

**FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KEPATUHAN PAJAK,
DENGAN PENDEKATAN PERILAKU DAN ETIKA
(Studi Empiris Pada Perusahaan PMA Yang Terdaftar
Di Kanwil DJP Jakarta Khusus)**

Deden Tarmidi dan Waluyo

Fakultas Ekonomi Universitas 17 Agustus 1945 dan Universitas Mercu Buana

Email: paskident@yahoo.com dan waluyo9@yahoo.com

ABSTRACT

The purpose of this research is examine the factors that affect tax compliance, with the approach Theory of Planned Behavior (TPB) and ethics. The fact that tax compliance is still low in Indonesia, including foreign investment companies (PMA). Variables used for this research based on some previous research such as Schifter and Ajzen (1985), Ajzen (1991), Recker (1994), Hanno and Violette (1996), Blanthorne (2000), Bobek and Hatfield (2003) Ajzen and Fishbein (2005), Trivedi et. al. (2005), Mustikasari (2007), Hutagaol (2007), Harinurdin (2009), Wangsa (2009), Ernawati and Purnomosidhi (2011), and Damayanti (2012) with slight modification. The samples of this research consisted of one hundred and fifty tax professional as a representative of foreign investment company (PMA) in Kanwil DJP Jakarta Khusus. Structural Equation Modeling (SEM) was used for data analysis. The result showed that ethics of tax professional as PMA representative contributes a significant positive to tax compliance. The empirical results show that in order to improve tax compliance behavior of taxpayers, ethics in environment must continue to growed, Directorate General of Taxation can conduct a psychological approach to the taxpayer in order to further improve compliance in implementing their taxation .

Keywords: *Theory of Planned Behavior, Ethics, Tax Compliance*

PENDAHULUAN

Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir menjadi Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) mengatur semua hal dasar dan penting dalam perpajakan di Indonesia selain ketentuan perpajakan lain yang menyempurnakannya. Peraturan tersebut dibuat agar penerimaan negara dari pajak tetap terkontrol karena pajak merupakan sumber penerimaan negara terbesar. Dengan ketentuan perpajakan tersebut seharusnya semua Wajib Pajak mematuhiya apalagi dengan motivasi positif yang dapat dinikmati Wajib Pajak Patuh bahkan atau dengan motivasi negatif seperti sanksi, denda bahkan pidana untuk Wajib Pajak yang melakukan *economics crime*. Meskipun menurut Kristiaji, Toni & Yanuar (2013; 8) bahwa perspektif *economics crime* hanya terfokus kepada kepatuhan secara paksaan (*enforced compliance*) dan mengabaikan aspek kepatuhan pajak secara sukarela (*voluntary compliance*).

Fakta kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia masih rendah dikatakan Petrus (Plasa MSN, 2012) bahwa baru 41,67% dari 60 juta Wajib Pajak Orang Pribadi dan 10,4%

Wajib Pajak Badan yang membayar dan melaporkan Surat Pemberitahuan dari 5 Juta badan usaha yang seharusnya mampu membayar pajak. Termasuk di dalamnya adalah Wajib Pajak PMA (Penanaman Modal Asing), seperti yang diungkapkan Sumardjito (Liputan6.com, 2013) bahwa ada sekitar 51% lebih perusahaan PMA (Penanaman Modal Asing) belum patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Kewajiban Perpajakan yang dimaksud tentu saja bukan hanya dalam pelaporan SPT (Surat Pemberitahuan) namun juga kewajiban perpajakan lainnya seperti melaporkan transaksi usaha, menghitung pajak terutang sesuai ketentuan perpajakan, menyetor pajak tepat waktu dan lain sebagainya.

Tabel 1 . Indeks Kepatuhan Penyampaian SPT Tahunan Perusahaan PMA yang terdaftar di KPP PMA Satu – KPP PMA Enam

| | Tahun 2010 | Tahun 2011 | Tahun 2012 |
|------------------------------------------|------------|------------|------------|
| Jumlah Wajib Pajak dengan Status Aktif | 5.335 | 5.073 | 4.646 |
| Jumlah Penyampaian SPT Tahunan | 4.287 | 3.972 | 3.113 |
| Indeks Kepatuhan Penyampaian SPT Tahunan | 83% | 81% | 69% |

Kurangnya kesadaran perusahaan PMA untuk patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya seolah tidak sejalan dengan harapan Pemerintah yang telah memberikan kebijakan pajak kepada perusahaan PMA. Kebijakan tersebut diberikan Pemerintah demi terciptanya iklim investasi yang kondusif bagi penanaman modal asing dengan harapan untuk mempercepat pertumbuhan perekonomian Indonesia (Hartono dan Setyowati; 2009). Hal tersebut menjadi alasan pertama Peneliti melakukan penelitian ini khususnya pada Wajib Pajak yang merupakan perusahaan PMA (Penanaman Modal Asing).

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan Wajib Pajak. Hutagaol et.al (2006) menyatakan bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi kepatuhan Wajib Pajak seperti sanksi perpajakan, persepsi penggunaan uang pajak secara transparan dan akuntabilitas perlakuan perpajakan yang adil, penegakan hukum dan database. Rendahnya pemahaman akuntansi pajak juga menjadi penyebab rendahnya kepatuhan Wajib Pajak (Ernawati dan Wijaya, 2011). Sedangkan menurut Wangsa (2009) bahwa administrasi perpajakan yang dipermudah dan penurunan tarif tidak akan memberikan pengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak tanpa dibarengi dengan peningkatan moral dan etika dari Wajib Pajak, karena moral dan etika sangat berpengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak.

Budiamanto (1999) menjelaskan bahwa kepatuhan merupakan suatu aspek perilaku manusia (Wajib Pajak) dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Pendekatan psikologis kepada Wajib Pajak harus dilakukan oleh otoritas pajak suatu negara agar masyarakatnya patuh (Feld dan Frey, 2002). Sejalan dengan Trivedi, Shehata & Mestelman (2005) yang mengungkapkan bahwa selain pemeriksaan dan denda, faktor psikologis (termasuk norma dan etika) juga penting, meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak mungkin dapat tercapai dengan strategi pendekatan psikologis kepada Wajib Pajak. Menurut Wangsa (2009) dengan mempertimbangkan nilai moral dan etika Wajib Pajak akan memberikan efek positif bagi otoritas pajak untuk mencapai kepatuhan pajak selain dari aspek reformasi dan administrasi pajak.

Beberapa penelitian yang menguji faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan Wajib Pajak dengan pendekatan perilaku menggunakan Teori Perilaku Terencana (*Theory*

of *Planned Behavior*) yang dikembangkan oleh Ajzen (1991). Dimana Teori Perilaku Terencana adalah pengembangan dari teori Ajzen sebelumnya yaitu Teori Perilaku Beralasan (*Theori of Reasoned Action*). Teori Perilaku Beralasan menyatakan bahwa niat melakukan sesuatu perilaku dipengaruhi oleh dua faktor yaitu sikap dan norma subjektif. Namun dalam Teori Perilaku Terencana, perilaku yang ditampilkan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku. Munculnya niat berperilaku ditentukan oleh tiga faktor penentu, yaitu: (1) sikap terhadap perilaku; (2) norma subjektif; dan (3) kontrol perilaku yang dipersepsikan (Ajzen, 1991).

Berdasarkan penelitian terdahulu juga ditemukan *research gap* dari penelitian yang menggunakan Teori Perilaku Terencana yaitu penelitian Ernawati dan Purnomosidhi (2011) dan Damayanti (2012). Dimana penelitian Ernawati dan Purnomosidhi (2011) menunjukkan bahwa sikap dan kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh, sedangkan norma subjektif dan *sunset policy* tidak berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh. Namun penelitian Damayanti (2012) menunjukkan bahwa norma subjektif memberikan pengaruh terbesar pada niat untuk menjadi patuh dibandingkan sikap dan kontrol perilaku yang dipersepsikan. *Research gap* pada penelitian tersebut menjadi alasan selanjutnya penelitian ini, untuk mengetahui dan membuktikan variabel mana yang mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan pajak.

Penggunaan Teori Perilaku Terencana dengan menambahkan variabel etika dengan unit analisis yaitu perusahaan PMA memiliki tujuan agar dapat diketahui apakah faktor psikologis *tax professional* termasuk etika yang dimilikinya dapat mempengaruhi kepatuhan organisasi yaitu Wajib Pajak Badan atau perusahaan PMA yang diwakilinya.

