

KEPUTUSAN KEPATUHAN PAJAK DITINJAU DARI POSTUR MOTIVASI WAJIB PAJAK DAN STRATEGI AUDIT PAJAK

Elen Puspitasari

Progdi Akuntansi FEB Universitas Stikubank Semarang
elenmeiranto@yahoo.com

Wahyu Meiranto

Progdi Akuntansi FEB Universitas Diponegoro Semarang
genthonkcakep_2000@yahoo.com

ABSTRAK

Studi keputusan kepatuhan pajak ini ditujukan untuk menguji dan menginvestigasi bagaimana pengaruh dari postur motivasi dan strategi audit pajak ke dalam sebuah riset eksperimen. Postur motivasi wajib pajak terdiri dari lima sikap mental yang terbagi ke dalam orientasi positif dan *defiance*. Strategi audit pajak dalam penelitian eksperimen ini dibagi ke dalam *treatment* strategi audit random dan strategi audit fixed.

Penelitian ini merupakan sebuah studi eksperimen yang menempatkan variabel strategi audit pajak sebagai variabel eksperimen dan postur motivasi sebagai variabel kovariat terhadap variabel dependen keputusan kepatuhan pajak. Oleh karena itu, riset eksperimen ini menggunakan Desain Eksperimen dengan *Covariate*. Subyek dalam eksperimen ini adalah wajib pajak yang memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak dan mempunyai pengalaman dalam pelaporan Surat Pemberitahuan. Teknik analisis yang digunakan adalah *Analysis of Covariate*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa postur motivasi sebagai faktor penyerta (kovarian) tidak mempengaruhi keputusan kepatuhan pajak. Penelitian ini membuktikan bahwa strategi audit pajak mempengaruhi keputusan kepatuhan pajak. Wajib pajak yang diberikan *treatment* strategi audit *fixed* lebih patuh dibandingkan wajib pajak yang diberikan *treatment* strategi audit random.

Kata Kunci: Keputusan Kepatuhan Pajak, Postur Motivasi, Strategi Audit Pajak

ABSTRACT

This study on tax compliance decisions are behavioral accounting research on taxation is aimed to examine and investigates the influence of postures motivation and strategy of tax audit into a research experiment. Taxpayers motivational posture consists of five stances which is divided into a positive and defiance orientation. Strategy of tax audit in this experimental study were divided into treatment fixed and random audit strategy.

This research is an experimental study that conducted the variable strategy of tax audit as experimental variables and posture motivation as a covariate variable on the dependent variable of tax compliance decisions. Therefore, this experimental research uses The Design of Experiments with Covariate. The subjects

in the experiment are the taxpayer who has a tax ID (NPWP) and have experience in reporting their tax revenue. The analysis technique used was Analysis of covariate (ANCOVA).

The results showed that the posture of motivation as concomitant factors (covariates) does not affect tax compliance decisions. This study proves that the strategy of tax audits affect tax compliance decisions. Taxpayer information given fixed audit strategy more obedient than the taxpayers who supplied information random audit strategy.

Keywords: *tax compliance decisions, motivational postures, strategy of tax audit*

PENDAHULUAN

Negara-negara di Asia Tenggara yang tergabung di dalam organisasi ASEAN tidak lama lagi akan menerapkan ASEAN *Economic Community* (AEC) pada tahun 2015. AEC di bidang ekonomi ditujukan untuk meningkatkan perekonomian di kawasan Asia Tenggara dengan meningkatkan daya saing di kancan internasional. Hal ini ditujukan agar perekonomian bisa tumbuh merata, taraf hidup masyarakat meningkat, dan yang paling utama adalah mengurangi kemiskinan. Terdapat enam elemen inti untuk mewujudkan tujuan AEC tersebut, yaitu kebijakan persaingan usaha, perlindungan terhadap konsumen, hak atas kekayaan intelektual, pengembangan infrastruktur, perpajakan, dan *e-commerce* (*The ASEAN Secretariat, 2011*).

Oleh karena itu, pemerintah, pengusaha, dan segenap pemangku kepentingan harus bersatu di dalam menghadapi ASEAN *Economic Community* (AEC). AEC merupakan sebuah peluang emas, bukan suatu ancaman yang perlu ditakuti. Negara-negara anggota ASEAN telah berkomitmen untuk memperkenalkan keenam elemen inti tersebut di kawasan masing-masing agar mampu bersaing. Usaha Kecil dan Menengah (UKM) atau *Small and Medium Enterprises* (SMEs) merupakan tulang punggung perekonomian negara-negara ASEAN. Perkembangan UKM memberikan kontribusi yang nyata terhadap pertumbuhan ekonomi yang berkelanjutan.

Penelitian ini meneliti elemen inti AEC yang kelima, yaitu perpajakan (*taxation*) yang berkaitan dengan keputusan kepatuhan pajak melalui metode riset eksperimen. Partisipan dalam penelitian ini adalah Wajib Pajak yang memiliki usaha

atau sebagai wirausaha. Mereka memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan mempunyai pengalaman dalam pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT).

