

PENGARUH FREKUENSI PEMERIKSAAN PAJAK DAN KUALITAS PEMERIKSA PAJAK TERHADAP TINGKAT KEPATUHAN WAJIB PAJAK BADAN

HUMALA SETIA

STIE Trisakti
humpajak@gmail.com

Abstract : *This Study was intended to obtain empirical proofs that tax audit frequency and quality of tax auditor have influence tax compliance level of companies. Procedure of data collecting done at this research is by propagating questioners to taxpayer trough survey mail as well as propagated in service point (TPT) at each tax service office to be delivered to taxpayer to or is reporting. Each letter to be addressed to company owner or manager. This is need to be done to be able to control the effect of understanding quality of taxation responsibility of tax payer. Beside, researcher make contact trough telephone to reconfrim and remind to the questioner which had been sent previous two week. While the adjustment of taking minimal sample according to the number of effective company taxpayer at regional office of directorate general of taxation of east part of Java I in each tax service office totally 200 taxpayer. Result of research using analysis of Strutural Equation Modelling (SEM) that frequency of tax audit have negative and significant influence to compliance level of company taxpayer. While, quality of tax auditor have positive and significant influence to compliance level of company taxpayer. Result of finding in this study also give more understanding of some factor in tax auditing activity having negative influence to compliance level of company taxpayer and try to optimize auditor quality in order to minimize detection error according to principle of equal treatment can be accomplished and eventually tax evasion activity could be lessened.*

Keywords : Tax Audit Frequency, Tax Auditor Quality and Tax Compliance Level of Company Taxpayer.

Abstrak : Penelitian ini dimaksudkan untuk memperoleh bukti empiris bahwa frekuensi pemeriksaan pajak dan kualitas pemeriksa pajak memiliki pengaruh tingkat kepatuhan pajak perusahaan. Prosedur pengumpulan data adalah dengan menyebarkan kuisisioner ke palung wajib pajak *mail survey* serta disebarakan di titik layanan (TPT) di setiap kantor pelayanan pajak untuk disampaikan kepada wajib pajak atau melaporkan. Setiap huruf yang akan ditujukan kepada pemilik perusahaan atau manajer. Hal ini perlu dilakukan untuk dapat mengontrol efek memahami kualitas tanggung jawab perpajakan wajib pajak. Selain itu, penelitian ini melakukan kontak melalui telepon untuk mengkonfirmasi ulang dan mengingatkan kepada kuisisioner yang telah dikirim sebelumnya dua minggu. Sedangkan penyesuaian pengambilan sampel minimal sesuai dengan jumlah yang efektif wajib pajak perusahaan di kantor regional direktorat jenderal pajak dari bagian timur Jawa I di setiap kantor pelayanan pajak benar-benar 200 wajib pajak. Hasil penelitian menggunakan analisis *Strutural Equation Modelling* (SEM) yang frekuensi pemeriksaan pajak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tingkat kepatuhan perusahaan wajib pajak. Sementara, kualitas

auditor pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat kepatuhan perusahaan wajib pajak. Hasil menemukan dalam penelitian ini juga memberikan pemahaman yang lebih dari beberapa faktor dalam kegiatan audit pajak memiliki pengaruh negatif terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak Badan dan mencoba untuk mengoptimalkan kualitas auditor untuk meminimalkan kesalahan deteksi menurut prinsip perlakuan yang sama dapat dicapai dan akhirnya pajak aktivitas penggelapan bisa berkurang.

Kata kunci : Tax Audit Frequency, Tax Auditor Quality and Tax Compliance Level of Company Taxpayer.

PENDAHULUAN

Direktorat Jenderal Pajak sebagai instansi yang diberikan wewenang oleh Undang-undang untuk memungut pajak memiliki tujuan utama antara lain adalah pemungutan pajak optimal. Salah satu indikator tercapainya penerimaan pajak yang optimal adalah berimbangnya tingkat penerimaan pajak aktual (actual revenue) dengan penerimaan pajak potensial. atau dengan kata lain tidak ada tax gap. Laporan hasil audit kinerja Direktorat Jenderal Pajak oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan menunjukkan selama periode 1995/ 1996 sampai 1998/1999 terdapat perbedaan (tax gap) yang signifikan (Gunadi,2001). Disamping tax gap, indikator tingkat kepatuhan Wajib Pajak dapat juga terlihat dari tax ratio, dimana tax ratio Indonesia masih yang terendah di Kawasan ASEAN yaitu sebesar 13,5 untuk tahun 2003 (Gunadi, 2004).

Indonesia yang tingkat kepatuhannya rendah, sistem administrasi perpajakan yang masih dalam proses penyempurnaan, tidak adanya sumber data yang terintegrasi untuk pembentukan pusat data (karena banyaknya instansi-instansi penerbit data misal: data Perbankan, data dari Bea dan cukai, data dari Deperindag serta lainnya yang belum terintegrasi), menyebabkan lemahnya sistem pengawasan selama ini. Mengingat kondisi demikian, langkah yang tepat untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak adalah dengan meningkatkan pengawasan melalui pemeriksaan. Peningkatan frekuensi pemeriksaan dan atau cakupan pemeriksaan tersebut disamping bertujuan untuk menguji tingkat kepatuhan Wajib Pajak juga dalam rangka mengisi pusat data yang selama ini dimiliki.

Bila ditinjau dari sisi keadilan, pemeriksaan pajak memiliki dimensi lain, yaitu ingin mewujudkan keadilan pemungutan pajak, karena selama ini seperti diketahui peran pajak dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara meningkat secara signifikan dari tahun ke tahun, sedangkan jumlah Wajib Pajak yang patuh masih sangat sedikit. Ini mengandung arti bahwa selama ini yang menanggung beban pajak hanya sebagian kecil dari Wajib Pajak Potensial, sehingga masih banyak Wajib Pajak yang belum menanggung beban pajak yang seharusnya.

Menurut Witte dan Woodbury (1985), Pommerehe dan Frey (1992), Beck et.al (1992), Baron et.al (1992) dalam disertasi Fadjar (2005) yang berjudul "Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perilaku Kepatuhan Tax Professional Dalam Pelaporan Pajak Badan Pada Perusahaan Industri Manufaktur di Surabaya" menyebutkan bahwa hasil penelitian yang telah dilakukan oleh sejumlah peneliti tersebut menunjukkan bahwa kemungkinan pemeriksaan (audit probabilities) berpengaruh positif terhadap perilaku kepatuhan Wajib Pajak.

