

## Pengaruh Pengalaman Diperiksa terhadap Kepatuhan Pajak Perusahaan Besar *The Effect of Tax Audit Experience on Big Firms's Tax Compliance*

Achmad Rivai Muzakir<sup>α</sup>, & Benedictus Raksaka Mahi<sup>β1</sup>

\* Email: paikahat@gmail.com;  
raksakamahi@yahoo.com

<sup>α</sup> Direktorat Jenderal Pajak, KPP Pratama Makassar Utara, Makassar 90232 ; Program Pascasarjana Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Depok 16424

<sup>β</sup> Program Pascasarjana Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Depok 16424

### Riwayat artikel:

- Diterima 27 Oktober 2019
- Direvisi 20 April 2020
- Disetujui 23 April 2020
- Tersedia online Juli 2020

### Abstrak

Artikel ini mempelajari hubungan antara jumlah pemeriksaan yang pernah dialami sebelumnya dengan kepatuhan pembayaran pajak penghasilan perusahaan. Fokus penelitian adalah wajib pajak pada KPP Wajib Pajak Besar, KPP Minyak dan Gas Bumi, dan KPP Perusahaan Masuk Bursa. Heckman Two-Step Estimation digunakan untuk mengestimasi aturan seleksi pemeriksaan, dan keputusan kepatuhan perusahaan. Hasil estimasi tahap pertama menunjukkan bahwa ada aturan yang sistematis dalam proses seleksi pemeriksaan. Hasil estimasi tahap kedua menunjukkan bahwa perusahaan dengan jumlah pemeriksaan lebih banyak, aset yang lebih rendah, *effective tax rate* yang lebih rendah memiliki rasio kepatuhan yang lebih tinggi.

### Abstract

This paper examines the relationship between the amount of past audit experience and the firm's income tax compliance. It focuses on taxpayers in Large Taxpayer Tax Office, Oil and Gas Tax Office, and Listed Company Tax Office. A Heckman two-step estimation is used to estimate the audit selection rule and the firm's compliance choice. The first step estimation results indicate that there is a systematic rule as guidance in the selection process. The second stage results show that firms with more past audit experience, have a lower assets, and a lower effective tax rate has a higher compliance ratio.

### Keywords:

*compliance; tax compliance; tax audit; income tax; audit selection*

### JEL Classification :

H26.D22

## 1. PENDAHULUAN

Bagi negara yang menggunakan sistem *self-assessment* seperti Indonesia, kepatuhan pajak merupakan isu penting dalam usaha pengumpulan pajak (Saad, 2014). Dalam sistem *self-assessment*, setiap wajib pajak diharapkan untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri pajak terutang. Wajib Pajak yang melakukan *self-assessment* sesuai dengan peraturan perpajakan, digolongkan sebagai wajib pajak yang patuh. Jika setiap wajib pajak patuh maka pengumpulan pajak akan terlaksana secara efisien. Sebaliknya, perilaku tidak patuh dalam menunaikan kewajiban pajak akan menggerus penerimaan pajak yang seharusnya digunakan untuk membiayai pengadaan barang publik guna melayani masyarakat. Ketidapatuhan pajak dapat mengakibatkan peningkatan utang negara karena defisit dalam pembiayaan belanja negara akibat penurunan penerimaan pajak (Lipatov, 2012).

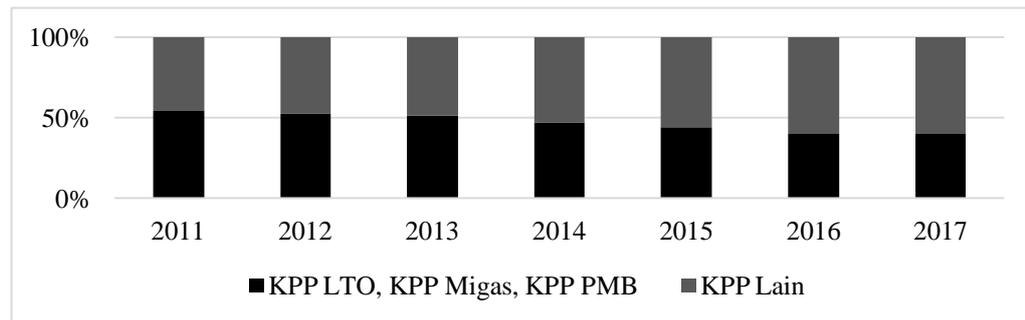
Ketidapatuhan pajak dapat dibedakan menjadi penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*). Kedua aktivitas ini berbeda dari segi legalitasnya. Penghindaran pajak merupakan usaha mengurangi kewajiban pajak dengan menggunakan aturan pajak yang ada, sedangkan penggelapan pajak merupakan pelanggaran terhadap aturan pajak yang ada (Neck, Et al., 2012). Untuk mengurangi perilaku penghindaran pajak, pembuat kebijakan dapat menggunakan hukum dengan menjadikan modus penghindaran pajak sebagai suatu yang ilegal sehingga upaya penegakan hukum (*legal enforcement*) dapat digunakan (Blaufus Et al., 2016).

Pemeriksaan merupakan alat yang penting untuk menjaga kepatuhan wajib pajak agar tidak melakukan penggelapan pajak. Pemeriksaan menurut UU KUP No 28 Tahun 2007 adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, menghimpun, dan mengolah data serta keterangan dan bukti lainnya yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan. Pemeriksaan pajak bertujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Berdasarkan pelanggaran yang ditemukan, otoritas pajak dapat menjatuhkan penalti agar wajib pajak tidak lagi mengulangi pelanggaran pajak. Pemeriksaan diharapkan menghasilkan penerimaan negara dari terungkapnya penggelapan pajak, dan menghasilkan efek pencegahan (*deterrence effect*) terhadap tindakan penggelapan pajak (Birskyte, 2013).

Berdasarkan wajib pajak yang diadministrasikan, Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di Indonesia dapat digolongkan menjadi: 1. KPP Wajib Pajak Besar yang khusus mengadministrasikan wajib pajak besar nasional; 2. KPP Madya, khusus mengadministrasikan wajib pajak besar regional dan wajib pajak besar khusus; dan 3. KPP Pratama, menangani Wajib Pajak lokasi. Di antara perusahaan yang terdaftar sebagai wajib pajak, fokus pengumpulan pajak ditujukan kepada perusahaan-perusahaan besar nasional ataupun yang memiliki sifat khusus. Wajib pajak perusahaan besar tersebut ditempatkan secara administrasi dalam pengawasan kantor wajib pajak besar dan kantor pajak khusus. Kebijakan ini dilakukan dengan tujuan untuk memberikan pengawasan dan penegakan hukum yang lebih ketat sekaligus memberikan pelayanan pajak yang lebih berkualitas.

Penelitian ini menggunakan data hasil pemeriksaan dari KPP Wajib Pajak Besar Satu, KPP Wajib Pajak Besar Dua, KPP Wajib Pajak Besar Tiga, KPP Wajib Pajak Besar Empat, KPP Minyak dan Gas Bumi, dan KPP Perusahaan Masuk Bursa (PMB) yang disediakan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Keenam KPP tersebut memiliki peran sangat vital dalam penerimaan pajak nasional. Dari 352 KPP di Indonesia, keenam kantor pajak tersebut mengumpulkan hampir 40% penerimaan pajak pemerintah pusat dalam kurun waktu tahun 2016 s.d 2017.

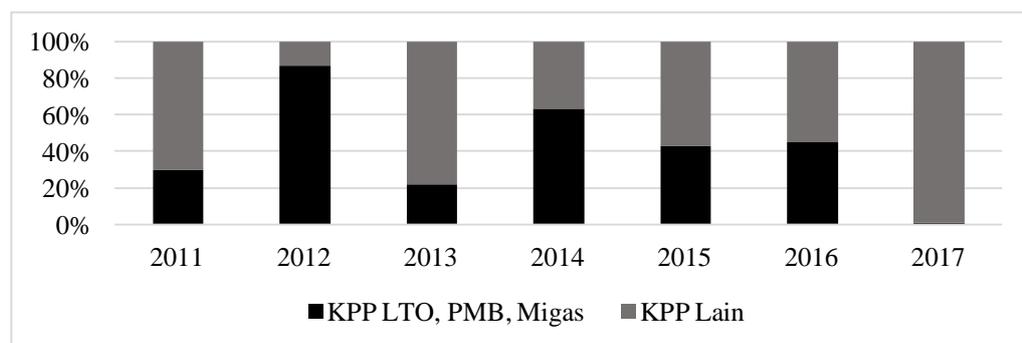
GAMBAR-1: Kontribusi Penerimaan KPP Wajib Pajak Besar, KPP Migas, dan KPP PMB terhadap Penerimaan Pajak Pusat



Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, telah diolah kembali

Dari segi penegakan hukum, hasil pemeriksaan SPT Tahunan Tahun Pajak 2011 s.d 2016 pada keenam KPP tersebut mencapai 49% dari jumlah temuan penggelapan pajak seluruh KPP di Indonesia.