Organization for Economic and Cooperation Development (OECD) berpendapat bahwa *tax compliance* merupakan permasalahan yang penting. Kepatuhan pajak (OECD, 2010) merupakan permasalahan yang berkaitan dengan bagaimana memasukkan dan melaporkan semua informasi tepat pada waktunya, mengisi secara benar jumlah pajak terhutang dan membayar pajak pada waktunya tanpa ada tindakan pemaksaan (Palil, 2005a, b). Hal tersebut menunjukkan bahwa kesadaran dan pemahaman perpajakan oleh wajib pajak merupakan kunci dari kepatuhan pajak.

Kepatuhan pajak (*tax compliance*) merupakan hasil dari suatu kontrak secara psikologis. Kepatuhan pajak merupakan implikasi dari adanya sebuah hubungan kontraktual antara kewajiban (*duties*) dan hak (*rights*) dari masing-masing pihak yang melakukan kontrak tersebut, yaitu WP (*taxpayers*) dan negara (*state*). WP akan melaporkan besarnya penghasilan yang diperoleh sesuai dengan ketentuan fiskal yang telah ditetapkan oleh pemerintah, dengan catatan akan menerima fasilitas publik yang sebanding dengan besarnya pajak yang telah dikeluarkan dalam proses legitimasi yang wajar (Feld dan Frey, 2007).

Kepatuhan pajak akan selalu menarik untuk diteliti, meskipun beberapa peneliti sebelumnya telah mencoba untuk mengembangkan model kepatuhan pajak (Alabede *et al.*, 2011). Menurut Torgler (2002), studi mengenai keputusan kepatuhan pajak akan terus berkembang secara luas dengan menggunakan berbagai pendekatan teori, variabel, dan metode penelitian. Hasil pengujian secara empiris dan teoritis membuktikan bahwa kepatuhan pajak dipengaruhi oleh berbagai faktor (Alm *et al.*, 2012).

Keputusan kepatuhan pajak dalam riset eksperimen Alm dan McKee (1998) diklasifikasikan ke dalam dua kategori perilaku individu WP, yaitu berdasarkan pendekatan internal (*moral behavior*) dan eksternal (*government decision*). Hasil penelitian membuktikan bahwa perilaku moral (internal) yang berasal dari dalam individu WP tidak dapat diabaikan dalam keputusan kepatuhan pajak. WP yang memiliki komitmen kuat terhadap norma sosial cenderung akan berperilaku lebih patuh (Hanno dan Violette, 1996).

Pendekatan internal berkaitan dengan faktor fungsional yang bersifat personal (*intrinsic*), seperti pertimbangan moral (Bobek dan Hatfield, 2003; Torgler, 2002; Alm dan McKee, 1998; Reckers *et al.*, 1994) dan postur motivasi (Braithwaite, 2003). Faktor ekstrinsik meliputi sikap wajib pajak atas keputusan pemerintah (Alm dan McKee, 1998) yang berkaitan dengan aturan dan sistem perpajakan. Aturan perpajakan (Efebera *et al.* 2004) meliputi ketentuan akan tariff pajak, pendapatan tidak kena pajak (*non-taxable income*), sanksi dan audit pajak .

Reputasi DJP yang kurang baik di mata masyarakat sejak tertangkapnya oknum-oknum yang menyalahgunakan wewenangnya telah ditindaklanjuti oleh DJP. DJP memberikan dukungan kepada yang berwenang dalam melakukan kegiatan pemberantasan korupsi di lingkungan DJP. Hal ini dilakukan agar wajib pajak yang berpenghasilan cukup tidak mundur sebagai wajib pajak patuh dengan alasan banyaknya oknum pegawai pajak yang tertangkap tangan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Oleh karena itu, DJP sedang dalam pengembangan *Compliant Model*, yaitu suatu skema yang digunakan untuk mendeteksi kepatuhan wajib pajak dan kinerja pegawai pajak (Berita Pajak, 1 Januari 2013, diakses melalui www.pajak.go.id).

Kesulitan yang mendasar dalam penelitian kepatuhan pajak secara empiris adalah ketersediaan informasi yang detail dan reliabel mengenai pilihan keputusan kepatuhan individu wajib pajak. *Compliance measurement* dalam OECD *Tax Guidance Series* (2001) merekomendasikan untuk menggunakan desain eksperimen yang dianggap sebagai metode pengumpulan data yang ideal dalam penelitian kepatuhan pajak (Togler, 2002; Fallan, 1999; Ghosh dan Crain, 1995). Desain eksperimental akan mengarahkan peneliti untuk menemukan hubungan kausalitas yang mempengaruhi perilaku wajib pajak dalam keputusan kepatuhan pajak.

Penelitian keputusan kepatuhan pajak ini menggunakan pendekatan baru sebagai faktor internal dalam menentukan kepatuhan pajak, yaitu *motivational postures theory* (Braithwaite, 2003). Teori ini merupakan sebuah pendekatan baru dalam rangka meningkatkan kepatuhan pajak dengan menggunakan metode psikologis individu wajib pajak yang dikembangkan oleh Valerie Braithwaite pada tahun 1995. Postur motivasi merupakan sikap mental yang diekspresikan wajib pajak

secara terbuka kepada otoritas pajak berkaitan dengan kebijakan pajak yang berlaku (Braithwaite, 2003).