Pengaruh Pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak juga pernah diteliti oleh Dubin dan Wilde (1988). Hasil penelitiannya adalah bahwa pemeriksaan pajak dapat berpengaruh meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak terutama pada perusahaan kecil dan menengah. Pemeriksaan pajak yang difokuskan hanya pada Wajib Pajak yang berpenghasilan besar akan mendorong terjadinya tax evasion yang semakin besar, karena bagi perusahaan yang melaporkan penghasilannya kecil atau penghasilan yang dilaporkan dibawah penghasilan sebenarnya tingkat kemungkinan akan terdeteksi (*probability of being detected*) akan menjadi semakin kecil. (Gunadi, 2005).

Penelitian lainnya yang mencoba meneliti Pengaruh tak langsung hasil pemeriksaan pajak bagi Wajib Pajak lainnya juga pernah diteliti oleh Alm, Jackson dan Mc Kee (2004). Hasil penelitian yang dilakukan oleh sejumlah peneliti tersebut adalah bahwa informasi hasil pemeriksaan yang disampaikan oleh Wajib Pajak lebih berpengaruh terhadap Kepatuhan Wajib Pajak daripada jika disampaikan oleh aparat pajak itu sendiri.

Witte dan Woodbury (2001) menyimpulkan bahwa peningkatan probabilitas pemeriksaan akan memungkinkan peningkatan kepatuhan. Disamping itu perilaku Wajib Pajak memiliki efek penting atas kepatuhan artinya orang yang tinggal dalam area dimana sejumlah besar Wajib Pajak tidak patuh akan cenderung untuk kurang patuh dibanding dengan Wajib Pajak yang tinggal pada area dimana sejumlah besar Wajib Pajaknya Patuh.

Sedangkan penelitian Wane (2000) yang mencoba untuk menggabungkan antara perilaku Wajib Pajak dan Pemeriksa Pajak terhadap perilaku kepatuhan menghasilkan suatu kesimpulan bahwa tindakan ketidakpatuhan yang dilakukan oleh Wajib Pajak bersama dengan Pemeriksa Pajak adalah trade off antara sangsi, imbalan dan tingkat kemungkinan terdeteksi, yang berarti jika lebih besar sangsi dan tingkat kemungkinan terdeteksi baik dari sisi Wajib Pajak ataupun Pemeriksa maka tindakan tersebut tidak akan dilakukan oleh kedua belah pihak.

Studi yang dilakukan Rhoades (1996) menyimpulkan bahwa pemeriksaan pajak dapat mengurangi adanya tax evasion secara total hanya pada Wajib Pajak yang jujur disamping itu pemeriksaan pajak dapat pula menimbulkan kesalahan pendeteksian, dan jika terjadi maka akan mengakibatkan timbulnya tax evasion baru, dengan demikian kesimpulannya kebijakan untuk meningkatkan frekuensi pemeriksaan dan atau cakupan pemeriksaan akan mencapai tujuan optimal (kepatuhan Wajib Pajak), jika pemeriksa pajak memberikan perlindungan terhadap hak Wajib Pajak (*equal treatment*).

Implikasi praktis yang dapat disarikan dari hasil penelitian-penelitian tersebut adalah perlu ada tindakan untuk meningkatkan tingkat kemungkinan terdeteksi yaitu dengan meningkatkan frekuensi pemeriksaan dan disamping itu perlu juga usaha untuk meningkatkan kualitas pemeriksa dengan tujuan meminimalkan kesalahan pendeteksian dengan demikian akan berimplikasi pada peningkatan kepatuhan Wajib Pajak secara optimal. Kebijakan Pemeriksaan baru-baru ini di Indonesia sepertinya mendukung teori-teori tersebut di atas, hal ini terlihat semakin meningkatnya jumlah beban pemeriksaan yang diemban perpemeriksa.

Dengan melihat kondisi tersebut maka menjadi menarik untuk dilakukan penelitian dengan tujuan untuk menguji apakah benar terdapat hubungan frekuensi pemeriksaan, kualitas pemeriksa terhadap kepatuhan Wajib Pajak dan seberapa erat pengaruhnya. Tujuan penelitian ini adalah untuk membuktikan bahwa frekuensi pemeriksaan pajak dan kualitas pemeriksa pajak berpengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak Badan.

Frekuensi Pemeriksaan Pajak dan Kepatuhan Wajib Pajak

Sistem *self assessment* yang sejak tahun 1983 telah diterapkan sebagai sistem perpajakan kita mensyaratkan peranan positif Wajib Pajak dalam memenuhi semua kewajiban perpajakannya (*tax compliance*). Menurut Simon James dkk dalam Gunadi tahun 2005 yang berjudul Fungsi Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Pajak (*Tax Compliance*), pengertian kepatuhan pajak (*tax compliance*) dalam hal ini diartikan bahwa Wajib Pajak mempunyai kesediaan untuk memenuhi kewajiban-kewajiban pajaknya sesuai aturan yang berlaku tanpa perlu diadakannya pemeriksaan, investigasi seksama (*obtrusive investigation*), peringatan, ataupun ancaman dan penerapan sangsi baik hukum maupun administrasi (Gunadi 2004).

Dengan demikian bila semua Wajib Pajak mentaati dan patuh terhadap aturan-aturan perpajakan yang berlaku, maka selisih antara penerimaan pajak potensial dengan pe-

nerimaan pajak aktual menjadi nol. Sehingga dalam konsep yang sederhana meningkatnya tingkat kepatuhan pajak akan tercermin pada menyempitnya tax Gap, yakni selisih antara penerimaan pajak potensial dengan penerimaan pajak aktual. Kepatuhan pajak juga sering kali diasosiasikan dengan dua istilah baku yang sudah populer dalam bidang-bidang perpajakan, yakni *tax avoidance* dan *tax evasion*. Perbedaan dari kedua istilah ini secara konvensional terletak pada aspek legalitasnya. Tax avoidance terkait dengan upaya-upaya Wajib Pajak secara legal untuk mengurangi kewajibannya karena adanya kelemahan-kelemahan sistem perpajakan atau tiadanya aturan yang mengatur dalam ketentuan perpajakan (loop holes), sedangkan tax evasion terkait dengan upaya ilegal Wajib Pajak untuk menghindari kewajibannya (Alm dkk, 1999).

