



FAKTOR-FAKTOR KETIDAKPATUHAN WAJIB PAJAK

Prabowo Yudo Jayanto ✉

Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Semarang, Semarang, Indonesia

Info Artikel

Sejarah Artikel:

Diterima Oktober 2010

Disetujui Desember 2010

Dipublikasikan Maret 2011

Keywords:

Individual characteristics;

Financial condition;

Organizational climate;

Taxpayer noncompliance

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengaruh karakteristik individu, kondisi keuangan dan iklim organisasi terhadap ketidakpatuhan wajib pajak. Karakteristik individu merupakan perilaku yang dimiliki oleh seseorang dalam ilmu manajemen. Karakteristik individu akan terefleksikan pada sikap, norma subjektif, kewajiban moral, pengetahuan tentang pajak, niat, dan ketidakpatuhan serta persepsi tentang kondisi keuangan perusahaan dan persepsi tentang iklim organisasi. Self assesment merupakan salah satu cara untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya. Penelitian terdahulu menyatakan bahwa *self assesment system* akan efektif apabila kondisi kepatuhan sukarela masyarakat telah terbentuk. Metode penelitian yang digunakan adalah SEM dengan menggunakan Smart PLS. Dengan menggunakan sampel wajib pajak perusahaan industri pengolahan kelas menengah yang terletak di Malang. Hasilnya menunjukkan bahwa hanya variabel Norma subjektif yang berpengaruh terhadap ketidakpatuhan wajib pajak.

Abstract

This study aims to determine the influence of individual characteristics, financial conditions and organizational environment toward taxpayer compliance. Individual characteristics are possessed by one's behavior in managements. Individual characteristics will be reflected in attitudes, subjective norms, morals obligation, knowledge of tax and non-compliance intentions and perceptions of a company's financial condition and perception of organizational environment. Self-assessment is one way to improve taxpayer compliance in carrying out its obligations. Past research has stated that self-assessment system will be effective if the condition of voluntary compliance has been formed. The Smart PLS SEM is the method that is used by using a sample of taxpayers of middle-class manufacturing company which is located in Malang. The results show that the only variables that influence the subjective norm taxpayer non-compliance.

JEL Classification: K4, K40, K42

✉ Alamat korespondensi:
Gedung C6, Lantai 1 FE Unnes
Kampus Sekaran, Gunungpati, Semarang
E-mail: yudhoprabowo82@gmail.com

PENDAHULUAN

Perjalanan reformasi pajak di Indonesia telah melewati masa lebih dari 20 tahun lamanya. Reformasi pajak dilakukan mengingat peran migas dalam penerimaan negara menjadi semakin berkurang dan tidak dapat lagi diandalkan sebagai sumber penerimaan dalam APBN. Hal ini menyebabkan pajak menjadi pemasok utama dana bagi pemerintah dalam membiayai segala pengeluaran-pengeluarannya. Menurut Mustikasari (2007), saat ini sekitar 80% dana APBN berasal dari penerimaan pajak. Hal ini menjadi suatu bukti bahwa penerimaan pajak telah menjadi tulang punggung penerimaan negara yang dapat diandalkan.

Sistem *self-assessment* memberikan kepercayaan penuh kepada wajib pajak (WP) untuk menghitung, melaporkan, dan membayar sendiri pajak terutang. Sebuah sistem yang sangat “manusiawi” bila dilihat dari fleksibilitas yang diberikan kepada wajib pajak (WP). Kewenangan WP dalam menentukan pajak menjadi sangat besar, bahkan perhitungan pajak terutang yang dilaporkan WP harus dianggap benar sampai aparat pajak bisa membuktikan sebaliknya. Fiskus dalam sistem ini hanya melakukan fungsi pengawasan atas kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dari fiskus. Burton (2007) menyatakan bahwa, tujuan dari sistem ini adalah untuk menumbuhkan kesadaran bagi wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pembayaran pajaknya secara jujur dan benar.

Reformasi sistem perpajakan ini diharapkan menghasilkan mekanisme pelayanan perpajakan yang bertanggungjawab secara *internal-institusional (responsibility)* dan dapat dipertanggungjawabkan secara *external-social (accountability)*. Reformasi institusional yang bersifat administrasi pelayanan ini dengan berani diikuti pula dengan reformasi di bidang mental-spiritual aparat pajak. Beberapa program reformasi yang substansial bidang perpajakan menyangkut; satu, Reformasi aparatur (*tax officer*) memuat dimensi moral, etika, dan integritas aparat pajak. Dua, Reformasi bidang kebijakan (*tax policy*) dilakukan melalui revisi dan review UU perpajakan. Tiga, Reformasi bidang pelayanan masyarakat (*tax service*) dengan membangun berbagai utilitas dan fasilitas pelayanan dan Empat, Reformasi bidang supervisi agar wajib pajak (*tax payer*) selalu memenuhi kewajibannya (Mustikasari, 2007).

Adanya penerapan sistem *self-assessment* dan program reformasi yang substansial diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya secara sukarela dan sesuai dengan ketentuan undang-undang dan peraturan perpajakan yang berlaku. Mustikasari (2007) menjelaskan bahwa penerapan *self-assessment system* hanya akan efektif apabila kondisi kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) pada masyarakat telah terbentuk. Kenyataan di Indonesia menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan sukarela wajib pajak nampak masih sangat rendah. Hal ini dapat dilihat dari jumlah wajib pajak orang pribadi di Indonesia yang hanya sebesar 3,5 juta hingga akhir tahun 2006.

Kepatuhan wajib pajak sangat dipengaruhi oleh moralitas dari wajib pajak. Hal ini disebabkan karena membayar pajak adalah suatu aktivitas yang tidak lepas dari kondisi *perilaku* wajib pajak itu sendiri. Aspek moral dalam bidang perpajakan menyangkut dua hal yaitu kewajiban moral dari wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya sebagai warga negara yang baik dan kesadaran moral wajib pajak atas alokasi penerimaan pajak oleh pemerintah Brown (2003) dan Vella (2007). Kedua peneliti tersebut telah menemukan bukti empiris mengenai hubungan yang signifikan antara moralitas wajib pajak dengan kepatuhan wajib pajak sebagaimana mestinya.

