

TEORI POSTUR MOTIVASI DALAM STUDI EKSPERIMEN KEPUTUSAN KEPATUHAN PAJAK DI INDONESIA

Elen Puspitasari¹⁾, Ida Nurhayati²⁾, dan Wahyu Meiranto³⁾

1)Prodi Akuntansi FEB Universitas Stikubank, Semarang

2)Prodi Akuntansi FEB Universitas Stikubank, Semarang

3)Prodi Akuntansi FEB Universitas Diponegoro, Semarang

1)e-mail: elenmeiranto@yahoo.com

ABSTRACT

This study used motivational posture theory to examine the effect of individual posture motivational taxpayer's as internal factors of the tax compliance decision. While external factors of taxpayer in this study is the audit strategy and the amount of tax exemption (taxable income). An external factor of taxpayer as an independent variable in this study is an experimental variable. Tax audit strategy divided into two levels of treatment, the tax audit strategy of fixed and random. The amount of taxable income is divided into two levels of treatment, that is taxable income go up and down. While the internal factors of motivation posture placed as a covariate variable on the dependent variable tax compliance decisions. Based on the number of independent variables and treatment as well as treatment of the participants, the design used in this study was Quasi Experimental Design Between-Subject 2X2 with Covariate with random assignment method. The subjects in this experiment are an individual taxpayer who has a tax ID, doing their own business and have experience in reporting their tax revenue. The analysis technique used was Analysis of Covariate. The results showed that the posture motivation of Indonesian taxpayer's as concomitant factors does not affect tax compliance decisions. This is not accordance with Motivational Posture Theory. This study proves that the tax audit strategy and the amount of taxable income affect tax compliance decisions. The taxpayer is given the treatment of fixed audit strategy will be more compliant than the taxpayer is given random audit strategy. The amount of taxable income that rises will lead to decisions that tax compliance is higher when compared with the taxable income down. This study contributes to the novelty of tax compliance research in terms of the implications of the theory, the variable placement and research design.

Keywords: tax compliance decisions, motivational postures, strategy of tax audit, taxable income.

1. Pendahuluan

Kepatuhan pajak merupakan sebuah permasalahan yang muncul sejak sejarah perpajakan itu sendiri dimulai (Andreoni *et al.*, 1998). Sebagian besar penelitian kepatuhan pajak dalam bidang akuntansi melakukan pengujian terhadap beberapa faktor yang menyebabkan perilaku

ketidakpatuhan (Roth *et al.*, 1989 dalam Chan *et al.*, 2000). Andreoni *et al.* (1998) mencatat bahwa perilaku ketidakpatuhan pajak tersebut antara lain disebabkan oleh penyelenggaraan sistem perpajakan yang sangat bertentangan dengan prinsip-prinsip perpajakan seperti yang dikemukakan oleh Adam

Smith dalam buku “*The Wealth of Nations*” yang dipublikasikan pada tahun 1776. Prinsip-prinsip tersebut terdiri dari prinsip *equity*, *certainty*, *convenience*, dan *efficiency* (Palil, 2010).

Menurut prinsip *equity* seharusnya di dalam sebuah sistem perpajakan, pemungutan pajak harus adil sesuai dengan kemampuan individu wajib pajak. Selain itu, wajib pajak harus memperoleh kejelasan atas kewajiban dan hak perpajakannya agar memenuhi prinsip *certainty*. Prinsip *convenience* berkaitan dengan penentuan metode yang mudah dan sederhana bagi wajib pajak berkaitan dengan bagaimana cara dan kapan membayar pajak. Sedangkan prinsip *efficiency* ditunjukkan dengan bagaimana otoritas pajak (fiskus) dalam melaksanakan kegiatan pengumpulan dan penyaluran pajak hendaknya hanya ditujukan untuk kesejahteraan rakyat (Palil, 2010).

Pajak merupakan mekanisme transfer penghasilan dari masyarakat yang berpenghasilan lebih besar kepada masyarakat yang berpenghasilan kurang. Dengan demikian, pajak berperan sebagai alat pemerataan pembangunan dalam upaya menegakkan keadilan. Pemahaman mengenai pajak seperti yang telah dijelaskan di atas belum tentu dapat dimaknai dan diterima secara benar oleh masyarakat luas. Direktorat Jenderal Pajak selaku fiskus merupakan lembaga negara yang bertugas untuk mengumpulkan pajak di bawah Departemen Keuangan menyatakan bahwa tingkat kesadaran masyarakat Indonesia yang ditinjau dari tingkat kepatuhan membayar pajak (*tax coverage*) masih sangat rendah. Hal tersebut ditandai dengan jumlah penyerahan SPT Tahunan PPh yang sangat rendah, jika dibandingkan dengan populasi masyarakat Indonesia yang dihitung sebagai wajib pajak

(www.pajak.go.id, 2012). Oleh karena itu, rendahnya kepatuhan pajak merupakan suatu permasalahan yang dihadapi oleh pemerintah di setiap negara.

Kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya berpengaruh terhadap penerimaan negara. Oleh karena itu, dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak, pemerintah melakukan pembaruan dalam bidang pajak (*tax reform*), yaitu dengan melakukan perubahan Sistem Pemungutan Pajak dari *Official Assessment* menjadi *Self Assessment* (SAS) yang dilakukan pada tahun 1983. Selain itu pemerintah telah melakukan Modernisasi Administrasi Perpajakan pada tahun 2002. Sri Lanka (1972), Pakistan (1979), Australia (1986), Selandia Baru (1988), Inggris (1996), dan Malaysia (2004) merupakan beberapa negara yang telah mengimplementasikan SAS (Palil, 2010 dan Loo, 2006).

Tax reform dilakukan karena peraturan perpajakan sebelumnya dinilai belum memperhatikan asas pemerataan, keadilan, kepastian hukum, dan pertumbuhan ekonomi. Hal tersebut menyebabkan sikap masyarakat pada saat itu menjadi apatis terhadap aparat dan citra lembaga perpajakan. Hal ini dibuktikan dengan jumlah wajib pajak hanya 435.517 selama kurun waktu 38 tahun sejak Indonesia merdeka (Faisal, 2009: 10).