Postur motivasi terdiri dari lima sikap mental (postur) yang terbagi ke dalam orientasi positif dan *defiance*. Postur *commitment* dan *capitulation* merefleksikan WP yang memiliki orientasi positif terhadap otoritas pajak. Sedangkan postur *resistance*, *disengagement*, dan *game playing* menggambarkan WP yang berorientasi *defiance* atau cenderung melakukan perlawanan terhadap kebijakan-kebijakan yang diatur oleh otoritas pajak.

Faktor eksternal dalam penelitian kepatuhan pajak ini merupakan *extrinsic factor* yang berkaitan dengan peraturan perpajakan (Alm dan McKee, 1998), yaitu strategi audit pajak. Strategi audit pajak dalam penelitian eksperimen ini dibagi ke dalam dua level perlakuan, yaitu strategi audit random dan fixed. Strategi audit random merupakan strategi audit yang bersifat acak dengan tingkat ketidakpastian audit yang lebih tinggi, karena setiap wajib pajak memiliki kemungkinan yang sama untuk diperiksa, jika dibandingkan dengan strategi audit yang bersifat *fixed*. Informasi strategi audit pajak merupakan faktor kunci dalam penelitian eksperimen studi keputusan kepatuhan pajak (Alm *et al.*, 1993).

Strategi audit random akan meningkatkan kepatuhan pajak (Asnawi, 2011; Alm dan Mc Kee, 2006). Hal ini dikarenakan probabilitas dari ketidakpastian akan dilakukan pemeriksaan yang tinggi menimbulkan kehati-hatian pembayar pajak dalam melaporkan penghasilannya (Reinganum dan Louis, 1985). Namun, Alm *et al.* (1993) menyatakan bahwa strategi audit fixed akan lebih efektif dalam meningkatkan kepatuhan pajak. Hal ini dapat terjadi, jika pada saat penetapan kriteria pemeriksaan yang ditetapkan sebelum wajib pajak melaporkan penghasilannya mengandung informasi yang tepat.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Landasan Teori

Motivational Postures Theory

Postur motivasi menjabarkan lima sikap (*attitude*) utama dalam perilaku kepatuhan pajak. Postur motivasi menerangkan sikap mental dari dalam diri individu wajib pajak (*taxpayers*) yang secara ekspresif (terbuka) ditunjukkan oleh wajib pajak

kepada otoritas pajak atas sistem, struktur, dan tata cara perpajakan yang berlaku (Braithwaite, 2003:16). Postur motivasi digunakan dalam penelitian perilaku kepatuhan pajak dengan tujuan untuk menangkap sikap yang dimiliki oleh wajib pajak atas regulasi yang telah ditetapkan oleh otoritas pajak.

Braithwaite (2003:17) menyatakan bahwa otoritas pajak memiliki legitimasi yang legal, namun hal tersebut tidak menjamin adanya legitimasi secara psikologis kepada wajib pajak. Wajib Pajak baik secara individu maupun kelompok akan melakukan tindakan evaluasi terhadap sistem perpajakan yang telah ditetapkan oleh otoritas. Selanjutnya, mereka akan menentukan posisi sikap mereka atas kebijakan tersebut. Situasi tersebut di dalam konsep psikologi disebut dengan *social distance* (Bogardus, 1928 dalam Braithwaite, 2003:18). *Social distance* akan menentukan tingkat penerimaan dan penolakan wajib pajak terhadap sistem perpajakan yang selanjutnya akan mempengaruhi perilaku kepatuhan mereka.

Postur motivasi terbentuk dari posisi (*distance*-jarak) antara wajib pajak dengan regulator dan regulasinya yang menimbulkan *beliefs, feelings* dan *attitude* yang saling berkaitan (*interconnected*). Lima postur motivasi yang telah diidentifikasi oleh Braithwaite (2003:18) merupakan komponen penting dalam kepatuhan pajak dibagi menjadi dua bagian orientasi. Dua postur dari bagian pertama merefleksikan orientasi yang positif terhadap otoritas, yaitu postur motivasi *commitment* dan *capitulation*. Sedangkan tiga postur dari bagian kedua menggambarkan perlawanan (*defiance*) terhadap sistem perpajakan, yaitu postur motivasi *resistance, disengagement* dan *game playing*.

Keputusan Kepatuhan Pajak

Compliance diartikan sebagai suatu kepatuhan yang didasarkan pada harapan akan suatu imbalan. Kepatuhan merupakan usaha untuk menghindarkan diri dari hukuman yang mungkin dijatuhkan. Kepatuhan akan muncul, apabila terdapat pengawasan yang ketat terhadap pelaksanaan kaedah-kaedah hukum yang berlaku. Kemungkinan akan diperiksa dan diberikan sanksi merupakan bagian dari faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak.