Penelitian menarik lainnya dilakukan oleh Mustikasari (2007) dengan menguji pengaruh dari sembilan variabel laten, yaitu sikap, norma subjektif, kewajiban moral, kontrol keperilakuan yang dipersepsikan, persepsi tentang kondisi keuangan, persepsi tentang fasilitas perusahaan, persepsi tentang iklim organisasi, niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh, dan ketidakpatuhan pajak badan terhadap perilaku *tax professional*-orang profesional di perusahaan yang ahli di bidang perpajakan. Dengan menggunakan

sampel wajib pajak perusahaan industri pengolahan kelas menengah dan besar yang terletak di Surabaya, hasilnya menunjukkan bahwa semua variabel bebas berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak badan. Perbedaan dengan penelitian ini adalah jumlah variabel yang direduksi menjadi karakteristik individu diantaranya sikap, norma subjektif, kewajiban moral, persepsi tentang kondisi keuangan, persepsi tentang iklim organisasi, niat dan ketidakpatuhan dengan menggunakan sampel wajib pajak perusahaan industri pengolahan kelas menengah dan besar yang terletak di Malang serta metode penelitiannya menggunakan Smart PLS. Dengan berkurangnya variabel, diharapkan penelitian ini lebih fokus. Selain itu, dengan menggunakan metode penelitian yang berbeda, dihasilkan bukti empiris yang lebih saling menguatkan.

Hubungan antara sikap wajib pajak dengan kepatuhan wajib pajak telah diteliti oleh Vela (2007). Bukti empiris menunjukkan hubungan yang signifikan antara sikap dan kepatuhan wajib pajak. Variabel sikap wajib pajak sendiri merupakan pernyataan atau pertimbangan evaluatif, baik yang menguntungkan atau tidak menguntungkan mengenai obyek, orang atau peristiwa. Sikap wajib pajak dapat dikaitkan dengan sikap wajib pajak terhadap peraturan pajak, sikap wajib pajak terhadap kebijakan pajak, dan sikap wajib pajak terhadap sistem administrasi pajak. Akan tetapi, hasil temuan berbeda dikemukakan oleh Hutagaol (2007) yang menunjukkan bahwa sikap wajib pajak tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Banyak faktor yang menyebabkan sikap wajib pajak tidak berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak diantaranya meliputi: kondisi masyarakat WP dan fiskus yang belum siap dengan *self assesment system*, sistem administrasi perpajakan yang belum sepenuhnya siap mendukung pelaksanaan *self assesment system*, serta kebijakan perpajakan yang seringkali mengalami perubahan.

Berdasar kajian dan *research gap* yang dikemukakan, maka penelitian ini bertujuan untuk menganalisis; satu, Pengaruh dari variabel sikap, norma subjektif, kewajiban moral, pengetahuan tentang pajak terhadap niat wajib pajak untuk berperilaku tidak patuh. Dua, Pengaruh dari pengetahuan tentang pajak, persepsi tentang kondisi keuangan perusahaan, persepsi tentang iklim keorganisasian terhadap ketidakpatuhan pajak badan. Tiga, Pengaruh dari niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh terhadap ketidakpatuhan pajak badan.

Kepatuhan pajak adalah sebagai suatu keadaan dimana wajib pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya, sedangkan ketidakpatuhan pajak dapat diartikan sebagai suatu keadaan dimana wajib pajak tidak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan hak perpajakannya. Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, hal yang paling mendasar penyebab ketidakpatuhan pajak adalah sistem perpajakan yang mencakup semua tatanan yang berhubungan dengan pelaksanaan pajak termasuk didalamnya undang-undang, peraturan, sistem administrasi, sanksi atau hukum yang belum berjalan dengan baik, mental aparat pajak dan kemampuan membayar pajak oleh wajib pajak yang berhubungan dengan kondisi perekonomian wajib pajak.

Ketidakpatuhan yang dilakukan oleh wajib pajak pada akhirnya akan dapat menimbulkan upaya penghindaran pajak. Hutagaol (2007) menyatakan bahwa upaya penghindaran diri dari pembayaran pajak dapat dikategorikan dalam tiga tipe yaitu; satu, *Tax Avoidance* yang merupakan penghindaran pajak dengan cara legal dan tidak menyalahi aturan yang ada. Tipe ini wajib pajak berusaha untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar dengan cara mencari kelemahan peraturan (*loopholes*). Dua, *Tax Evasion* yaitu penghindaran pajak secara ilegal, dalam tipe ini wajib pajak dengan sengaja tidak melaporkan kekayaan dan penghasilannya yang semestinya kena pajak. Tiga, *Tax Arrearage* yaitu penunggakan pembayaran pajak. Penunggakan pembayaran pajak disini merupakan ketidakmampuan membayar pajak.

Dalam *Theory of Planned Behavior* (TPB), perilaku yang ditampilkan individu timbul dari adanya niat untuk berperilaku. Niat untuk berperilaku ditentukan oleh tiga faktor, yaitu; satu, *Behavioral beliefs*, yaitu keyakinan individu akan hasil dari suatu perilaku dan

evaluasi atas hasil tersebut (*beliefs strenght and outcome evaluation*). Dua, *Normative beliefs*, yaitu keyakinan tentang harapan normatif orang lain dan motivasi untuk memenuhi harapan tersebut (*normative beliefs and motivation to comply*) dan Tiga, *Control beliefs*, yaitu keyakinan tentang keberadaan hal-hal yang mendukung atau menghambat perilaku yang akan ditampilkan (*control beliefs*) dan persepsinya tentang seberapa kuat hal-hal yang mendukung dan menghambat perilakunya tersebut (*perceived power*).

Beberapa peneliti antaranya Brown (2003), Feld (2007), menggunakan *Theory of Planned Behavior* (TPB) untuk menjelaskan perilaku kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Menurut Nerre (2008) dan Frey (2007) berpendapat bahwa sikap terhadap ketidapatuhan pajak berpengaruh secara signifikan terhadap niat ketidapatuhan pajak. Mereka berkesimpulan sebaliknya, yaitu sikap terhadap ketidapatuhan pajak tidak berpengaruh terhadap niat ketidapatuhan pajak. Berdasar kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis pertama dari penelitian ini adalah sikap terhadap ketidapatuhan pajak berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh.