Tax reform juga dimaksudkan untuk meningkatkan profesionalisme aparat pajak, meningkatkan keterbukaan dalam administrasi perpajakan, meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak (Mardiasmo, 2011:22). Salah satu kebijakan reformasi perpajakan adalah meningkatkan penerapan prinsip *self assessment* secara akuntabel dan konsisten. Hasil akhir yang dicapai adalah peningkatan penerimaan negara

seiring dengan meningkatnya kepatuhan sukarela.

Kepatuhan sukarela wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pajak merupakan faktor yang penting (Braithwaite, 2003). Kepatuhan sukarela merupakan kunci dari keberhasilan SAS (Lai dan Choong, 2009; Devano, 2006). Kepatuhan sukarela adalah perilaku dimana wajib pajak bertanggung jawab untuk menetapkan sendiri kewajiban perpajakannya, tepat waktu dalam membayar pajaknya serta melaporkan pajaknya secara akurat. Namun, meningkatkan praktek kepatuhan secara sukarela dalam penerapan SAS tidak mudah untuk dilakukan (Palil, 2010 dan Loo, 2006).

Berdasarkan pemaparan di atas, bahasan mengenai kepatuhan pajak merupakan suatu permasalahan yang kompleks dan universal. Kepatuhan pajak akan selalu mendapatkan perhatian dari pemerintah di seluruh negara. Negara berkembang maupun negara maju memiliki persoalan yang sama dalam rangka meningkatkan perilaku kepatuhan pajak (Chau dan Leung, 2009; Hanlon dan Heitzman, 2009; Braithwaite, 2003:71; Alm *et al.*, 1995).

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).

Perkembangan teori dalam penelitian kepatuhan pajak berawal dari penelitian yang dilakukan oleh Allingham dan

Sandmo-AS (1972) yang berangkat dari penelitian Becker (1968) “*Crime and Punishment: An Economic Approach*”. Teori ekonomi kriminologi (*economics of crime*) tersebut diaplikasikan pertama kali oleh Allingham dan Sandmo (1972) ke dalam model analitis keputusan penghindaran pajak (*income tax evasion model*) dengan memasukkan variabel-variabel yang dianggap sebagai efek penggentar (*deterrence effect*).

Allingham dan Sandmo - AS (1972) menyatakan bahwa jumlah penghasilan kena pajak yang disembunyikan oleh Wajib Pajak dipengaruhi oleh besarnya probabilitas akan diperiksa (*probability of audit*) dan sanksi (*fine* atau *punishment* seperti *penalties*) yang akan ditanggung, manakala tindakan tersebut dilakukan. Model AS merupakan model yang melakukan analisa terhadap pembuatan keputusan berdasarkan *expected utility theory*.

Kritik terhadap *Expected Utility Theory* (EUT) dikemukakan oleh Kahneman dan Tversky - KT (1979) menganggap bahwa EUT tidak tepat apabila digunakan sebagai model pembuatan keputusan. Pengambilan keputusan dalam EUT mengandung unsur ketidakpastian yang menunjukkan kondisi dimana probabilitas atas potensi dari hasil tidak dapat diketahui (*uncertainty*). Pengambil keputusan dalam kondisi ketidakpastian, seharusnya menyadari kemungkinan adanya dampak alternatif dari berbagai peristiwa. KT mengembangkan suatu model alternatif dari pembuatan keputusan yang berisiko, yaitu *Prospect Theory*.

Selanjutnya Andreoni *et al.* (1998) dan Sutinen (1999) mengemukakan bahwa para peneliti kepatuhan pajak sebaiknya melakukan eksplorasi terhadap faktor-faktor psikologi, moral dan pengaruh sosial untuk mendorong dan meningkatkan kepatuhan pajak

dalam model kepatuhan ekonomi. 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*). 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 wajib pajak (Braithwaite, 2003).

Braithwaite (2003) memperkenalkan *Motivational Postures* (MP) sebagai sebuah pendekatan baru dalam perilaku kepatuhan pajak (*A New Approach to Tax Compliance*). MP memahami alasan atau motif yang berasal dari diri individu Wajib Pajak sebagai pendekatan secara psikologis untuk membangun model kepatuhan pajak. MP merupakan suatu ekspresi dari sikap mental Wajib Pajak (*stances*) secara individu terhadap otoritas pajak dan sistem perpajakan yang berlaku.

Pendekatan eksternal berkaitan dengan faktor struktural, yaitu 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, tariff penghasilan tidak kena pajak (*non-taxable income*), sanksi dan pemeriksaan (audit) pajak.

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) memberikan rekomendasi 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.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji faktor eksternal dan internal individu wajib pajak dalam pengembangan model keputusan kepatuhan pajak. Faktor internal wajib pajak dalam penelitian eksperimen ini adalah postur motivasi. Postur motivasi merupakan sikap mental yang diekspresikan wajib pajak secara terbuka kepada otoritas pajak berkaitan dengan kebijakan pajak yang berlaku. Postur motivasi merupakan sebuah pendekatan baru dalam rangka meningkatkan kepatuhan pajak yang menggunakan metode psikologis individu wajib pajak yang dikembangkan oleh Valerie Braithwaite pada tahun 1995 (Braithwaite, 2003).

Faktor eksternal dalam penelitian kepatuhan pajak ini merupakan *extrinsic factor* yang berkaitan dengan peraturan perpajakan (Alm dan McKee, 1998). Faktor eksternal dalam riset eksperimen ini terdiri dari variabel strategi audit pajak, dan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

Strategi pemeriksaan pajak terdiri dari strategi audit random dan *fixed*. Menurut Asnawi (2011), strategi audit random akan meningkatkan kepatuhan pajak (Alm dan Mc Kee, 2006). Hal ini dikarenakan kemungkinan (probabilitas) dari ketidakpastian akan dilakukan pemeriksaan yang tinggi menimbulkan kehati-hatian pembayar pajak dalam melaporkan penghasilannya (Reiganum, 1985). Namun, Alm *et al.* (1993) menyatakan bahwa strategi audit fixed akan lebih efektif dalam meningkatkan kepatuhan pajak (Puspitasari dan Meiranto, 2014). Hal ini dapat terjadi,

jika pada saat penetapan kriteria pemeriksaan yang ditetapkan sebelum wajib pajak melaporkan berapa jumlah penghasilan yang akan dilaporkan mengandung informasi kriteria pemeriksaan yang tepat (Puspitasari dan Meiranto, 2014).