Beberapa otoritas pajak, seperti IRS (2009), ATO (2009) dan IRB (2009) mendefinisikan kepatuhan pajak sebagai kemampuan atau kesanggupan dan kemauan wajib pajak untuk mematuhi peraturan pajak, mengungkapkan jumlah dan

sumber penghasilan yang sesungguhnya setiap tahun, dan membayar pajak dalam jumlah yang benar dan tepat waktu. *Organization for Economic and Cooperation Development* (OECD, 2001) menyatakan bahwa permasalahan mengenai kepatuhan pajak berkaitan dengan bagaimana memasukkan dan melaporkan semua informasi dengan tepat pada waktunya, mengisi secara benar jumlah pajak terhutang dan membayar pajak pada waktunya tanpa ada tindakan pemaksaan (Palil, 2005a).

Strategi Audit Pajak

Audit pajak adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data, dan atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan (Mardiasmo, 2011). Berdasarkan UU Nomor 6 Tahun 1983 diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dinyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Alm *et al.* (1993) mengemukakan bahwa terdapat beberapa cara atau strategi untuk melakukan pemeriksaan (audit) pajak, yaitu seleksi strategi audit *Random* dan *Fixed*. Strategi *fixed* terdiri dari strategi *Cutoff*, *Conditional Future Audit*, dan *Conditional Back Audit*. Strategi *random audit* memiliki tingkat ketidakpastian audit yang lebih tinggi, karena setiap wajib pajak memiliki kemungkinan yang sama untuk diperiksa dibandingkan dengan strategi audit yang bersifat *fixed*. Audit random mensyaratkan bahwa otoritas pajak menggunakan informasi dari pelaporan pendapatan yang telah disampaikan oleh wajib pajak di dalam menentukan siapa yang akan terpilih untuk dilakukan audit.

Strategi audit *Cutoff* (CoF) merupakan strategi yang dipilih oleh otoritas pajak dengan memberikan pengumuman bahwa setiap WP yang melaporkan kurang dari atau sama dengan jumlah pendapatan kena pajak sebagai tingkat *cutoff* akan dilakukan audit dengan tingkat kepastian yang tinggi. Strategi audit *Conditional Future* (CFA) merupakan strategi dimana otoritas pajak memanfaatkan informasi masa lalu (historis) pembayar pajak dalam menentukan target atau menetapkan siapa WP yang akan diaudit. Strategi audit *Conditional Back* (CBA) menetapkan WP yang akan diaudit berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan pada saat ini.

Pengembangan Hipotesis

Postur Motivasi Wajib Pajak terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak

Beberapa penelitian empiris terhadap postur motivasi secara khusus telah dipublikasikan oleh Braithwaite (2003) ke dalam buku *Taxing Democracy*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa postur (sikap mental individu wajib pajak) yang berbeda dapat mempengaruhi keputusan kepatuhan pajak. Postur motivasi dapat berubah sesuai dengan situasi dan kondisi dari hubungan yang tercipta antara wajib pajak dan otoritas pajak. Oleh karena itu, perlu kiranya suatu penelitian yang digunakan untuk menguji apakah postur *commitment* dan *capitulation* yang berorientasi positif dan postur *resistance*, *disengagement*, dan *game playing* yang berorientasi *defiance* akan berpengaruh terhadap tingkat keputusan kepatuhan wajib pajak di Indonesia.

Hipotesis 1:

Keputusan Kepatuhan Pajak akan lebih tinggi pada wajib pajak yang memiliki postur motivasi berorientasi positif dibandingkan dengan wajib pajak yang memiliki postur motivasi berorientasi *defiance*.

Strategi Audit Pajak terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak

Strategi audit pajak merupakan faktor eksternal yang dihadapi oleh wajib pajak. Strategi audit pajak merefleksikan salah satu dari efek deterrent, dimana wajib pajak akan cenderung untuk menghindari dilakukan pemeriksaan pajak. Alm *et al.* (1993) mengemukakan bahwa informasi yang berkaitan dengan cara atau strategi untuk melakukan seleksi (pemilihan) audit pajak yang tepat akan berpengaruh pada keputusan kepatuhan pajak. Penentuan strategi audit pajak dilakukan dengan memilih strategi audit *random* atau strategi audit *fixed*.

Menurut Alm *et al.* (1993), strategi audit random merupakan strategi audit yang paling sederhana dan sering digunakan. Asnawi (2011), Ghosh dan Crain (1996), Beck, *et al.* (1991) menyatakan bahwa wajib pajak yang berada pada strategi audit random merasakan kondisi ketidakpastian dan cenderung akan menghindari risiko pinalti. Namun, Alm *et al.* (1993) menyatakan bahwa informasi yang disampaikan oleh otoritas pajak yang berkaitan dengan strategi audit *fixed* akan lebih berpengaruh pada keputusan kepatuhan pajak. Oleh karena itu, strategi audit *fixed* dinilai paling efektif dalam meningkatkan kepatuhan pajak.

Hipotesis 2:

Keputusan Kepatuhan Pajak akan lebih tinggi pada wajib pajak yang diberikan perlakuan strategi audit *fixed* dibandingkan dengan wajib pajak yang diberikan perlakuan strategi audit *random*.