Ajzen (1991) menyatakan bahwa norma subjektif fungsi dari harapan yang dipersepsikan individu dimana satu atau lebih orang di sekitarnya (misalnya saudara, teman sejawat) menyetujui perilaku tertentu dan memotivasi individu tersebut untuk mematuhi mereka. Hasil temuan dari banyak penelitian menunjukkan bahwa teman sejawat mempunyai pengaruh penting untuk memprediksi perilaku wajib pajak seperti penelitian yang dilakukan oleh. Turgler (2007) dan Nerrre (2008) telah membuktikan secara empiris bahwa norma subyektif berpengaruh secara signifikan terhadap niat ketidapatuhan wajib pajak. Berdasarkan kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis kedua dari penelitian ini adalah norma subjektif berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh.

Aspek moral dalam bidang perpajakan merupakan hal penting dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Berbagai penelitian yang dilakukan terkait dengan kepatuhan wajib pajak mengaitkan moral sebagai salah satu faktor yang mempengaruhinya. Penelitian terhadap moral wajib pajak mengacu pada dasar teori *theory of moral reasoning* yang dikemukakan oleh Kohlberg. *Theory of moral reasoning* dalam kontek kepatuhan pajak menyatakan bahwa keputusan moral terutama dipengaruhi oleh perlakuan terhadap saksi pada tingkat *moral reasoning* yang rendah, *peer expectation* (pengharapan akan adanya keadilan) pada tingkat moderat, dan issue keadilan (*fairness*) pada tingkat yang tertinggi. Wajib pajak yang lebih menggunakan moral dalam pengambilan keputusan pembayaran pajak akan lebih patuh dibandingkan dengan wajib pajak lainnya. Wajib pajak dengan tingkat moral yang sama tetapi memiliki persepsi yang berbeda akan memiliki reaksi yang berbeda terhadap kepatuhan pajak.

Ajzen (1991) menyatakan bahwa model TPB masih memungkinkan untuk ditambahi variabel prediktor lain selain ketiga variabel pembentuk niat yang telah dijelaskan. Kewajiban moral merupakan norma individu yang dipunyai oleh seseorang, namun kemungkinan tidak dimiliki oleh orang lain. Norma individu ini tidak secara eksplisit termasuk dalam model TPB. Menurut Frey et al. (2007) menyatakan bahwa, secara empiris kewajiban moral berpengaruh secara negatif signifikan terhadap niat ketidapatuhan pajak. Berdasarkan kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis ketiga dari penelitian ini adalah kewajiban moral berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh.

Pada umumnya manusia berperilaku sesuai dengan niatnya. Dengan menggunakan dua indikator dalam mengukur variabel niat yaitu kecenderungan dan keputusan. Kecenderungan adalah kecondongan atau tendensi pribadi *tax professional* untuk patuh atau tidak patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, sedangkan keputusan adalah keputusan pribadi yang dipilih *tax professional* untuk mematuhi atau tidak mematuhi peraturan perpajakan. Hasil penelitian menemukan bahwa niat berpengaruh secara signifikan terhadap ketidapatuhan

pajak. Berdasar kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis keempat dari penelitian ini adalah niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh berpengaruh terhadap perilaku ketidakpatuhan wajib pajak.

Burton (2007) menyatakan bahwa, pengetahuan wajib pajak tentang pajak ternyata mempengaruhi kesediaan orang untuk melaporkan penyimpangan yang dilakukan orang lain. Hal tentunya berdampak positif bagi negara karena wajib pajak akan selalu bertindak jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dampak lain adanya pengetahuan yang dimiliki, wajib pajak akan mengerti arti penting pajak bagi negara dan masyarakat dan ini tentunya menumbuhkan kesadaran pajak. Frey et al. (2007) menunjukkan pengetahuan tentang pajak mempengaruhi kesadaran dan tingkat kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya. Berdasarkan kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis kelima dari penelitian ini adalah pengetahuan pajak berpengaruh terhadap perilaku ketidakpatuhan wajib pajak.

Cumming et al. (2005) menyatakan bahwa, profitabilitas perusahaan merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan pajak karena profitabilitas akan menekan perusahaan untuk melaporkan pajaknya. Perusahaan yang mempunyai profitabilitas yang tinggi cenderung melaporkan pajaknya dengan jujur daripada perusahaan yang mempunyai profitabilitas rendah. Perusahaan dengan profitabilitas rendah pada umumnya mengalami kesulitan keuangan (*financial difficulty*) dan cenderung melakukan ketidakpatuhan pajak dengan harapan akan meningkatkan arus kasnya. Tekanan keuangan akan mempengaruhi pilihan metode akuntansi. Hal ini berhubungan dengan pilihan pelaporan pajak. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tekanan keuangan yang dialami perusahaan semakin rendah tingkat kepatuhan *tax professional* dalam melaporkan pajak badannya.

Dalam upaya meningkatkan arus kasnya dengan cara meminimumkan kewajiban pajaknya, perusahaan yang mengalami tekanan keuangan (*financial stress*) akan menggunakan bantuan *tax professional*. Pemanfaatan tersebut dapat menimbulkan biaya ketidakpatuhan internal yang mencakup imbalan langsung maupun tidak langsung atas ketidakpatuhan tersebut (misalnya: bonus yang berdasarkan pada penghematan pajak). Kondisi keuangan perusahaan dapat tercermin dari tingkat profitabilitas dan arus kas. Bradley menyatakan bahwa profitabilitas telah terbukti merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan dalam mematuhi peraturan perpajakan karena profitabilitas akan menekan perusahaan untuk melaporkan pajaknya. Perusahaan yang profitabilitasnya tinggi lebih cenderung untuk melaporkan pajaknya dengan jujur daripada perusahaan yang mempunyai profitabilitas rendah. Berdasar kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis keenam dari penelitian ini adalah persepsi tentang kondisi keuangan perusahaan berpengaruh terhadap perilaku ketidakpatuhan wajib pajak.