Ketentuan besaran jumlah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) merupakan bagian dari struktur atau sistem perpajakan di dalam model kepatuhan pajak Fischer. Menurut Alm *et al.* (2012), ketentuan tarif perpajakan yang ditetapkan oleh otoritas pajak merupakan faktor situasional. PTKP merupakan salah satu fasilitas (*tax benefit*) dalam pelaksanaan kewajiban pajak penghasilan. PTKP dapat diberikan dalam jumlah tetap ataupun variatif. PTKP hanya akan memberikan pengaruh yang besar pada penerimaan pajak dari Wajib Pajak berpenghasilan rendah, sedangkan untuk Wajib Pajak yang berpenghasilan tinggi, perubahan kenaikan PTKP hanya memberikan dampak yang kecil. Semakin besar penghasilan Wajib Pajak, maka pengaruh perubahan kenaikan PTKP akan semakin kecil.

2. Tinjauan Literatur

2.1. Teori Postur Motivasi

Motivational Postures Theory dikembangkan oleh Valerie Braithwaite pada tahun 1995. 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 diterapkan dalam penelitian perilaku kepatuhan pajak dengan tujuan untuk menangkap sikap yang dimiliki oleh wajib pajak atas regulator dan

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*.

Postur *commitment* menggambarkan suatu tingkatan dimana seorang individu wajib pajak secara sadar berkeinginan atas kehendaknya sendiri untuk merasa terlibat dengan misi yang dipikul oleh regulator sebagai penghimpun pajak dari masyarakat. Postur kedua yang memiliki

orientasi positif terhadap otoritas, yaitu postur *capitulation* memberi gambaran mengenai individu yang menerima berbagai aturan yang diterapkan kepadanya oleh otoritas pajak tanpa harus merasa terlibat dengan misi otoritas pajak. Bagi individu dengan postur *capitulation* yang terpenting adalah ia sudah memenuhi kewajiban yang ditentukan otoritas.

Postur motivasi *commitment* dan *capitulation* pada intinya mewakili perilaku wajib pajak yang patuh (*compliant*) dan kooperatif, jika dilihat dari sudut pandang regulator. Perbedaannya hanya terletak pada sejauh mana masing-masing individu pada kedua kategori tersebut merasa ingin terlibat dengan misi yang dipikul oleh regulator (otoritas pajak).

Postur *resistance* merefleksikan adanya suatu perlawanan secara terbuka terhadap otoritas pajak dalam kaitannya dengan bagaimana otoritas pajak menggunakan setiap kewenangannya. Kelompok individu dengan postur ini umumnya ingin didengarkan, mereka menginginkan sistem yang sudah ada berubah ke arah yang lebih baik. Individu yang masuk kategori ini memandang otoritas pajak sebagai pembawa masalah (*vindictive*) dan tidak adil (*oppressive*).

Postur *disengagement* dan *game playing* menggambarkan perlawanan yang lebih serius terhadap sistem perpajakan. Postur *disengagement* melibatkan keterpisahan psikologis (*psychological dissociation*) dari otoritas pajak. Individu dengan karakter postur ini membangun imunitas dalam dirinya dari kewenangan yang dimiliki otoritas pajak yang ingin membawa mereka ke masuk ke dalam sistem. Mereka merasa bahwa mereka kebal bahkan terhadap hukum sekalipun.

Postur *game playing* mewakili perilaku yang lebih imajinatif dalam

rangka menghindari dari ketentuan dengan cara memainkan aturan. Berbeda dengan postur *resistance* dan *disengagement*, postur motivasi *game playing* memperlihatkan suatu perilaku yang seakan-akan dekat dengan sistem, namun ternyata memanfaatkannya untuk mengetahui kelemahannya untuk kepentingan mereka. *Game playing* memandang otoritas pajak sebagai lawan tanding dalam sebuah permainan.

2.2. Keputusan Kepatuhan Pajak

Kepatuhan pajak (*tax compliance*) merupakan hasil dari suatu kontrak secara psikologis (Feld dan Frey, 2007). Artinya, kepatuhan pajak merupakan implikasi dari adanya sebuah hubungan kontraktual antara kewajiban (*duties*) dan hak (*rights*) dari masing-masing pihak yang melakukan kontrak tersebut, yaitu Wajib Pajak (*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).

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, 2005). Keputusan kepatuhan pajak akan meningkat seiring dengan dukungan dan peran aktif dari pemerintah untuk memberikan pemahaman yang berkelanjutan mengenai arti penting pajak bagi negara kepada masyarakat luas (Puspitasari dan Meiranto, 2014).

Beberapa otoritas pajak, seperti IRS (2009), ATO (2009) dan IRB (2009) dalam Palil (2005) 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.

2.3.Strategi Audit Pajak

Pemeriksaan (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 *random audit* merupakan strategi audit yang bersifat acak, yaitu memiliki tingkat ketidakpastian audit yang lebih tinggi, karena setiap wajib pajak memiliki

kemungkinan yang sama untuk diperiksa dibandingkan dengan strategi audit yang bersifat *fixed*. Strategi audit *random* mensyaratkan bahwa otoritas pajak menggunakan informasi dari pelaporan penghasilan yang telah disampaikan oleh wajib pajak di dalam menentukan siapa yang akan terpilih untuk dilakukan audit.

Strategi audit *fixed* terdiri dari strategi *Cutoff*, *Conditional Future Audit*, dan *Conditional Back 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* (batasan) akan dilakukan audit dengan tingkat kepastian yang tinggi. Akan tetapi, jika WP melaporkan lebih dari CoF, maka tidak akan diaudit. Indikasi dari pemilihan strategi CoF adalah meningkatkan pendapatan setidaknya sebesar penggunaan kebijakan *random audit*. Jika penentuan tingkat *cutoff* yang dipilih kurang tepat, maka aturan *cutoff* lemah, sehingga akan meningkatkan ketidakpatuhan pajak (Alm *et al.*, 2003).

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. Apabila WP diketahui tidak patuh (*noncompliant*) di masa lalu, maka akan memiliki frekuensi kemungkinan diaudit akan lebih sering pada masa yang akan datang.