METODE PENELITIAN

Setting Penelitian

Penelitian keputusan kepatuhan pajak ini sejalan dengan metode riset yang direkomendasikan oleh OECD (2001) dalam *Tax Guidance Series*, yaitu menggunakan desain eksperimen (Togler, 2002; Fallan, 1999). Penelitian eksperimen ini merupakan penelitian dengan *setting* eksperimen laboratorium. Riset eksperimen ini dilakukan dalam situasi yang diatur dan dilakukan manipulasi secara langsung terhadap faktor eksternal wajib pajak, yaitu variabel independen strategi audit pajak, sehingga dapat ditentukan pengaruh kausalitas dari variabel independen terhadap dependen. Faktor internal wajib pajak dalam penelitian ini adalah variabel postur motivasi yang bersifat sebagai faktor penyerta (kovariat) yang memiliki kemungkinan mempengaruhi (*confounding effect*) variabel dependen keputusan kepatuhan pajak. Oleh karena itu, faktor penyerta tersebut tidak mampu dikendalikan oleh eksperimenter. Sehingga, penelitian eksperimen ini secara metodologis disebut *quasi experimental design*.

Subyek Eksperimen

Subyek eksperimen atau partisipan yang digunakan dalam penelitian ini adalah 111 (seratus sebelas) Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang memiliki penghasilan yang diperoleh dari melakukan usaha sendiri. Mereka memiliki NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) dan memiliki pengalaman dalam melaporkan kewajiban pajaknya. Hal ini dilakukan dengan tujuan untuk mengeliminasi kelemahan riset eksperimen dalam hal validitas eksternal yang rendah. Seleksi partisipan dalam riset eksperimen ini telah memenuhi prinsip-prinsip dasar pencarian partisipan.

Desain Eksperimen

Desain yang digunakan dalam penelitian ini adalah Desain Quasi Eksperimen *Between-Subject with Covariate* dengan metode *random assignment*. Variabel postur motivasi merupakan variabel *covariate*, yaitu variabel yang tidak dapat dikontrol

dalam sebuah riset eksperimen, namun variabel tersebut memiliki kemungkinan mempengaruhi hasil pada variabel dependen. Variabel independen atau variabel eksperimen yang mendapatkan perlakuan dalam riset eksperimen ini adalah variabel strategi audit pajak yang akan diberikan dua level perlakuan (*treatment*). Setiap partisipan hanya akan memperoleh satu level perlakuan dari masing-masing variabel eksperimen.

Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Keputusan Kepatuhan Pajak yang merupakan keputusan etis yang dibuat oleh wajib pajak untuk menyatakan besarnya jumlah penghasilan yang akan dikenakan pajak. Keputusan kepatuhan pajak pada riset eksperimen ini diukur dari keputusan (*decision*) atau respon partisipan dalam melaporkan jumlah penghasilannya dari level perlakuan (*treatment*) atau manipulasi yang diberikan dalam satuan prosentase.

Variabel independen dalam penelitian ini adalah faktor eksternal dan internal wajib pajak. Faktor eksternal merupakan variabel independen yang mendapatkan perlakuan (*treatment*) atau dinamakan sebagai variabel eksperimen, yaitu variabel strategi audit pajak. Sedangkan faktor internal wajib pajak adalah variabel postur motivasi yang tidak dilakukan level *treatment* oleh eksperimenter (variabel *covariate*).

Tabel I Variabel Penelitian

Fungsi Variabel	Variabel Penelitian	Kode (Level)
Dependen	KEPUTUSAN KEPATUHAN PAJAK	KEPUTUSAN
Independen (Eksperimen)	STRATEGI AUDIT PAJAK	STRA (1) Random Audit (SAR) (2) Fixed Audit (SAF)
Independen (Kovariat)	POSTUR MOTIVASI	POSTMTV

Sumber: Dikembangkan untuk penelitian ini.

Strategi audit pajak didefinisikan sebagai strategi atau cara yang dilakukan oleh otoritas pajak untuk melakukan pemeriksaan atas kebenaran dari setiap laporan penghasilan kena pajak yang akan dilaporkan oleh individu pembayar pajak. Strategi audit dalam penelitian ini terdiri dari dua strategi, yaitu strategi audit random dan

strategi audit fixed. Manipulasi dilakukan dengan memberikan informasi mengenai strategi audit yang sedang berlaku. Variabel strategi audit merupakan variabel non metrik yang diukur dengan menggunakan dua kategori, yaitu kategori 1 untuk strategi audit random (SAR); dan kategori 2 untuk strategi audit fixed (SAF).

Postur motivasi menggambarkan sikap mental (*stances*) yang ditunjukkan dari dalam diri individu wajib pajak secara terbuka kepada otoritas pajak. Pernyataan pada postur *commitment* dan *capitulation* merefleksikan wajib pajak yang berorientasi positif. Sedangkan pernyataan pada postur *resistance*, *disengagement*, dan *game playing* menggambarkan sikap wajib pajak yang berorientasi *defiance* terhadap otoritas pajak. Postur motivasi diukur di awal tahap eksperimen menggunakan instrumen *motivational postures* dalam bentuk kuesioner dengan 29 pernyataan; dengan jawaban dalam skala Likert 1 (sangat tidak setuju) sampai dengan 5 (sangat setuju) yang dikembangkan oleh Braithwaite (2003).