Vela (2007) menggunakan dua pandangan tentang komitmen organisasional yaitu, *affective* dan *continuence*. Hasil penelitiannya mengungkapkan bahwa komitmen organisasi *affective* berhubungan dengan satu pandangan profesionalisme yaitu pengabdian pada profesi, sedangkan komitmen organisasi *continuence* berhubungan secara positif dengan pengalaman dan secara negatif dengan pandangan profesionalisme kewajiban sosial. Turgler (2007) menyatakan bahwa komitmen adalah sebagai penerimaan karyawan atas nilai-nilai organisasi (*identification*), keterlibatan secara psikologis (*psychological immersion*), dan loyalitas (*affection attachment*). Komitmen merupakan sebuah sikap dan perilaku yang saling mendorong (*reinforce*) antara satu dengan yang lain. Karyawan yang komit terhadap organisasi akan menunjukkan sikap dan perilaku yang positif terhadap lembaganya, karyawan akan memiliki jiwa untuk tetap membela organisasinya, berusaha meningkatkan prestasi, dan memiliki keyakinan yang pasti untuk membantu mewujudkan tujuan organisasi. Komitmen karyawan terhadap organisasinya adalah kesetiaan karyawan terhadap organisasinya,

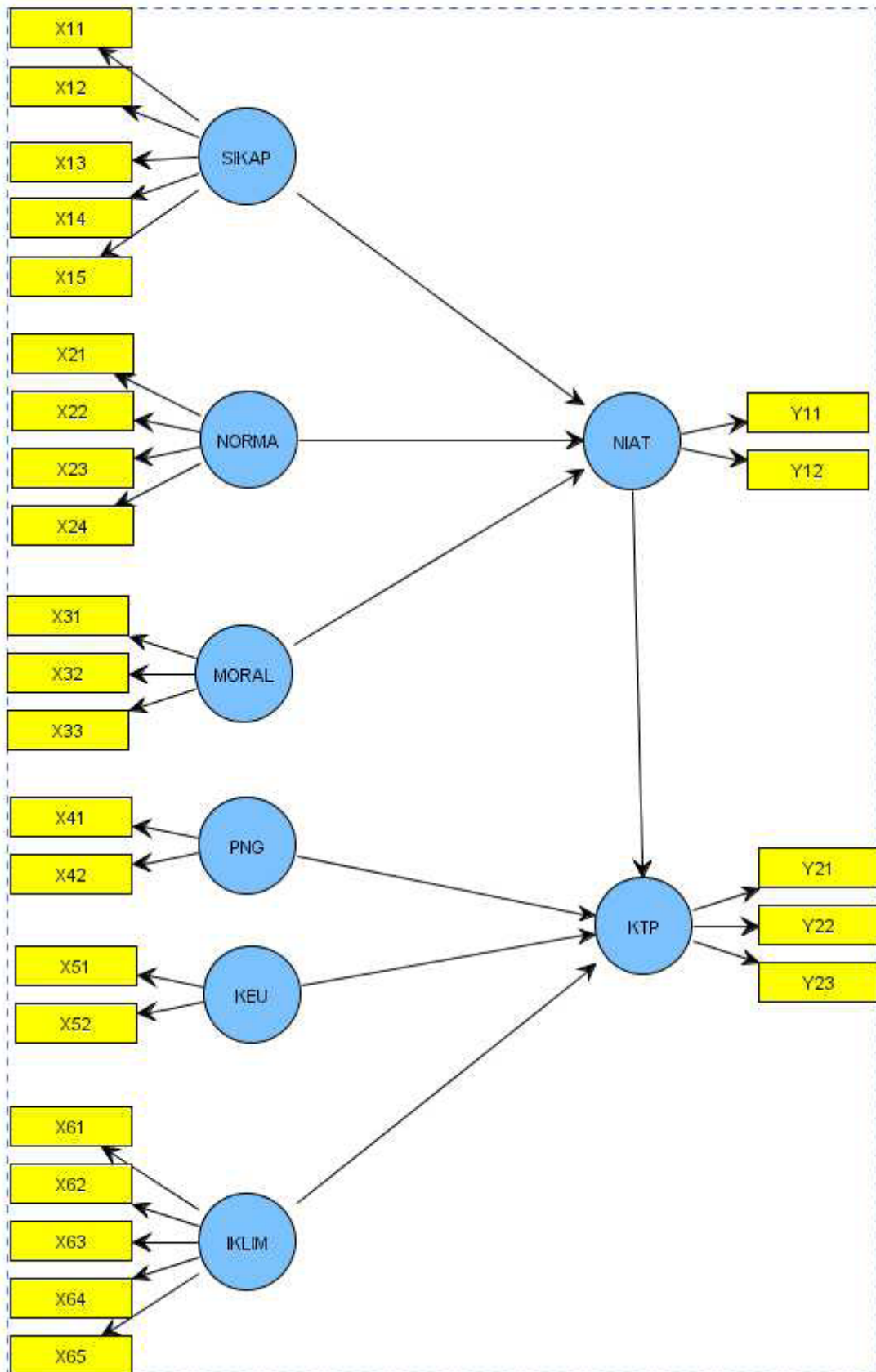
disamping juga akan menumbuhkan loyalitas serta mendorong keterlibatan diri karyawan dalam mengambil berbagai keputusan. Oleh karenanya komitmen akan menimbulkan rasa ikut memiliki (*sense of belonging*) bagi karyawan terhadap organisasi.

Nerre (2008) menyatakan bahwa Iklim keorganisasian yang positif akan mendukung *tax professional* untuk berperilaku patuh. Sebaliknya jika iklim keorganisasian negatif akan mendorong *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh. menemukan bahwa iklim keorganisasian mempengaruhi perilaku *organizational misbehavior* secara signifikan. Berdasar kajian literatur yang dikemukakan, maka hipotesis ketujuh dari penelitian ini persepsi tentang iklim keorganisasian berpengaruh terhadap perilaku ketidapatuhan wajib pajak.

Ketidapatuhan pajak merupakan perwujudan dari kegagalan dari sistem perpajakan. Faktor yang mempengaruhinya diantaranya terkait dengan perilaku ketidapatuhan. Dari telaah teori dan kajian empiris yang telah dikemukakan sebelumnya, dapat dikemukakan beberapa kerangka konseptual adalah niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh. Dalam mengukur variabel niat ini digunakan dua variabel niat, yaitu kecenderungan dan keputusan untuk tidak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh (Brown et al., 2003), yaitu kepatuhan penyampaian SPT, kepatuhan pembayaran dan kepatuhan pelaporan. Sikap terhadap ketidapatuhan pajak. Variabel ini adalah aspek perasaan yang dimiliki oleh *tax professional* yang ditentukan secara langsung oleh keyakinan yang dimiliki oleh *tax professional* terhadap perilaku ketidapatuhan pajak. Variabel ini diukur dengan menggunakan kerangka penilaian-harapan, meliputi: *beliefs strength* dan *outcome evaluation*.