Berdasarkan latar belakang di atas, dirumuskan pertanyaan dalam penelitian untuk mengembangkan masalah sebagai berikut: (1) Apakah Sikap berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh; (2) Apakah Norma Subjektif berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh; (3) Apakah Kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh; (4) Apakah Kontrol perilaku berpengaruh langsung terhadap Wajib Pajak dalam berperilaku patuh tanpa melalui variabel niat; (5) Apakah Etika berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh; (6) Apakah Etika berpengaruh langsung terhadap Wajib Pajak dalam berperilaku patuh tanpa melalui variable niat?; (7) Apakah Niat berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan pajak?

Berdasarkan rumusan masalah di atas, penelitian ini mempunyai tujuan untuk membuktikan secara empiris pengaruh sikap, norma subjektif, pengaruh kontrol perilaku yang dipersepsikan, dan etika terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh kontrol perilaku yang dipersepsikan secara langsung terhadap perilaku patuh dan pengaruh etika secara langsung terhadap kepatuhan pajak serta pengaruh niat sebagai variable mediasi terhadap kepatuhan pajak.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan: 1) Kontribusi teoritis, yaitu memberikan bukti secara empiris implementasi Teori Perilaku Terencana serta etika dalam menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak.; 2) Kontribusi praktik, yaitu memberikan informasi tentang pendekatan psikologis kepada Wajib Pajak khususnya *Tax Profesional* yang bertugas melaksanakan kewajiban perpajakan perusahaan agar menjadi patuh sehingga perusahaan dapat terhindar dari denda pajak yang dapat merugikan secara biaya, waktu dan juga tenaga.; dan 3) Kontribusi Kebijakan, yaitu

diharapkan memberi masukan kepada pemerintah khususnya Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan program atau aksi inovatif yang dapat lebih menyentuh pribadi psikologis Wajib Pajak atau masyarakat Indonesia pada umumnya agar meningkatkan kepatuhan pajak dan berakibat pada meningkatnya penerimaan negara dari pajak.

KAJIAN PUSTAKA

Teori Kepatuhan Pajak (Theory of Tax Compliance)

Teori Kepatuhan Pajak menurut Devos (2014) dibagi ke dalam dua pendekatan yaitu: (1) *Economic deterrence approach* dan (2) *Psychological approach*. Dimana dalam *economic deterrence approach* dilakukan pendekatan dengan mempertimbangkan faktor-faktor seperti sistem dan informasi perpajakan, pemotongan pajak oleh pihak lain, denda pajak, kemungkinan diperiksa pajak, dan besaran tarif pajak. Sedangkan untuk pendekatan psikologis, akan dijelaskan selanjutnya.

Teori Perilaku Terencana (Theory of Planned Behavior)

Teori Perilaku Terencana (*Theory of Planned Behavior*) dikemukakan oleh Ajzen dan Fishbein tahun 1985 adalah penyempurnaan dari teori yang dikemukakan sebelumnya yaitu Teori Perilaku Beralasan (*Theory of Reasoned Action*). Teori Perilaku Beralasan menyatakan bahwa niat melakukan sesuatu perilaku dipengaruhi oleh dua faktor yaitu sikap dan norma subjektif. Setelah beberapa tahun dilakukan pemetaan analisis terhadap teori tersebut, Ajzen menyimpulkan bahwa Teori Perilaku Beralasan hanya berlaku terhadap perilaku yang di bawah kontrol individu seseorang, namun tidak berlaku terhadap perilaku yang tidak di bawah kontrol individu tersebut. Hal tersebut karena ada faktor lain yang dapat menghambat atau membantu niat seseorang untuk berperilaku. Sebagai contoh adalah jika seseorang memiliki sikap untuk tidak merokok dan beralasan bahwa rokok tidak baik untuk kesehatan dan mengganggu orang lain, dengan Teori Perilaku Beralasan seharusnya orang tersebut tidak merokok. Namun saat berkumpul dengan teman-teman yang merokok, orang tersebut akhirnya merokok juga. Hal tersebutlah yang membuktikan bahwa Teori Perilaku Beralasan tidak dapat berlaku saat niat tidak dipengaruhi oleh kontrol kesadaran individu.

Berdasarkan analisis tersebut, Ajzen dan Fishbein menambahkan satu faktor yang dapat mempengaruhi niat dalam berperilaku yaitu kontrol perilaku yang dipersepsikan (*Perceived Behavior Control*). Atas penambahan faktor tersebut, Ajzen dan Fishbein kemudian mengubah Teori Perilaku Beralasan menjadi Teori Perilaku Terencana.

Sikap terhadap kepatuhan pajak

Berdasarkan teori perilaku terencana bahwa keyakinan perilaku (*behavioral beliefs*) yang kemudian menghasilkan sikap terhadap perilaku (*attitude toward behavior*) adalah keyakinan seseorang terhadap hasil dari suatu perilaku dan evaluasi atas hasil tersebut (*beliefs strength and outcome evaluation*), baik hasilnya positif atau negatif. Dalam penelitian ini, sikap terhadap kepatuhan pajak adalah seberapa besar keyakinan Wajib Pajak terhadap hasil yang akan diperoleh atas kepatuhan pajak dan evaluasi atas hasil perilaku kepatuhan pajak tersebut.

Norma Subjektif

Definisi norma subjektif menurut Fishbein & Ajzen (2005; 307) adalah persepsi seseorang tentang pendapat orang lain yang menyatakan harus atau tidaknya melakukan suatu perilaku tertentu. Ajzen berasumsi bahwa norma subjektif ditentukan oleh keyakinan normatif (*normative beliefs*) dan keinginan untuk mengikuti (*motivation to comply*). Keyakinan normatif berhubungan dengan harapan-harapan yang berasal dari *referent* atau orang lain yang berpengaruh terhadap seseorang (*significant others*). Selain itu juga ditentukan oleh *motivation to comply*. Seseorang yang yakin bahwa kebanyakan *referent* akan setuju jika dirinya berperilaku tertentu, dan adanya motivasi untuk mengikuti perilaku tersebut, akan merasakan tekanan sosial untuk melakukannya. Begitupun sebaliknya jika seseorang yakin bahwa kebanyakan referent akan tidak setuju atas perilaku tertentu yang akan dilakukannya dan tidak ada motivasi untuk mengikutinya, maka akan menyebabkan tekanan sosial untuk tidak melakukannya. Hal tersebut yang dimaksud dengan *subjective norm* (Ajzen, 2005).

Dalam penelitian ini, norma subjektif adalah keyakinan Wajib Pajak tentang kekuatan pengaruh orang lain atau faktor lainnya yang memotivasi seseorang untuk patuh pajak atau tidak patuh pajak.

Kontrol Perilaku yang dipersepsikan

Ismail dan Zain (2008) menyatakan bahwa kontrol perilaku merupakan persepsi seseorang tentang kontrol yang dimilikinya sehubungan dengan suatu perilaku. Dan Ajzen (2005) menjelaskan bahwa perilaku seseorang tidak hanya dikendalikan oleh dirinya sendiri tetapi juga membutuhkan kontrol. Ketika seseorang percaya bahwa dirinya tidak memiliki kesempatan dan kekuatan untuk menunjukkan suatu perilaku (kontrol perilaku rendah), maka ia tidak akan memiliki niat yang kuat untuk menunjukkan perilaku tersebut (Engel, Blackwell, dan Miniard, 1995).

Kontrol perilaku yang dipersepsikan dalam penelitian ini adalah keyakinan Wajib Pajak tentang seberapa kuat sistem pengawasan yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak untuk meminimumkan ketidakpatuhan pajak atau memaksimumkan kepatuhan pajak.

Etika

Lawrence et. al (2008; 82) mendefinisikan etika sebagai konsep benar atau salah suatu perilaku yang memberitahu kita tentang moral dan tidak bermoral, bagaimana kita berfikir dan bersikap terhadap orang lain dan bagaimana kita ingin mereka berfikir dan berperilaku terhadap kita. Dari pengertian tersebut dapat diketahui bahwa etika berkaitan dengan konsep benar atau salah, dan prinsip etika adalah tuntutan untuk bertingkah laku sesuai moral. Sedangkan Velasquez (2002; 10) menyatakan bahwa etika merupakan ilmu yang mendalami standar moral perorangan dan standar moral masyarakat.