Strategi audit *Conditional Back* (CBA) memiliki pendekatan yang sama dengan *Conditional Future*. CBA menetapkan WP yang akan diaudit berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan pada saat ini. Jika saat ini ditemukan bukti kecurangan atau ketidakjujuran dalam pelaporan

pajaknya, maka WP akan dihadapkan pada kenyataan bahwa WP akan terus diaudit kedepannya. Menurut Alm *et al.* (1993), CBA lebih efektif dalam menentukan adanya penghindaran dan pengelakan pajak daripada strategi audit random.

2.4. Besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP)

Ketentuan perpajakan dalam menaikkan tarif pajak, menurut Chau dan Leung (2009) akan berdampak kepada peningkatan level ketidakpatuhan pelaporan pajak. Torgler (2002) mengemukakan bahwa kenaikan tarif pajak akan meningkatkan kemungkinan wajib pajak melakukan *underreporting income*, yaitu melaporkan sumber dan jumlah penghasilan yang lebih rendah. Hal ini dikarenakan persepsi wajib pajak terhadap kenaikan tariff pajak dirasakan sebagai faktor yang mengurangi keuntungan wajib pajak secara ekonomis.

Pajak Penghasilan (PPh) Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) dalam negeri setahun dihitung dengan cara mengalikan Pendapatan Kena Pajak (PKP) wajib pajak dengan Tarif Pajak. PKP diperoleh dari perhitungan penghasilan neto setahun (penghasilan bruto dikurangi biaya-biaya yang diperkenankan atau pengurang lainnya) dikurangi dengan PTKP.

PTKP merupakan batasan maksimal penghasilan bagi orang pribadi untuk tidak wajib memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (Info Pajak, 2010). PTKP adalah batas minimum yang wajib dipenuhi oleh seseorang untuk dapat hidup layak, sehingga tidak dapat diganggu gugat oleh siapa pun. PTKP merupakan salah satu fasilitas dalam pelaksanaan kewajiban pajak penghasilan, PTKP dapat diberikan dalam jumlah tetap ataupun variatif. Di Indonesia, PTKP bersifat variatif

disesuaikan dengan kondisi wajib pajak yang bersangkutan. Wajib pajak yang telah menikah dan belum menikah ataupun yang telah memiliki anak memiliki jumlah yang berbeda secara proporsional.

Besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang ditunjukkan pada Tabel 1 berlaku per 1 Januari 2013. PTKP tersebut berdasarkan ketentuan perpajakan yang telah ditetapkan oleh pemerintah melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 162/PMK.011/2012 tentang Penyesuaian Besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak. Alasan dasar dari penetapan besarnya PTKP tersebut dianggap sesuai dengan prinsip keadilan pajak (*fairness of tax system*). Hal ini dikarenakan penetapan PTKP harus disesuaikan dengan perkembangan ekonomi dan moneter serta harga kebutuhan pokok yang semakin meningkat.

Tabel 1. Daftar Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 162/PMK.011/2012

Keterangan	Besarnya PTKP per Tahun (Rupiah)
Diri Wajib Pajak Orang Pribadi yang bersangkutan	24.300.000
Tambahan untuk Wajib Pajak yang menikah	2.025.000
Tambahan untuk istri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami	24.300.000
Tambahan untuk setiap tanggungan (maksimal 3 orang)	2.025.000

Sumber: Siaran Pers DJP Kementerian Keuangan, 9 November 2012
 (www.pajak.go.id)

Besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) digunakan sebagai pengurang pajak penghasilan bagi Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) dalam negeri yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apapun (PPH Pasal 21). Pelaporan Pajak Penghasilan pada SPT Tahunan PPh Orang Pribadi Tahun 2013 dan seterusnya adalah sebesar PTKP sebagaimana yang ditetapkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 162/PMK.011/2012.

2.5. Postur Motivasi Wajib Pajak terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak

Postur motivasi (*stances*) atau sikap mental yang diekspresikan wajib pajak kepada otoritas pajak merupakan motif dari dalam diri individu yang dapat mendorong keinginan wajib pajak untuk patuh atau tidak patuh. Postur motivasi mencakup keyakinan, niat, moral, etika dan sikap yang berasal dari dalam diri individu wajib pajak yang berkaitan dengan masalah perpajakan. Postur motivasi merupakan integrasi dari kepercayaan, evaluasi dan harapan wajib pajak terhadap kebijakan, sistem dan struktur perpajakan serta kinerja otoritas pajak (Braithwaite, 2003).

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*.

2.6. Strategi Audit Pajak terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak

Strategi pemeriksaan (audit) pajak pada penelitian keputusan kepatuhan pajak berkaitan dengan interaksi antara wajib pajak dengan otoritas pajak (Andreoni *et al.*, 1998). Model strategi audit pajak bertujuan untuk memperbaiki kelemahan dari model Allingham dan Sandmo yang mengasumsikan probabilitas audit adalah konstan. Probabilitas audit tersebut berkaitan dengan jumlah penghasilan yang akan dilaporkan dengan kesempatan untuk melakukan kecurangan.

Model strategi audit pajak Andreoni *et al.* (1998) dan Alm *et al.* (1993) dalam penelitian eksperimen keputusan pajak dibagi ke dalam dua kelompok. Strategi audit random diasumsikan bahwa otoritas pajak akan menentukan wajib pajak yang akan diaudit setelah wajib pajak menyampaikan kembali laporan pajak penghasilannya, sehingga wajib pajak memiliki probabilitas audit yang sama besar. Sedangkan strategi audit *fixed* mengasumsikan bahwa otoritas pajak berkomitmen untuk menyampaikan pengumuman mengenai kriteria pemeriksaan (*audit rule*) sebelum wajib pajak menyampaikan laporan pajak penghasilannya.

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 (Puspitasari dan Meiranto, 2014). 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*.

2.7. Besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak

Keputusan untuk patuh atau tidak patuh terhadap pelaporan penghasilan kena pajak berkaitan dengan insentif (dorongan) yang akan diakibatkan oleh sistem perpajakan. Wajib pajak di dalam menentukan keputusannya untuk melaporkan penghasilan, membayar atau menghindari pajak bergantung pada dampak yang akan diterima (Alm *et al.*, 1990). Wajib pajak akan meningkatkan kepatuhan mereka, pada saat perubahan tariff pajak menjadi lebih rendah.