Norma subjektif, variabel ini merupakan kekuatan pengaruh pandangan orang-orang di sekitar *tax professional* terhadap perilaku ketidapatuhan pajak. Variabel ini meliputi dari aspek *normative beliefs* dan *motivation to comply*. Kewajiban moral, kewajiban moral adalah norma individu yang dipunyai oleh seorang *tax professional*, tetapi kemungkinan tidak dimiliki oleh *tax professional* yang lain. Pengetahuan pajak, pengetahuan pajak merupakan seberapa banyak ilmu atau wawasan tentang pajak yang dimiliki oleh wajib pajak. Persepsi tentang kondisi keuangan perusahaan. Pengukuran variabel ini menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Bradley (1994), yaitu kondisi arus kas tahun terakhir dan kondisi laba sebelum pajak tahun terakhir. Persepsi tentang iklim keorganisasian. Variabel ini merupakan persepsi *tax professional* yang merefleksikan tentang harapannya dalam organisasi. Vela (2007) mengembangkan pengukuran instrumen untuk mengukur variabel yaitu struktur, imbalan, dukungan, risiko dan kewajiban.

Berikut ini digambarkan kerangka konseptual dari pengaruh lingkungan dan individu wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak:



Gambar 1. Kerangka Konseptual

METODE

Populasi dalam penelitian ini adalah semua industri besar dan menengah yang berlokasi di Malang pada tahun 2008. Pemilihan populasi ini didasarkan dari pendapat Cumming et al. (2005) yang menjelaskan bahwa pada umumnya perusahaan menengah dan besar memiliki sistem informasi formal yang baik. Dengan adanya sistem informasi formal tersebut memungkinkan *tax professional* mampu menyusun pelaporan fiskal badannya. Data diperoleh dari survei lapangan) menjelaskan bahwa ukuran sampel yang sesuai jika menggunakan teknik *Maximum Likelihood Estimation* antara 100-200 sampel. Jika terlalu besar, misalnya lebih dari 400, maka metoda menjadi sangat sensitif sehingga akan sulit mendapatkan ukuran-ukuran *goodness-of-fit* yang baik. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metoda sensus. Setelah melakukan survei, diperoleh 49 perusahaan industri besar dan 139 perusahaan industri menengah.

Responden dalam penelitian ini adalah wajib pajak di perusahaan yang biasa disebut dengan *tax professional* dengan kriteria sebagai berikut: Satu, minimal telah bekerja selama 2 tahun, dan Dua, mempunyai keahlian dalam pengisian SPT (minimal pernah sekali dalam mengisi SPT). Kedua, kriteria tersebut penting untuk dipenuhi oleh responden karena dengan demikian responden yang terpilih adalah mempunyai pemahaman pajak yang cukup serta memiliki skill/ketrampilan dalam pengisian SPT sehingga hasil penelitian dapat menjadi lebih valid dan terhindar dari bias penelitian. Untuk analisis data, digunakan pendekatan *Partial Least Square* (PLS) dengan menggunakan *software* SmartPLS. PLS adalah model persamaan struktural yang berbasis komponen atau varian (*variance*). Menurut Ghazali (2006), PLS merupakan pendekatan alternatif yang bergeser dari pendekatan SEM berbasis *covariance* menjadi berbasis varian. SEM yang berbasis kovarian umumnya menguji kausalitas atau teori, sedangkan PLS lebih bersifat *predictive model*.

Menurut Ghazali (2006) menyatakan bahwa, PLS merupakan metode analisis yang *powerfull* karena tidak didasarkan pada banyak asumsi. Misalnya, data harus terdistribusi normal dan sampel tidak harus besar. Selain dapat digunakan untuk mengkonfirmasi teori, PLS juga dapat digunakan untuk menjelaskan ada tidaknya hubungan antar variabel laten. PLS dapat sekaligus menganalisis konstruk yang dibentuk dengan indikator reflektif dan formatif. Hal ini tidak dapat dilakukan oleh SEM yang berbasis kovarian karena akan menjadi *unidentified model*.

Alat analisis kedua yang digunakan adalah analisis faktor konfirmatori yang ditujukan untuk konstruk dengan indikator reflektif dan formatif. Analisis faktor konfirmatori untuk konstruk dengan indikator reflektif dengan melihat validitas dari masing-masing indikator berfungsi untuk menguji reliabilitas dari konstruk. Kriteria validitas indikator diukur dengan *convergent validity*, sedangkan reliabilitas konstruk diukur dengan *composite reliability* dan *Average Variance Extracted* (AVE). Analisis faktor konfirmatori untuk konstruk dengan indikator formatif diukur dengan kriteria yang lain karena *loading factor* tidak dapat digunakan untuk menilai *convergent validity* dan *composite reliability*. Konstruk dengan indikator formatif dievaluasi dengan menggunakan dasar *substantive content* dan membandingkan signifikansi statistik dari nilai *weight*. Ghazali (2006) menyatakan bahwa jika nilai *weight* indikator signifikan pada 0.05 mengindikasikan indikator memberikan kontribusi dalam pembentukan konstruk.