GAMBAR-2: Perbandingan Temuan Kurang Bayar Hasil Pemeriksaan SPT Tahunan KPP Wajib Pajak Besar, KPP Migas, dan KPP PMB terhadap Temuan Pemeriksaan SPT Tahunan Seluruh KPP



Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, telah diolah kembali

Perusahaan besar yang terdaftar pada keenam KPP tersebut merupakan penentu penerimaan pajak nasional. Pengetahuan tentang kepatuhan perusahaan-perusahaan tersebut akan sangat berguna dalam perumusan strategi kebijakan pemungutan pajak. Apalagi wajib pajak perusahaan bukan hanya merupakan sumber penerimaan pajak yang besar tetapi juga merupakan pelaku *tax evasion* yang besar (Nur-tegin, 2008).

Sebagian besar penelitian empiris mengenai kepatuhan pajak ataupun pemeriksaan pajak yang dilakukan di Indonesia menggunakan metode survey pada salah satu KPP Pratama (*Small Tax Office*) dalam pengumpulan data (Lestari, 2015; Marina, 2016; Wahda Et al., 2018). Lestari (2015) dan Marina (2016) menemukan hubungan positif antara pemeriksaan dan kepatuhan pajak formal seperti kepatuhan wajib pajak dalam melaporkan SPT dan menyetorkan pajak secara tepat waktu. Wahda Et al. (2018) menemukan bahwa banyaknya pemeriksaan dalam suatu kantor berpengaruh positif terhadap penerimaan kantor pajak sebagai *proxy* kepatuhan. Namun demikian, kedua jenis pengukuran kepatuhan yang digunakan dalam penelitian tersebut belum mencerminkan kepatuhan wajib pajak dalam hal penggelapan pajak. Selain itu, penelitian yang menggunakan data survey memiliki beberapa kelemahan. Pertama, responden survey mungkin tidak mengingat secara detail mengenai keputusan kepatuhan mereka. Kelemahan kedua, responden mungkin tidak menjawab dengan jujur akibat pertanyaan survey yang menuntut pengakuan responden terhadap suatu tindakan yang dinilai negatif. Kelemahan ketiga yaitu peserta survey mungkin tidak merepresentasikan seluruh wajib pajak (Alm, 1999).

Walaupun kajian empiris yang menggunakan data mikro pemeriksaan untuk mengetahui hubungan antara pemeriksaan dan kepatuhan telah dilakukan di luar negeri (Alm, Blackwell, & McKee, 2004; Murray, 1995; Yusof, Lai, & Yap, 2014), namun dari penelusuran penelitian empiris sebelumnya penulis mendapati bahwa hubungan antara jumlah pemeriksaan terdahulu yang dialami oleh perusahaan dengan perilaku kepatuhannya belum banyak dieksplorasi. Padahal terbuka peluang bagi pemeriksa untuk melakukan pemeriksaan kepada wajib pajak perusahaan yang sama, baik untuk beberapa tahun pajak sekaligus maupun dalam beberapa kali kegiatan pemeriksaan yang terpisah. Selain itu, penelitian mengenai kepatuhan perusahaan besar yang dilakukan secara langsung dari data pemeriksaan merupakan kajian yang belum pernah dilakukan di Indonesia.

Dengan memfokuskan penelitian kepada keenam KPP yang mengelola perusahaan besar, penelitian ini merupakan kajian empiris yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh pelaksanaan pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak perusahaan besar. Penelitian ini akan menambah pengetahuan mengenai formulasi strategi pemeriksaan yang dapat menguatkan kebijakan dalam meningkatkan kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan di Indonesia.

Kajian ini disusun dengan pembahasan sebagai berikut. Bagian pertama adalah pendahuluan, bagian kedua berupa tinjauan pustaka, bagian ketiga membahas data dan metodologi, bagian keempat menampilkan hasil dan pembahasan, dan bagian kelima memberikan kesimpulan dan rekomendasi dari penelitian ini.

## 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Teori Literatur dan Penelitian Empiris

Teori tentang penegakan hukum atas tindakan kriminal dari sudut pandang ekonomi pertama kali dianalisis oleh Becker (1968) yang berpendapat bahwa keputusan untuk melakukan tindakan kriminal dipengaruhi oleh kemungkinan tindakan kriminal itu terdeteksi dan besarnya ancaman penalti. Pendekatan ini kemudian diadopsi oleh Allingham dan Sandmo (1972) kedalam teori penggelapan pajak penghasilan, yang kemudian dikembangkan pula oleh Marrelli (1984) untuk pajak tidak langsung, seperti PPN dan pajak penghasilan karyawan (*payroll tax*).

Dalam teori Allingham dan Sandmo (1972), keputusan wajib pajak dalam menentukan besar penghasilan ataupun pajak tidak langsung yang dilaporkan merupakan keputusan yang berada dalam kondisi ketidakpastian (*uncertainty*). Wajib pajak secara rasional akan melakukan pertaruhan dalam menentukan berapa porsi dari penghasilan yang akan dilaporkan (sekaligus menentukan berapa porsi penghasilan yang tidak dilaporkan) dengan mempertimbangkan kemungkinan pemeriksaan (*probability of audit*), besarnya tarif penalti, penghasilan, dan tarif pajak.

DeBacker, Heim, Tran, & Yuskavage (2015) menjelaskan bahwa pemeriksaan dapat mempengaruhi kepatuhan melalui beberapa mekanisme. Pertama, dengan mengubah persepsi wajib pajak tentang audit (*updating audit risk*) dimana setiap pengalaman wajib pajak, baik ketika dia diaudit atau tidak diaudit, akan mempengaruhi penilaian wajib pajak untuk kepatuhan berikutnya. Mekanisme yang kedua adalah *penalty updating*. Pada mekanisme ini, wajib pajak akan membandingkan penalti dari hasil pemeriksaan yang dialami dengan ekspektasi penalti ketika memutuskan untuk melakukan penggelapan pajak tersebut. Jika penalti hasil pemeriksaan lebih besar dari ekspektasi penalti maka wajib pajak akan mengurangi besar penggelapan pajak pada periode berikutnya. Sebaliknya, jika penalti yang diberikan lebih kecil daripada ekspektasi penalti sebelumnya maka wajib pajak akan semakin berani melakukan penggelapan pajak di masa depan. Mekanisme yang ketiga adalah *Noncompliance Learning*. Dalam mekanisme ini, pemeriksaan digunakan oleh wajib pajak untuk mempelajari strategi penggelapan pajak yang terbaik dengan melihat apakah suatu metode penggelapan pajak mampu melewati deteksi kantor pajak dalam proses pemeriksaan.

Untuk menguji teori Allingham dan Sandomo secara empiris, terlebih dahulu harus mendefinisikan dan mengukur kemungkinan pemeriksaan dari sudut pandang wajib pajak (Mittone Et al., 2017). Kenyataannya, pemerintah tidak mengumumkan rencana pemeriksaan yang akan dilakukan. Hal ini mungkin dilakukan pemerintah untuk meningkatkan *uncertainty* terhadap kemungkinan pemeriksaan. Peningkatan *uncertainty* diharapkan meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Snow & Warren Jr., 2005). Jika rencana pemeriksaan tidak dapat diketahui secara pasti oleh wajib pajak maka bagaimanakah cara wajib pajak menilai kemungkinan dia diperiksa?

Menurut Tversky & Kahneman (1975), individu akan cenderung menggunakan cara yang sederhana seperti menggunakan pengalamannya atas kejadian yang sama di masa lalu dalam menilai kemungkinan terjadinya suatu kejadian yang bersifat tidak pasti (*uncertainty*). Fenomena ini disebut dengan *availability-heuristic effect*. Wajib pajak akan menilai kemungkinan pemeriksaan di masa depan semakin besar seiring dengan jumlah pemeriksaan yang pernah dialami sebelumnya. Dengan demikian, peningkatan pengalaman pemeriksaan sebelumnya mengakibatkan peningkatan kepatuhan di masa depan.

Walaupun secara teoritis pemeriksaan diprediksi memiliki hubungan positif dengan kepatuhan pajak, pengujian empiris atas pengaruh pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak menunjukkan hasil yang beragam. Korelasi positif ditemukan dalam penelitian Birskyte (2013), Hoopes Et al. (2012), dan Nur-tegin (2008), Lestari (2015), Marina (2016), dan Wahda Et al. (2018). Korelasi negatif ditemukan oleh DeBacker, Heim, Tran, & Yuskavage (2015), Mittone (2006), dan Mittone Et al. (2017) yang mendapati bahwa kepatuhan menurun setelah pemeriksaan yang diakibatkan oleh kesalahan persepsi. Individu yang baru saja mengalami pemeriksaan mengira kemungkinan pemeriksaan akan menurun setelah pemeriksaan terjadi. Fenomena penurunan kepatuhan ini disebut *bomb-crater effect*. Kastlunger Et al. (2009) menemukan bahwa *bomb-crater effect* dapat dicegah dengan melakukan pemeriksaan kembali dalam waktu dekat setelah pemeriksaan sebelumnya.