Persepsi keadilan terhadap struktur dan sistem perpajakan dalam penelitian ini menggunakan variabel perubahan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Perubahan kenaikan jumlah PTKP diharapkan akan meningkatkan keputusan kepatuhan pajak.

Penetapan Penghasilan Tidak Kena Pajak bertujuan untuk menyesuaikan perkembangan ekonomi dan moneter serta harga kebutuhan pokok yang semakin meningkat. Semakin besar tingkat PTKP, maka akan meningkatkan keputusan kepatuhan wajib pajak. Hal ini dikarenakan kenaikan PTKP akan mengurangi jumlah penghasilan kena pajak.

Hipotesis 3:

Keputusan Kepatuhan Pajak akan lebih tinggi pada wajib pajak yang memperoleh perlakuan besaran PTKP yang mengalami kenaikan dibandingkan dengan wajib pajak yang memperoleh perlakuan besaran PTKP yang mengalami penurunan.

3. Metode Penelitian

3.1. 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 dan besaran PTKP, 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 untuk 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*.

3.2. Subyek Eksperimen

Subyek eksperimen atau partisipan yang digunakan dalam penelitian ini adalah 76 (tujuh puluh enam) Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) yang memiliki penghasilan yang diperoleh dari melakukan usaha sendiri. Partisipan wajib 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.

3.3.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 dan variabel Besaran PTKP yang masing-masing variabel tersebut akan diberikan dua level perlakuan (*treatment*). Setiap partisipan hanya akan memperoleh satu level perlakuan dari masing-masing variabel eksperimen (*between subject*).

3.4.Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah Keputusan Kepatuhan Pajak yang merupakan keputusan etis yang dibuat oleh wajib pajak (partisipan) 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 pada Tabel 2 dalam penelitian ini adalah faktor eksternal dan internal individu wajib pajak. Variabel independen untuk faktor eksternal yang mendapatkan perlakuan (*treatment*) dinamakan sebagai variabel eksperimen, yaitu variabel strategi audit pajak dan besaran PTKP. Sedangkan faktor internal wajib pajak adalah variabel postur motivasi yang tidak dilakukan level *treatment* oleh eksperimenter, maka disebut dengan variabel *covariate*.

Tabel 2. Variabel Penelitian

Fungsi Variabel	Variabel Penelitian	Kode (Level)
Dependen	Keputusan Kepatuhan Pajak	DECISSION
Independen (Eksperimen)	Strategi Audit Pajak (STRA)	(1)Random Audit (SAR) (2)Fixed Audit (SAF)
	Besaran PTKP	(1)PTKPaik (PTN) (2)PTKPturun (PTT)
Independen (Kovariat)	Postur Motivasi	POSTMTV

Sumber: Dikembangkan untuk penelitian ini (2015).

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 di dalam riset eksperimen ini 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).

Besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) adalah batasan maksimal penghasilan bagi Orang Pribadi untuk tidak wajib memiliki NPWP dan sebagai pengurang penghasilan netto untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP). Manipulasi dilakukan dengan memberikan informasi kepada partisipan mengenai perbandingan antara besaran PTKP yang berlaku pada saat ini dan sebelumnya. Variabel besaran PTKP merupakan variabel non metrik yang diukur dengan menggunakan dua kategori, yaitu kategori 1 untuk besaran PTKP yang mengalami kenaikan (PTN), dan kategori 2 untuk besaran PTKP yang mengalami penurunan (PTT).

Tabel 3. Pengukuran Postur Motivasi

Variabel Kovariat		Jumlah Item Pertanyaan
POSTUR MOTIVASI		
1	Commitment	8
2	Capitulation	5
3	Resistance	6
4	Disengagement	5
5	Game Playing	5
Jumlah		29

Sumber: Braithwaite (2003)

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 dari masing-masing partisipan diukur di awal tahap eksperimen dengan 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).

3.5. 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 kedua, yaitu perkenalan, peneliti memperkenalkan diri kepada partisipan, menyampaikan 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 ketiga adalah penyerahan kuesioner data demografis dan daftar pernyataan untuk menentukan postur motivasi dari partisipan (wajib pajak). 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 mengenai informasi strategi audit pajak dan besaran PTKP dari kotak eksperimen secara random. Waktu yang diberikan kepada partisipan untuk memberikan keputusan jumlah penghasilan (dalam satuan prosentase) yang akan dilaporkan berdasarkan perlakuan (manipulasi) strategi audit dan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak

yang diterima adalah maksimal sepuluh menit untuk masing-masing *treatment*.

3.6. Teknik Analisis Data

Cek manipulasi dilakukan terhadap data yang diperoleh dari partisipan, dengan tujuan untuk melakukan cek apakah partisipan paham dan mengerti dengan benar berkaitan dengan perlakuan (*treatment*) yang diberikan oleh eksperimenter kepada partisipan selama mengikuti tahapan eksperimen. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan ANCOVA (*Analysis of Covariance*). Model persamaan yang digunakan untuk menguji hipotesis dengan desain *Between-Subject with Covariate* adalah sebagai berikut:

$$DECISION_{ijk} = \mu + \alpha STRA_i + \alpha PTKP_j + \beta POSTMOTIV_k + \epsilon_{ijk}$$

Dimana:

$DECISION_{ijk}$: Keputusan Kepatuhan Pajak

μ : Rerata umum

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

$\alpha PTKP_j$: Pengaruh dari level ke-j dari faktor besaran PTKP (PTKP naik dan PTKP turun)

$\beta POSTMOTIV_k$: Koefisien regresi 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, dua, dan tiga adalah dengan menggunakan *Independent-Samples t Test*.

4. 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. Homogenitas data diperoleh dari hasil uji *Levene's Test of Equality of Error Variances* yang menunjukkan nilai F sebesar 0.624 dengan probabilitas 0.602 ($p > 0.05$) yang berarti tidak signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa *error variance* dari variabel keputusan kepatuhan pajak antar grup adalah homogen memenuhi asumsi ANCOVA.

Tabel 4. Uji Homogenitas Data

Variabel	Nilai F	Sign.
KEPUTUSAN	0.624	0.602

Sumber: Output SPSS (2015).

