup kuat dari sebuah indikator untuk mengukur suatu konstruk. Berikut hasil-hasil yang berhubungan dengan kelima konstruk yang ada pada penelitian ini. Unidimensionalitas dapat juga diukur dengan validitas konvergen dan reliabilitas delta Bentler-Bonnet. Koefisien reliabilitas delta ini adalah rasio perbedaan antara nilai independensi model CMIN dikurangi *chi-square* dibagi nilai *chi square* dari model yang dianalisis. Nilai delta dengan nilai parameter lebih dari 0,90 menunjukkan reliabilitas konvergen yang tinggi (Boge, 2009: 104-105).

Tabel 2 menunjukkan hasil uji terhadap statistik C.R pada setiap indikator pada variabel kesadaran Wajib Pajak telah menunjukkan hasil yang signifikan. Hasil ini dibuktikan dengan nilai C.R lebih dari 2 atau *p-value* < 0,05. Berdasarkan nilai *loading* ( $\lambda$ ), seluruhnya bernilai di atas 0,40 sehingga juga memberikan bukti bahwa setiap indikator memiliki tingkat validitas terhadap konstruk yang tinggi.

Secara substansial hasil *loading factor* menunjukkan empat indikator dapat mengkonstruksi kesadaran wajib pajak. Nilai *loading* paling tinggi yaitu penyuluhan perpajakan (X3.2) merupakan indikator terkuat dalam membentuk kesadaran wajib pajak dengan *loading factor* 0,968. Indikator memahami fungsi pajak (X3.4) merupakan indikator terlemah dalam membentuk variabel audit perpajakan dengan *loading factor* 0,474.

Tabel 3 merupakan hasil uji terhadap statistik C.R pada setiap indikator pada variabel kesadaran wajib pajak telah menunjuk-

**Tabel 2**  
**Hasil Loading Factor Variabel Kesadaran Wajib Pajak**

Indikator	C.R	<i>p-value</i>	<i>Standar Regression Weight/ Loading Factor</i>
Pengetahuan Perpajakan	4,022	0,000	0,505
Penyuluhan Perpajakan	2,763	0,004	0,968
Karakteristik Wajib Pajak	2,003	0,003	0,492
Paham Fungsi Pajak	-	Fix	0,474

**Tabel 3**  
**Hasil Loading Factor Variabel Kepatuhan Wajib Pajak**

Indikator	C.R	p-value	Standar Regression Weight/ Loading Factor
Penegakan Hukum	3,604	0,000	0,422
Kompensasi Pajak	4,350	0,000	1,263
Memiliki NPWP	2,962	0,003	0,487
Penyampaian Tepat Waktu	SPT -	Fix	1,040

kan hasil yang signifikan. Hasil ini dibuktikan dengan nilai C.R lebih dari 2 atau  $p\text{-value} < 0,05$ . Berdasarkan nilai *loading factor* yang seluruhnya bernilai di atas 0,40 juga memberikan bukti bahwa setiap indikator memiliki tingkat validitas terhadap konstruk yang tinggi.

Secara substansial hasil *loading factor* menunjukkan empat indikator dapat mengkonstruksi kepatuhan wajib pajak. Nilai *loading factor* paling tinggi indikator kompensasi pajak (X4.2) merupakan indikator terkuat dalam membentuk kepatuhan wajib pajak dengan *loading factor* 1,263. Indikator penegakan hukum (X4.1) merupakan indikator terlemah dalam membentuk variabel kepatuhan wajib pajak dengan *loading factor* 0,422.

Tabel 4 menjelaskan hasil uji terhadap statistik C.R pada setiap indikator pada variabel kinerja perpajakan telah menunjukkan hasil yang signifikan. Hasil ini dibuktikan dengan nilai C.R lebih dari 2 atau  $p\text{-value} < 0,05$ . Berdasarkan nilai *loading factor* ( $\lambda$ ), seluruhnya bernilai di atas 0,40 sehingga juga memberikan bukti bahwa setiap indikator memiliki tingkat validitas terhadap konstruk yang tinggi. Secara substansial hasil *loading factor* menunjukkan lima indikator dapat mengkonstruksi kinerja perpajakan. Nilai *loading factor* paling tinggi indikator *tax gap ratio* (Y1.3) merupakan indikator terkuat dalam membentuk kinerja perpajakan de-

ngan *loading factor* 1,003. Indikator *cost of collection tax* (Y1.1) merupakan indikator terlemah dalam membentuk variabel kinerja perpajakan dengan *loading factor* 0,408.