Menurut Wangsa (2009) Wajib Pajak pada dasarnya adalah seorang individu sehingga moral dan etika adalah nilai yang ada di dalam tingkah laku Wajib Pajak, mempertimbangkan nilai-nilai ini akan memberikan efek positif bagi otoritas pajak untuk mencapai kepatuhan pajak selain dari aspek reformasi dan administrasi pajak. Etika berkaitan dengan cara orang berhubungan satu dengan yang lainnya dalam komunitas moral apapun dan dengan apa yang baik dan apa yang benar sehingga membuat manusia menjadi lebih baik sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi maupun sebagai wakil dari Wajib Pajak Badan. Lebih jauh, etika terkait dengan aturan yang mendefinisikan apa yang benar atau salah dan regulasi dibutuhkan untuk membantu perkembangan dan melindungi individu dan masyarakat agar menjadi lebih baik (Thompson, 1998).

Niat untuk berperilaku patuh pajak

Niat atau *intention* menurut Corsini (2002) adalah suatu keputusan untuk berperilaku tertentu. Dan menurut Ajzen (2005) niat merupakan refleksi kesediaan seseorang untuk mencoba melakukan suatu perilaku tertentu. Niat memiliki korelasi yang tinggi terhadap perilaku, oleh karena itu dapat digunakan untuk meramalkan suatu perilaku. Berdasarkan uraian tersebut, niat adalah kemungkinan seseorang untuk melakukan suatu perilaku dan tindakan tertentu.

Pada teori perilaku terencana dikatakan bahwa niat seseorang menunjukkan atau tidak menunjukkan suatu perilaku adalah faktor yang menentukan apakah perilaku tersebut dapat terjadi atau tidak. Dalam teori tersebut pula dikatakan bahwa niat dipengaruhi oleh faktor-faktor yang telah dijelaskan sebelumnya yaitu : (1) sikap, (2) norma subjektif, dan (3) kontrol perilaku yang dipersepsikan.

Kepatuhan pajak di Indonesia

Kepatuhan Wajib Pajak adalah tingkah laku Wajib Pajak yang memasukkan dan melaporkan informasi yang diperlukan pada waktunya, mengisi secara benar jumlah pajak terutang dan membayar pajak pada waktunya tanpa ada tindakan-tindakan pemaksaan (Kiryanto, 1999). Sedangkan Budiamanto (1999) menjelaskan bahwa kepatuhan merupakan suatu aspek perilaku manusia (Wajib Pajak) dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Dalam ketentuan perpajakan di Indonesia, Wajib Pajak patuh disebut Wajib Pajak dengan kriteria tertentu yang penetapan dan pencabutannya ditentukan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2012 sebagai petunjuk pelaksanaan dari Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pasal 17C ayat (3), syarat dari Wajib Pajak kriteria tertentu adalah sebagai berikut: (1) Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan; (2) Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak; (3) Laporan Keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; (4) Tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir.

Negara memberikan motivasi positif atau keuntungan bagi Wajib Pajak kriteria tertentu sebagai berikut: (1) Dapat melaporkan beberapa Masa Pajak dalam 1 (satu) Surat Pemberitahuan Masa; (2) Dapat mengajukan permohonan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak pada saat restitusi.

Sedangkan motivasi negatif yang diberikan negara bagi Wajib Pajak yang tidak patuh adalah sebagai berikut: (1) Sanksi Administrasi berupa denda; (2) Sanksi Administrasi berupa bunga; (3) Sanksi Administrasi berupa kenaikan; (4) Sanksi pidana.

Penelitian Terdahulu

Banyak penelitian tentang kepatuhan pajak dengan menggunakan pendekatan teori perilaku terencana maupun etika, baik di luar negeri maupun di dalam negeri. Di luar negeri penelitian diantaranya dilakukan oleh Hanno dan Violette (1996), Blanthorne (2000), Bobek dan Hatfield (2003) serta Trivedi et. al (2005). Sementara di dalam negeri

penelitian diantaranya dilakukan oleh Mustikasari (2007), Damayanti (2012), Ernawati dan Purnomosidhi (2011), Harinurdin (2009), serta Wangsa (2009).

Hanno dan Violette (1996) menemukan bahwa sikap dan norma subjektif berpengaruh positif terhadap niat dan perilaku kepatuhan Wajib Pajak. Sementara blanthorne (2000) yang melakukan pendekatan Teori Perilaku Terencana dengan menambahkan variabel etika tidak bisa membuktikan pengaruh sikap terhadap niat kepatuhan Wajib Pajak namun menemukan bahwa pengaruh orang sekitar (*subjective norms*) dan kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh negatif terhadap niat ketidakpatuhan pajak.

Sedangkan Bobek dan Hatfield (2003) menemukan bahwa sikap terhadap ketidakpatuhan pajak dan norma subyektif berpengaruh positif terhadap niat untuk tidak patuh. Sedangkan Trivedi, Shehata dan Mestelman (2005) yang meneliti sikap dan etika masyarakat Kanada mendapatkan kesimpulan bahwa etika dan sikap memiliki pengaruh yang lebih besar daripada kontrol perilaku yang dipersepsikan dan audit.

Mustikasari (2007) melakukan penelitian tentang kepatuhan Wajib Pajak Badan pada perusahaan industri pengolahan kelas menengah dan besar di Surabaya. Mustikasari menguji pengaruh faktor-faktor dalam Teori Perilaku Terencana terhadap ketidakpatuhan Wajib Pajak Badan dengan menambahkan variabel kewajiban moral, kondisi keuangan perusahaan, fasilitas perusahaan, dan iklim keorganisasian. Hasil dari penelitian tersebut adalah (1) *tax professional* yang memiliki sikap terhadap ketidakpatuhan positif, niat ketidakpatuhan pajaknya tinggi; (2) pengaruh orang sekitar (*perceived social pressure*) yang kuat mempengaruhi niat *tax professional* untuk berperilaku patuh; (3) *tax professional* yang memiliki kewajiban moral yang tinggi, niat ketidakpatuhan pajaknya rendah atau sebaliknya; (4) semakin rendah persepsi *tax professional* atas kontrol yang dimilikinya akan mendorong *tax professional* berniat patuh; (5) semakin rendah persepsi atas kontrol yang dimiliki *tax professional* maka akan mendorong *tax professional* tidak patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakan badan yang diwakilinya; (6) *tax professional* yang memiliki niat ketidakpatuhan pajak rendah, ketidakpatuhan pajaknya rendah atau sebaliknya.

Ernawati dan Purnomosidhi (2011) yang meneliti kepatuhan Wajib Pajak Badan yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Jakarta Pluit dengan pendekatan perilaku menghasilkan kesimpulan bahwa sikap dan kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh, sedangkan norma subjektif dan *sunset policy* tidak berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh. Hasil penelitiannya juga menunjukkan bahwa kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh langsung terhadap kepatuhan pajak.

Sedangkan Damayati (2012) yang meneliti Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Salatiga dengan pendekatan perilaku memperoleh kesimpulan bahwa perilaku kepatuhan Wajib Pajak dipengaruhi oleh niat untuk mematuhi. Sementara niat untuk mematuhi dipengaruhi oleh sikap terhadap kepatuhan pajak, norma subjektif dan kontrol perilaku yang dirasakan. Norma subjektif memberikan pengaruh terbesar pada niat untuk menjadi patuh dibandingkan sikap dan kontrol perilaku yang dipersepsikan.

Harinurdin (2009) yang meneliti pengaruh perilaku individu dari *tax professional* sebagai pekerja perusahaan dan kondisi organisasi atau perusahaan terhadap Wajib Pajak Badan yang terdaftar di KPP Wajib Pajak Besar mendapatkan kesimpulan bahwa (1) persepsi kontrol perilaku tidak signifikan berpengaruh langsung pada kepatuhan pajak, (2)

persepsi kontrol perilaku mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap niat, (3) kondisi keuangan mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap kepatuhan pajak, (4) kondisi fasilitas perusahaan mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap kepatuhan pajak, (5) kondisi iklim organisasi mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap kepatuhan pajak, (6) niat mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan pajak, dan (7) jika *tax profesional* memiliki kontrol perilaku terhadap kepatuhan positif, niat kepatuhan pajaknya tinggi dan pengaruh lingkungan perusahaan yang kuat mempengaruhi *tax profesional* untuk berperilaku patuh dalam menjalankan kewajiban perpajakan perusahaan yang diwakilinya.

Sementara Wangsa (2009) yang melakukan penelitian kualitatif tentang tinjauan moral dan etika serta dampaknya terhadap kepatuhan pajak bahwa administrasi perpajakan yang dipermudah dan penurunan tarif tidak akan memberikan pengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak tanpa dibarengi dengan peningkatan moral dan etika dari Wajib Pajak, karena moral dan etika sangat berpengaruh terhadap kepatuhan Wajib Pajak.