Berdasarkan beberapa studi yang telah dilakukan yang mencoba menjelaskan pengaruh pemeriksaan terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak sebagai berikut:

1. Pengaruh pemeriksaan pajak (*tax audit*) terhadap perilaku kepatuhan pajak juga pernah diteliti oleh Witte dan Woodbury (1985), Pommerehe dan Frey (1992), Beck *et al.* (1992), Baron *et al.* (1992) dalam Disertasi Fadjar tahun 2005. Hasil penelitian yang telah dilakukan oleh sejumlah peneliti tersebut menunjukkan bahwa kemungkinan pemeriksaan (*audit probabilities*) berpengaruh positif terhadap perilaku kepatuhan Wajib Pajak.
2. Pengaruh Pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak juga pernah diteliti oleh Dubin and Wilde (1988). Hasil penelitiannya adalah bahwa pemeriksaan pajak dapat berpengaruh meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak terutama pada perusahaan kecil dan menengah.
3. Witte dan Woodbury (2001) menyimpulkan bahwa peningkatan probabilitas audit akan memungkinkan peningkatan kepatuhan. Disamping itu perilaku Wajib Pajak memiliki efek penting atas kepatuhan artinya orang yang tinggal dalam area dimana sejumlah

besar Wajib Pajak tidak patuh akan cenderung untuk kurang patuh dibanding dengan Wajib Pajak yang tinggal pada area dimana sejumlah besar Wajib Pajaknya Patuh.

4. Sedangkan penelitian Wane (2000) yang mencoba untuk menggabungkan antara perilaku Wajib Pajak dan Pemeriksa Pajak terhadap perilaku kepatuhan menghasilkan suatu kesimpulan bahwa tindakan ketidakpatuhan yang dilakukan oleh Wajib Pajak bersama dengan Pemeriksa Pajak adalah trade off antara sangsi, imbalan dan tingkat kemungkinan terdeteksi, yang berarti jika lebih besar sangsi dan tingkat kemungkinan terdeteksi baik dari sisi Wajib Pajak ataupun Pemeriksa maka tindakan tax avoidance tersebut tidak akan dilakukan oleh kedua belah pihak.
5. Studi yang dilakukan Rhoades (1996) menyimpulkan bahwa pemeriksaan pajak dapat mengurangi adanya *tax evasion* secara total hanya pada Wajib Pajak yang jujur disamping itu pemeriksaan pajak dapat pula menimbulkan kesalahan pendeteksian, dan jika terjadi maka akan mengakibatkan timbulnya *tax evasion* baru, dengan demikian kesimpulannya adalah terdapat *trade off* antara pemeriksaan pajak dengan perlindungan terhadap hak Wajib Pajak untuk meningkatkan tingkat kepatuhan Wajib Pajak.

Hasil penelitian ini juga memberi saran bersifat praktis untuk menekan terjadinya upaya tax evasion yaitu dengan cara meningkatkan frekuensi pemeriksaan terhadap semua kategori penghasilan Wajib Pajak (peningkatan *tax audit coverage ratio*) disamping itu perlu difokuskan tidak hanya pada Wajib Pajak berpenghasilan besar karena akan mendorong terjadinya tax evasion yang semakin besar. Hal ini karena tingkat kemungkinan akan terdeteksi (*probability of being detected*) akan semakin kecil bila Wajib Pajak tersebut melaporkan penghasilannya di bawah penghasilannya aktualnya. Disamping itu perlu usaha untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan dengan tujuan meminimalkan kesalahan pendeteksian sehingga prinsip *equal treatment*

dapat terwujud dan pada akhirnya akan dapat mengurangi tindakan tax evasion.

Perilaku adalah manifestasi motivasi dimana motivasi bersifat tidak tampak, dan dipengaruhi oleh faktor-faktor dari luar maupun faktor-faktor dalam diri seseorang, yang pada akhirnya sampai kepada pilihan yaitu perilaku yang akan diambil. Kepuasan akan kebutuhan dan ketidakpuasan akan kebutuhan seseorang dapat mempengaruhi pilihan tersebut.

Pemeriksaan Pajak bertujuan untuk memodifikasi perilaku Wajib Pajak. Dalam teori modifikasi perilaku seringkali dikaitkan dengan teori belajar (*learning theory*) Teori belajar dibagi 3 (tiga) teori yaitu *classical conditioning*, *operant conditioning*, dan *social learning*. Dalam ketiga teori tersebut disebutkan bahwa untuk memodifikasi perilaku perlu memakai stimulus (Sigit, 2003). Dalam hal perpajakan, stimulus tersebut adalah *law enforcement* (pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan).

Dalam teori *operant conditioning* tersebut juga disebutkan bahwa perilaku akan termodifikasi jika stimulus tersebut bersyarat, untuk itu *law enforcement* akan lengkap jika diimbangi dengan *reward and punishment*. Dalam Perpajakan di Indonesia berkaitan dengan masalah *reward* telah dikeluarkan kriteria Wajib Pajak Patuh. Dalam ketentuan tersebut disebutkan bahwa jika Wajib Pajak termasuk kategori sebagai Wajib Pajak patuh, maka berhak untuk mendapatkan reward yang berupa proses penyelesaian restitusi dipercepat. Fasilitas tersebut bagi Wajib Pajak tentunya berakibat positif khususnya bagi *cash flow* perusahaan. Sedangkan bagi Wajib Pajak yang ditemukan melakukan pelanggaran pajak maka akan dikenakan ketetapan pajak berikut sanksi baik administrasi maupun pidana.

Dampak lainnya yang dapat ditimbulkan dari pemeriksaan pajak adalah menimbulkan deterrent effect yaitu kepatuhan pajak oleh Wajib Pajak lainnya (yang tidak sedang diperiksa), pernyataan ini didukung oleh teori relatif. Witte dan Woodbury (2001) menyimpulkan perilaku Wajib Pajak memiliki efek penting atas kepatuhan artinya orang yang tinggal dalam area dimana

sejumlah besar Wajib Pajak tidak patuh akan cenderung untuk kurang patuh dibanding dengan Wajib Pajak yang tinggal pada area dimana sejumlah besar Wajib Pajaknya Patuh.

Langkah modifikasi perilaku Wajib Pajak melalui pemeriksaan atas kebenaran pelaporan SPT-nya merupakan pelaksanaan fungsi pengawasan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Peningkatan pengawasan dengan meningkatkan jumlah pemeriksaan secara tidak langsung dapat menyebabkan peningkatan frekuensi pemeriksaan. Frekuensi pemeriksaan adalah kekerapan pemeriksaan terhadap satu Wajib Pajak, hal ini dimungkinkan karena Wajib Pajak dapat diperiksa beberapa kali, yaitu: untuk tahun pajak yang berbeda, masa pajak yang berbeda, jenis pajak yang berbeda ataupun sebab atau alasan yang berbeda, misalnya: pemeriksaan ulang yang tentunya syarat untuk dilakukan pemeriksaan tersebut terpenuhi. Berdasarkan uraian tersebut di atas maka dapat ditentukan hipotesis pertama, sebagai berikut :

H₁ Frekuensi Pemeriksaan Pajak memiliki pengaruh yang positif terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak Badan.