Prosedur Eksperimen

Eksperimen dimulai sesuai dengan tempat dan waktu yang telah ditentukan. Tahap pertama adalah membangun validitas internal *environment*, dimana kenyamanan partisipan mengikuti tahapan eksperimen merupakan hal yang diutamakan. Tahap pengenalan, dimulai dengan pengenalan eksperimenter kepada partisipan, meliputi tujuan penelitian, dan pernyataan sebagai peneliti yang independen bukan sebagai bagian dari fiskus atau otoritas pajak. Eksperimenter memberikan penjelasan tentang prosedur eksperimen yang akan dijalankan.

Tahap penyerahan kuesioner data demografis dan daftar pernyataan postur motivasi. Eksperimenter menyampaikan bahwa daftar pernyataan yang terdapat di kuesioner bukan merupakan soal ujian, sehingga partisipan tidak perlu khawatir atas skor yang dihasilkan. Partisipan membutuhkan waktu paling lama enam puluh menit untuk menyelesaikan tahap ini.

Tahap manipulasi eksperimen, dimana masing-masing partisipan akan memperoleh satu level *treatment* untuk variabel eksperimen (*between subject*). Partisipan pada tahap ini diminta untuk mengambil media eksperimen berupa stimulus eksperimen dalam bentuk kasus atau skenario pajak strategi audit pajak dari kotak eksperimen secara random. Waktu yang diberikan kepada partisipan untuk

memberikan keputusan jumlah penghasilan yang dilaporkan berdasarkan perlakuan (manipulasi) strategi audit yang diterima adalah maksimal sepuluh menit.

Teknik Analisis Data

Statistik deskriptif dalam penelitian ini ditujukan untuk memberikan gambaran dari segi demografis partisipan. Partisipan dalam riset keputusan kepatuhan pajak ini telah memenuhi validitas ekologis, yaitu partisipan sebagai subyek eksperimen dalam riset ini telah mewakili fenomena populasi dari kondisi yang sesungguhnya. Cek manipulasi dilakukan terhadap data yang diperoleh dari partisipan, apakah partisipan paham dan mengerti dengan benar *treatment* yang diberikan kepada partisipan selama mengikuti eksperimen.

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan ANCOVA (*Analysis of Covariance*). Model persamaan yang digunakan untuk menguji hipotesis pertama dan kedua dengan desain *Between-Subject with Covariate* adalah sebagai berikut:

$$DECISION_{ij} = \mu + \alpha STRA_i + \beta POSTMOTIV_j + \varepsilon_{ij}$$

Dimana:

$DECISION_{ij}$: Keputusan Kepatuhan Pajak

μ : Rerata umum

$\alpha STRA_i$: Pengaruh dari level ke-i dari faktor strategi audit pajak (random audit dan fixed audit)

$\beta POSTMOTIV_j$: Koefisien regresi (pengaruh) dari nilai kovariat Postur Motivasi

ε_{ijklm} : *random error*

Analisa pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen keputusan kepatuhan pajak yang mendalam merupakan langkah pembuktian atas hipotesis yang telah diajukan, sehingga perlu dilanjutkan dengan melakukan analisa pada *Pairwise Comparisons* yang dihasilkan dari *Estimated Marginal Means*. Namun, penempatan variabel postur motivasi didalam langkah ANCOVA mengakibatkan output data SPSS tidak menghasilkan *Pairwise Comparisons* dari *Estimated Marginal Means* bagi variabel kovariat tersebut, sehingga pengujian lebih lanjut untuk hipotesis satu menggunakan *Independent-Samples t Test*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji asumsi ANCOVA dalam penelitian ini meliputi *homogeneity of variance*; *linearity*; *multivariate normality*; *lack of fit test* telah dilakukan dengan hasil memenuhi ketentuan yang dipersyaratkan. Hasil uji hipotesis dengan ANCOVA pada **Tabel II** menunjukkan bahwa *main effect* dari variabel postur motivasi (POSTMTV) dengan nilai F sebesar 0.132 dan $p=0.717$ secara statistik tidak signifikan pada 0.05. Sedangkan, variabel Strategi Audit Pajak (STRA) berpengaruh signifikan terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak dengan nilai F sebesar 11.879 dan probabilitas 0.001 (berada di bawah 0.005). Hasil uji tersebut menunjukkan adanya perbedaan keputusan kepatuhan pajak yang signifikan pada level (*treatment*) strategi audit pajak, namun tidak ada perbedaan keputusan kepatuhan pajak yang signifikan pada perbedaan postur motivasi wajib pajak.