Penggunaan data hasil pemeriksaan dalam mengukur kepatuhan juga memberikan hasil yang beragam. Dalam penelitian Murray (1995) di Tennessee menemukan bahwa tidak ada hubungan antara kepatuhan dan kemungkinan pemeriksaan. Di sisi lain, penelitian di New Mexico yang dilakukan Alm Et al., (2004)<sup>1</sup> menemukan bahwa ada hubungan negatif antara kemungkinan pemeriksaan yang berasal dari hasil prediksi seleksi audit dengan rasio kepatuhan pajak.

## 2.2 Rasio Kepatuhan

Rasio kepatuhan adalah rasio antara kewajiban pajak yang dijalankan oleh wajib pajak dengan kewajiban pajak yang seharusnya dibayarkan. Pengukuran kepatuhan dengan menggunakan rasio kepatuhan juga sejalan dengan teori kepatuhan pajak oleh Allingham dan Sandmo (1967). Rasio kepatuhan sendiri cukup menarik dalam penelitian kebijakan publik. Hal ini karena menggambarkan perilaku kepatuhan wajib pajak dari besar porsi kewajiban pajak yang dilaporkan jika dibandingkan kewajiban pajak yang seharusnya. Beberapa penelitian yang menggunakan rasio kepatuhan dengan mengukurnya dari penghasilan (Alm, Blackwell, Et al., 2004; Alm, Jackson, & McKee, 2004).

## 2.3 Kebijakan Pemeriksaan di Indonesia

Kebijakan pemeriksaan disusun untuk “meningkatkan efektivitas pelaksanaan kegiatan pemeriksaan agar dapat menghasilkan volume hasil pemeriksaan yang tinggi dengan kualitas yang baik sehingga memberikan kontribusi penerimaan yang optimal dari hasil pemeriksaan dan peningkatan kepatuhan wajib pajak” (SE-06/PJ/2016 tanggal 26 Februari 2016 tentang Kebijakan Pemeriksaan). Pemeriksaan memiliki dua tujuan, yaitu menguji kepatuhan wajib

<sup>1</sup> Dalam model alternatifnya, Alm, Blackwell, & McKee (2004) dan Murray, (1995) menggunakan *predicted audit* yang diperoleh dari persamaan probit seleksi pemeriksaan sebagai proxy variabel kemungkinan pemeriksaan.

pajak dan tujuan lainnya<sup>2</sup>. Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan wajib pajak kemudian dibedakan menjadi pemeriksaan rutin dan pemeriksaan khusus sehingga berdasarkan tujuan pemeriksaan pajak terbagi menjadi sebagai berikut.

- a. Pemeriksaan rutin, ditujukan kepada SPT Lebih Bayar yang menurut undang-undang wajib untuk diperiksa, wajib pajak yang menyatakan rugi, SPT terlambat, dan wajib pajak yang melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran, dan akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.
- b. Pemeriksaan khusus, ditujukan kepada wajib pajak yang menyampaikan SPT yang memenuhi kriteria berdasarkan hasil analisis risiko yang mengindikasikan adanya kewajiban perpajakan wajib pajak yang tidak dipenuhi<sup>3</sup>. Analisis dilakukan terhadap item-item pelaporan pada SPT Tahunan, seperti pembayaran pajak, biaya, pelaporan, restitusi, tunggakan, dan analisis potensi dengan menggunakan perbandingan data historis SPT maupun perbandingan dari data lain yang diperoleh, baik secara manual maupun terkomputerisasi.
- c. Pemeriksaan tujuan lain, dilakukan tidak dalam rangka penerbitan surat ketetapan pajak melainkan dalam rangka dalam rangka tujuan lain seperti: penerbitan NPWP dan pengukuhan PKP secara jabatan, penghapusan NPWP dan pencabutan pengukuhan PKP, penentuan saat produksi dimulai, penentuan wajib pajak berlokasi di daerah terpencil, penetapan besarnya biaya pada tahap eksplorasi, penagihan pajak, keberatan, dan pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghasilan Neto,

Menurut asal pengusulannya, penentuan wajib pajak pada pemeriksaan pajak khusus terbagi menjadi dua. Yang pertama adalah pengusulan pemeriksaan yang dilakukan oleh kantor pusat DJP untuk dilakukan oleh unit KPP tempat wajib pajak terdaftar (*top bottom*). Yang kedua adalah pengusulan pemeriksaan yang diusulkan sendiri oleh KPP tempat wajib pajak terdaftar (*bottom up*). Pemeriksaan pajak khusus dilakukan dengan turun langsung ke lokasi wajib pajak berada (pemeriksaan lapangan).

### 3. METODE PENELITIAN

#### 3.1 Kerangka Konseptual

Terdapat dua agen, perusahaan, dan kantor pajak. Kepatuhan pajak dapat dipandang sebagai sebuah *game* dengan urutan (*sequential*) yang mana perusahaan berusaha meminimalkan kewajiban pajaknya. Di sisi lain, pihak kantor pajak menentukan perusahaan mana saja yang diseleksi untuk diperiksa dengan tujuan memaksimalkan penerimaan negara atau menciptakan efek pencegah. Kedua agen berusaha memutuskan strategi terbaik untuk memaksimalkan kepuasannya masing-masing.

#### Perusahaan

Diasumsikan perusahaan terlebih dahulu telah menghitung pajak yang sebenarnya dan memiliki motivasi untuk memaksimalkan keuntungan setelah pajak. Menghadapi kemungkinan deteksi pemeriksaan, perusahaan harus menentukan berapa bagian dari pajak yang sebenarnya menjadi kewajiban untuk dibayarkan.

Berdasarkan teori Allingham dan Sandmo (1972), kepatuhan merupakan fungsi dari kemungkinan diperiksa (*probability of audit*)  $A$ , tarif penalti  $p$ , tarif pajak  $\theta$ , dan keuntungan sebelum pajak  $B$ .

$$c = f(A, p, \theta, B) \quad (1)$$

<sup>2</sup> Lihat Keputusan Menteri Keuangan Nomor PMK-17/PMK.03/2013 tanggal 7 Januari 2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan.

<sup>3</sup> Lihat SE-85/PJ/2011 tanggal 15 November 2011 tentang Kebijakan Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Perpajakan dan SE-28/PJ/2013 tanggal 11 Juni 2013 tentang Kebijakan Pemeriksaan

dengan mempertimbangkan variabel lain yang mungkin berpengaruh, model pada Persamaan (1) menjadi:

$$c = f(A, p, \theta, B, z) \quad (2)$$

dimana  $z$  adalah vektor variabel berupa karakteristik wajib pajak ataupun SPT Tahunan yang mungkin memiliki hubungan terhadap kepatuhan pajak. Model ekspektasi utilitas Allingham dan Sandmo (1972) mengasumsikan perusahaan mengetahui kemungkinan pemeriksaan yang terjadi kepadanya (Mittone, Panebianco, & Santoro, 2017). Kenyataannya informasi ini tidak tersedia bagi perusahaan. Salah satu pendekatan yang mungkin dilakukan oleh perusahaan untuk menghadapi suatu kejadian yang tidak pasti adalah dengan menjadikan pengalaman pemeriksaan sebelumnya untuk menilai kemungkinan pemeriksaan yang terjadi di masa depan. Dalam penelitian ini kemungkinan pemeriksaan (*probability of audit*)  $A$  akan diukur menggunakan jumlah pemeriksaan yang pernah dialami sebelumnya.

### Kantor Pajak

Kantor pajak berusaha memaksimalkan penerimaan dari pemeriksaan dengan segala keterbatasan biaya maupun sumber daya pemeriksa yang ada. Pada prakteknya, hal ini mendorong kantor pajak untuk membuat suatu aturan pemilihan objek pemeriksaan dengan melihat karakteristik SPT Tahunan yang mengindikasikan kemungkinan pelanggaran, kemampuan perusahaan untuk membayar pajaknya, maupun informasi lainnya. Aturan ini dapat berasal dari pengalaman, intuisi, ataupun arahan (Alm, Blackwell, Et al., 2004).