Kualitas Pemeriksa Pajak dan Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak

Teori perbedaan informasi menyatakan bahwa jika terdapat informasi yang tidak simetrik antara insider dengan investor berakibat kebijakan perusahaan direspon tidak sesuai yang diharapkan oleh pelaku pasar modal. Berangkat dari teori ini menguatkan keberadaan jasa auditing yang memang tujuannya adalah untuk meminimalisir kesenjangan informasi tersebut antara pengguna dan penyedia informasi keuangan.

Ketersediaan informasi yang andal akan terwujud jika tingkat risiko audit dapat ditekan seminimal mungkin. Dalam literatur audit pada laporan keuangan komersial disebutkan bahwa Risiko audit didefinisikan sebagai probabilitas dikeluarkannya pendapat yang tidak tepat terhadap laporan keuangan oleh karena adanya kesalahan yang material yang tidak dapat diketemukan dalam pemeriksaan.

Ada dua komponen resiko yang dapat mengakibatkan pemberian pendapat yang tidak tepat, yakni: 1). Kemungkinan terjadinya kesalahan materil dalam proses akuntansi (*Inherent risk* dan *control risk*), 2). Kemungkinan tidak diketemukannya kesalahan materil tersebut dalam pemeriksaan. (*Detection Risk*)

Dalam pemeriksaan laporan keuangan komersial, komponen resiko pertama adalah dasar untuk menentukan diterima atau tidaknya suatu pekerjaan dan juga digunakan untuk mengambil keputusan tentang sifat, luas dan saat pengujian audit, maupun keputusan tentang siapa yang ditunjuk untuk melaksanakan pengujian tersebut. (Boynton 2003). Sedangkan komponen resiko kemungkinan tidak diketemukannya kesalahan materil tersebut dalam pemeriksaan. sepenuhnya berada di bawah kontrol pemeriksa. Jika pemeriksa dapat melaksanakan pekerjaannya secara profesional maka laporan audit yang dihasilkan akan berkualitas, yang artinya bahwa probabilitas seorang auditor untuk menentukan dan melaporkan penyelewangan yang terjadi dalam sistem akuntansi perusahaan menjadi lebih besar.

Kualitas pemeriksa tergantung dari pada kemampuan teknik pemeriksa seperti pengalaman dan profesionalisme auditor. Cacello (1992) mengemukakan faktor-faktor seperti pengalaman dengan klien, Industry expertise, responsiveness dan ketaatan pada GAAS mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Dalam Pemeriksaan pajak, Standar pemeriksaan diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 625/KMK.04/1994 tanggal 27 Desember 1994 tentang tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan yang diperbaharui oleh Keputusan Menteri Keuangan No.545/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 perihal: Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Dengan demikian kepatuhan terhadap Keputusan Menteri Keuangan tersebut mempengaruhi kualitas audit. Kualitas audit menghasilkan laporan pemeriksaan yang berkualitas yang artinya bahwa laporan pemeriksaan yang didukung oleh perhitungan yang akurat dan didasarkan oleh ketentuan yang berlaku, dan penyelesaiannya yang tepat waktu serta sikap

pemeriksa dalam memperlakukan Wajib Pajak sesuai dengan hak dan kewajibannya (equal treatment) maka dapat berakibat pada kepatuhan Wajib Pajak. Dengan demikian kualitas audit berpengaruh terhadap perilaku Wajib Pajak, karena kualitas audit yang berbentuk ketaatan terhadap tatacara pemeriksaan akan menghasilkan suatu temuan yang berkualitas (koreksi didukung oleh bukti yang kuat dan dasar hukum) sehingga menimbulkan kepuasan Wajib Pajak yang berakibat pada peningkatan perilaku kepatuhan Wajib Pajak.

Studi yang dilakukan Rhoades (1996) menyimpulkan bahwa pemeriksaan pajak yang menimbulkan kesalahan pendeteksian akan mengakibatkan timbulnya tax evasion baru, sehingga kebijakan untuk meningkatkan frekuensi pemeriksaan dan atau cakupan pemeriksaan akan mencapai tujuan optimal (kepatuhan Wajib Pajak), jika pemeriksa pajak dapat menekan kesalahan pendeteksian tersebut.

Resiko audit didefinisikan sebagai probabilitas dikeluarkannya pendapat yang tidak tepat terhadap laporan keuangan oleh karena adanya kesalahan yang materil yang tidak dapat diketemukan dalam pemeriksaan. Ada dua komponen resiko audit yang dapat mengakibatkan pemberian pendapat yang tidak tepat, yakni: 1). Kemungkinan terjadinya kesalahan materil dalam proses akuntansi (*Inherent risk* dan *control risk*), 2). Kemungkinan tidak diketemukannya kesalahan materil tersebut dalam pemeriksaan (*Detection Risk*).

Dalam audit atas laporan keuangan komersial, komponen resiko pertama adalah dasar untuk menentukan diterima atau tidaknya suatu pekerjaan dan juga digunakan untuk mengambil keputusan tentang sifat, luas dan saat pengujian audit, maupun keputusan tentang siapa yang ditunjuk untuk melaksanakan pengujian tersebut. (Boynton et al; 2003). Sedangkan komponen resiko berupa kemungkinan tidak diketemukannya kesalahan materil dalam pemeriksaan adalah sepenuhnya berada dibawah kontrol pemeriksa. Komponen resiko yang kedua yaitu detection risk akan dapat

ditekan jika pemeriksa dapat melaksanakan pekerjaannya secara profesional, sehingga laporan audit yang dihasilkan berkualitas, yang artinya bahwa probabilitas seorang auditor profesional dalam menemukan penyelewangan yang terjadi dalam sistem akuntansi perusahaan lebih besar daripada auditor yang tidak profesional. Seorang auditor yang profesional haruslah memenuhi standar kualifikasi tertentu. Carcello (1992) mengemukakan faktor-faktor seperti pengalaman dengan klien, *Industry expertise*, *responsiveness* dan ketaatan pada standard auditing mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

Standard audit dalam Pemeriksaan pajak dalam Keputusan Menteri Keuangan No. 625/KMK.04/1994 tanggal 27 Desember 1994 tentang tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan yang telah diperbaharui dengan Keputusan Menteri Keuangan No.545/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Dengan demikian, kepatuhan terhadap Keputusan Menteri Keuangan mempengaruhi kualitas pemeriksaan pajak yang dilakukan. Kualitas daripada pemeriksaan pajak juga tergantung daripada kualitas pemeriksa pajak. Didalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut disebutkan bahwa kualifikasi seorang pemeriksa pajak adalah : (1) Bertanggung jawab, (2) Memiliki keterampilan sebagai Pemeriksa Pajak, (3) Memiliki pendidikan teknis yang cukup, (4) Sopan, (5) Bersikap terbuka, (6) Objektif, (7) Cermat dan seksama.