Tabel II Hasil Uji ANCOVA

Dependent Variable:KEPUTUSAN

Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	1155.446 ^a	2	577.723	5.947	.004
Intercept	104992.316	1	104992.316	1.081E3	.000
STRA	1153.922	1	1153.922	11.879	.001
POSTMTV	12.864	1	12.864	.132	.717
Error	10490.950	108	97.138		
Total	948025.000	111			
Corrected Total	11646.396	110			

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

Tabel III pada panel statistik menunjukkan rata-rata keputusan kepatuhan pajak untuk partisipan dengan postur motivasi berorientasi positif sebesar 91.92 persen, sedangkan partisipan dengan postur motivasi berorientasi *defiance* memiliki rata-rata keputusan kepatuhan pajak sebesar 91.66 persen. Hal ini menunjukkan tidak terlihat adanya perbedaan rata-rata keputusan kepatuhan pajak yang absolut antara partisipan yang memiliki postur motivasi berorientasi positif dan *defiance*.

Nilai t yang ditunjukkan pada *equal variance assumed* adalah 0.119 dengan probabilitas sebesar 0.905 (*two-tailed*). **Uji hipotesis satu** dalam penelitian ini dilakukan dengan *one-tailed* $H_1: \mu_1 > \mu_2$, dengan *p-value* menjadi 0.4525 yang lebih besar dari $\alpha=0.05$ adalah tidak signifikan. Sehingga keputusan kepatuhan pajak

antara wajib pajak yang memiliki postur motivasi berorientasi positif tidak berbeda dengan wajib pajak yang memiliki postur motivasi berorientasi *defiance*. Dengan demikian tidak terdapat dukungan data statistik untuk **hipotesis satu (H1)**.

**Tabel III Keputusan Kepatuhan Pajak
 Ditinjau dari Postur Motivasi Wajib Pajak**

Statistics					
POSTMTV		N	Mean		
KEPUTUSAN Positif		78	91.9231		
Defiance		33	91.6667		

Independent Samples Test						
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
KEPUTUSAN	Equal variances assumed	.031	.860	.119	109	.905
	Equal variances not assumed			.121	62.532	.904

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

Tabel IV merupakan hasil *Pairwise Comparison* keputusan kepatuhan pajak yang dihasilkan dari *Estimated Marginal Means* pada strategi audit pajak. Hasil uji beda rata-rata keputusan kepatuhan pajak yang diperoleh dari *Estimated Marginal Means* pada wajib pajak yang memperoleh perlakuan pada level strategi audit *fixed* memiliki nilai rata-rata keputusan kepatuhan pajak (μ) sebesar 88.466 persen lebih tinggi dibandingkan dengan wajib pajak yang memperoleh perlakuan pada level strategi audit random dengan $\mu=94.936$ persen dan signifikan pada $p=0.001<0.05$. Hal ini menunjukkan terdapat perbedaan yang signifikan antara keputusan kepatuhan pajak pada wajib pajak yang diberikan perlakuan informasi strategi audit *fixed* dan strategi audit random.

Hasil analisa tersebut mendukung **hipotesis dua (H2)** yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan keputusan kepatuhan pajak berdasarkan informasi strategi audit pajak yang diperoleh wajib pajak. Perbedaan informasi strategi audit yang diterima wajib pajak menghasilkan keputusan kepatuhan pajak yang tidak sama. Wajib pajak yang diberi informasi strategi audit *fixed* memiliki keputusan

kepatuhan pajak yang lebih patuh dibandingkan dengan wajib pajak yang diberikan informasi strategi audit random.

Tabel IV Keputusan Kepatuhan Pajak Berdasarkan Strategi Audit Pajak

Estimated Marginal				
Dependent Variable:KEPUTUSAN				
STRA	Mean	Std. Error	95% Confidence Interval	
			Lower Bound	Upper Bound
random audit	88.466 ^a	1.356	85.779	91.153
fixed audit	94.936 ^a	1.296	92.368	97.505

Pairwise Comparisons						
Dependent Variable:KEPUTUSAN						
(I) stra	(J) stra	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig. ^a	95% Confidence Interval for Difference ^a	
					Lower Bound	Upper Bound
random audit	fixed audit	-6.471 [*]	1.877	.001	-10.192	-2.749
fixed audit	random audit	6.471 [*]	1.877	.001	2.749	10.192

Sumber: Hasil Pengolahan SPSS

KESIMPULAN DAN SARAN

Postur motivasi partisipan dalam penelitian ini tidak mempengaruhi keputusan kepatuhan pajak. Keputusan kepatuhan pajak antara wajib pajak yang memiliki postur orientasi positif tidak berbeda dengan keputusan kepatuhan pajak dari wajib pajak yang memiliki postur motivasi berorientasi *defiance*. Hal ini mengindikasikan bahwa partisipan dalam penelitian ini secara sadar berkomitmen untuk menjadi bagian dari misi yang dijalankan regulator dalam menghimpun pajak dari masyarakat.