Dengan menggunakan  $K$  sebagai vektor variabel karakteristik wajib pajak ataupun SPT Tahunan dan  $\alpha$  adalah vektor koefisien dari setiap  $K$ , persamaan seleksi pemeriksaan  $I^*$  dituliskan:

$$I^* = \alpha K + e \quad (3)$$

$I^*$  digunakan oleh kantor pajak untuk menentukan SPT Tahunan mana saja yang diperiksa (dikombinasikan dengan sumber informasi lain di luar SPT Tahunan dan mungkin arahan dari pimpinan kantor wilayah ataupun kantor pusat DJP), sedangkan vektor koefisien  $\alpha$  menunjukkan besarnya pengaruh setiap karakteristik terhadap kemungkinan SPT Tahunan diperiksa. Dalam hal kantor pajak menyeleksi dengan tepat wajib pajak untuk diperiksa yaitu wajib pajak yang memiliki kepatuhan rendah maka vektor variabel  $K$  yang digunakan akan menyerupai vektor variabel  $z$  dengan tanda yang berkebalikan.

### 3.2 Metode Empiris

Penggunaan data hasil pemeriksaan untuk mengukur rasio kepatuhan mengakibatkan variabel dependen hanya dapat diobservasi pada SPT Tahunan yang telah diperiksa. Karena pemeriksaan tidak dilakukan secara acak tetapi secara terseleksi maka terdapat kemungkinan terjadi *selection bias* (Murray, 1995).

Heckman (1979) berpendapat bahwa bias yang berasal dari proses seleksi yang tidak acak dapat dianggap sebagai *specification error*. Heckman mengajukan dua tahap estimasi untuk memperbaiki bias ini yang kemudian lazim disebut *Heckman Two Step Estimation*. *Heckman Two Step Estimation* yaitu estimasi dua tahap dengan menggunakan persamaan seleksi yang diestimasi dengan probit, dan persamaan utama yang menggunakan *inverse mills ratio* yang berasal dari persamaan probit sebagai salah satu variabel kontrolnya.

#### Tahap 1 Seleksi Pemeriksaan

Tahap 1 dari *Heckman Two Step Estimation* adalah persamaan seleksi pemeriksaan yang berasal dari Persamaan (3). Persamaan (3) mendefinisikan  $I^*$  sebagai fungsi dari vektor variabel  $K$  yang merupakan karakteristik SPT Tahunan. Walaupun nilai  $I^*$  tidak dapat diobservasi, namun penulis dapat mengobservasi SPT Tahunan mana yang diaudit dan mana yang tidak diaudit untuk meng-generate nilai  $I^*$ .

Tahap I digambarkan dalam persamaan berikut:

$$I = \begin{cases} 1 & \text{if } I^* > 0 \\ 0 & \text{if otherwise} \end{cases} \\ = \alpha K + e \quad (4)$$

Persamaan (4) diestimasi dengan menggunakan probit. Vektor variabel K yang merupakan vektor variabel dari karakteristik SPT Tahunan dijabarkan sebagai variabel pajak, total\_biaya, rugi, telat, dan samapulau. Dengan menggunakan variabel *dummy* status\_audit sebagai variabel dependen, Persamaan (4) dituliskan dalam persamaan linear yang akan diestimasi dengan probit sebagai berikut:

$$\text{status\_audit} = \alpha_0 + \alpha_1 \ln\_pajak + \alpha_2 \ln\_totalbiaya + \alpha_3 \text{rugi} + \alpha_4 \text{telat} \\ + \alpha_5 \text{samapulau} + e \quad (5)$$

## Tahap 2 Persamaan Kepatuhan

Persamaan utama dalam penelitian ini adalah persamaan kepatuhan yang hanya dapat diobservasi dalam kondisi SPT Tahunan diperiksa atau  $I^* > 0$ . Dalam kondisi ini, kepatuhan rasio kepatuhan  $c$  diestimasi dengan persamaan:

$$\text{rasio\_patuh} = \beta_0 + \beta_1 \text{jml\_pemeriksaan} + \beta_2 \ln\_aset + \beta_3 \text{ETR} + \\ \beta_4 \text{telat} + \beta_5 \text{IMR} + \varepsilon \quad (6)$$

$$\text{Iff } I^* > 0$$

Persamaan (6) dibuat sesuai dengan Persamaan (2) dengan mengukur kemungkinan pemeriksaan A menggunakan jumlah pemeriksaan yang pernah dialami perusahaan sebelumnya dan menjabarkan vektor variabel  $z$  yang merupakan karakteristik SPT Tahunan yang diduga memengaruhi kepatuhan sebagai variabel telat. Variabel IMR adalah variabel *inverse mills ratio* yang diperoleh dari persamaan seleksi pemeriksaan. Estimasi persamaan kepatuhan dilakukan dengan menggunakan *Tobit Maximum Likelihood*<sup>4</sup>.

## 3.3 Operasional Variabel

### 3.3.1 Operasional Variabel Persamaan Seleksi Pemeriksaan

Persamaan (4) merupakan persamaan seleksi pemeriksaan yang mengestimasi kemungkinan sebuah SPT Tahunan diperiksa atau tidak. Kantor pajak akan memprioritaskan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang terindikasi tidak patuh, menyembunyikan jumlah penggelapan pajak besar, serta memiliki kemungkinan melunasi temuan hasil pemeriksaan yang besar. Hal ini sejalan dengan tugas kantor pajak untuk mengumpulkan penerimaan negara.

Variabel dependen persamaan seleksi pemeriksaan adalah status pemeriksaan SPT Tahunan (*status\_audit*) yang diidentifikasi sebagai *dummy* apakah SPT Tahunan diperiksa atau tidak. Variabel *status\_audit* akan bernilai satu (1) jika SPT Tahunan diperiksa dan bernilai nol (0) jika SPT Tahunan tidak diperiksa.

Variabel independen pertama adalah logaritma natural pajak penghasilan menurut perhitungan wajib pajak dalam SPT Tahunan (*ln\_pajak*). Perusahaan yang memiliki perhitungan pajak yang besar dalam SPT akan menjadi target yang produktif untuk dilakukan pemeriksaan. Petugas pajak diharapkan membuat analisis risiko dengan mempertimbangkan pajak yang dibayarkan perusahaan dalam SPT Tahunan<sup>5</sup>. Variabel ini diharapkan memiliki hubungan positif dengan variabel *status\_audit*.

<sup>4</sup> 43% dari observasi memiliki variabel dependen bernilai 0 atau 1.

<sup>5</sup> Lihat SE-28/PJ/2013 tanggal 11 Juni 2013 tentang Kebijakan Pemeriksaan dan SE.11/PJ/2013 tanggal 26 Maret 2013 tentang Rencana dan Strategi Pemeriksaan.

Variabel independen yang kedua adalah logaritma natural dari total biaya yang digunakan perusahaan untuk melakukan usaha menurut laporan dalam SPT Tahunan ( $\ln\_totalbiaya$ ). Pengakuan biaya yang melebihi seharusnya dalam SPT Tahunan merupakan salah satu modus penggelapan pajak. Variabel ini diharapkan memiliki hubungan positif dengan variabel *status\_audit*.

Variabel independen yang ketiga adalah variabel *dummy* keadaan rugi dalam SPT Tahunan (*rugi*). Variabel *dummy* ini akan bernilai satu (1) jika perusahaan menyatakan rugi dan nol (0) jika tidak. DJP menjadikan SPT Tahunan yang menyatakan rugi sebagai kriteria pemeriksaan rutin. Variabel ini diharapkan memiliki hubungan positif dengan variabel *status\_audit*.

Variabel independen yang keempat adalah variabel *dummy* keterlambatan dalam pelaporan SPT Tahunan (*telat*) yang akan bernilai satu (1) jika SPT Tahunan disampaikan melewati jangka waktu pelaporan (30 April setelah tahun pajak berakhir) dan akan bernilai nol (0) jika SPT disampaikan sebelum batas waktu berakhir. Keterlambatan dalam menyampaikan SPT adalah bentuk ketidakpatuhan dalam melaksanakan kewajiban administrasi pelaporan pajak. Variabel ini diharapkan memiliki hubungan positif dengan variabel *status\_audit*.

Variabel independen yang kelima adalah variabel *dummy* kesamaan pulau domisili perusahaan terhadap pulau alamat kantor pajak (*samapulau*) yang akan bernilai satu (1) jika kantor pajak dan perusahaan beralamat pada pulau yang sama dan bernilai nol (0) jika beralamat pada pulau yang berbeda. Perbedaan lokasi domisili mungkin memunculkan perbedaan perlakuan dalam proses seleksi pemeriksaan karena masalah hambatan kerja dalam pelaksanaan pemeriksaan, baik dari segi biaya, waktu maupun tingkat kesulitan untuk datang langsung ke lokasi wajib pajak. Variabel ini sesuai dengan penelitian terdahulu (Alm, Blackwell, Et al., 2004; Murray, 1995) yang menggunakan variabel yang menggambarkan apakah lokasi perusahaan berada di luar negara bagian kantor pajak atau tidak. Penelitian ini menggunakan pulau sebagai tolak ukur mengingat kondisi Indonesia yang merupakan negara kepulauan.