Pengujian model struktural berhubungan dengan hasil uji koefisien regresi pada setiap jalur yang dihasilkan. Pengujian dilakukan dengan cara melihat nilai signifikansi atau angka probabilitasnya. Jika angka probabilitas lebih kecil atau sama dengan 0,05, dan *critical ratio* lebih dari 2 (Boge, 2009), hubungan antar variabel yang dimaksud dinyatakan signifikan dan dapat dianalisis lebih lanjut. Koefisien regresi pada setiap jalur yang dihasilkan. Hasil analisis menjelaskan jalur dianggap bermakna jika  $p\text{-value} < 0,05$ .

Kesadaran wajib pajak berpengaruh kurang bermakna dengan  $p\text{-value} = 0,118$  dan koefisien jalur  $-0,183$  terhadap kinerja perpajakan. Kepatuhan wajib pajak berpengaruh positif dan bermakna dengan  $p\text{-value} = 0,049$  dan koefisien path  $0,129$  terhadap kinerja perpajakan.

Indikator kesadaran wajib pajak meliputi pengetahuan perpajakan, penyuluhan perpajakan, karakteristik wajib pajak, dan mengetahui fungsi pajak. Pengetahuan perpajakan merupakan indikator utama yang membentuk kesadaran wajib pajak, sedangkan jika dilihat dari hasil skor rata-rata, ketentuan perpajakan merupakan indikator paling lemah dalam membentuk reformasi

**Tabel 4**  
**Hasil Loading Factor Variabel Kinerja Perpajakan**

Indikator	C.R	p-value	Standar Regression Weight/ Loading Factor
<i>Cost of Collection Tax</i>	3,750	0,000	0,408
<i>Tax Coverage Ratio</i>	3,611	0,000	0,673
<i>Tax Gap Ratio</i>	3,310	0,000	1,003
Tingkat Pengembalian SPT	4,084	0,000	0,537
Tunggakan Wajib Pajak	-	Fix	0,452

perpajakan. Artinya, pengetahuan perpajakan yang rendah mempengaruhi lambannya kesadaran wajib pajak untuk membayar pajak ke kas negara.

Jika dikonfirmasi hasil analisis deskriptif pada indikator pengetahuan perpajakan hampir pada semua item kuesioner, separuh responden lebih banyak memilih angka 2, 4, 5 dan 1 artinya responden masih belum begitu yakin terhadap pengetahuan perpajakan mampu meningkatkan kesadaran wajib pajak. Hal ini mempunyai makna kesadaran wajib pajak yang tinggi mampu memberikan kontribusi terhadap peningkatan kinerja perpajakan. Ketentuan perpajakan yang sederhana bisa dijadikan sebagai partner untuk peningkatan kinerja perpajakan. Menurut Youdt et al. (1996) tantangan utama implementasi perubahan adalah mengubah perilaku orang, jadi tantangannya bukan pada strategi, sistem atau kultur tetapi perilaku orang-orang dalam organisasi tersebut.

Mengacu pendapat Setiawan (2006:6) kesadaran wajib pajak menuntut perluasan peran pemeriksaan pembukuan, pemeriksaan catatan dan dokumen, wawancara dan pengujian fisik, uji silang dengan pihak ketiga, rekonsiliasi perpajakan dan pemeriksaan objek PPh dan rugi laba fiskal, bagaimana peran-peran itu dilakukan. Selanjutnya juga dikatakan satu-satunya untuk meningkatkan kesadaran wajib pajak adalah petugas audit perpajakan memiliki tanggungjawab. Begitu pentingnya audit perpajakan untuk meningkatkan kesadaran wajib pajak dan kinerja perpajakan. Hal ini dipertegas riset Trivedi et al. (2005) yang menunjukkan bahwa peningkatan kepatuhan dan kesadaran wajib pajak menuntut program penegakan hukum yang jelas dan konsisten serta berkesinambungan.

Kesadaran wajib pajak terbentuk ketika jajaran petugas audit perpajakan berdaya. Bentuk pemberdayaan ini menuntut adanya keseimbangan pemeriksaan pembukuan, penyuluhan perpajakan, dan memastikan adanya penyuluhan perpajakan, peningkatan pendidikan wajib pajak untuk menumbuhkan kesadaran wajib pajak. Kepatuhan wajib pajak dijelaskan oleh indikator penegakan hukum, kompensasi pajak, memiliki NPWP dan penyampaian SPT tepat waktu. Hasil ini mendukung penelitian (Santoso, 2008; Kusumawati, 2007; Erard dan Feistein, 1996; Fatt dan Ling, 2010; Trivedi et al., 2005; Plumley, 1996), yang menyatakan au-

dit perpajakan merupakan faktor penentu yang dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya.