Pengembangan Hipotesis

Sikap individu terhadap perilaku mencerminkan sejauh mana seseorang memiliki persepsi positif atau negatif dari perilaku tersebut (Tan dan Laswad, 2006). Edlund (1999) menyatakan bahwa sikap atau perspektif tentang pajak mengacu pada bagaimana kelompok sosial akan menghargai atau bahkan menjadi oposisi terhadap sistem pajak yang ada. Sikap memiliki peran penting dalam menjelaskan perilaku seseorang termasuk lingkungannya, meskipun ada faktor lain masih banyak yang mempengaruhi perilaku, seperti stimulus, latar belakang individu, motivasi, dan status kepribadian (Mustikasari, 2007).

Dalam kaitannya dengan kepatuhan pajak, sikap adalah perspektif kepatuhan dalam sistem perpajakan meskipun pengaruhnya tidak terlalu besar (Damayanti, 2012). Bobek & Hatfield (2003) dan Hanno & Violette (1996) menemukan bahwa sikap terhadap kepatuhan pajak secara signifikan berpengaruh terhadap niat untuk mematuhi.

Hal yang sama juga dibuktikan oleh Mustikasari (2007) bahwa sikap terhadap pajak non-kepatuhan adalah dampak positif dan signifikan terhadap niat untuk berperilaku sebagai *non-compliance*. Begitupun dengan Ernawati dan Purnomosidhi (2011) menemukan bahwa sikap berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh. Berdasarkan pada kajian teori yang ada dan hasil-hasil penelitian sebelumnya tersebut, diajukan hipotesis sebagai berikut :

H1: Sikap berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh

Norma Subjektif adalah persepsi tekanan sosial untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku (Ajzen, 1991). Sedangkan Baron dan Byrne (2002) menyatakan norma subjektif adalah persepsi individu apakah orang lain akan atau tidak akan mendukung tindakannya. Norma subjektif mengacu pada keyakinan seseorang tentang apakah individu atau kelompok menyetujui atau menolak seseorang melakukan perilaku tertentu, dan sejauh mana individu termotivasi untuk menyesuaikan diri dengan orang lain atau kelompok (Bobek dan Hatfield, 2003).

Bobek dan Hatfield (2003), Mustikasari (2007) dan Damayanti (2012) telah menunjukkan secara empiris bahwa norma subjektif positif secara signifikan mempengaruhi kepatuhan pajak. Berdasarkan pada kajian teori yang ada dan hasil-hasil penelitian sebelumnya tersebut, diajukan hipotesis sebagai berikut :

H2: Norma Subjektif berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh

Dalam Terori Perilaku Terencana, kontrol perilaku yang dipersepsikan mengacu pada tingkat kontrol seseorang bahwa ia harus terlibat dalam perilaku tertentu (Bobek dan Hatfield, 2003). Kontrol perilaku yang dipersepsikan tidak seperti sikap dan norma subjektif karena merupakan faktor non motivasi dan merupakan representasi dari seseorang yang memiliki kinerja perilaku lebih baik (Tan dan Laswad, 2006).

Ernawati dan Purnomosidhi (2011) yang meneliti Wajib Pajak Badan yang terdaftar di KPP Pratama Jakarta Pluit menyimpulkan bahwa kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh secara signifikan terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh. Berdasarkan pada kajian teori yang ada dan hasil-hasil penelitian sebelumnya tersebut, diajukan hipotesis sebagai berikut :

H3: Kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh

Ajzen (2005) menyatakan bahwa kontrol perilaku yang dipersepsikan mempengaruhi secara langsung maupun tidak langsung (melalui niat) terhadap perilaku. Pengaruh langsung dapat terjadi jika terdapat *actual control* di luar kehendak individu sehingga memengaruhi perilaku. Semakin positif sikap terhadap perilaku dan norma subjektif, semakin besar kontrol yang dipersepsikan seseorang, sehingga semakin kuat niat seseorang untuk memunculkan perilaku tertentu. Akhirnya, sesuai dengan kondisi pengendalian yang nyata di lapangan (*actual behavioral control*) niat tersebut akan diwujudkan jika kesempatan itu muncul.

Sebaliknya, perilaku yang dimunculkan bisa jadi bertentangan dengan niat individu tersebut. Hal tersebut terjadi karena kondisi di lapangan tidak memungkinkan memunculkan perilaku yang telah diniatkan sehingga dengan cepat akan memengaruhi kontrol perilaku yang dipersepsikan individu tersebut. Kontrol perilaku yang dipersepsikan yang telah berubah akan mempengaruhi perilaku yang ditampilkan sehingga tidak sama lagi dengan yang diniatkan.

Bobek dan Hatfield (2003), Blanthorne (2000) serta Ernawati dan Purnomosidhi (2010) berhasil membuktikan bahwa kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh positif terhadap perilaku secara langsung. Berdasarkan pada kajian teori yang ada dan hasil-hasil penelitian sebelumnya tersebut, diajukan hipotesis sebagai berikut :

H4: Kontrol perilaku berpengaruh langsung terhadap Wajib Pajak dalam berperilaku patuh tanpa melalui variabel niat

Trivedi, Shehata dan Mestelman yang meneliti masyarakat tentang faktor-faktor yang berpengaruh kepada kepatuhan pajak masyarakat Kanada pada tahun 2005 memperoleh kesimpulan bahwa etika dan sikap memiliki pengaruh yang lebih besar daripada kontrol perilaku yang dipersepsikan dan audit.

Recker, Sanders dan Roark (1994) yang menyelidiki apakah etika memungkinkan mempunyai pengaruh terhadap kepatuhan pajak menemukan hasil bahwa moral pribadi setiap orang sangat signifikan dalam mempengaruhi kepatuhan pajak. Orang yang memiliki moral cenderung untuk menghindari penggelapan pajak.

Wangsa (2009) dalam penelitian kualitatifnya tentang dampak moral, etika dan administrasi perpajakan terhadap kepatuhan Wajib Pajak memperoleh kesimpulan bahwa jika pelayanan yang diberikan pemerintah dinilai cukup maka moral masyarakat akan patuh terhadap hukum begitupun jika administrasi perpajakannya bagus namun etika lebih mempengaruhi kepatuhan pajak. Berdasarkan pada kajian teori yang ada dan hasil-hasil penelitian sebelumnya tersebut, diajukan hipotesis sebagai berikut :

H5 : Etika berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh

H6 : Etika berpengaruh langsung terhadap Wajib Pajak dalam berperilaku patuh tanpa melalui variable niat

Menurut Ajzen (2005) niat merupakan refleksi kesediaan seseorang untuk mencoba melakukan suatu perilaku tertentu. Dalam terori perilaku terencana, adanya niat berperilaku meyebabkan perilaku ditampilkan. Sementara niat berperilaku ditentukan oleh faktor-faktor yaitu sikap, norma subjektif dan kontrol perilaku yang dipersepsikan. Ketiga faktor tersebut berinteraksi dan menjadi indikator bagi niat untuk menentukan apakah perilaku tertentu akan dilakukan atau tidak. Jadi, niat dalam penelitian ini merupakan variabel mediasi, yaitu variabel yang mempengaruhi hubungan antara variabel-variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan yang tidak langsung. Berdasarkan pada kajian teori yang ada dan hasil-hasil penelitian sebelumnya tersebut, diajukan hipotesis sebagai berikut :

H7 : Niat berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan pajak

METODE

Jenis Penelitian

Penelitian ini termasuk ke dalam jenis penelitian kausal yaitu penelitian yang bertujuan untuk menguji hipotesis tentang pengaruh satu atau beberapa variabel terhadap variabel lainnya. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh antara variabel independen (eksogen) yaitu variabel sikap, norma subjektif, kontrol perilaku serta variabel etika terhadap variabel dependen (endogen) yaitu variabel kepatuhan pajak dengan variabel niat sebagai variabel mediasi.

Definisi dan Operasional Variabel

Variabel yang digunakan dalam mencari faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak pada penelitian ini sesuai dengan Teori Perilaku Terencana (*Theory of Planned Behavior*). Berdasarkan teori tersebut bahwa seorang *tax professional* sebagai wakil Wajib Pajak perusahaan PMA akan berperilaku patuh karena ada niat untuk berperilaku patuh yang muncul sebelumnya. Sedangkan niat *tax professional* untuk berperilaku patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya karena dipengaruhi oleh sikapnya terhadap kepatuhan pajak, norma subjektif yang mendorongnya menjadi patuh, kontrol perilaku akan akibat dan keuntungan berperilaku patuh atau tidak serta etika yang dimiliki dalam pribadi berkaitan dengan perilaku patuh pajak.