Kualitas pemeriksa pajak akan mempengaruhi hasil laporan pemeriksaan yang artinya bahwa laporan pemeriksaan yang didukung oleh perhitungan yang akurat dan didasarkan oleh ketentuan yang berlaku, dan penyelesaiannya yang tepat waktu, serta sikap pemeriksa dalam memperlakukan Wajib Pajak sesuai dengan hak dan kewajibannya (equal treatment) maka dapat berakibat pada kepatuhan Wajib Pajak.

Kesimpulan akhir yang dapat ditarik adalah, kualitas audit berpengaruh terhadap perilaku Wajib Pajak, karena kualitas audit yang berbentuk dari ketaatan terhadap tatacara pemeriksaan

akan menghasilkan suatu temuan yang berkualitas (koreksi didukung oleh bukti yang kuat dan dasar hukum), sehingga menimbulkan kepuasan wajib pajak yang berakibat secara langsung juga bagi peningkatan perilaku kepatuhan Wajib Pajak. Berdasarkan uraian tersebut di atas diambil suatu hipotesis sebagai berikut :

H₂ Kualitas pemeriksa pajak memiliki pengaruh yang positif terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak Badan.

METODA PENELITIAN

Teknik penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu mempunyai tujuan atau target tertentu dalam memilih sampel secara tidak acak, kriteria yang ditentukan adalah sebagai berikut :

1. Wajib Pajak Badan yang memiliki Nomor Pokok Pengusaha Kena Pajak (disingkat menjadi NPPKP) dengan alasan bahwa Wajib Pajak yang memiliki Nomor Pokok Pengusaha Kena Pajak mengandung arti bahwa Wajib Pajak tersebut telah melakukan kewajiban perpajakan yakni : Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai. Dengan demikian relevan dengan indikator frekuensi pemeriksaan yang membagi menjadi 3 (tiga) Indikator yaitu frekuensi pemeriksaan lengkap, pemeriksaan sederhana lapangan dan pemeriksaan sederhana kantor, dimana pemeriksaan pajak untuk kedua jenis pemeriksaan pertama tersebut dilakukan untuk pemeriksaan *all taxes* atau seluruh jenis pajak.
2. Wajib Pajak Badan yang sudah pernah diperiksa, dengan alasan penilaian kepatuhan pajak mencakup kepatuhan pemeriksaan dan penelitian bertujuan untuk meneliti pengaruh pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak.

Sedangkan untuk penyesuaian pengambilan sampel minimal sesuai dengan banyaknya Wajib Pajak Badan efektif pada Kantor Wilayah Jawa Bagian Timur I di masing-masing KPP (proporsional) adalah sebagai berikut :

**Tabel 1 Proporsional Sampel Wajib Pajak Badan Efektif
Masing-Masing KPP di Surabaya**

No.	KPP Surabaya	Wajib Pajak Badan		
		Jml WP/Wil	WP/Wil (%)	Jml Min Sampel WP/Wil
1	Sukomanunggal	1249	6.38	13
2	Krembangan	1124	5.75	11
3	Gubeng	3935	20.11	40
4	Tegalsari	1419	7.25	15
5	Wonocolo	4492	22.96	46
6	Genteng	1542	7.88	16
7	Pabean Cantikan	1211	6.19	12
8	Sawahlan	1886	9.64	19
9	Rungkut	1849	9.45	19
10	Simokerto	857	4.38	9
Total (2)		19564	100.00	200

Sumber: <http://kanwil/jabagtiml/monografi/2005.htm> (Jaringan Internal DJP)

Frekuensi Pemeriksaan Pajak adalah kekerapan atau jumlah dari proses berupa serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan kewajiban perpajakan. Indikator yang digunakan pada variabel ini sesuai dengan ketentuan dari Direktorat Jenderal Pajak adalah (1) pemeriksaan sederhana lapangan, (2) pemeriksaan sederhana kantor, (3) pemerikaan lengkap. Frekuensi pemeriksaan pajak diukur melalui berapa kali atau frekuensi yang dilakukan oleh tim pemeriksa pajak dari ketiga jenis pemeriksaan tersebut selama kurun waktu tahun 1998 sampai dengan 2004, dengan skala/alternatif jawaban berikut (1) belum pernah, (2) sekali, (3) dua kali, (4) tiga kali, (5) lebih dari sama dengan empat kali.

Kualitas Pemeriksa Pajak adalah kemampuan pemeriksa dalam memenuhi kewajiban sebagai seorang pemeriksa pajak yang andal dan kompeten sesuai dengan standar dari Keputusan Menteri Keuangan Keputusan Menteri Keuangan No. 625/KMK.04/1994 tanggal 27 Desember 1994 tentang tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan yang telah diperbahurui dengan Keputusan Menteri Keuangan No.545/KMK.04/2000 tanggal 22 Desem-

ber 2000 tentang tatacara pemeriksaan pajak. Indikator yang digunakan pada variabel ini sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan tersebut adalah :

- a. Bertanggung jawab, yang terdiri dari :
 1. Pemeriksa pajak mampu menjaga kerahasiaan dokumen Wajib Pajak.
 2. Pemeriksa pajak memiliki pengabdian penuh pada pekerjaannya.
 3. Pemeriksa pajak selalu mengembalikan dokumen Saudara secara lengkap.
 4. Pemeriksa pajak selalu mengembalikan dokumen yang dipinjam tepat waktu.
- b. Keterampilan, yang terdiri dari :
 1. Pemeriksa pajak mampu memberikan jawaban yang jelas sehingga pemahaman Saudara mengenai kewajiban perpajakan meningkat.
 2. Pemeriksa pajak mampu menjawab setiap pertanyaan Saudara seputar perpajakan dengan benar.
 3. Pemeriksa pajak sanggup menyelesaikan pemeriksaan tepat waktu.
- c. Pendidikan Teknis, yang terdiri dari :
 1. Pemeriksa pajak memiliki keahlian teknis audit dengan baik.
 2. Pemeriksa pajak memiliki keahlian teknis perpajakan dengan baik.