Selanjutnya juga dikatakan satu-satunya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak petugas audit perpajakan memiliki tanggung jawab dan peran penting. Audit perpajakan merupakan hal tindakan penting untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan kinerja perpajakan. Peningkatan kepatuhan wajib pajak menuntut program penegakan hukum yang jelas dan konsisten serta berkesinambungan. Kepatuhan wajib pajak terbentuk ketika jajaran perpajakan berdaya. Bentuk pemberdayaan ini menuntut kemampuan aparat perpajakan melakukan penegakan hukum, pemberian kompensasi, memastikan pelayanan cepat, tepat dan efisien, jelas berkelanjutan pada struktur organisasi perpajakan.

Hasil analisis menunjukkan bahwa kepatuhan wajib pajak berpengaruh terhadap kinerja perpajakan. Arah hubungan tersebut adalah positif. Temuan ini menunjukkan bahwa apabila kepatuhan wajib pajak dan kinerja perpajakan diukur dengan kuesioner yang dikembangkan dalam penelitian ini, semakin baiknya kepatuhan wajib pajak sebanyak satu poin berpengaruh terhadap tingginya kinerja perpajakan sebesar 0,129 poin. Hal ini menunjukkan kepatuhan wajib pajak dapat membantu meningkatkan pendapatan negara melalui Direktorat Jenderal Pajak untuk pencapaian target kinerja penerimaan perpajakan. Temuan hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Simanjutak (2009) dari sisi normatif. Penelitian ini mengungkapkan kepatuhan wajib pajak meliputi kepatuhan perhitungan dan pembayaran pajak terhutang, kepatuhan pembayaran tunggakan, dapat meningkatkan kinerja perpajakan berupa peningkatan pendapatan negara sektor pajak.

Kepatuhan wajib pajak lebih kuat dijelaskan oleh indikator penegakan hukum. Artinya, hukum harus ditegakkan, pembayar pajak maupun aparat perpajakan yang melakukan tinggakan melanggar hukum harus diberi sanksi yang setimpal. Urutan kedua dijelaskan indikator kompensasi perpajakan, disusul penyampaian SPT tepat waktu dan terakhir kepemilikan NPWP. Kepatuhan wajib pajak berpengaruh terhadap peningkatan kinerja perpajakan. Berdasarkan informasi tersebut indikator kepatuhan wajib pajak berperan meningkatkan kinerja perpajakan. Hal ini menunjuk-

kan jika hukum ditegakkan, kompensasi ditingkatkan, semakin banyak penyampaian SPT tepat waktu dan semakin banyak NPWP yang dimiliki wajib pajak, kinerja perpajakan juga meningkat.

Hasil analisis lainnya menunjukkan bahwa kesadaran wajib pajak tidak berpengaruh terhadap kinerja perpajakan. Arah hubungan tersebut adalah negatif. Temuan ini menunjukkan bahwa apabila kesadaran wajib pajak dan kinerja perpajakan diukur dengan kuesioner yang dikembangkan dalam penelitian ini, semakin rendahnya kesadaran wajib pajak sebanyak satu poin berpengaruh terhadap semakin rendahnya kinerja perpajakan sebesar - 0,183 poin. Hal ini menandakan kinerja perpajakan yang dipersepsikan oleh AR tidak dipengaruhi secara nyata oleh kesadaran wajib pajak. Temuan hasil penelitian ini berbeda dengan Ahmad *et al.* (2004) yang mengatakan bahwa pengetahuan perpajakan ditinjau dari pendidikan masyarakat wajib pajak yang merupakan indikator kesadaran wajib pajak berpengaruh terhadap kesadaran membayar pajak. Indikator kinerja perpajakan meliputi *cost of collection cost*, *tax coverage ratio*, *tax gap ratio*, tingkat pengembalian SPT, dan tunggakan wajib pajak. *Tax coverage ratio* merupakan indikator utama kesadaran wajib pajak, sedangkan jika dilihat dari hasil skor rata-rata pengetahuan perpajakan merupakan indikator paling lemah yang membentuk kesadaran wajib pajak. Artinya, pengetahuan perpajakan wajib pajak yang rendah tidak mampu meng-cover penerimaan pajak secara optimal.