Sikap adalah perspektif kepatuhan dalam sistem perpajakan (Damayanti, 2012), indikator yang digunakan untuk menjelaskan sikap adalah : (1) Keinginan membayar pajak yang seharusnya, (2) Merasakan manfaat dari pembayaran pajak, (3) Perasaan diuntungkan oleh sistem perpajakan. Sedangkan Norma Subjektif adalah persepsi Wajib Pajak apakah orang lain akan mendukung atau tidak akan untuk mematuhi pajak (Baron dan Byrne, 2002), indikator yang digunakan untuk menjelaskan norma subjektif adalah : (1) Pengaruh teman, (2) Pengaruh konsultan pajak, (3) Pengaruh fiskus.

Kontrol Perilaku yang dipersepsikan adalah seberapa kuat tingkat kendali Wajib Pajak dalam menampilkan perilaku kepatuhan pajak (Bobek dan Hatfield, 2003), indikator yang digunakan untuk menjelaskan kontrol perilaku yang dipersepsikan adalah : (1) Kemungkinan diperiksa fiskus, (2) Kemungkinan dikenai sanksi, (3) Kemungkinan dilaporkan pihak ketiga. Sedangkan Etika merupakan ilmu yang mendalami standar moral perorangan dan standar moral masyarakat / Wajib Pajak (Velasquez, 2002), indikator yang

digunakan untuk menjelaskan etika adalah: (1) Jujur dalam melaporkan semua penghasilan dan (2) Persepsi bahwa Penggelapan pajak adalah salah dalam situasi apapun.

Niat berperilaku patuh adalah kecenderungan dan keputusan Wajib Pajak untuk mematuhi pajak (Blanthorne, 2000; Bobek, 2003), indikator yang digunakan untuk menjelaskan niat adalah: (1) Kecenderungan untuk melakukan kepatuhan pajak dan (2) Keputusan untuk melakukan kepatuhan pajak. Serta Kepatuhan Pajak adalah perilaku Wajib Pajak yang menjalankan kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku (Budiamanto, 1999), indikator yang digunakan untuk menjelaskan kepatuhan pajak adalah: (1) Kepatuhan penyerahan SPT, (2) Kepatuhan penyetoran SPT dan (3) Kepatuhan pelaporan.

Pengukuran Variabel

Dalam penelitian ini dilakukan dua jenis pengukuran variable, yaitu: (1) Skala nominal, untuk mengukur klasifikasi identitas profile responden seperti usia, pendidikan terakhir, usia, jenis kelamin, masa kerja dan jabatan; (2) Skala interval, untuk mengukur variable dependen dan independen yaitu sikap, norma subjektif, kontrol perilaku yang dipersepsikan, etika, niat dan kepatuhan pajak dengan menggunakan skala linkert yaitu skor 1 – 7

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan PMA (Penanaman Modal Asing) yang terdaftar pada Kantor Wilayah DJIP Jakarta Khusus. Metode pengambilan sampel yang digunakan adalah pengambilan sampel dengan teknik *convenience sampling* dengan jumlah 150 ahli pajak. Responden yang dijadikan sumber data dalam penelitian ini adalah ahli pajak (*tax professional*) yang bekerja pada perusahaan PMA tersebut sebagai wakil Wajib Pajak. *Tax professional* dijadikan responden karena menjadi wakil dari perusahaan PMA dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya baik dalam pelaporan, penyetoran maupun penyampaian SPT (Surat Pemberitahuan).

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dengan cara survei langsung ke KPP PMA Satu, KPP PMA Dua, KPP PMA Tiga, KPP PMA Empat, KPP PMA Lima serta KPP PMA Enam. Survei dilakukan pada rentang waktu antara bulan Juli 2013 sampai dengan November 2013. Pengumpulan data dilakukan dengan cara memberikan kuisisioner kepada Wajib Pajak yang sedang menyampaikan SPT Masa, dimana dalam kuisisioner tersebut terdapat pertanyaan tentang profil responden dan pernyataan dari indikator-indikator yang sedang diteliti.

Kantor Pelayanan Pajak dijadikan tempat kegiatan survei dengan alasan bahwa Wajib Pajak perusahaan PMA yang diwakili *Tax Professional* akan melakukan kewajiban perpajakan dalam hal pelaporan SPT Masa. Meskipun dalam faktanya tidak semua yang melakukan pelaporan merupakan *Tax Professional*, namun hal tersebut dapat diatasi saat proses persiapan olah data dimana hanya kuisisioner yang diisi oleh *Tax Professional* yang akan diolah.

Metode Analisis

Model penelitian yang diajukan bisa dilihat pada Lampiran 1, *Full Structural Model* tersebut menggambarkan keseluruhan variabel yang diuji dan hipotesis yang diturunkan.

Analisis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan *Structural Equation Model* (SEM) berbasis variance atau disebut *Component Based SEM* dengan menggunakan software SmartPLS versi 2.0 dengan alasan sebagai berikut : (1) Dalam *Component Based SEM* tidak perlu memenuhi berbagai asumsi seperti data yang harus terdistribusi normal secara multivariate dan model indikator harus refleksif (Ghozali, 2012). (2) Dalam *Component Based SEM* juga skala pengukuran dapat berupa nominal, ordinal maupun internal dan ratio (Ghozali, 2012). (3) Jumlah sampel yang diteliti dalam *Component Based SEM* juga tidak mengharuskan dalam jumlah besar, karena lebih menitikberatkan pada model prediksi sehingga dukungan teori yang kuat tidak begitu menjadi hal terpenting (Ghozali, 2012).

HASIL DAN PEMBAHASAN

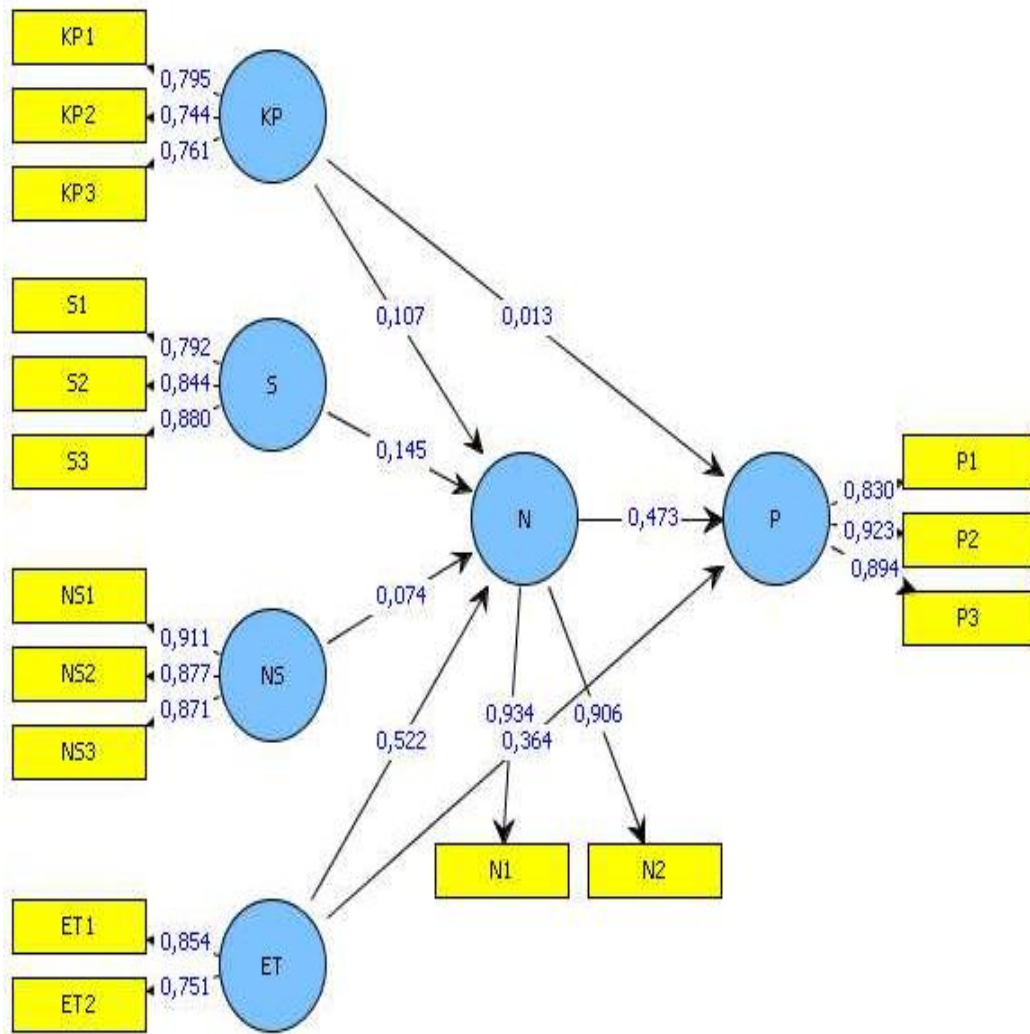
Profil Responden

Profil responden meliputi enam hal, yaitu usia, jenis kelamin, pendidikan formal terakhir, pendidikan informal yang menunjang keahlian perpajakan, jenis usaha perusahaan, jabatan terakhir dan masa kerja sebagai *Tax Professional*. Berdasarkan usia, responden berusia kurang dari 30 tahun adalah yang terbanyak. Berdasarkan jenis kelamin, jumlah responden laki-laki lebih banyak daripada responden perempuan.