Tabel 5 berikut ini menyajikan hasil dari uji *Lack of Fit* yang menunjukkan nilai F sebesar 2.460 dengan probabilitas 0.054 ($p > 0.05$) yang berarti tidak signifikan, sehingga diperoleh *good fit model*.

Tabel 5. Uji Lack of Fit Model

Variabel	Nilai F	Sign.
KEPUTUSAN	2.460	0.054

Sumber: Output SPSS (2015).

Corrected model pada **Tabel 6** yang diperoleh dari uji *Between-Subjects* menunjukkan angka signifikansi sebesar 0.000 berada jauh di bawah 0.05; maka pada tingkat kepercayaan 95 persen dapat disimpulkan bahwa secara

simultan postur motivasi, strategi audit pajak, dan besaran PTKP berpengaruh terhadap keputusan kepatuhan pajak.

Tabel 6. Hasil Uji ANCOVA

Dependent Variable:DeciSSioN

Source	Type III Sum of Squares	F	Sig.
Corrected Model	2667.972 ^a	7.965	.000
Intercept	48813.734	437.196	.000
STRA	462.287	4.140	.046
PTKP	2010.382	18.006	.000
POSTMTV	18.594	.167	.684
Error	8038.936		
Total	564406.500		
Corrected Total	10706.908		

Sumber: Output SPSS (2015)

Hasil uji hipotesis dengan ANCOVA pada **Tabel 6** menunjukkan bahwa *main effect* dari variabel postur motivasi (POSTMTV) dengan nilai F sebesar 0.167 dan $p=0.684$ secara statistik tidak signifikan pada 0.05. Variabel Strategi Audit Pajak berpengaruh signifikan terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak dengan nilai F sebesar 4.140 dengan probabilitas 0.046 (berada di bawah 0.05). Besaran PTKP juga berpengaruh signifikan terhadap Keputusan Kepatuhan Pajak dengan nilai F sebesar 18.006 dan probabilitas 0.000 (berada di bawah 0.05). Hasil uji tersebut menunjukkan bahwa terdapat perbedaan keputusan kepatuhan pajak yang signifikan pada level (*treatment*) strategi audit pajak dan besaran PTKP, namun tidak ada perbedaan keputusan kepatuhan pajak yang signifikan pada perbedaan postur motivasi wajib pajak.

Pengujian lebih lanjut untuk membuktikan hipotesis satu dengan menggunakan *Independent-Samples t*

Test (Appendix-1) pada panel statistik menunjukkan rata-rata keputusan kepatuhan pajak untuk partisipan dengan postur motivasi berorientasi positif sebesar 85.9344 persen, sedangkan partisipan dengan postur motivasi berorientasi *defiance* memiliki rata-rata keputusan kepatuhan pajak sebesar 83.0000 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 0.851 dengan probabilitas 0.398 (*two-tailed*). **Uji hipotesis satu** dalam penelitian ini dilakukan dengan *one-tailed* $H_1: \mu_1 > \mu_2$, dengan *p-value* menjadi 0.199 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)**.

Ketidaksignifikansian hasil pada variabel postur motivasi terhadap keputusan kepatuhan pajak dalam penelitian ini disebabkan oleh karakteristik personal yang dimiliki oleh partisipan (wajib pajak) yang berpartisipasi dalam riset eksperimen ini didominasi oleh partisipan dengan postur motivasi berorientasi positif. Berdasarkan hasil pengukuran postur motivasi yang dilakukan pada awal tahapan eksperimen dapat diketahui dari 76 partisipan terdapat 80.26 persen atau 61 partisipan yang memiliki postur motivasi berorientasi positif, sedangkan 15 partisipan atau 19.74 persen memiliki postur motivasi berorientasi *defiance*.

Postur motivasi partisipan dalam riset eksperimen ini diukur pada awal

tahapan eksperimen, yaitu tahap dimana belum dilakukan *treatment* kepada partisipan. Pada saat partisipan memberikan keputusan kepatuhan pajak di akhir setiap level *treatment*, media eksperimen dalam riset eksperimen ini tidak memberikan stimulus eksperimen yang berkaitan dengan pembentukan postur motivasi partisipan secara khusus. Sehingga, temuan penelitian ini menunjukkan bahwa postur motivasi yang diukur di awal *treatment* tidak memiliki pengaruh yang kuat terhadap keputusan kepatuhan pajak partisipan setelah menerima *treatment* berupa faktor eksternal wajib pajak.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pendekatan teori *motivational postures* yang menyatakan bahwa wajib pajak yang memiliki postur motivasi berorientasi positif (*commitment* dan *capitulation*) menggambarkan wajib pajak yang cenderung lebih patuh tidak terbukti dalam penelitian ini. Oleh karena itu, penelitian ini tidak mendukung pernyataan Braithwaite (2003) yang menyatakan bahwa wajib pajak yang memiliki postur motivasi yang berorientasi *defiance (resistance, disengagement, dan game playing)* cenderung berperilaku tidak patuh.

Hasil *Pairwise Comparison* pada **Appendix-2** menunjukkan 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 87.825 persen lebih tinggi dibandingkan dengan wajib pajak yang memperoleh perlakuan pada level strategi audit random dengan $\mu=82.885$ persen dan signifikan pada $p=0.046<0.05$. 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.

Strategi audit random dalam penelitian eksperimen ini mensyaratkan suatu kondisi yang tercantum di dalam media eksperimen yang menyatakan: bahwa otoritas pajak akan menggunakan informasi dari pelaporan jumlah penghasilan yang disampaikan oleh wajib pajak sesuai dengan skenario untuk menentukan kriteria wajib pajak yang akan diaudit. Strategi audit *fixed* dalam riset eksperimen ini memberikan stimulasi bahwa otoritas pajak berkomitmen untuk menyampaikan pengumuman (*announcement*) yang informatif mengenai kriteria pemeriksaan (*audit rule*) sebelum wajib pajak menyampaikan laporan pajak penghasilannya. Stimulasi eksperimen strategi audit *fixed* dalam penelitian ini diberikan di dalam media eksperimen dalam bentuk informasi kepada wajib pajak mengenai kriteria pemeriksaan pajak.