Analisis faktor dilakukan untuk menguji model sudah memenuhi *convergent validity* atau tidak. Serta, menguji *loading factor* indikator untuk masing-masing konstruk sudah memenuhi *convergent validity*. *Convergent validity* mengukur konsistensi dari *multiple indicator*. Nilai *loading factor* atau *lambda value* (λ) serta nilai signifikansinya menunjukkan kecocokan atau uni dimensionalitas dari indikator-indikator pembentuk konstruk. Ghazali (2006) menyatakan bahwa *Loading factor* di atas 0,7 sangat direkomendasikan namun demikian *loading factor* 0,50–0,60 masih dapat ditolerir sepanjang model masih dalam tahap

pengembangan. Untuk menguji hipotesis, dilakukan evaluasi hubungan antar konstruk laten dalam bentuk melihat hasil estimasi parameter koefisien dan tingkat signifikansinya. Hubungan antar konstruk dianggap signifikan atau hipotesis dapat diterima apabila $t\text{-hitung} > t\text{-tabel}$ atau koefisien parameter signifikan pada 0.05.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Responden dalam penelitian ini adalah wajib pajak badan perusahaan manufaktur. Jumlah kuesioner yang dikirimkan adalah sebanyak 188 kuesioner dengan rincian untuk masing-masing perusahaan diberikan satu set kuesioner. Pengiriman kuesioner dilakukan secara langsung mulai bulan Mei-Juni 2008 yang ditujukan kepada wajib pajak badan yang diwakili oleh staf keuangan ataupun staf yang berkompeten dengan perpajakan didalam perusahaan. Kuesioner yang kembali adalah sebanyak 112 kuesioner (60%). Tingkat realisasi dari kuesioner yang kembali adalah cukup besar yaitu sebesar 60% disebabkan karena pengiriman kuesioner sebagian besar dilakukan secara langsung melalui kurir maupun dan sebagian kecil dikirim secara langsung oleh peneliti kepada responden melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Malang. Kuesioner yang tidak kembali sebesar 40% yaitu responden yang berasal dari perusahaan menengah. Beberapa alasan penolakan dari responden untuk mengisi kuesioner diantaranya meliputi: tidak tersedianya SDM terkait dengan *Tax Professional* pada internal perusahaan dan informasi atau data yang harus diisi termasuk bersifat rahasia menurut responden (Lihat Tabel 1).

Berdasarkan latar belakang pendidikan formal responden dapat diketahui bahwa sebagian besar responden mempunyai latar belakang pendidikan sarjana 75%, sedangkan yang berlatar belakang pendidikan pascasarjana sebanyak 8,1%, lulusan diploma sebanyak 16,9 % dan yang lulusan pendidikan SMU sebesar 0%. Hal ini menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan merupakan suatu hal yang penting dalam industri manufaktur. Tabel 2 menyajikan data mengenai latar belakang pendidikan formal dari responden (Lihat Tabel 2). Berdasarkan jabatan terakhir dari responden dapat diketahui bahwa sebagian besar jabatan terakhir responden adalah manajer 12,5 %, staf 27,7 %, kepala bagian 42,9 %, pimpinan cabang 9,8 %, dan kepala seksi 7,1 %. Hal ini menunjukkan bahwa jabatan terakhir dari responden adalah cukup tinggi (Lihat Tabel 3).

Tabel 1. Jenis Kelamin Responden

| No | Jenis Kelamin | Jumlah | Persentase |
|-------|---------------|--------|------------|
| 1. | Laki-Laki | 78 | 69,6 % |
| 2. | Perempuan | 34 | 30,4 % |
| Total | | 112 | 100 % |

Sumber: data yang diolah (2009)

Tabel 2. Latar Belakang Pendidikan Responden

| No | Pendidikan Terakhir | Jumlah | Persentase |
|-------|---------------------|--------|------------|
| 1. | SMU | 0 | 0% |
| 2. | Diploma | 19 | 16,9 % |
| 3. | Sarjana | 84 | 75% |
| 4. | Pasca Sarjana | 9 | 8,1% |
| Total | | 112 | 100% |

Sumber: data yang diolah (2009)

Tabel 3. Jabatan Terakhir Responden

| No | Jabatan Terakhir | Jumlah | Persentase |
|-------|------------------|--------|------------|
| 1. | Staf | 31 | 27,7 % |
| 2. | Kepala Seksi | 8 | 7,1 % |
| 3. | Kepala Bagian | 48 | 42,9 % |
| 4. | Manajer | 14 | 12,5 % |
| 5. | Pimpinan Cabang | 11 | 9,8 % |
| Total | | 112 | 100% |

Sumber: data yang diolah (2009)

Hasil studi ini tidak mampu mendukung pandangan secara teoritik maupun empirik dari hasil studi sebelumnya yang telah dilakukan oleh Cumming et al. (2005) menjelaskan bahwa sikap terhadap ketidakpatuhan pajak tidak berpengaruh terhadap niat ketidakpatuhan pajak. Hasil studi ini tidak sejalan dengan temuan Vela (2007) tersebut yang menemukan bahwa sikap terhadap ketidakpatuhan pajak berpengaruh terhadap niat ketidakpatuhan pajak. Indikator pembentuk konstruk sikap hanya dua indikator yang mampu membentuk konstruk sikap dengan baik yaitu pembentukan dana cadangan dan perasaan pemanfaatan pajak. Kedua indikator tersebut memiliki angka *loading factor* yang tinggi. Sedangkan indikator yang lain memiliki angka *loading factor* yang rendah.

Indikator pembentukan dana cadangan kontribusi terbesar dalam membentuk konstruk sikap. Hal ini dapat dimaklumi karena pembentukan dana cadangan sangat mempengaruhi bagaimana sikap berpengaruh terhadap niat ketidakpatuhan pajak, dikarenakan tidak semua perusahaan memiliki dana cadangan. Semakin kompleks indikator sikap maka wajib pajak cenderung menjadi tidak patuh, sebaliknya semakin sederhana indikator sikap maka dapat menciptakan kecenderungan kepatuhan wajib pajak. Indikator perasaan pemanfaatan pajak menjadi indikator kedua yang memberikan kontribusi terbesar terhadap konstruk sikap. Hal ini disebabkan karena pemanfaatan pajak yang kurang transparan dan dirasa kurang, terkait dengan fasilitas-fasilitas secara langsung oleh wajib pajak, hal ini bukan rahasia umum lagi dan bagi perusahaan lebih mementingkan dana cadangan untuk pemeriksaan pajak dibandingkan memikirkan manfaat pajak yang dirasa kurang didalam memberikan kontribusi langsung bagi perusahaan.

Berdasarkan estimasi parameter model struktural dapat diketahui bahwa norma subjektif berpengaruh signifikan terhadap ketidakpatuhan wajib pajak. Hasil studi ini mampu menjawab rumusan masalah yang menyatakan: Apakah norma subjektif berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh?. Dengan demikian hipotesis kedua yang menyatakan bahwa norma subjektif berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh. Hasil penelitian ini sejalan dengan temuan dan Turgler (2007) telah membuktikan secara empiris bahwa norma subjektif berpengaruh secara signifikan terhadap niat ketidakpatuhan wajib pajak.