Bidang pendidikan terakhir, lulusan S1 adalah responden terbanyak dan Pelatihan brevet merupakan pendidikan informal yang paling banyak diikuti responden. Responden terbanyak bekerja pada perusahaan PMA manufaktur dengan jabatan staff pajak serta masa kerja diatas 5 tahun.

Evaluasi Model *Outer* dan *Inner*

Inner dan *outer model (full model)* variabel sikap, norma, kontrol perilaku, etika, niat berperilaku patuh, dan kepatuhan wajib pajak bisa dilihat pada Gambar 1.



Gambar 1. Full Structural Model

Evaluasi Outer Model

Model pengukuran berisi hasil-hasil uji indikator terhadap variabel laten yang ada dalam model struktural. Hasil uji hubungan antar variabel dipaparkan dalam tabel berikut:

Tabel 2. Hasil Outer Loading

| | original sample estimate | mean of subsamples | Standard deviation | T-Statistic |
|-----------------|--------------------------|--------------------|--------------------|-------------|
| Sikap | | | | |
| S1 | 0.792 | 0.749 | 0.166 | 4.775 |
| S2 | 0.844 | 0.802 | 0.140 | 6.045 |
| S3 | 0.880 | 0.883 | 0.093 | 9.469 |
| Norma Subjektif | | | | |
| NS1 | 0.911 | 0.896 | 0.147 | 6.197 |

Lanjutan Tabel 2

| | | | | |
|------------------|-------|-------|-------|--------|
| NS2 | 0.877 | 0.859 | 0.088 | 9.930 |
| NS3 | 0.871 | 0.825 | 0.158 | 5.532 |
| Kontrol Perilaku | | | | |
| KP1 | 0.795 | 0.719 | 0.221 | 3.591 |
| KP2 | 0.744 | 0.728 | 0.182 | 4.088 |
| KP3 | 0.761 | 0.694 | 0.253 | 3.011 |
| Etika | | | | |
| ET1 | 0.854 | 0.850 | 0.088 | 9.738 |
| ET2 | 0.751 | 0.736 | 0.155 | 4.832 |
| Niat | | | | |
| N1 | 0.934 | 0.937 | 0.023 | 40.613 |
| N2 | 0.906 | 0.887 | 0.075 | 12.056 |
| Kepatuhan Pajak | | | | |
| P1 | 0.830 | 0.831 | 0.078 | 10.589 |
| P2 | 0.923 | 0.914 | 0.051 | 18.012 |
| P3 | 0.894 | 0.888 | 0.057 | 15.554 |

Pada variabel sikap, *loading* terbesar adalah 0,880 terdapat pada indikator ketiga, yaitu perasaan diuntungkan oleh sistem perpajakan yang baik. Sedangkan *loading* terbesar pada variabel norma subjektif adalah 0,911 terdapat pada indikator pertama, yaitu teman artinya teman memiliki pengaruh terbesar terhadap niat *Tax Professional* untuk berperilaku patuh. Pada variabel kontrol perilaku yang dipersepsikan, *loading* terbesar adalah 0,795 terdapat pada indikator pertama, yaitu kemungkinan diperiksa fiskus. Sedangkan pada variabel etika, *loading* terbesar adalah 0,854 terdapat pada indikator pertama, yaitu jujur dalam melaporkan semua penghasilan. Pada variabel niat, *loading* terbesar adalah 0,934 terdapat pada indikator pertama, yaitu kecenderungan untuk patuh terhadap pajak. Dan pada variabel kepatuhan pajak, *loading* terbesar adalah 0,923 terdapat pada indikator kedua, yaitu penyetoran.

Evaluasi Inner Model

Tabel 3. Hasil Inner Loading

| | original sample estimate | mean of subsamples | Standard deviation | T-Statistic |
|-------------------------------------|--------------------------|--------------------|--------------------|-------------|
| Sikap -> Niat | 0.145 | 0.142 | 0.143 | 1.014 |
| Norma Subjektif -> Niat | 0.074 | 0.092 | 0.116 | 0.633 |
| Kontrol Perilaku -> Niat | 0.107 | 0.117 | 0.117 | 0.913 |
| Kontrol Perilaku -> Kepatuhan Pajak | 0.013 | 0.021 | 0.086 | 0.155 |
| Etika -> Niat | 0.522 | 0.517 | 0.159 | 3.277 |
| Etika -> Kepatuhan Pajak | 0.364 | 0.383 | 0.182 | 1.997 |
| Niat -> Kepatuhan Pajak | 0.473 | 0.442 | 0.153 | 3.095 |

Tabel di atas menerangkan bahwa dari 7 jalur yang ada dalam model *inner* terdapat 4 jalur yang secara hasil uji statistik tidak signifikan, yaitu jalur sikap ke niat untuk berperilaku patuh (original estimate 0,145 dan $t = 1,014$), norma subjektif ke niat perilaku patuh (original estimate 0,074 dan $t = 0,633$), kontrol perilaku ke niat untuk berperilaku patuh (original estimate 0,107 dan $t = 0,913$) serta kontrol perilaku langsung ke kepatuhan pajak (original estimate 0,013 dan $t = 0,155$).

Kelayakan Model

Pada model struktural kelayakan model ditunjukkan dari besar R² model, *composite reliability*, dan *average variance extracted* (AVE). Indikator kelayakan model dijelaskan pada Tabel 3 berikut.

Tabel 4. Kelayakan Model

| | R-square | Composite Reliability | AVE |
|------------------|----------|-----------------------|-------|
| Sikap | - | 0.877 | 0,704 |
| Norma Subjektif | - | 0.917 | 0,786 |
| Kontrol Perilaku | - | 0.811 | 0,588 |
| Etika | - | 0.785 | 0,646 |
| Niat | 0.423 | 0.917 | 0,846 |
| Kepatuhan Pajak | 0.572 | 0.914 | 0,780 |

Model pengaruh Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku dan Etika terhadap Niat memberikan nilai R-Square sebesar 0.423 yang dapat diinterpretasikan bahwa variable konstruk Niat yang dapat dijelaskan oleh variable konstruk Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku dan Etika sebesar 42,3% sedangkan sisanya sebesar 57,7% dijelaskan oleh variable lain di luar yang diteliti. Begitupun Model pengaruh Niat terhadap Kepatuhan Pajak yang memberikan nilai R-Square sebesar 0.572 yang dapat diinterpretasikan bahwa variable konstruk Kepatuhan Pajak yang dapat dijelaskan oleh variable Niat sebesar 57,2% sedangkan sisanya sebesar 43,8% dijelaskan oleh variable lain di luar yang diteliti. Reliabilitas komposit dari konstruk berkisar 0,785 – 0,917, sedangkan nilai rata-rata varian terekstrak berkisar antara 0,588 – 0,846.

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Tabel 5. Hasil Pengujian Hipotesis

| | original sample estimate | T-Hitung | T-Tabel | Diterima / Ditolak |
|-------------------------------------|--------------------------|----------|---------|--------------------|
| Sikap -> Niat | 0.145 | 1.014 | 1.96 | Ditolak |
| Norma Subjektif -> Niat | 0.074 | 0.633 | 1.96 | Ditolak |
| Kontrol Perilaku -> Niat | 0.107 | 0.913 | 1.96 | Ditolak |
| Kontrol Perilaku -> Kepatuhan Pajak | 0.013 | 0.155 | 1.96 | Ditolak |
| Etika -> Niat | 0.522 | 3.277 | 1.96 | Diterima |
| Etika -> Kepatuhan Pajak | 0.364 | 1.997 | 1.96 | Diterima |
| Niat -> Kepatuhan Pajak | 0.473 | 3.095 | 1.96 | Diterima |

Hipotesis 1, sikap berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh.