Hasil dari pengujian hipotesis dua ini mendukung pernyataan Andreoni *et al.* (1998) dan Alm *et al.* (1993) yang mengemukakan bahwa informasi yang berkaitan dengan strategi untuk melakukan seleksi audit pajak yang tepat

akan berpengaruh pada keputusan kepatuhan pajak. Temuan penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Asnawi (2011) dan Beck *et al.* (1991) dalam Alm (1991) yang menyatakan bahwa strategi audit random lebih berperan dalam keputusan kepatuhan pajak dibandingkan dengan strategi audit *fixed*.

Keberhasilan strategi audit *fixed* dalam kepatuhan pajak pada riset eksperimen ini terletak pada informasi kriteria kepatuhan yang telah ditentukan. Penelitian ini memberikan informasi berdasarkan tiga konsep yang dikemukakan oleh Alm *et al.* (1993) dan sesuai dengan Ketentuan Umum Perpajakan (KUP) yang berlaku, sehingga wajib pajak sebagai partisipan memperoleh perlakuan strategi audit pajak berupa informasi yang terarah dan jelas dalam menentukan keputusan kepatuhan pajaknya. Oleh karena itu, partisipan dalam penelitian eksperimen ini yang memperoleh perlakuan strategi audit *fixed* memiliki tingkat kepatuhan pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan wajib pajak yang diberikan perlakuan strategi audit random.

Uji *Pairwise Comparisons* dengan *Bonferroni* untuk keputusan kepatuhan pajak berdasarkan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) pada **Appendix-3** menunjukkan terdapat perbedaan nilai *mean* sebesar 10.785 yang signifikan pada probabilitas $p=0.000$. Nilai *Estimate marginal Mean* untuk besaran PTKP yang meningkat memiliki nilai rata-rata keputusan kepatuhan pajak sebesar 90.748 persen, sedangkan nilai rata-rata keputusan kepatuhan pajak untuk besaran PTKP yang mengalami penurunan sebesar 79.963 persen. Jadi dapat disimpulkan bahwa keputusan kepatuhan pajak yang dipengaruhi oleh besaran PTKP yang mengalami kenaikan lebih besar daripada keputusan kepatuhan pajak

yang dipengaruhi oleh besaran PTKP yang mengalami penurunan.

Hasil analisis statistik berdasarkan pada Appendix-3 tersebut mendukung **hipotesis tiga (H3)** yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan keputusan kepatuhan pajak antara wajib pajak yang diberikan perlakuan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) naik dengan wajib pajak yang diberikan perlakuan besaran PTKP turun. Kenaikan besaran PTKP akan mempengaruhi keputusan kepatuhan pajak wajib pajak untuk lebih patuh dibandingkan dengan penurunan besaran PTKP yang dikenakan kepada wajib pajak.

Stimulus eksperimen diberikan kepada partisipan di dalam media eksperimen berupa skenario besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dengan ilustrasi perhitungan Penghasilan Kena Pajak (PKP) sebelum terjadi perubahan besaran PTKP dan pada saat terjadi perubahan besaran PTKP. Partisipan berdasarkan skenario besaran PTKP yang diterima diminta untuk menentukan jumlah penghasilan yang akan dilaporkan dalam satuan prosentase.

Kenaikan (penurunan) besaran PTKP akan mengurangi (menambah) jumlah Penghasilan Kena Pajak. Stimulus eksperimen besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dalam penelitian eksperimen ini berhasil memberikan pengaruh kepada keputusan kepatuhan pajak partisipan. Semakin besar PTKP yang diberlakukan, maka keputusan kepatuhan pajak akan meningkat. Hal ini dikarenakan semakin besar PTKP, maka akan mengurangi jumlah penghasilan kena pajak.

5. Kesimpulan

Postur motivasi secara aplikatif telah diterapkan oleh otoritas pajak Australia ke dalam Model Kepatuhan ATO (*Australian Taxation Office*). ATO

telah meninggalkan model kepatuhan yang berdasarkan pada pendekatan *command and control regulation* atau *enforced compliance* yang mengandung unsur pemaksaan kepatuhan kepada masyarakat pembayar pajak. Pendekatan kepatuhan yang dipaksakan (*enforced compliance*) dalam jangka panjang akan menimbulkan dampak negatif yang mengakibatkan perilaku ketidakpatuhan menjadi sangat tinggi dalam kuantitas maupun kualitas.

Temuan dalam riset eksperimen ini tidak mendukung *motivational posture theory*. 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.

Pemeriksaan (audit) pajak merupakan salah satu fungsi penegakan hukum terhadap *self assessment system* dalam

rangka meningkatkan kepatuhan pajak. Pemeriksaan dapat dilaksanakan dengan optimal, jika kegiatan pemeriksaan tersebut dilakukan dengan terencana, professional, sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku dan fokus serta berdasarkan strategi tertentu.

Skenario perhitungan penghasilan kena pajak berdasarkan besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak berhasil memberikan stimulasi kepada partisipan untuk menentukan keputusan kepatuhan pajaknya. Stimulasi eksperimen dengan skenario level *treatment* besaran PTKP yang mengalami kenaikan (penurunan) mampu meyakinkan persepsi partisipan terhadap keadilan pajak yang menyebabkan jumlah penghasilan kena pajak mereka akan berkurang (bertambah), sehingga keputusan kepatuhan pajak partisipan lebih tinggi (rendah).

Hasil penelitian ini mendukung studi literasi yang dilakukan oleh Alm *et al.* (2012) dan Andreoni *et al.* (1998) yang menyatakan bahwa studi kepatuhan pajak akan memberikan kontribusi yang lebih luas apabila dilakukan dengan pendekatan ekonomi dan non ekonomi (perilaku), yaitu memasukkan faktor ekstrinsik (situasional atau institusional) dan intrinsik (internal atau personal) pembayar pajak (Alm dan McKee, 1998).

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 pengetahuan pajak, preferensi risiko dan religiusitas. Pengembangan desain eksperimen untuk riset kepatuhan pajak masih menarik perhatian untuk terus dikembangkan.