3. Pemeriksa pajak memiliki keahlian teknis akuntansi dengan baik.
- d. Kesopanan, yang terdiri dari :
 1. Pemeriksa pajak memiliki tutur kata yang baik.
 2. Pemeriksa pajak menggunakan kata-kata yang sopan saat berbicara pada Saudara.
 3. Pemeriksa pajak tidak menggunakan kekuasaan dengan berlebihan.
- e. Bersikap Terbuka, yang terdiri dari :
 1. Pemeriksa pajak selalu memberitahukan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak.
 2. Pemeriksa pajak selalu mengirimkan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan kepada Wajib Pajak sebelum pemeriksaan dimulai untuk dilaksanakan.
 3. Pemeriksa pajak menggunakan dengan tepat dan tegas ketentuan perpajakan.
 4. Pada akhir pemeriksaan, Wajib Pajak diberi kesempatan menanggapi secara tertulis hasil temuan pemeriksa.
- f. Objektif, yang terdiri dari :
 1. Hasil temuan pemeriksa didukung dengan bukti yang kuat.
 2. Hasil koreksi pemeriksa pajak dijadikan acuan untuk membenahan pembukuan dan pelaporan Saudara.
 3. Pemeriksa pajak dapat menerima penjelasan Wajib Pajak, jika Wajib Pajak dapat membuktikan kesalahan koreksi pemeriksa pajak.
- g. Cermat dan Seksama, yang terdiri dari :
 1. Pemeriksa pajak selalu memberikan bukti peminjaman dokumen kepada Saudara jika ada dokumen yang dipinjam.
 2. Pemeriksa pajak memiliki program audit yang relevan dengan tujuan pemeriksaan.
 3. Pada awal pemeriksaan, Pemeriksa pajak menunjukkan Surat Perintah Pemeriksaan Pajak dan tanda pengenal pemeriksa kepada Saudara.

Kualitas pemeriksa pajak diukur melalui penilaian dan tanggapan responden/Wajib Pajak mengenai kualitas pemeriksa pajak, dengan skala/alternatif jawaban berikut (1) sangat tidak setuju, (2) tidak setuju, (3) agak setuju, (4) setuju, (5) sangat setuju.

Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak badan adalah ukuran kemampuan Wajib Pajak badan dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya baik secara formal maupun material sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak dan Keputusan Menteri Keuangan No. 544/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 jo. Keputusan Menteri Keuangan No.235/KMK.03/2003 tentang kriteria Wajib Pajak yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak. Indikator yang digunakan pada variabel ini sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak dan Keputusan Menteri Keuangan No. 544/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 jo. Keputusan Menteri Keuangan No.235/KMK.03/2003 tentang kriteria Wajib Pajak yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak tersebut adalah :

- a. Kepatuhan Pelaporan, yang terdiri dari :
 1. Wajib Pajak selalu lengkap menyertakan lampiran yang diwajibkan dalam pelaporan Surat Pemberitahuan baik Tahunan maupun Masa.
 2. Wajib Pajak selalu tepat waktu dalam melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan atau Masa.
 3. Wajib Pajak selalu mengisi kolom atau isian yang diwajibkan sesuai buku petunjuk pengisian Surat Pemberitahuan (SPT).
- b. Kepatuhan Pembayaran, yang terdiri dari :
 1. Wajib Pajak tidak pernah dikoreksi oleh pemeriksa pajak lebih dari 10 % untuk seluruh jenis pajak.
 2. Wajib Pajak tidak memiliki tagihan pajak untuk seluruh jenis pajak.
 3. Wajib Pajak selalu mengisi Surat Setoran Pajak (SSP) sebagai sarana pembayaran pajak sesuai buku petunjuk pengisian SSP.
- c. Kepatuhan Pembukuan, yang terdiri dari :
 1. Wajib Pajak menyimpan dokumen-dokumen yang berkaitan dengan pembukuan dengan baik selama kurun waktu sepuluh tahun
 2. Wajib Pajak selalu membuat rekonsiliasi laporan keuangan fiscal.

3. Wajib Pajak selalu menyelenggarakan pembukuan yang terdiri dari : Neraca, Laporan laba rugi, perincian daftar aktiva tetap untuk memudahkan menghitung besarnya penyusutan aktiva tetap.
4. Kualitas Pelaporan Keuangan
 - a) Untuk Perusahaan Non Audit : Wajib Pajak selalu menyelenggarakan pembukuan dengan taat azas.
 - b) Untuk Perusahaan yang di Audit : Opini atas Audit Laporan Keuangan adalah Wajar Tanpa Syarat atau pendapat Wajar dengan Pengecualian sepanjang pengecualian tersebut tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.
- d. Kepatuhan Pemeriksaan, yang terdiri dari :
 1. Wajib Pajak selalu memenuhi panggilan pemeriksa pajak untuk menghadiri pemeriksaan pajak dengan waktu yang ditentukan.
 2. Wajib Pajak tidak pernah menghalangi proses pemeriksaan pajak pada saat berlangsungnya sampai dengan selesainya.
 3. Wajib Pajak selalu menggunakan hak saudara untuk menghadiri dan menandatangani berita acara hasil pemeriksaan yang merupakan proses akhir pemeriksaan sebelum dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak.
 4. Wajib Pajak memenuhi permintaan peminjaman dokumen tepat waktu sesuai dengan ketentuan yang berlaku yaitu 7 hari sejak tanggal surat permintaan data

Diukur melalui penilaian dan tanggapan responden/Wajib Pajak mengenai pelaksanaan kewajiban perpajakannya, dengan skala/alternatif jawaban berikut (1) sangat tidak setuju, (2) tidak setuju, (3) agak setuju, (4) setuju, (5) sangat setuju.

HASIL PENELITIAN

Frekuensi pemeriksaan pajak terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak badan mempunyai nilai loading sebesar -0,538 dengan nilai pro-

babilitas (p) sebesar 0,004. Nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 maka hipotesis yang diajukan terdapat pengaruh frekuensi pemeriksaan pajak terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak badan terbukti berpengaruh tetapi mempunyai hubungan yang negatif dengan persentase pengaruh sebesar 53,8 %.

Keengganan wajib pajak untuk menjalani proses pemeriksaan pajak dapat dipahami karena produk pemeriksaan pajak adalah ketetapan pajak, yang artinya bahwa hasil pemeriksaan pajak dapat mengakibatkan wajib pajak harus membayar pajak sebesar temuan pemeriksa pajak yang dituangkan dalam ketetapan pajak tersebut. Penghindaran pajak akan dapat berkurang dengan adanya peningkatan kemampuan untuk mendeteksi adanya tindakan tersebut yaitu dengan cara pemeriksaan pajak. Peningkatan frekuensi pemeriksaan pajak tentunya akan berpengaruh terhadap peningkatan probabilitas terdeteksinya tindakan penghindaran pajak yang berakibat pada peningkatan kepatuhan Wajib Pajak.