Dengan nilai *original sample estimate* sebesar 0.145 dengan t-hitung sebesar 1.014 (lebih kecil dari t-tabel 1.96) menyatakan bahwa sikap tidak signifikan berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh. Ini berarti sikap *Tax Professional* terhadap kepatuhan pajak tidak terlalu signifikan mempengaruhi kepatuhan pajak perusahaan PMA yang diwakilinya, mungkin ada pengaruh lain yang lebih besar mempengaruhi kepatuhan pajak perusahaan PMA tersebut seperti *internal control*, *Tax Management* atau kebijakan dari perusahaan induk.

Hipotesis 2, norma subjektif berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh

Dengan nilai *original sampel estimate* sebesar 0.074 dan t-hitung sebesar 0.633 (lebih kecil dari t-tabel 1.96) menyatakan bahwa norma subjektif tidak signifikan berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh. Temuan ini konsisten dengan penelitian Ernawati dan Purnomosidhi (2010) yang menyebutkan bahwa norma subjektif tidak signifikan berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku patuh. Perusahaan PMA sebagai unit analisis dalam penelitian ini ternyata tidak terlalu terpengaruh oleh pihak lain di luar unit analisis tersebut.

Hipotesis 3, kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh.

Dengan nilai *original estimate* sebesar 0.107 dan t-hitung sebesar 0.913 (lebih kecil dari t-tabel 1.96) menyatakan bahwa kontrol perilaku tidak signifikan berpengaruh terhadap niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh. Hasil tersebut menjelaskan bahwa meskipun *tax professional* memiliki kontrol perilaku karena dampak atau manfaat dari perilaku pihak lain, namun hal tersebut tidak signifikan mempengaruhi niat untuk berperilaku patuh.

Hipotesis 4, kontrol perilaku yang dipersepsikan berpengaruh langsung terhadap kepatuhan pajak.

Dengan nilai *original sampel estimate* sebesar 0,013 dan t-statistik sebesar 0.155 (lebih kecil dari t-tabel 1.96) menjelaskan bahwa kontrol perilaku tidak signifikan berpengaruh langsung terhadap kepatuhan pajak. Temuan ini konsisten dengan penelitian Harinurdin (2009) yang menyebutkan bahwa persepsi kontrol perilaku tidak berpengaruh langsung terhadap kepatuhan pajak.

Hipotesis 5, etika berpengaruh terhadap niat untuk berperilaku patuh.

Dengan nilai *original sampel estimate* sebesar 0.522 dan t-statistik sebesar 3.277 (lebih besar dari t-tabel 1.96) menjelaskan bahwa etika berpengaruh signifikan terhadap niat untuk berperilaku patuh. Temuan ini konsisten dengan penelitian Trivedi (2005) yang menyebutkan bahwa etika mempunyai pengaruh yang besar terhadap niat untuk berperilaku patuh pajak.

Hipotesis 6, etika berpengaruh langsung terhadap kepatuhan pajak.

Dengan nilai *original sampel estimate* sebesar 0.364 dan t-statistik sebesar 1.997 (lebih besar dari t-tabel 1.96) yang menyatakan bahwa etika signifikan berpengaruh langsung terhadap kepatuhan pajak. Hal ini berarti etika yang dimiliki *Tax Professional* berpengaruh besar terhadap kepatuhan pajak. Meskipun direksi atau *tax*

management dari perusahaan induk mungkin mempengaruhi kepatuhan pajak perusahaan PMA namun etika dari *Tax Professional* sebagai wakil perusahaan juga mempengaruhi kepatuhan perusahaan PMA tersebut.

Hipotesis 7, niat untuk berperilaku patuh berpengaruh langsung terhadap kepatuhan pajak.

Dengan nilai original sampel estimate sebesar 0.473 dan t-statistik sebesar 3.095 (lebih besar dari t-tabel 1.96) menyatakan bahwa niat untuk berperilaku patuh berpengaruh terhadap kepatuhan pajak. Temuan ini konsisten dengan penelitian – penelitian sebelumnya seperti Damayanti (2012), Ernawati dan Purnomosidhi (2010), Harinuridin (2009), Mustikasari (2007), yang menyebutkan bahwa wajib pajak yang memiliki niat tinggi terhadap kepatuhan pajak maka kepatuhan pajaknya akan tinggi juga. Penjelasan logis pengaruh niat untuk berperilaku patuh terhadap kepatuhan pajak adalah semakin tinggi niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh semakin tinggi pula aktualisasi Wajib Pajak untuk berperilaku patuh terhadap ketentuan perpajakan yang berlaku.

PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan hasil pembahasan pada bab sebelumnya, beberapa kesimpulan dari hasil penelitian ini adalah: **Pertama**. Sikap terhadap kepatuhan pajak yang dimiliki oleh *Tax Professional* sebagai *representative* perusahaan PMA tidak mempengaruhi kepatuhan pajak perusahaan PMA yang diwakilinya. Logisnya jika seseorang sudah memiliki sikap untuk berperilaku patuh maka timbul niat untuk melakukan kepatuhan itu sendiri, sesuai dengan teori perilaku terencana. Namun karena perusahaan PMA merupakan suatu organisasi yang biasanya memiliki induk di luar negeri, keputusan untuk berperilaku patuh akhirnya tidak terlalu dipengaruhi oleh sikap *Tax Professional* yang mewakilinya. Hal tersebut mungkin dipengaruhi oleh sikap dari pengambil keputusan seperti direktur atau pemilik perusahaan PMA tersebut. **Kedua**. Tidak terdapat pengaruh yang signifikan norma subjektif terhadap niat untuk berperilaku patuh. Sama halnya dengan sikap *tax professional* terhadap kepatuhan pajak, pengaruh dari pihak ketiga di luar perusahaan juga tidak mempengaruhi kepatuhan pajak perusahaan PMA. Hal tersebut mungkin karena pengaruh yang kuat dari tax management yang dilakukan oleh perusahaan induk atau pemilik di luar negeri. **Ketiga**. Kontrol perilaku yang dipersepsikan oleh *Tax Professional* sebagai *representative* perusahaan PMA tidak mempengaruhi niat untuk berperilaku patuh. Logisnya *Tax Professional* memang memiliki kontrol terhadap kepatuhan pajak organisasi yang diwakilinya karena pelaporan, penyetoran dan penyampaian SPT dilakukan olehnya, namun ternyata perusahaan PMA memiliki tingkat kendali lain yang lebih kuat dari hal tersebut. **Keempat**. Tidak terdapat pengaruh langsung yang signifikan kontrol perilaku yang dipersepsikan terhadap kepatuhan pajak. **Kelima**. Terdapat pengaruh signifikan etika yang dimiliki Wajib Pajak terhadap niat untuk berperilaku patuh pajak. Meskipun ada pengaruh kuat dari perusahaan induk atau pemilik perusahaan, namun ternyata etika dari *Tax Professional* sebagai pelaksana dari semua kewajiban perpajakan perusahaan PMA memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan pajak perusahaan. **Keenam**. Terdapat pengaruh langsung secara signifikan etika terhadap perilaku kepatuhan pajak. Penjelasan logis dari hal ini bahwa jika *Tax Professional*

memiliki etika yang kuat berarti tahu akan tindakan yang benar dan tindakan yang salah, maka hal tersebut menjadikan pelaksanaan kewajiban perpajakan perusahaan PMA yang diwakilinya akan baik sesuai aturan yang berlaku; **Ketujuh**. Terdapat pengaruh yang signifikan niat Wajib Pajak untuk berperilaku patuh terhadap kepatuhan pajak.

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan serta kelemahan. Namun keterbatasan dan kelemahan dalam penelitian ini dapat menjadi masukan bagi penelitian yang akan datang. Adapun keterbatasan yang ditemukan dalam penelitian ini adalah: (1) Meskipun responden pada penelitian ini adalah *tax professional* yang sedang melakukan pelaporan SPT Masa, namun mungkin akan lebih baik jika pengisian kuisisioner dilakukan di lokasi usaha Wajib Pajak sehingga dapat lebih fokus dan hasilnya dapat lebih valid. (2) Pemilihan responden yang belum terlalu tepat karena dalam kepatuhan pajak perusahaan, direksi ataupun perusahaan induk juga mungkin memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan pajak perusahaan disbanding *tax professional* yang bekerja di perusahaan tersebut.

Saran

Hasil-hasil penelitian ini beserta keterbatasannya dapat dijadikan sumber ide bagi pengembangan penelitian di masa mendatang, maka disarankan dari penelitian ini adalah melakukan pengumpulan data dengan cara yang lebih baik agar hasil data yang didapat dari kuisisioner atau wawancara dapat lebih valid sesuai hati responden tanpa terganggu dengan keadaan saat pengisian kuisisioner atau wawancara dilakukan.