Kinerja penerimaan pajak tergantung kesadaran wajib pajak. Hal itu tercermin pada perilaku wajib pajak paham atau berusaha untuk memahami semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas, menghitung jumlah pajak terutang dengan benar, dan membayar pajak terutang dengan benar. Penelitian tersebut, jika dikonfirmasi dengan hasil analisis kualitatif indikator kinerja perpajakan hampir semua item kuesioner, responden memilih angka 1, 2 dan 3, dan 4 artinya responden masih belum begitu yakin terhadap kesadaran wajib pajak mampu meningkatkan penerimaan pajak negara. Senada hasil analisis kuantitatif kesadaran wajib pajak tidak signifikan terhadap kinerja perpajakan.

Hasil uji lainnya menunjukkan bahwa kesadaran wajib pajak berpengaruh terha-

dap kepatuhan wajib pajak. Arah hubungan tersebut adalah positif. Temuan ini menunjukkan bahwa apabila kesadaran wajib pajak dan kepatuhan wajib pajak diukur dengan kuesioner yang dikembangkan dalam penelitian ini, semakin baiknya kesadaran wajib pajak sebanyak satu poin berpengaruh terhadap tingginya kepatuhan wajib pajak sebesar 0,514 poin. Artinya kesadaran wajib pajak yang tinggi akan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Temuan ini mendukung ungkapan kesadaran merupakan faktor yang melekat pada perilaku wajib pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Kesadaran wajib pajak merupakan situasi dimana perilaku wajib pajak berusaha memahami fungsi pajak dan semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan; mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas; menghitung jumlah pajak terutang dengan benar, dan membayar pajak terutang dengan benar mencerminkan kepatuhan wajib pajak

Temuan penelitian ini menunjukkan kepatuhan wajib pajak dapat ditingkatkan jika kesadaran wajib pajak juga meningkat. Peningkatan pendidikan dan penyuluhan merupakan indikator kesadaran wajib pajak bersama-sama menuju pada proses kepatuhan wajib pajak. Pengetahuan perpajakan, penyuluhan, karakteristik wajib pajak saling berintegrasi untuk menggerakkan kepatuhan wajib pajak. Kesadaran wajib pajak memiliki hubungan positif terhadap kepatuhan wajib pajak untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, kepatuhan menyetorkan kembali surat pemberitahuan; kepatuhan penghitungan dan pembayaran pajak terutang tepat waktu, kompensasi dan penegakan hukum.

## SIMPULAN

Simpulan utama penelitian ini memberikan informasi bahwa peran kepatuhan wajib pajak dalam meningkatkan kinerja perpajakan terbukti efektif. Demikian pula peran kesadaran wajib pajak juga terbukti efektif dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Kesadaran wajib pajak tidak memberikan pengaruh terhadap peningkatan kinerja perpajakan.

Berdasarkan model konsep penelitian, tujuan, dan hasil penelitian serta pembahasan yang telah diuraikan di muka, secara umum dapat disampaikan beberapa simpulan hasil penelitian. Pertama, kepatuhan wajib pajak berpengaruh terhadap kinerja

perpajakan. Kepatuhan wajib pajak berperan meningkatkan kinerja perpajakan. Hal ini menunjukkan jika hukum ditegakkan, kompensasi ditingkatkan, semakin banyak menyampaikan SPT tepat waktu dan semakin banyak NPWP yang dimiliki wajib pajak, kinerja perpajakan juga meningkat.

Kedua, kesadaran wajib pajak tidak berpengaruh terhadap kinerja perpajakan. Temuan penelitian ini menarik, karena menandakan kinerja perpajakan yang dipersepsikan *account representative* tidak dipengaruhi secara nyata oleh kesadaran wajib pajak. Temuan penelitian ini memberikan konfirmasi bahwa pengetahuan wajib pajak, adanya penyuluhan dan karakter wajib pajak serta pengetahuan wajib pajak tentang fungsi pajak tidak menjamin wajib pajak memiliki kesadaran untuk membayar pajak ke kas Negara.