Strategi audit pajak berpengaruh terhadap keputusan kepatuhan pajak. Wajib pajak yang diberikan *treatment* strategi audit random memiliki keputusan kepatuhan pajak yang lebih rendah dibandingkan dengan wajib pajak yang diberikan *treatment* strategi audit *fixed*. Oleh karena itu, wajib pajak yang diberikan informasi strategi audit *fixed* memiliki keputusan kepatuhan pajak yang lebih tinggi (lebih patuh). Hal ini disebabkan stimulasi eksperimen strategi audit *fixed* dalam penelitian ini memberikan informasi mengenai kriteria pemeriksaan pajak sebelum wajib pajak menyampaikan laporan penghasilan kena pajaknya.

Riset kepatuhan pajak akan selalu menarik untuk dilakukan penelitian. Postur motivasi sebagai suatu pendekatan baru dalam penelitian kepatuhan pajak di Indonesia masih perlu dilakukan penelitian lebih lanjut. Ketidaksignifikasian hasil uji hipotesis terhadap postur motivasi perlu dikaji lebih lanjut berkaitan dengan kemungkinan adanya anteseden pada variabel postur motivasi terhadap keputusan kepatuhan pajak. Penggunaan variabel kovariat yang lain dalam riset eksperimen masih sangat perlu dipertimbangkan, seperti variabel preferensi risiko dan religiusitas. Pengembangan desain eksperimen untuk riset kepatuhan pajak masih menarik perhatian untuk terus dikembangkan.

DAFTAR PUSTAKA

- Alabede, James O., Ariffin, Z.Z., dan Idris, K. M., 2011, "Individual taxpayers' attitude and compliance behavior in Nigeria: The moderating role of financial condition and risk preference", *Journal of Accounting and Taxation*. Vol. 3(5), pp. 91-104.
- Alm, J., Kirchler, E., dan Muehlbacher, S., 2012, "Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation", *Economic Analysis & Policy*. Vol. 42(2), pp. 133-151.
- Alm, J., dan McKee, M., 1998, "Extending the Lessons of Laboratory Experiments on Tax Compliance to Managerial and Decision Economics", *Managerial and Economics Decision*, Vol. 19, pp. 259-275.
- Asnawi, M., 2011, "Analisis Keputusan Kepatuhan Pajak: Strategi Audit, Tingkat Audit, Probabilita Audit Cerapan dan Etika Wajib Pajak", *Disertasi Tidak Dipublikasikan*, Program Doktor Ilmu-Ilmu Ekonomi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gajah Mada.
- Bobek, D. B., dan Hatfield, R. C., 2003, "An Investigation of the Theory of Planned Behavior and the Role of Moral Obligation in Tax Compliance", *Behavioral Research In Accounting*, Vol. 15, pp. 13-38.
- Braithwaite, V., 2003, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate Publishing Company.
- Efebera, H., Hayes, D. C., Hunton, J. E., dan O' Neil, C., 2004, "Tax Compliance Intentions of Low Income Individual Taxpayers", *Advances in Accounting Behavioral Research*. Vol. 7, pp. 1-25.
- Fallan, L., 1999, "Gender, Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes Toward taxation; An Experimental Approach", *Journal of Business Ethics*, No. 18, pp. 173-184.
- Feld, L. P. dan Frey, B. S., 2007, "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: the Role of Incentives and Responsive Regulation", *Law & Policy*, Vol. 29, No. 1, pp. 102-120.
- Ghosh, D., dan Crain, T. L., 1995, "Ethical Standards, Attitude Toward Risk, and Intentional Noncompliance: An Experimental Investigation", *Journal of Business Ethics*, 14, pp. 353-365.

- Hanno, G. M., dan Violette, 1996, "An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior", *Behavioral Research in Accounting*, Supplement Vol. 8, pp. 57-75.
- Mardiasmo, 2011, *Perpajakan Edisi Revisi 2011*, Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Montgomery, D. C., 2005, *Design and Analysis of Experiments*, 6th Edition, New York: John Wiley & Sons.
- OECD, Organization for Economic and Cooperation Development, 2001, *Compliance Measurement – Practice Note*: 1-23.
- Palil, 2005a, "Does Tax Knowledge Matters In Self-Assesment Systems? Evidence from Malaysian Tax Administrative", *The Journal of American Academy of Business, Cambridge*, No. 2, pp. 80-84.
- Palil, 2005b, "Taxpayers Knowledge: A Descriptive Evidence on Demographic Factors in Malaysia", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra*, Vol. 7, No. 1, pp. 11-21.
- Reckers, Sanders dan Roark, 1994, "The Influence of ethical Attitudes on Taxpayer Compliance", *National Tax Journal*, Vol. 47, No. 4, pp. 825-36.
- Reinganum, J.F., and Louis L. Wilde., 1985, "Income Tax Compliance in a Principal- Agent Framework", *Journal of Public Economics*. Vol. 26, pp. 1-18.
- Sudjana, 2002, *Desain dan Analisis Eksperimen*, Edisi 4, Bandung: Tarsito.
- The ASEAN Secretariat, 2011, *ASEAN Economic Community Factbook*, Jakarta: ASEAN Secretariat.
- Torgler, 2002, "Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in Experiments", *Journal of Economics Surveys*. Vol. 16, No. 5, pp. 657-683.