### 3.3.2 Operasional Variabel Persamaan Kepatuhan

Variabel dependen dalam persamaan kepatuhan adalah rasio kepatuhan (*rasio\_patuh*) yang diukur dengan menggunakan penghasilan dikenai pajak yang dinyatakan di dalam SPT Tahunan dibagi dengan penghasilan dikenai pajak yang “sebenarnya” yang berasal dari hasil pemeriksaan. Selama nilai yang dilaporkan dalam SPT Tahunan sama dengan hasil pemeriksaan maka nilai *rasio\_patuh* adalah 1. Semakin mendekati angka 1 maka perusahaan dinilai semakin patuh. Penggunaan rasio kepatuhan yang merupakan perbandingan antara nilai penghasilan yang dinyatakan dalam SPT dan nilai yang sebenarnya sesuai dengan penelitian sebelumnya (Alm, Blackwell, Et al., 2004; Alm, Jackson, Et al., 2004).

Variabel independen pertama dalam penelitian ini adalah jumlah pemeriksaan terhadap laporan SPT Tahunan sebelumnya (*jml\_pemeriksaan*). Nilai variabel ini diukur dengan menghitung tahun pajak yang pernah diperiksa dalam jangka waktu lima tahun sebelum SPT Tahunan dilaporkan. Penggunaan pengaruh jumlah pemeriksaan sebelumnya terhadap kepatuhan sesuai dengan penelitian eksperimental yang dilakukan Webley (1987). Berikut adalah ilustrasi mengenai pengukuran variabel ini. SPT Tahunan Tahun Pajak 2010 dilaporkan oleh perusahaan pada 3 Maret 2011 dengan jumlah pemeriksaan yang dihitung adalah pemeriksaan yang dilakukan dalam rentang tahun 2006 sampai dengan 2010. Data menunjukkan bahwa pada tahun 2006, perusahaan mengalami pemeriksaan atas dua tahun pajak, yaitu tahun pajak 2003 dan 2004. Pada tahun 2009, perusahaan kembali mengalami pemeriksaan atas tahun pajak 2006, 2007, dan 2008. Dapat disimpulkan bahwa nilai pada variabel *jml\_pemeriksaan* untuk observasi tersebut adalah lima. Dalam model Allingham dan Sandmo (1972), kemungkinan pemeriksaan (*probability of audit*) memiliki dampak positif terhadap kepatuhan.

Variabel independen kedua adalah tambahan penghasilan menurut hasil pemeriksaan dalam bentuk logaritmik ( $\ln\_aset$ ). Variabel ini berupa nilai aset perusahaan dalam bentuk logaritma natural. Dalam model Allingham dan Sandmo (1972), wajib pajak yang memiliki perilaku *increasing risk averse* (semakin kaya maka semakin menjauhi perilaku berisiko) akan memiliki perilaku kepatuhan yang meningkat seiring dengan meningkatnya kekayaan. Sebaliknya, bagi wajib pajak yang memiliki perilaku *decreasing risk averse* (semakin kaya, semakin berani mengambil risiko) akan memiliki perilaku kepatuhan yang menurun seiring dengan meningkatnya kekayaan. Variabel ini dimasukkan untuk mengukur hubungan antara kepatuhan pajak dan skala perusahaan.

Variabel independen yang ketiga dari persamaan kepatuhan adalah *effective tax rate* yang “sebenarnya” dari perusahaan (*ETR*). Dalam model Allingham dan Sandmo (1972), wajib pajak yang memiliki perilaku *increasing risk averse* akan memiliki perilaku kepatuhan yang meningkat seiring dengan meningkatnya tarif pajak. Namun demikian, untuk wajib pajak yang memiliki perilaku *decreasing risk averse* (semakin kaya maka semakin berani mengambil risiko), pengaruh tarif pajak bersifat menurun terhadap perilaku kepatuhan.

Variabel independen keempat adalah variabel *dummy telat* yang akan bernilai satu (1) jika SPT Tahunan disampaikan melewati jangka waktu pelaporan dan bernilai (0) jika SPT Tahunan disampaikan tepat waktu. Perilaku tidak tepat waktu dalam melakukan penyampaian SPT Tahunan diduga memiliki kaitan erat dengan perilaku tidak patuh. Hal ini mengingatk ketepatan waktu dalam pelaporan SPT Tahunan adalah bagian dari kepatuhan wajib pajak dari sisi kepatuhan administrasi. Variabel ini diduga memiliki hubungan yang negatif dengan rasio kepatuhan. Penggunaan variabel telat telah sesuai dengan penelitian sebelumnya (Murray, 1995).

Variabel independen yang terakhir adalah Inverse Mills Ratio (IMR) yang merupakan nilai rasio *inverse mills* yang diperoleh dari persamaan probit seleksi pemeriksaan. Nilai signifikan pada variabel ini akan menunjukkan terjadinya *selection bias*.

### 3.4 Data Penelitian

Dalam menjalankan kedua tahap estimasi dari *Heckman Two Step Estimation*, peneliti hanya menggunakan data SPT Tahunan dengan status Kurang Bayar dan Nihil. Dalam penelitian ini tidak menggunakan data SPT Tahunan Lebih bayar karena SPT Tahunan Lebih Bayar pasti diperiksa. Dalam teori Allingham dan Sandmo (1972), pelaksanaan pemeriksaan bersifat tidak pasti (*uncertainty*) dimana kemudian pemeriksaan mempengaruhi wajib pajak sebagai agen pengambil keputusan untuk bersifat patuh. Dengan memasukkan SPT Tahunan Lebih bayar (yang pasti akan diperiksa) ke dalam observasi akan mengakibatkan bias.

Penelitian ini berbentuk pool data yang berasal dari SPT Tahunan Tahun Pajak 2010 s.d. 2012 yang dilaporkan oleh perusahaan yang terdaftar pada KPP Wajib Pajak Besar Satu, KPP Wajib Pajak Besar Dua, KPP Wajib Pajak Besar Tiga, KPP Wajib Pajak Besar Empat, KPP Minyak dan Gas Bumi, dan KPP Perusahaan Masuk Bursa sebagai observasi penelitian. Pemilihan tahun observasi dari tahun 2010 s.d. 2012 dilakukan dengan mempertimbangkan masa kedaluwarsa penetapan pajak selama 5 tahun sehingga semua SPT dalam observasi mendapatkan kesempatan pemeriksaannya. Untuk mengukur jumlah pemeriksaan, penelitian ini menggunakan data pelaksanaan pemeriksaan dari tahun 2006 s.d. 2017.

SPT Tahunan Tahun Pajak 2010 s.d. 2012 digabungkan dengan data pelaksanaan pemeriksaan dari tahun 2011 s.d. 2017. Variabel *status\_audit* yang menjadi dependen persamaan seleksi pemeriksaan lalu dibuat dengan memberikan indeks diperiksa (1) dan tidak diperiksa (0) terhadap data SPT Tahunan dengan menggunakan data hasil pemeriksaan atas SPT yang bersangkutan.

Setelah proses pemberian indeks maka data terbagi menjadi dua kelompok. Kelompok pertama adalah SPT Tahunan yang tidak mengalami pemeriksaan. Kelompok kedua adalah SPT Tahunan yang mengalami pemeriksaan. Selanjutnya, SPT Tahunan Lebih Bayar dikeluarkan dari observasi karena dalam peraturan perpajakan di Indonesia SPT Tahunan Lebih Bayar adalah SPT Tahunan yang pasti diperiksa. Perlu menjadi catatan bahwa data yang diberikan oleh otoritas pajak tidak mengandung informasi NPWP, alamat, ataupun informasi lain yang bisa mengungkapkan identitas perusahaan yang ada dalam observasi.

#### 4. HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Tabel 1 memperlihatkan perbandingan rata-rata SPT Tahunan yang diperiksa dan yang tidak diperiksa. Nilai rata-rata dari variabel *pajak*, *total\_biaya*, *rugi*, dan *telat* pada kelompok yang SPT Tahunan mengalami pemeriksaan lebih besar dibandingkan dengan kelompok SPT Tahunan yang tidak mengalami pemeriksaan. Keempat variabel diprediksi akan memiliki hubungan positif dengan variabel dependen *status\_audit* pada persamaan seleksi pemeriksaan. Sebaliknya, nilai rata-rata variabel *samapulau* pada kelompok SPT Tahunan yang mengalami pemeriksaan lebih kecil dibandingkan dengan kelompok SPT Tahunan yang tidak mengalami pemeriksaan. Variabel *samapulau* diprediksi memiliki hubungan negatif dengan variabel *status\_audit*.