Ketiga, kesadaran wajib pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Temuan ini mengkonfirmasi bahwa kesadaran wajib pajak yang tinggi berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Kesadaran wajib pajak merupakan situasi dimana perilaku wajib pajak berusaha memahami fungsi pajak, semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas, menghitung dan membayar jumlah pajak terhutang dengan benar yang mencerminkan kepatuhan wajib pajak.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Ahmad, M.A.R., Hajah, M. bin M. Hanefah., MA. Bin M. Noor. 2004. The Effects of Knowledge on Tax Compliance Behaviors Among Malaysian Taxpayer. [www.docstoc.com](http://www.docstoc.com). diakses Oktober 2010.
- Ajzen, I. 1991. Organizational Behavior and Human Decision Process: The *Theory of Planned Behavior*. Online: [net/ajzen/tpb.bhdp.pdf-295](http://net/ajzen/tpb.bhdp.pdf-295), diakses 30 Juni 2010).
- Alfasni, I. 2009. Tingkat Pengembalian SPT Tahunan DJP III Jatim. [issuu.com/surya-paper/docs/surya/tingkat-pengembalian-SPT](http://issuu.com/surya-paper/docs/surya/tingkat-pengembalian-SPT), diakses Nopember 2010.
- Allingham, M.G. and A.A. Sadmo. 1972. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economic* p.323-338.
- Asmuri, A. 2006. Pengaruh Reformasi Perpajakan Terhadap Penerimaan Pajak Daerah Profinsi DKI Jakarta. *Skripsi*. FE UII. Yogya-karta.
- Argama, 2001. Reformasi Birokrasi dalam Perspektif Hukum Administrasi Pembangunan. *Makalah*. Fakultas Hukum Universitas Indonesia. 1-14.
- Asnawi, M., Zaky B., Supriyadi dan Erlambang. 2009. Analisis Keputusan Pajak: Strategi Audit, Level Audit, Perceived Probability of Audit dan Pemahaman Etika Pajak. *Kolokium Nasional Program Doktor 2009*. Yogyakarta 11-12 Desember 2009
- Arikunto, S. 2000. Manajemen Penelitian. Rineka Cipta. Jakarta.
- Bishop, J.A., J.P. Formby dan P. Lambert. 1999. Redistribution Through the Income Tax: The Vertical and Horizontal Effects of Noncompliance and Tax Evasion: *Public Finance Review*, Vol. No. 4. May, p. 1-17.
- Bobek, D., R.C. Hatfield, 2003. An Investigation of Theory of Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance. <http://www.google.com>. diakses Oktober 2010
- Boge, T. 2009. Peran Pemberdayaan Sumber Daya Manusia Dalam Peningkatkan Kinerja Organisasi melalui Organisational Change dan Organisational Resilience. Sinopsis *Disertasi*. Program Pascasarjana Universitas Brawijaya Malang.
- Elqorni, M. 2010. *Mengenal Teori Keagenan*.
- Erard, B and Feinstein J.S, 1996. The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance. *National Tax Journal* Vol. 49. Pp 1-23. Juli 2010.
- Eisenhardt, M.K. (1989). Agency Theory: An Assesment and Review. *Academy of Management Review*, 14 (1), 57). diakses 24 Februari 2011.
- Fatt, C.K. and Lai, Ming Ling. 2006. Tax Practitioners' Perception on Tax Audit and Tax Evasion: Survey in Malaysia. [www.is.yorku.ca/taxpractitioner-perceptions.htm](http://www.is.yorku.ca/taxpractitioner-perceptions.htm), diakses Agustus 2010.
- Feld, L.P. and Bruno S. Frey. 2007. Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Journal Law & Policy*. Vol.1 Januari 2007.
- Forest, A. dan S.M. Sheffrin. 2002. Complexity and Compliance: An Empirical In-