Selain hal tersebut juga diharapkan agar lebih tepat memilih responden dalam penelitian, sehingga pertanyaan dan pernyataan dijawab sesuai dengan keputusan yang diambil dalam posisi responden di perusahaan tersebut. Dengan demikian diharapkan model nantinya dapat dikembangkan sebagai acuan Direktorat Jenderal Pajak dalam meningkatkan tingkat kepatuhan Wajib Pajak sehingga penerimaan negara dari pajak dapat terus meningkat dan sesuai target.

DAFTAR RUJUKAN

- Ajzen, Icek. (1991) The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50, 179-211.
- Ajzen, Icek. (2005) *Attitudes, Personality and Behavior (2nd ed)*. New York: McGraw Hill, 307.
- Ajzen, Icek. (2013) Theory of Planned Behavior. Diakses pada 31 Mei 2013 dari <http://people.umass.edu/ajzen/tpb.html>
- Azwar, Syarifudin. (1995) *Sikap Manusia Teori dan Pengukurannya. (2nd ed)*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar Offset.
- Baron, R. A. & Byrne, Donn. (2003) *Psikologi Sosial*. Jakarta: Erlangga.
- Bobek, Donna D & Hatfield, R. (2003) An Investigation of the Theory of Planned Behavior and The Role of Moral Obligation in Tax Compliance. *Behavioral Research in Accounting* . 13-38.
- Budiatmanto, A. (1999) "Studi Evaluasi Kepatuhan Wajib Pajak Sebelum dan Sesudah Reformasi Perpajakan Tahun 1983: Studi Pada Kantor Wilayah VIII Direktur Jenderal Pajak Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta". *Tesis*. Yogyakarta: Universitas Gajah Mada.
- Corsini, R. J. (2002) *The Dictionary of Psychology*. New York: Brunner-Routledge.

- Damayanti, Theresia Wongso. (2012) "Changes Of Indonesia Tax Culture, Is There A Way? Studies Through Theory Of Planned Behavior". *Research World- Journal of Arts, Sciense & Commerce*. 8-15.
- Dayakisni, T. & Hudaniah. (2003) *Psikologi sosial*. Malang: Universitas Muhammadiyah.
- Devos, Ken. (2014) *Factors Influencing Individual Tax Payer Compliance Behaviour*. Springer Netherlands.
- Engel, James F, Roger D Blackwell & Paul W Miniard. (1995) *Consumer Behavior International edition*. New York: The Dryden Press Harcourt Brace College Publishers.
- Ernawati, S. & Wijaya W. (2011) "Pengaruh Pemahaman Akuntansi Pajak terhadapKepatuhan Wajib Pajak Badan Usaha Dibidang Perdagangan di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Banjarmasin". *Jurnal SPRED 1 (1)* : 74-86.
- Ernawati, Widi Dwi; Purnomosidhi, Bambang (2011) "Pengaruh Sikap, Norma Subjektif, Kontrol Perilaku Yang Dipersepsikan, dan Sunset Policy Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Niat Sebagai Variabel Intervening", *Seminar Nasional Statistika*. 524-551.
- Feldman. R.S. (1995) *Social Psychologi*. New Jersey: Prentice Hall.
- Gerungan. (2004) *Psikologi Sosial*. Bandung: Refika Aditama.
- Ghozali, Imam. (2008) *Model Persamaan Struktural Konsep & Aplikasi Dengan Program AMOS 16.0. (3rd ed)*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam.(2008) *Structural Equation Modeling-Metode Alternatif dengan Partial Least Square (2nd ed)*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Gustiawati, Irna (2013) Liputan6.com. PMA yang Belum Patuh Pajak Angkanya Capai Rp. 60 Triliyun. Diakses pada 31 Mei 2013 dari <http://bisnis.liputan6.com/read/575601/pma-yang-belum-patuh-pajak-angkanya-capai-rp-60-triliun>
- Hanno, D.M. And G.R. Violette. (1996) An Analysis of Moral and Social Influences On Taxpayer Behavior. *Behavioral Research in Accounting*. 57-75.
- Harinurdin, Erwin. (2009) "Perilaku Kepatuhan Wajib Pajak Badan", *Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi-Bisnis dan Birokrasi*. 96-104.
- Hartono, M. Edi & Setyowati, Milla Sepliana. (2009) "Hubungan Insentif Pajak dengan Iklim Investasi bagi Perusahaan Penanaman Modal Asing di Sektor Industri Tekstil di Indonesia". *Jurnal Ilmu Administrasi, Bisnis & Birokrasi*. 8-12.
- Herliansyah, Yudi. (2013) *Pedoman Penyusunan Tesis Dan Prosedur Akademik. (2nd ed)*. Jakarta: Universitas Mercubuana.
- Hogg,M.A., & Vaughan, G.M. (2005) *Introduction to social psychology (4th ed.)*. Australia: Pearson Prentice Hall.
- Hutagaol, John. Winarno, Wing Wahyu. Pradipta, Arya. (2007) "Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak", *Jurnal Akuntabilitas*. 186-193.
- Ilyas, Wirawan B. & Burton, Richard. (2012) *Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak: Analisis Yuridis Terhadap Teori dan Kasus*. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- JPNN. (2012) Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Masih Rendah. Diakses pada 31 Mei 2013 dari <http://berita.plasa.msn.com/nasional/jpnn/tingkat-kepatuhan-wajib-pajak-masih-rendah-1>.
- Kiryanto. (1999) "Pengaruh Penerapan Struktur Pengendalian Intern Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Badan Dalam Memenuhi Pajak Penghasilannya". *Simposium Nasional Akuntansi II*.

- Kristiaji, B. Bawono. Febrianto, Toni & Abiyunus, Yanuar F. (2013) Memahami Ke(tidak)patuhan Pajak. *Inside Tax*, hlm 6-14.
- Lawrence, Anne T. & Weber, James.(2008) *Business & Society: Stakeholders, Ethics, Public Policy (12th ed)*. New York: McGraw-Hill.
- Mustikasari, Elia. (2007) “Kajian Empiris Tentang Kepatuhan Wajib Pajak Badan di Perusahaan Industri Pengolahan di Surabaya”, *Simposium Nasional Akuntansi X Makasar*. 1-41.
- Priantara, Diaz. (2011) *Kupas Tuntas Pengawasan, Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak: Prosedur, Formulir, dan Trik-Trik yang harus diketahui Wajib Pajak agar terhindar dari kekeliruan*. Jakarta: Indeks.
- Reckers, Philip MJ; Sanders, Debra L; Roark, Stephen J. (1994) “The Influence of Ethical Attitudes on Taxpayer Compliance”. *National Tax Journal*. 825-836.
- Schifter, D. E., & Ajzen, I. (1985) “Intention, perceived control, and weight loss: An application of the theory of planned behavior”. *Journal of Personality and Social Psychology*, 49, 843-851.
- Trivedi, Vishwanath Umashanker. Shehata, Mohammed. M estelman, Stuart. (2005) “Attitudes, Incentives, And Tax Compliance”, *Journal of Economic Psychology*. 29-61.
- Velasquez, Manuel G. (2002) *Etika Bisnis Konsep dan Kasus (5th ed)*. Yogyakarta: Andi.
- Violette, G. (1989) “Effect of Communication Sanctions on Taxpayer Compliance”, *The Journal of American Taxation Association*.
- Waluyo. (2011) *Perpajakan Indonesia. (10th ed)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Wangsa, Sudhira. (2009) ”Tinjauan Moral Dan Etika Dan Dampaknya Terhadap Kepatuhan Pajak”. *Tesis*. Jakarta: Universitas Indonesia.
- _____ (2009) *Modul Pelatihan Pajak Terapan Brevet A&B*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- _____ (2012) *Modul Pelatihan Pajak Terapan Brevet C*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- _____ (2012) *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-28/PJ./2012 Tentang Tempat Pendaftaran Dan/ Atau Tempat Pelaporan Usaha Bagi Wajib Pajak Di Lingkungan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Wajib Pajak Besar, Kantor Pelayanan Pajak Di Lingkungan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jakarta Khusus, Dan Kantor Pelayanan Pajak Madya*.
- _____ (2012) *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 74/PMK.03/2012 Tentang Tata Cara Penetapan Dan Pencabutan Penetapan Wajib Pajak Dengan Kriteria Tertentu Dalam Rangka Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak*.
- _____ (2012) *Susunan Dalam Satu Naskah Undang-Undang Perpajakan*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- _____ (2007) *Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal*.