Kontribusi terbesar pertama dan kedua dalam membentuk konstruk norma subjektif diberikan oleh indikator pengaruh petugas pajak dan pengaruh pimpinan perusahaan. Hal ini dapat dimaklumi mengingat norma subjektif fungsi dari harapan yang dipersepsikan individu dimana satu atau lebih orang di sekitarnya (misalnya saudara, teman sejawat) menyetujui perilaku tertentu dan memotivasi individu tersebut untuk mematuhi mereka. Hasil temuan dari banyak penelitian menunjukkan bahwa seseorang akan mempunyai pengaruh penting untuk memprediksi perilaku wajib pajak perusahaan tidak signifikan terhadap perilaku ketidakpatuhan.

Berdasarkan estimasi parameter model structural, nilai koefisien jalur kewajiban moral tidak berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh. Berdasarkan hasil analisis nilai koefisien jalur tersebut, hasil studi ini tidak mampu menjawab rumusan masalah yang menyatakan: Kewajiban moral berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan Kewajiban moral tidak berpengaruh terhadap niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh. Hasil studi ini mendukung pandangan secara teoritik maupun empirik hasil studi terdahulu. Hasil studi ini sesuai dengan Cumming et al. (2005), Frey (2007) dan Nerre (2008) telah membuktikan secara empiris, bahwa kewajiban moral berpengaruh secara negatif signifikan terhadap niat ketidakpatuhan pajak.

Hasil studi ini menemukan bukti empirik bahwa moral wajib pajak tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini dapat dimaklumi mengingat kewajiban moral merupakan norma individu yang dimiliki oleh seseorang, namun kemungkinan tidak dimiliki oleh orang lain. Kelompok wajib pajak yang masih berada pada tingkat moral yang rendah adalah mereka yang pada umumnya memiliki tingkat pendapatan rendah, serta tingkat pendidikan yang rendah pula, sehingga pemenuhan kebutuhan fisik lebih penting dari pada kebutuhan sosial. Kelompok wajib pajak seperti ini umumnya terdapat dinegara-negara sedang berkembang dengan tingkat pendapatan perkapita yang rendah.

Pada negara-negara sedang berkembang penerapan sanksi legal akan lebih bermanfaat daripada sanksi moral dalam meningkatkan kepatuhan pajak. Berbeda halnya dengan yang terjadi di Negara maju, dengan tingkat pendapatan perkapita yang cukup tinggi. Kebutuhan phisik sudah bukan merupakan prioritas utama sehingga mereka lebih berorientasi pada kebutuhan sosial. Jelasnya manfaat yang dapat diperoleh masyarakat dari hasil penerimaan pajak juga turut memberikan sumbangan bagi peningkatan moral masyarakat dan perilaku patuh wajib pajak. Dengan orientasi pemenuhan kebutuhan hidup yang berbeda pada kelompok wajib pajak dinegara maju, maka penerapan sanksi moral lebih penting dari pada sanksi legal. Sesuai dengan *theory of moral reasoning* yang menunjukkan tahapan perkembangan moral, maka kondisi masyarakat wajib pajak perbankan di Provinsi Jawa Timur masih berada pada tingkatan *moral reasoning* yang rendah sampai pada tingkatan moderat. Kondisi ini didukung dengan hasil studi yang menunjukkan bahwa keputusan moral wajib pajak terutama dipengaruhi oleh perlakuan terhadap pengenaan sanksi dan pengharapan akan adanya keadilan dalam pengenaan pajak.

Pada tahapan perkembangan moral yang rendah terdapat kecenderungan wajib pajak untuk melakukan kecurangan yang lebih besar dibandingkan dengan wajib pajak yang berada pada tingkatan perkembangan moral yang lebih tinggi. Dalam kondisi masyarakat wajib pajak yang demikian maka untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dilakukan dengan menerapkan sanksi pajak yang tegas, baik kepada wajib pajak maupun aparat pajak (baik sanksi legal, sanksi sosial, maupun rasa bersalah). Wajib pajak dengan alasan moral, relatif lebih patuh dibandingkan dengan wajib pajak lain tanpa alasan moral. Wajib pajak yang memiliki sikap positif terhadap keadilan peraturan perpajakan akan lebih patuh dibandingkan dengan wjaib pajak yang memiliki sikap negatif. Secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa moral wajib pajak tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.

Berdasarkan estimasi parameter model struktural, nilai koefisien niat berperilaku tidak berpengaruh terhadap perilaku ketidakpatuhan. Berdasarkan hasil analisis nilai koefisien jalur tersebut, maka hasil studi ini tidak mampu menjawab rumusan masalah yang menyatakan: pengaruh niat berperilaku terhadap perilaku ketidakpatuhan. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan bahwa pengaruh niat berperilaku terhadap perilaku ketidakpatuhan tidak signifikan. Hasil studi ini tidak mendukung pandangan secara teoritik dan empirik dari hasil studi terdahulu tentang pengaruh pengaruh niat berperilaku terhadap perilaku ketidakpatuhan sebagaimana yang telah dilakukan oleh Feld (2007) dan Brown

(2003) yang menemukan bukti empirik adanya pengaruh niat berperilaku terhadap perilaku ketidapatuhan wajib pajak. Hasil studi ini juga menunjukkan bahwa dari kedua indikator yang memiliki *loading factor* yang cukup kuat untuk membentuk niat. Kedua indikator tersebut adalah kecenderungan dan keputusan. Kecenderungan adalah kecondongan atau tendensi pribadi *tax professional* untuk patuh atau tidak patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, sedangkan keputusan adalah keputusan pribadi yang dipilih *tax professional* untuk mematuhi atau tidak mematuhi peraturan perpajakan akan tetapi secara aplikatif kurang mempunyai pengaruh yang signifikan didalam menumbuhkan suatu perilaku. Hal ini disebabkan kebanyakan wajib pajak mempunyai sifat bertolak belakang antara kecenderungan dan keputusan. Kecenderungan berbuat baik belum tentu keputusan yang diambil perusahaan atau organisasi akan sama, begitupula sebaliknya.