TABEL-1: Statistik Deskriptif Sampel SPT Tahunan

Variabel	Seluruh Observasi			
	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>mean</i>	<i>std.dev</i>
<i>rasio_patuh</i>	0	1	NA	NA
<i>jml_pemeriksaan<sup>b)</sup></i>	0	10	0,576	0,975
<i>ln_aset<sup>b)</sup></i>	0	33,63	22,016	10.31
<i>ETR<sup>b)</sup></i>	0	0.48	NA	NA
<i>telat<sup>a)b)</sup></i>	0	1	0,468	0,499
<i>samapulau<sup>a)</sup></i>	0	1	0,866	0,341
<i>status_audit</i>	0	1	2671	0.4425
<i>ln_pajak<sup>a)</sup></i>	0	29.97	14.50	10.828
<i>ln_totalbiaya<sup>a)</sup></i>	0	32.64	23.096	7.17
<i>rugi<sup>a)</sup></i>	0	1	0,194	0,395
Observasi	3.231			

Variabel	Diperiksa				Tidak Diperiksa			
	<i>min</i>	<i>max</i>	<i>Mean</i>	<i>std.dev</i>	<i>min</i>	<i>Max</i>	<i>Mean</i>	<i>std.dev</i>
<i>rasio_patuh</i>	0	1	0,785	0,35	NA	NA	NA	NA
<i>jml_pemeriksaan<sup>b)</sup></i>	0	6	0,657	1,09	0	10	0,547	0,93
<i>ln_aset<sup>b)</sup></i>	0	33,35	17,923	13,29	0	33,64	23,52	8,52
<i>ETR<sup>b)</sup></i>	0	0.48	0,182	0,124	NA	NA	NA	NA
<i>telat<sup>a)b)</sup></i>	0	1	0,657	0,474	0	1	0,399	0,49
<i>samapulau<sup>a)</sup></i>	0	1	0,669	0,470	0	1	0,937	0,243
<i>status_audit</i>	1	1	1	0	0	0	0	0
<i>ln_pajak<sup>a)</sup></i>	0	29.17	13.28	11.23	0	29.97	14.95	10.64
<i>ln_totalbiaya<sup>a)</sup></i>	0	31.58	22.96	7.53	0	32.64	23.145	7.036
<i>rugi<sup>a)</sup></i>	0	1	0,273	0,445	0	1	0,165	0,371
Observasi	863				2.368			

Keterangan: <sup>a)</sup> menunjukkan bahwa variabel tersebut merupakan variabel independen persamaan seleksi pemeriksaan dan <sup>b)</sup> menunjukkan bahwa variabel tersebut merupakan variabel independen persamaan kepatuhan.

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, telah diolah kembali

Variabel rasio kepatuhan, tambahan penghasilan yang sebenarnya, dan tarif pajak efektif adalah variabel yang hanya dapat diukur dari hasil pemeriksaan. Variabel dependen dalam persamaan utama penelitian ini adalah rasio kepatuhan yang diukur dari perbandingan antara nilai penghasilan dikenai pajak yang dilaporkan dalam SPT Tahunan dengan nilai temuan pemeriksaan. Secara agregat, rasio kepatuhan tidak banyak berubah pada rentang tahun pajak 2010 s.d 2012 yang berada pada kisaran 78% sampai dengan 79%.

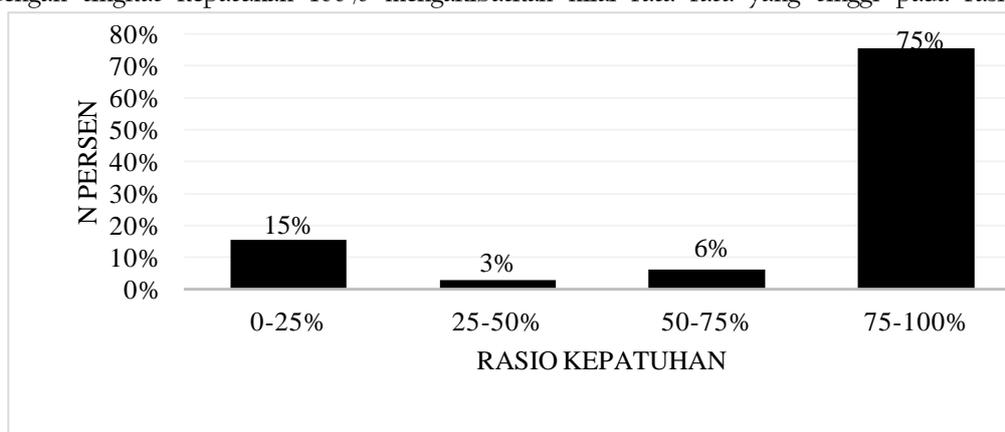
TABEL-2: Rata-rata Rasio Kepatuhan Pertahun Pajak

Tahun pajak	2010	2011	2012
Rasio kepatuhan	0,79	0,78	0,78

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, telah diolah kembali

Jika dilihat dari distribusi rasio kepatuhan yang disajikan pada Gambar 3, terlihat bahwa distribusi rasio kepatuhan yang diperoleh dari hasil pemeriksaan membentuk huruf “J”. Pada sisi kanan, 75% dari sampel memiliki angka rasio kepatuhan yang sangat tinggi (75 s.d 100%), sedangkan pada sisi kiri 15% dari sampel memiliki angka rasio kepatuhan yang sangat rendah (0 s.d 25%).

Pola distribusi yang menyerupai huruf “J” diakibatkan karena sebagian perusahaan yang memilih untuk tidak patuh mengaku tidak memiliki penghasilan dikenai pajak sama sekali (11% perusahaan dengan kepatuhan nol), sebaliknya 31% perusahaan yang patuh mengakui semua penghasilan yang diperolehnya (*all or none*). Perilaku “*all or none*” juga ditemui dalam penelitian *experimental* oleh Alm, McClelland, Et al., (1992). Tingginya jumlah observasi dengan tingkat kepatuhan 100% mengakibatkan nilai rata rata yang tinggi pada rasio



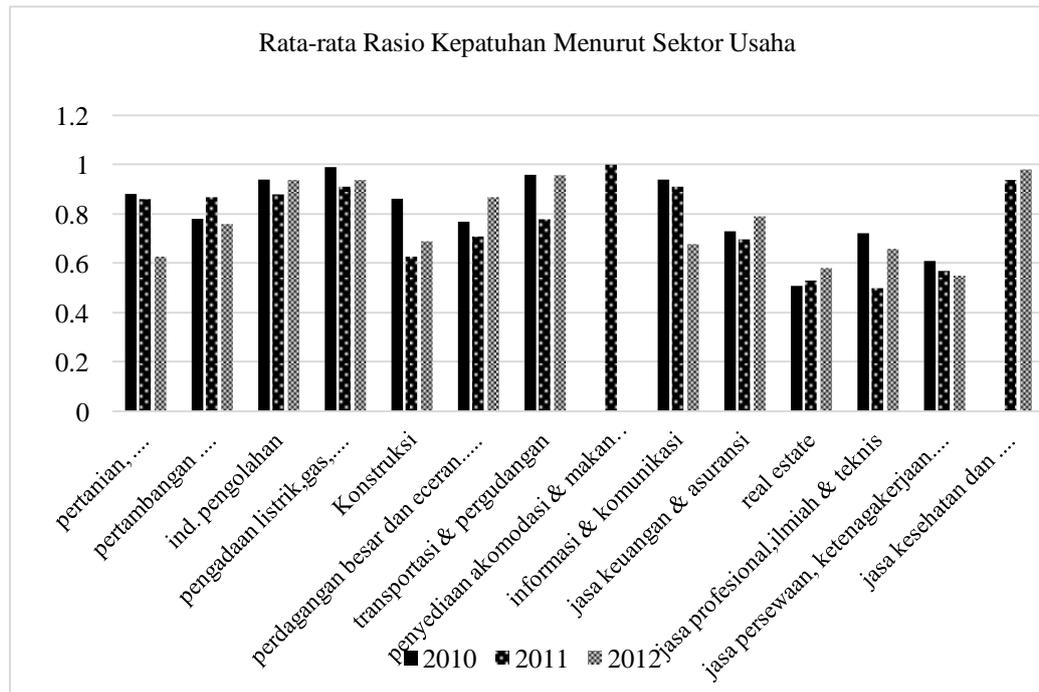
kepatuhan (78,5%) dengan standar deviasi 0,35 seperti yang terlihat pada Tabel 1.