Praktek penghindaran pajak yang umum adalah melaporkan penghasilan lebih kecil dari yang seharusnya dilaporkan atau melaporkan biaya yang lebih besar dari yang seharusnya yang dilaporkan dalam penentuan Penghasilan Kena Pajak. Praktek seperti ini akan dapat berkembang dengan baik jika tingkat pengawasan lemah. Penyebab lemahnya tingkat pengawasan disebabkan oleh banyak faktor, antara lain: kecilnya denda atau sanksi yang diberikan berkaitan dengan temuan yang didapat baik terhadap Wajib Pajak ataupun kepada Pemeriksa Pajak, oleh sebab itu frekuensi penghindaran pajak sangat dipengaruhi oleh *trade-off* antara biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak jika ketahuan melakukan tindakan penghindaran pajak dengan keuntungan yang didapat jika penghindaran pajak tersebut tidak terdeteksi oleh pemeriksa pajak dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak.

Kualitas pemeriksa pajak terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak badan mempunyai nilai loading sebesar 0,790 dengan nilai proba-

bilitas (p) sebesar 0,000. Nilai probabilitas lebih kecil dari 0,05 maka hipotesis yang diajukan terdapat pengaruh kualitas pemeriksa pajak terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak badan terbukti berpengaruh positif dengan persentase pengaruh sebesar 79,0 %.

Hasil tersebut selaras dengan penelitian Rhoades (1996) yang menyimpulkan bahwa pemeriksaan pajak dengan kesalahan pendeteksian akan mengakibatkan timbulnya penghindaran pajak, sehingga untuk menekan kesalahan pendeteksian adalah dengan meningkatkan kualitas pemeriksa pajak. Berkaitan dengan kualitas seorang auditor sesuai studi yang dilakukan oleh Carcello et al (1992) mengemukakan bahwa faktor-faktor seperti pengalaman dengan klien, *Industry expertise*, *responsiveness* dan ketaatan pada standard auditing mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Dalam pemeriksaan pajak standard audit yang digunakan adalah Keputusan Menteri Keuangan No.545/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut disebutkan bahwa kualifikasi seorang pemeriksa pajak adalah: (1) Bertanggung jawab, (2) Terampil, (3) memiliki pendidikan teknis yang cukup, (4) Bersikap terbuka, (5) Sopan, (6) Objektif, (7) Cermat dan seksama.

Dari keseluruhan hasil jawaban responden diperoleh deskripsi atau gambaran bahwa pemeriksa pajak cenderung untuk menggunakan kekuasaannya, kurang ketegasan dan ketepatan dalam menerapkan ketentuan perpajakan, begitu juga dalam hal pengabdian. Sedangkan dalam hal yang berkaitan dengan teknis atau kemampuan pemeriksa pajak, Wajib Pajak berpendapat bahwa pemeriksa pajak kurang dalam hal penguasaan teknis audit dan kurang persiapan dalam melaksanakan pemeriksaan pajak, sehingga berpengaruh terhadap penyelesaian pekerjaan dan kualitas temuan yang dihasilkan oleh pemeriksa pajak. Gambaran tersebut memberikan makna, perlu adanya peningkatan kualitas pemeriksa pajak baik dari segi teknis ataupun dari segi lainnya.

Sedangkan mengenai gambaran kepatuhan pajak diperoleh hasil bahwa sebagian besar responden: (1) kurang memiliki kemauan untuk membaca buku petunjuk sebelum melakukan pengisian SPT, (2) kurang memiliki kemauan untuk membuat rekonsiliasi fiskal, (3) kurang responsif dalam menanggapi permintaan dokumen oleh pemeriksa pajak. Hasil tersebut dapat memberikan gambaran bagi Direktorat Jenderal Pajak bahwa perlu peningkatan frekuensi penyuluhan pajak yang lebih efektif dan disamping itu untuk memperbesar peran pemeriksa pajak sebagai penyuluh pajak, dengan harapan kesadaran dan kemampuan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan dapat ditingkatkan.

PENUTUP

Frekuensi pemeriksaan pajak memiliki pengaruh yang negatif terhadap kepatuhan wajib pajak badan. Hasil penelitian ini memberikan suatu jawaban bahwa pemeriksaan pajak akan dapat mencapai tujuan yaitu menguji kepatuhan dan mewujudkan keadilan sehingga tingkat kepatuhan wajib pajak meningkat, ternyata tidak dengan hanya meningkatkan probabilitas pemeriksaan, variabel lain yang perlu dipertimbangkan berkaitan dengan peningkatan pemeriksaan pajak adalah (a) ketepatan dalam pengambilan sampel wajib pajak yang diperiksa, misalnya wajib pajak yang tidak patuh, (b) kebijakan daluwarsa pajak, (c) kompleksitas peraturan (d) tentunya intensitas serta efektifitas kegiatan penyuluhan pajak, (e) Penerapan kebijakan pemeriksaan pajak yang dapat menekan timbulnya kekerapan pemeriksaan terhadap seseorang atau perusahaan yang berstatus sebagai wajib pajak, misalnya: mewujudkan sistem administrasi pemeriksaan pajak yang terintegrasi.

Kualitas pemeriksa pajak memiliki pengaruh yang positif terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak badan. Hasil ini selaras dengan penelitian Rhoades (1996) yang menyimpulkan bahwa pemeriksaan pajak yang menimbulkan kesalahan pendeteksian akan mengakibatkan

timbulnya *tax evasion*, sehingga untuk menekan kesalahan pendeteksian adalah dengan meningkatkan kualitas pemeriksa pajak.

Untuk penelitian yang akan datang dalam bidang kajian perpajakan, diberikan beberapa saran sebagai berikut :

1. Dalam penelitian selanjutnya perlu dicoba populasi diperluas yaitu tidak hanya pada wajib pajak badan efektif akan tetapi keseluruhan Wajib Pajak badan yang terdaftar pada Kanwil DJP Jawa Baigan Timur I.
2. Dalam penelitian selanjutnya perlu dicoba pada wajib pajak orang pribadi atau wajib pajak yang terdaftar pada KPP Perusahaan Masuk Bursa dan KPP PMA (Penanaman Modal Asing), mengingat bahwa unit analisis yang berbeda memiliki karakteristik yang berbeda pula dengan populasi yang diteliti dalam penelitian ini.
3. Dalam penelitian selanjutnya perlu dicoba variabel tambahan yaitu kualitas sistem informasi perpajakan dimana sesuai teori bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh sistem administrasi perpajakan yang andal.
4. Dalam penelitian selanjutnya perlu dicoba variabel tambahan lain yaitu kompleksitas peraturan perpajakan dimana sesuai jawaban responden dalam penelitian ini, banyak dikeluhkan.
5. Penelitian selanjutnya dapat mengembangkan penelitian ini dengan menggunakan model yang berbeda, misalnya menggunakan analisis faktor-faktor yang banyak digunakan dalam penelitian keperilakuan untuk dapat menentukan secara tepat metode pengukuran kualitas pemeriksa pajak ataupun kepatuhan wajib pajak.