APPENDIX

Appendix-1

Keputusan Kepatuhan Pajak

Ditinjau dari Postur Motivasi Wajib Pajak

Group Statistics

postmtv		N	Mean
DeciSSioN	POSITIVE	61	85.9344
	DEVIANCE	15	83.0000

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	Sig. (2-tailed)
DeciSSioN	Equal variances assumed	.212	.647	.851	.398
	Equal variances not assumed			.808	.428

Appendix-2

Keputusan Kepatuhan Pajak

Berdasarkan Strategi Audit Pajak

Estimates Marginal

Dependent Variable:DeciSSioN

STRA	Mean	Std. Error	95% Confidence Interval	
			Lower Bound	Upper Bound
SAR	82.885 ^a	1.715	79.465	86.305
SAF	87.825 ^a	1.715	84.406	91.245

Pairwise Comparisons

Dependent Variable:DeciSSioN

(I) STRA	(J) STRA	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig. ^a	95% Confidence Interval for Difference ^a
----------	----------	-----------------------	------------	-------------------	-----------------------------------------------------

					Lower Bound	Upper Bound
SAR	SAF	-4.940*	2.428	.046	-9.780	-.100
SAF	SAR	4.940*	2.428	.046	.100	9.780

Appendix-3

Keputusan Kepatuhan Pajak Berdasarkan Besaran Penghasilan Tidak Kena Pajak

Estimates Marginal

Dependent Variable:DeciSSioN

ptkp	Mean	Std. Error	95% Confidence Interval	
			Lower Bound	Upper Bound
PTN	90.748 ^a	1.756	87.247	94.249
PTT	79.963 ^a	1.756	76.462	83.464

Pairwise Comparisons

Dependent Variable:DeciSSioN

(I)PTKP	(J)PTKP	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig. ^a	95% Confidence Interval for Difference ^a	
					Lower Bound	Upper Bound
PTN	PTT	10.785*	2.542	.000	5.718	15.852
PTT	PTN	-10.785*	2.542	.000	-15.852	-5.718

UCAPAN TERIMA KASIH

Terima kasih kepada seluruh partisipan (Wajib Pajak) yang telah bersedia mengikuti setiap tahapan eksperimen keputusan kepatuhan pajak.

DAFTAR PISTAKA

- Alabede, James O., Ariffin, Z.Z. & 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.
- Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, Vol. 1, pp. 323-338.
- Alm, J., Sanchez, I. & de Juan, A. (1995). Economic and Non-economic Factors in Tax Compliance. *Kyklos*, Vol. 48(1), pp. 3-18.

- Alm, J. (1991). A Perspective on the Experimental Analysis of Taxpayer Reporting. *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 3, pp. 577-593.
- Alm, J. & 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.
- Alm, J., Kirchler, E. & 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.
- Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*. Vol. 36, No. 2, pp. 818-860.
- 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. & 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.
- Chan, C. W., Troutman, C. S. & Bryan, D. (2000). An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United States and Hongkong. *Journal of International Accounting, Auditing, Taxation*, 9(2). Pp. 83-103.
- Chau, G. & Leung, P. (2009). A Critical Review of Fischer Tax Compliance Model: A Research Synthesis. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 1. pp. 34-40.
- Devano, S. & Rahayu, S. K. (2006). *Perpajakan: Konsep, Teori, dan Isu*. Kencana Prenada Media Group.
- Efebera, H., Hayes, D. C., Hunton, J. E. & O' Neil, C. (2004). Tax Compliance Intentions of Low Income Individual Taxpayers. *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol. 7, pp. 1-25.
- Faisal, Gatot, S. M. (2009). *How to be a smarter taxpayer?* PT Grasindo, Jakarta.
- 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. & 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. & Crain, T. L. (1995). Ethical Standards, Attitude Toward Risk, and

- Intentional Noncompliance: An Experimental Investigation. *Journal of Business Ethics*, Vol. 14, pp. 353-365.
- Hanlon, M. & Heitzman, S. (2009). A Review of Tax Research. *Participants at the 2009 University of North Carolina Tax Symposium*.
- Hanno, G. M. & Violette. (1996). An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior. *Behavioral Research in Accounting*, Supplement Vol. 8, pp. 57-75.
- Kahneman, Daniel. & Tversky, Amos. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. *Econometrica* 47: 263-91.
- Latipun, 2011. *Psikologi Eksperimen*. UMM Press.
- Lai, M. L., & Choong, K. F. (2009). Self-assessment Tax System and Compliance Complexities: Tax Practitioners' Perspectives. *Oxford Business & Economics Conference Program* di St. Hugh's College, Oxford University, Oxford, UK, 24 Juni 2009.
- Loo, Chen, E. (2006). The Influence of The Introduction of Self Assessment on Compliance Behaviour of Individual Taxpayers in Malaysia. *Thesis for PhD, Tidak Dipublikasikan*. The University of Sydney.
- Montgomery, D. C. (2005). *Design and Analysis of Experiments*, 6th Edition, New York: John Wiley & Sons.
- OECD, Organization for Economic and Co-operation Development. (2001). *Compliance Measurement – Practice Note: 1-23*.
- OECD, Organization for Economic and Co-operation Development. (2010). *Forum Tax Administration: Tax Compliance and Tax Accounting System*, Centre for Tax Policy and Administration.
- Palil. (2005). 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. (2010). Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self Assessment System in Malaysia. *Thesis for PhD, Unpublished*. Departement of Accounting and Finance, The University of Birmingham.
- Puspitasari, Elen & Meiranto, Wahyu. (2014). Motivational Postures in Tax Compliance Decisions: An Experimental Studies. *International Journal of Business, Economics and Law*, Vol. 5 Issue 1, pp. 100-110.
- Reckers, Sanders & Roark. (1994). The Influence of ethical Attitudes on Taxpayer Compliance. *National Tax Journal*, Vol. 47, No. 4, pp. 825-36.
- Reinganum, J.F. & Louis L. Wilde. (1985). Income Tax Compliance in a Principal-Agent Framework. *Journal of Public Economics*, Vol. 26, pp. 1-18.

1st NCBMA (Universitas Pelita Harapan, Indonesia)
“Bridging The Gap Between Theory and Practice”
19 March 2015, Tangerang.

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.

Trivedi, V. U. & Shehata, M. (2005). Attitudes, Incentives, and Tax Compliance. <http://socserv2.socsci.mcmaster.ca/econ/mceel/papers/taxcomp.pdf> *McMaster University Arts Research Board*.