GAMBAR-3: Distribusi Rasio Kepatuhan

Sumber: Data Direktorat Jenderal Pajak, telah diolah kembali

Gambar 4 menunjukkan rata-rata rasio kepatuhan yang dimiliki setiap kategori usaha. Nilai kepatuhan terendah berasal dari sektor real estat yang memiliki rata-rata rasio kepatuhan pajak sebesar 51% untuk tahun 2010, 53% untuk tahun 2011, dan 58% untuk tahun 2012. Sektor real estat adalah salah satu sektor yang dikenai pajak final pada bisnis utamanya. Sesuai dengan undang-undang, pajak penghasilan transaksi jual beli ataupun penyewaan tanah dan atau bangunan dikenai pajak penghasilan final yang disetorkan setiap bulan setelah bulan transaksi dilakukan. Jika perusahaan real estat hanya melakukan transaksi jual beli ataupun penyewaan tanah dan atau bangunan, nilai pajak yang terhitung pada SPT Tahunan akan bernilai nol. Rasio kepatuhan dari perusahaan sektor real estat yang rendah diakibatkan oleh *underreporting* yang dilakukan terhadap penghasilan di luar bisnis utama. Penghasilan di luar bisnis utama lebih berpeluang untuk terlepas dari pengawasan kantor pajak.

GAMBAR-4 Rata-Rata Rasio Kepatuhan menurut Sektor Usaha



Sumber: Data Direktorat Jenderal Pajak, telah diolah kembali

Ketika perusahaan real estat melakukan *underreporting* dengan tidak melaporkan sama sekali adanya penghasilan dari bisnis tambahan maka nilai pajak yang terhitung dalam SPT Tahunan menjadi nol. Ketika SPT Tahunan ini diperiksa maka keberadaan temuan pemeriksaan akan mengakibatkan nilai rasio kepatuhan menjadi nol.

Pajak final juga berlaku kepada jasa konstruksi yang memiliki rata-rata rasio kepatuhan 68% serta jasa keuangan dan asuransi yang memiliki rata-rata rasio kepatuhan 73%. Seperti halnya sektor real estat, kedua sektor tersebut juga memiliki rasio kepatuhan di bawah rata-rata. Kedua sektor ini oleh kantor pajak ditetapkan sebagai fokus pemeriksaan secara nasional pada tahun 2014 melalui Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-15/PJ/2014 tanggal 21 Maret 2014 tentang Rencana dan Strategi Pemeriksaan.

Industri pertambangan memiliki tingkat kepatuhan di atas rata-rata, yaitu 78% untuk tahun 2010, 87% untuk tahun 2011, dan 76% untuk tahun 2012. Walaupun memiliki tingkat kepatuhan di atas rata-rata, nilai ini harusnya dapat ditingkatkan lagi mengingat sebagian dari wajib pajak sektor pertambangan (perusahaan pertambangan minyak dan gas bumi) telah diawasi secara khusus oleh KPP Minyak dan Gas Bumi.

**4.2 Hasil Estimasi**

**4.2.1 Hasil Estimasi Tahap 1 Persamaan Seleksi Pemeriksaan**

Tabel 3 menyajikan hasil estimasi dari persamaan seleksi pemeriksaan. Hasil estimasi menunjukkan, kecuali variabel *ln\_pajak*, semua koefisien variabel independen pada persamaan seleksi pemeriksaan memperlihatkan hubungan yang signifikan pada tingkat 0,01. Variabel *ln\_totalbiaya*, *dummy\_rugi*, dan *dummy\_telat* menunjukkan hasil estimasi yang sesuai dengan harapan sebelumnya. Berikut adalah penjelasan hasil estimasi dari masing-masing variabel independen.

Koefisien variabel *ln\_pajak* positif tidak signifikan. Berbeda dengan dugaan awal nilai variabel pajak positif dan signifikan. Hal ini menunjukkan tidak ada pengaruh antara besar pajak yang dilaporkan dengan kemungkinan pemeriksaan yang mungkin disebabkan karena kantor pajak tidak menggunakan besar pajak secara konsisten dalam analisis risiko.

Koefisien variabel *ln\_totalbiaya* bernilai positif dan signifikan. Data menunjukkan pengakuan biaya yang tinggi sebagai pengurang penghasilan dalam SPT Tahunan meningkatkan kemungkinan untuk diperiksa. Peningkatan pengakuan biaya sebesar 100% akan meningkatkan kemungkinan diperiksa sebesar 0,004. Dalam pemeriksaan, akun yang dapat ditelusuri untuk mendapatkan ketidakpatuhan adalah akun harga pokok penjualan, maupun biaya tambahan lain (Nuryanah S., dan Christine, 2009). Menurut Graetz dan Wilde (1985), pemeriksa (auditor) lebih mudah mengungkap penggelapan pajak berupa pengakuan biaya yang berlebih dibandingkan modus lain.

TABEL 3 Hasil Estimasi Persamaan Seleksi Pemeriksaan

Tahap I	probit		
VARIABEL	<i>status_audit</i>		
	koefisien	<i>Marginal effect</i>	<i>Std. Error</i>
<i>ln_pajak</i>	0,00012	0,00003	0,0042
<i>ln_totalbiaya</i>	0,145***	0,004	0,0051
<i>Rugi</i>	0,484***	0,13	0,954
<i>Telat</i>	0,457***	0,129	0,051
<i>sama_pulau</i>	-1,192***	-0,336	0,0716
<i>Constant</i>	-0,303		0,11
Observasi	3,231		
Prob > chi 2	0,0000		
Log-likelihood	-1625,7919		

\*\*\* p<0.01, \*\* p<0.05, \* p<0.1

Sumber: hasil pengolahan penulis

Variabel *dummy rugi* memiliki koefisien positif signifikan yang menunjukkan bahwa status rugi akan meningkatkan kemungkinan untuk diperiksa sebesar 0,13 dibandingkan perusahaan yang tidak rugi. Hal ini dapat disebabkan karena pemeriksaan SPT rugi tergolong sebagai pemeriksaan rutin.

Variabel *telat* memiliki koefisien positif signifikan sesuai dengan dugaan sebelumnya. Dimana SPT Tahunan yang terlambat dilaporkan akan meningkatkan kemungkinan diperiksa sebesar 0,129 dibandingkan dengan SPT Tahunan yang tidak terlambat dilaporkan. Adanya ketentuan mengenai pemeriksaan rutin juga memberikan alasan bagi kantor pajak untuk memeriksa SPT Tahunan dengan status telat. Hasil ini sesuai dengan penelitian sebelumnya (Murray, 1995).

Variabel *dummy samapulau* memiliki koefisien negatif signifikan yang menunjukkan bahwa perusahaan yang berlokasi pada pulau yang berbeda dengan lokasi kantor pajak memiliki peluang diperiksa lebih besar daripada yang berada di pulau yang sama. Bagi perusahaan yang berada di pulau yang sama maka tingkat kemungkinan dipiksanya lebih rendah sebesar 0,336 daripada perusahaan yang berada di pulau yang berbeda.

#### 4.2.2 Hasil Estimasi Tahap 2 Persamaan Kepatuhan

Pada tahap dua dilakukan estimasi terhadap persamaan kepatuhan dengan dependen variabel *rasio\_patuh* dengan hasil estimasi sebagai berikut:

Variabel *jml pemeriksaan* memiliki koefisien yang positif dan signifikan pada tingkat 0,1. Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak pemeriksaan yang dialami, maka semakin patuh perusahaan menjalankan kewajiban pajaknya. Pelaksanaan satu pemeriksaan akan meningkatkan rasio kepatuhan sebesar 3,2%. Menghadapi sulitnya menentukan kemungkinan pemeriksaan (*probability of audit*) yang sebenarnya, perusahaan menggunakan pengalaman masa lalunya untuk menentukan kemungkinan pemeriksaan secara subjektif sehingga pengalaman

pemeriksaan akan berpengaruh terhadap rasio kepatuhan. Hasil yang menunjukkan hubungan yang positif sesuai dengan penelitian sebelumnya (Webley, 1987).

Koefisien variabel  $\ln\_aset$  dan ETR negatif signifikan menunjukkan bahwa semakin tinggi aset dan tarif pajak maka rasio kepatuhan semakin rendah. Perilaku *risk aversion* yang bersifat menurun (*decreasing*) mengakibatkan perusahaan semakin berani mengambil risiko melakukan penggelapan pajak seiring dengan penambahan kekayaannya (Sandmo, 2005). Hasil estimasi menunjukkan peningkatan 100% aset akan mengakibatkan penurunan rasio kepatuhan sebesar 1,1%, sedangkan peningkatan *effective tax rate* sebesar 1% akan menurunkan rasio kepatuhan sebesar 3,3 %.

TABEL-4: Hasil Estimasi Persamaan Kepatuhan

Tahap II	Tobit	
VARIABEL	<i>rasio patuh</i>	
	koefisien	Std.error
<i>jml pemeriksaan</i>	0,032*	0,017
<i>ln_aset</i>	-0,0047***	0,001
ETR	-3,02***	0,222
Telat	-0,053	0,053
IMR	-0.173 **	0,068
Constant	1,79***	0106
Observations	863	
LR chi2	296,068	
Log-likelihood	-594,976	

\*\*\* p<0.01, \*\* p<0.05, \* p<0.1

Sumber: hasil pengolahan penulis

Koefisien *telat* menunjukkan nilai negatif tidak signifikan. Pada persamaan seleksi, pemeriksaan variabel *telat* memiliki pengaruh positif terhadap kemungkinan pemeriksaan yang mengindikasikan kantor pajak cenderung memilih SPT Tahunan yang terlambat untuk diperiksa daripada yang tepat waktu. Di sisi lain, pada persamaan kepatuhan, walaupun tanda koefisien sesuai dugaan semula namun berdasarkan hasil estimasi variabel *telat* tidak memiliki pengaruh terhadap variabel *rasio patuh*. Pada penelitian sebelumnya, Murray (1995) menemukan bahwa wajib pajak yang terlambat menyampaikan SPT memiliki hubungan dengan perilaku tidak patuh.