REFERENSI :

- Andreoni, James, Briand Erard dan Jonathan Feinstein, 1998. Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVI: 818-860.
- Arikunto, Suharsimi. 2003. *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktek*. Jakarta: PT. Rineka Cipta.
- Azwar, Saifuddin, 2004. *Penyusunan Skala Psikologi*. Jakarta: Pustaka Belajar.
- Bentler, P.M. and C.P. Chou, 1987, Practical Issue in Strutural Modeling, *Sociological Methods and Research*, Vol. 16, No. 1: 78-117.
- Budiarta, Ketut, 2004. Pemeriksaan Akuntansi dan Pemeriksaan Pajak Serupa Tapi Tak Sama. *Jurnal Perpajakan Indonesia*, Vol. 3, No. 10: 6-11.
- Boynton, Johnson, Kell, 2002. *Modern Auditing Jilid 1*. Jakarta: Erlangga.
- Bwoga, Hanantha, Yoseph Agus BBN, Tony Marsyahgul, 2005. *Pemeriksaan Pajak Di Indonesia*, Jakarta: PT. Grasindo.
- Carcello, J.V.,R.H. Hermanson, and N.T. Mc Grath, 1992. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Prepars, and Financial Statement users, *Auditing. A Journal of Practice & Theory*, 11 (spring): 1-15.
- Christina, Sososutikno, 2003. Hubungan Tekanan Anggaran Waktu Dengan Perilaku Disfungsional Serta Pengaruhnya Terhadap Kualitas Audit, *Makalah Simposium Nasional Akuntansi VI* : 1106-1120.
- Dubin, Jeffrey A. and Louis. Wilde, 1988. *An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance*. *National Tax Journal*, 16 (1): 61-74.
- Ferdinand, Augusty, 2005, *Struktural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen Aplikasi Model-Model Rumit Dalam Penelitian Untuk Tesis Magister dan Disertasi Doktor*, Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gunadi, 1999. *Akuntansi Pajak*. Jakarta: PT. Gramedia.
- Gunadi, 2005. Fungsi Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Pajak (Tax Compliance). *Jurnal Perpajakan Indonesia*, Vol. 4, No. 5: 4-9.
- Gunadi, M Djoned, 2002. Ketentuan Formal Perpajakan Dalam Pemeriksaan Pajak. *Jurnal Perpajakan Indonesia Volume 1 Nomor 9*: 10-15.

- Halim, Abdul, 2005. Secara legal, Bolehkah Tax avoidance? *Manajemen Usahawan Indonesia*, No. 06/TH.XXXIV JUNI 2005.
- Harahap, Abdul Asri, 2004. *Paradigma Baru Perpajakan Indonesia: Perspektif Ekonomi-Politik*. Jakarta: Integrita Dinamika Press.
- Hardi, 2003. *Pemeriksaan Pajak*. Jakarta: PT. Kharisma.
- Hartono, Budi, 2002. Menggagas Standar Pengendalian Mutu Audit dalam Pemeriksaan Pajak. *Jurnal Perpajakan Indonesia*, Vol. 1, No. 12: 24-25.
- Hutagaol, John, 2003. *Kapita Selekta Akuntansi Pajak*. Jakarta: PT Kharisma Bintang Kreativitas Prima
- Hutagaol, John, 2005. Self Assessment: Implementasi & Kendalanya. *Jurnal Perpajakan Indonesia*, Vol. 4, No. 4: 24-26.
- Irfan, Ali, 2002. Pelaporan Keuangan dan Asimetri Informasi Dalam Hubungan Agensi. *Lintasan Ekonomi Volume*, XIX Nomor 2:104-128.
- Keputusan Menteri Keuangan No.544/KMK.04/2000 Tanggal 22 Desember 2000 *Tentang Kriteria Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak*.
- Keputusan Menteri Keuangan No.235/KMK.03/2003. Tanggal 3 Juni 2003 *Tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan No.544/KMK.04/2000, tentang Kriteria Wajib Pajak yang Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak..*
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 Tanggal 22 Desember 2000 *Tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan*.
- Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993 Tanggal 9 Maret 1993 *Tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*.
- Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-18/PJ/1995 Tanggal 23 Februari 1995 *Tentang Tata Cara Penyegehan Dalam Rangka Pemeriksaan di Bidang Perpajakan*.
- Lumbantoruan, Sophar, 1996. *Akuntansi Pajak*. Jakarta: PT Gramedia Widiasarana Indonesia.
- Muslimin, 2004. *Hubungan Masyarakat dan Konsep Kepribadian*. Malang: Penerbitan Universitas Muhammadiyah Malang: 248-306.
- Nurmantu, Safri, 2003. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit.
- Pandiangan, Liberty, 2002. *Pemahaman Praktis Undang-undang Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Erlangga.
- Prasetyo, Adinur, 2005. Compliance Cost, *Berita Pajak*, No.1534/Tahun XXXVIII/ 1 Maret 2005 :30-45.
- Robbins, Stephen P, 2001. *Organizational Behaviour. 9th edition*, New Jersey: Prentice Hall International, Inc
- Setiadi, Nugroho, 2005. *Perilaku Konsumen Konsep dan Implikasi untuk Strategi dan Penelitian Pemasaran*. Jakarta: Prenada Media: 91-128.
- Siahaan, Fadjar. O.P, 2005. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Perilaku Kepatuhan Tax Professional Dalam Pelaporan Pajak Badan Pada Perusahaan Industri Manufaktur di Surabaya*. Disertasi. Surabaya: Universitas Airlangga.
- Sigit, Soehardi, 2003. *Esensi Perilaku Organisasional*. Yogyakarta: BPFE-Universitas Sarjanawiyata
- Simanullang, Selamat, 2004. Menguji Sistem Self Assessment dengan Tax Audit Masih Perlukah? *Indonesian Tax Review*, Vol. III/Edisi 20/2004: 42-49.
- Simatupang, Agus Hendra, 2002. Pemeriksaan Bukti Permulaan Peranannya Dalam Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. *Jurnal Perpajakan Indonesia*, Vol. 1, No. 12: 26-32
- Sitepu, Juahta, 1999. Mewujudkan Pemeriksa Pajak Yang Profesional Menuju Milenium Ketiga. *Jurnal Kipas*, Vol. 1, No. 13: 1-5,62.
- Suparman, Raden Agus, 2003. Pemeriksaan dan Hasil-Hasilnya Versi Karikpa. *Indonesian Tax Review*, Volume II/Edisi 25/2003: 42-46.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Paja Nomor : SE-07/PJ.7/2003 tanggal 18 Desember 2003 *tentang rencana pemeriksaan tahun 2004*.
- Wibowo, Tri, 2000. Dampak Penerimaan Pajak Terhadap Pendapatan Nasional. *Jurnal Kipas* Vol. 2, No. 24: 32-41.