- investigation. *National Tax Journal*, Vol. LV, No. 1, March, p. p.75-88.
- Ghozali, I. 2005. *Model Persamaan Struktural*. Penerbit UNDIP. Yogyakarta.
- Gunadi, 2007. Kebijakan Pemeriksaan Pajak Pasca Berlakunya Undang Undang Perpajakan Baru. *Jurnal Pajak* Vol XI p. 21-25.
- Hanafi, M.M. dan H. Abdul 2005. *Analisis Laporan Keuangan*. UPP AMP Laporan Keuangan. UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- Harel, G.H. and S.S. Tzafrir. 1999. The Effect of Human Resource Management Practices on The Perceptions of Organizational and Market Performance of The Firm. *Journal of Human Resource Management*, Vol. 38 No.3 p.185-200
- Harjanto, B. 2008. Peranan Tax Center Dalam Mendukung Masyarakat Sadar Pajak Malang. *Makalah Seminar Nasional Perpajakan*. Malang
- Huda, M. K. 2009. Penegakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. [eprints.undip.ac.id/23758/1/penegakan-hukum.pdf](http://eprints.undip.ac.id/23758/1/penegakan-hukum.pdf) diakses Oktober 2010.
- James W.W. 1993. Why People Pay Taxes: Tax Compliance dan Enforcement. *National Tax Journal*: Juni 1993:46,2: ABI/ INFORM Global, pp. 255-257
- Joulfaian, D. dan M.Rider. 1998. Differential Taxation and Tax Evasion by Small Business. *National Tax Journal*, Vol. L1, No. 4, p. 675-687.
- Karanta, M., H.Malmer, I. Munck, G.Olsson. 2000. A Citizen's Perspective on Public Sector Performance and Service Delivery. Progress in Measurement and Modelling of Data from Swedish Taxpayer Survey. Dipresentasikan di European *Evaluation Society EES Conference*, October 12, Loussanne.
- Kasali, R. 1998. Model Segmentasi Target dan Posisi Pasar. [jurnal.unikom.ac.id/jurnal/analisis-penentuan-segmen/vol-6-artikel-12.pdf](http://jurnal.unikom.ac.id/jurnal/analisis-penentuan-segmen/vol-6-artikel-12.pdf), diakses Oktober 2009
- Kusumawati. 2007. Pengaruh Pemeriksaan Terhadap kepatuhan Wajib Pajak (Studi pada Kantor pelayanan Pajak Malang). *Skripsi* FE Unibraw..
- Lasmana, M.S., I.MNarsadan T.Sawarjuwono. 2005. Pengaruh Penerapan Sistem Monitoring Pelaporan Pembayaran pajak (MP3) Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Akuntansi Keuangan Indonesia*. Vol. 2 No. 1 Juli 2005. P. 130.158.
- Mustikasari, E. 2007. Kajian Empiris Tentang Kepatuhan Wajib Pajak Badan di Perusahaan Industri Pengolahan di Surabaya. *Prosiding SNA X Makassar*.
- Ninawati. 2008. Kontradiksi Pajak. *Jurnal Ekonomi/Tahun XIII*, N.01. 2008. Hal. 109-118.
- Nurmantu, S. 1992. Kepatuhan dan Kesadaran Perpajakan. [Pascasarjana-ac.id/2010/12/kepatuhan-perpajakan](http://Pascasarjana-ac.id/2010/12/kepatuhan-perpajakan), diakses Februari 2009
- Plumley, A.H. 1996. The Determinant of Individual Income Tax Compliance. Dissertation, Havard University. [maaw.info/BibliographyP.htm](http://maaw.info/BibliographyP.htm) diakses Desember 2010.
- Rhoades, S.C.1979. The Impact of Multiple Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategis. *Working paper Series*.
- Santosa, W. 2008. Analisis Resiko Ketidakepatuhan Wajib Pajak Sebagai Dasar Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Keuangan Publik* Vol.. 5. No. 1, Oktober 2008 hal. 85-137.
- Shanti. 2008. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Analilis Keuangan Internasional. *Jurnal Modul* Vol. 20 (2) 153..
- Setiawan, A. 2006. *Teknik Audit dan Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak*. Lingkarana, Jakarta.
- Setiyaji, G. dan Amir H,. 2005. Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia. [www.scribd.com/doc/50327437/98/evaluasi-kinerja](http://www.scribd.com/doc/50327437/98/evaluasi-kinerja), diakses 12 Juni 2009
- Simanjutak, T.H. 2009. Kepatuhan Pajak (Tax Compliance) dan Bagi Hasil Pajak dalam Perekonomian di Jawa Timur. *JSP* Vol. 1 No. 2. Hal. 81-88.
- Silver, D.P., 1995. Tax Compliance and Taxpayer Attitude. *NINPA*, Nopember 1995, pp 32-34
- Solimun. 2006. *Structural Equation Modelling (SEM)*. Fakultas FMIPA dan Program Pascasarjana Universitas Brawijaya. Malang.
- Sugema, I. 2010. Kredibilitas Reformasi Perpajakan. [groups.yahoo.com/group/forum-pajak/message/16749](http://groups.yahoo.com/group/forum-pajak/message/16749). Diakses Desember 2010.
- Supadmi, N.L. 2010. Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Melalui Kualitas Pelayanan. *Jurnal FE Unud*. Volume 4: hal 1-14.

Torgler, B. dan S. Markus. 2007. Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation. *Working Paper* No. 2007-11. <http://www.crema-research.ch>.

Trivedi, V.U., M. Shehata, S. Mestelman, S. 2005. Attitudes, Incentive, and Tax Compliance. Oktober 2010.