Koefisien IMR signifikan menunjukkan terdapat *selection bias*. Koefisien negatif menunjukkan *unobservable* yang berasosiasi dengan seleksi pemeriksaan memiliki hubungan negatif dengan *unobservable* yang berasosiasi dengan rasio kepatuhan.

## 5. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Penelitian ini mempelajari hubungan antara jumlah pemeriksaan dengan rasio kepatuhan perusahaan yang terdaftar pada KPP Wajib Pajak Besar, KPP PMB, dan KPP Minyak dan Gas Bumi dengan menggunakan data hasil pemeriksaan. *Heckman Two Step Estimation* digunakan untuk mengatasi *selection bias*.

Keenam kantor pajak tersebut cenderung memeriksa perusahaan yang berlokasi di luar pulau kantor pajak dan memiliki total biaya yang besar yang digunakan sebagai pengurang penghasilan dalam perhitungan pajak. Di sisi lain, kriteria SPT Tahunan yang memiliki kemungkinan diperiksa lebih besar adalah SPT Tahunan yang menyatakan rugi, melewati batas waktu pelaporan, dan pembayaran pajak yang lebih rendah dari rata-rata pembayaran tahunan.

Pada tahap kedua, penelitian ini melakukan estimasi persamaan kepatuhan dengan menjadikan pengaruh jumlah pemeriksaan terhadap rasio kepatuhan sebagai perhatian utama.

Menghadapi sulitnya menentukan kemungkinan pemeriksaan (*probability of audit*) yang sebenarnya, perusahaan menentukan kemungkinan pemeriksaan secara subjektif menggunakan pengalaman masa lalunya. Hal ini berakibat pengalaman pemeriksaan akan berpengaruh terhadap rasio kepatuhan. Hal tersebut dikonfirmasi oleh hasil estimasi persamaan kepatuhan. Selain itu, hasil estimasi persamaan kepatuhan menunjukkan bahwa peningkatan aset dan tarif pajak berpengaruh negatif terhadap rasio kepatuhan, sedangkan variabel *telat* ditemukan tidak memiliki hubungan dengan kepatuhan.

Untuk meningkatkan efektifitas pemeriksaan, kantor pajak sebaiknya melaksanakan pemeriksaan untuk beberapa tahun pajak secara sekaligus kepada perusahaan yang belum pernah diperiksa sebelumnya. Melihat hubungan positif antara jumlah pemeriksaan sebelumnya dan rasio kepatuhan, perusahaan yang tidak pernah diperiksa patut diduga memiliki rasio kepatuhan yang rendah. Pemeriksaan untuk beberapa tahun pajak sekaligus diharapkan dapat meningkatkan rasio kepatuhan perusahaan tersebut di masa depan.

## 6. DAFTAR PUSTAKA

- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J., Blackwell, C., & McKee, M. (2004). Audit selection and firm compliance with a broad-based sales tax. *National Tax Journal*, 57(2), 209-227.
- Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M. (2004). The effects of communication among taxpayers on compliance. *Georgia State University*, (September), 1-15. Retrieved from [http://aysps.gsu.edu/Publications/2004/alm/communication\\_compliance.pdf](http://aysps.gsu.edu/Publications/2004/alm/communication_compliance.pdf)
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment : An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Birskyte, L. (2013). Effects of tax auditing : Does deterrent deter ? *Research Journal of Economics, Business and ICT*, 8(2), 1-8.
- Blaufus, K., Hundsdoerfer, J., Jacob, M., & Sünwoldt, M. (2016). Does legality matter ? The case of tax avoidance and evasion. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 127, 182-206. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2016.04.002>
- DeBacker, J., Heim, B. T., Tran, A., & Yuskavage, A. (2015). Legal enforcement and corporate behavior: An analysis of tax aggressiveness after an audit. *The Journal of Law and Economics*, 58(2), 291-324. <https://doi.org/10.1086/684037>
- Graetz, M.J., & Wilde, L. (1985). The Economic of Tax Compliance : Fact and Fantasy. *National Tax Journal*, 38(3), 355-363
- Heckman, J. J. (1979). Sample selection bias as a specification error. *Econometrica*, 47(1), 153-161.
- Hoopes, J. L., Mescall, D., & Pittman, J. A. (2012). Do IRS audits deter corporate tax avoidance? *The Accounting Review*, 87(5), 1603-1639. <https://doi.org/10.2308/accr-50187>
- Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L., & Pitters, J. (2009). Sequences of audits , tax compliance , and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, 30(3), 405-418. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2008.10.004>
- Kementerian Keuangan (2013). Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan
- Lestari, T. (2015). *Pengaruh Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan Dalam Memenuhi Kewajiban Perpajakan (Studi Kasus Pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Sumedang)*. Universitas Widyatama.
- Lipatov, V. (2012). Corporate tax evasion : The case for specialists. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 81(1), 185-206. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2011.09.015>
- Marina, D. (2016). *Pengaruh Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan (Suatu Studi Pada Kantor Pelayanan Pajak Bandung)*.
- Marrelli, M. (1984). On indirect tax evasion. *Journal of Public Economics*, 25(1-2), 181-196. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(84\)90050-1](https://doi.org/10.1016/0047-2727(84)90050-1)

- Mittone, L. (2006). Dynamic behaviour in tax evasion : An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, 35, 813–835. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2005.11.065>
- Mittone, L., Panebianco, F., & Santoro, A. (2017). The bomb-crater effect of tax audits: Beyond the misperception of chance. *Journal of Economic Psychology*, 61, 225–243. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.04.007>
- Murray, M. N. (1995). Sales tax compliance and audit selection. *National Tax Journal*, 48(4), 515–530.
- Neck, R., Uwe, J., & Schneider, F. (2012). Tax avoidance versus tax evasion : On some determinants of the shadow economy. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 104–117. <https://doi.org/10.1007/s10797-011-9197-5>
- Nur-tegin, K. D. (2008). Determinants of business tax compliance. *The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy*, 8(1), 1–26. <https://doi.org/10.1515/1935-1682.2917>
- Nuryanah, S., & Christine (2009). Income Tax Gap : Kajian Deskriptif atas Koreksi Pajak di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 6(2), 221-244
- Republik Indonesia. (2007). Undang-Undang Republik Indonesia No 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Lembaran Negara RI Tahun 2007 Nomor 85
- Saad, N. (2014). Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: Taxpayers' view. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109(1), 1069–1075. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.12.590>
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. *National Tax Journal*, 58(4), 643–663. <https://doi.org/10.17310/ntj.2005.4.02>
- Snow, A., & Warren Jr., R. S. (2005). Tax Evasion Under Random Audits with Uncertain Detection. *Economics Letters*, 88, 97–100. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2004.12.026>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2011). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE -85/PJ/2011 tanggal 15 November 2011 tentang Kebijakan Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2013). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE -11/PJ/2013 tanggal 26 Maret 2013 tentang Rencana dan Strategi Pemeriksaan Tahun 2013.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2013). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE -28/PJ/2013 tanggal 11 Juni 2013 tentang Kebijakan Pemeriksaan.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2014). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE -28/PJ/2013 tanggal 21 Maret 2014 tentang Rencana dan Strategi Pemeriksaan Tahun 2014.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2016). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE -06/PJ/2016 tanggal 26 Februari 2016 tentang Kebijakan Pemeriksaan.
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1975). Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. *Utility, Probability, and Human Decision Making*, 185(4157), 141–162. [https://doi.org/10.1007/978-94-010-1834-0\\_8](https://doi.org/10.1007/978-94-010-1834-0_8)
- Wahda, N. S. ., Bagianto, A., & Yuniati. (2018). Pengaruh Pemeriksaan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dan Dampaknya Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Penghasilan Badan. *Jurnal Ilmiah Manajemen Ekonomi Dan Akuntansi*, 2(2), 115–143.
- Webley, P. (1987). Audit probabilities and tax evasion in a business simulation. *Economics Letters*, 25, 267–270.
- Yusof, N. A. M., Lai, M. L., & Yap, B. W. (2014). Tax Noncompliance Among Small and Medium-Enterprises In Malaysia: Tax Audit Evidence. *Journal of Applied Accounting Research*, 15(2), 215–234. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/jAAR-02-2013-0016>