Berdasarkan estimasi parameter model struktural maka dilihat bahwa nilai koefisien jalur pengaruh pengetahuan pajak signifikan terhadap terhadap perilaku ketidapatuhan wajib pajak. Berdasarkan hasil analisis nilai koefisien jalur tersebut, mampu menjawab rumusan masalah yang menyatakan: pengaruh pengetahuan pajak terhadap perilaku ketidapatuhan. Dengan demikian hipotesis yang menyatakan sikap wajib pajak berpengaruh pengaruh pengetahuan pajak tidak signifikan terhadap perilaku ketidapatuhan wajib pajak. Memahami suatu peraturan pajak dibutuhkan kemampuan dan ketrampilan khusus yang dapat diperoleh baik melalui pendidikan formal maupun informal. Adanya kesulitan dalam memahami peraturan pajak dapat mendorong ketidapatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Adanya hubungan antara tingkat kesulitan dalam memahami isi peraturan pajak dan kompleksitas peraturan pajak yang mendorong wajib pajak untuk berperilaku tidak patuh. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan temuan Bradley (1994) yang menunjukkan tidak terdapat pengaruh indikator tingkat kesulitan memahami pengetahuan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Hasil studi ini juga tidak mendukung pandangan teoritik maupun empirik hasil studi terdahulu yang dilakukan Hutagaol (2007) dan menunjukkan pengetahuan tentang pajak mempengaruhi kesadaran dan tingkat ketidapatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya.

Alasan mengapa hasil studi ini tidak mendukung pendapat teoritik dan penelitian empirik adalah berkaitan dengan kondisi masyarakat wajib pajak dan fiskus yang belum siap dengan *self assesment system*. Perubahan sistem perpajakan dari sistem perpajakan dengan *official assesment* ke *self assesment* memerlukan kesiapan dari berbagai pihak. Kesiapan atas perubahan ini harus dimiliki baik oleh pihak masyarakat wajib pajak maupun pihak fiskus. Dari pihak masyarakat wajib pajak berupa kesiapan atas pemahaman sistem dan peraturan perpajakan yang berlaku sehingga dapat melaksanakannya dengan lebih mudah. Dari pihak fiskus berupa kesiapan aparat pajak maupun sistem administrasi perpajakan. Dalam kondisi masyarakat wajib pajak yang belum siap dengan pemahaman terhadap undang-undang dan peraturan pajak, manfaat penting yang diperoleh dari pembayaran pajak, penggunaan hasil pajak yang dibayar oleh masyarakat, rasa keadilan yang dirasakan oleh wajib pajak, serta pengenaan atas sanksi pajak mengakibatkan wajib pajak menunjukkan perilaku yang tidak patuh atas peraturan yang ada.

Kondisi ketidapatuhan ini juga didukung oleh adanya kesempatan yang diberikan oleh fiskus untuk melakukan negosiasi terkait dengan kewajiban perpajakan wajib pajak. Terbukanya kesempatan ini karena dimungkinkannya terjadi kontak langsung antara wajib pajak dengan aparat pajak. Dalam kondisi masyarakat wajib pajak dan fiskus yang belum siap dengan sistem *self assesment*, maka pemerintah sebaiknya memilih menggunakan sistem *with holding* dalam pemungutan pajak. Masyarakat wajib pajak akan tidak terlalu peduli dengan jumlah pajak yang dibayar bila pemungutan pajak dilakukan secara *with holding*. Hal ini mendorong wajib pajak untuk patuh.

Berdasarkan estimasi parameter model struktural dapat dilihat bahwa nilai koefisien jalur pengaruh persepsi tentang kondisi keuangan perusahaan terhadap perilaku ketidakpatuhan. Berdasarkan hasil analisis nilai koefisien jalur tersebut, mampu menjawab rumusan masalah yang menyatakan: pengaruh pengetahuan pajak terhadap perilaku ketidakpatuhan. Dengan demikian hipotesis kelima yang menyatakan pengaruh persepsi tentang kondisi keuangan per teoritik maupun empirik hasil studi terdahulu yang dilakukan (Bradley, 1994., Cumming et al., 2005) yang terkait dengan perusahaan yang kondisi keuangan bagus akan berpengaruh terhadap perilaku kepatuhan wajib pajak. Hal ini dapat dimaklumi oleh perusahaan yang mempunyai profitabilitas yang tinggi cenderung melaporkan pajaknya dengan jujur daripada perusahaan yang mempunyai profitabilitas rendah. Perusahaan dengan profitabilitas rendah pada umumnya mengalami kesulitan keuangan (*financial difficulty*) dan cenderung melakukan ketidakpatuhan pajak dengan harapan akan meningkatkan arus kasnya. Tekanan keuangan akan mempengaruhi pilihan metode akuntansi. Hal ini berhubungan dengan pilihan pelaporan pajak. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tekanan keuangan yang dialami perusahaan semakin rendah tingkat kepatuhan *tax professional* dalam melaporkan pajak badannya.

Dalam upaya meningkatkan arus kasnya dengan cara meminimumkan kewajiban pajaknya, perusahaan yang mengalami tekanan keuangan (*financial stress*) akan menggunakan bantuan *tax professional*. Pemanfaatan tersebut dapat menimbulkan biaya ketidakpatuhan internal yang mencakup imbalan langsung maupun langsung atas ketidakpatuhan tersebut (misalnya: bonus yang berdasarkan pada penghematan pajak). Kondisi keuangan perusahaan dapat tercermin dari tingkat profitabilitas dan arus kas. Profitabilitas telah terbukti merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan dalam mematuhi peraturan perpajakan karena profitabilitas akan menekan perusahaan untuk melaporkan pajaknya dengan kata lain perusahaan yang sehat kondisi keuangannya akan semakin mudah pula didalam mematuhi perpajakan dan tata cara pembayaran, begitupun sebaliknya.

Hasil studi ini juga tidak mendukung pandangan teoritik maupun empirik hasil studi terdahulu yang dilakukan Hutagaol (2007) menemukan bahwa iklim keorganisasian mempengaruhi perilaku *organizational misbehavior* secara signifikan. Hal ini dapat dimaklumi dikarenakan komitmen dan loyalitas merupakan kunci didalam organisasi, akan tetapi apabila satu sisi hanya mementingkan masalah pekerjaan seseorang tidak akan mementingkan atau memikirkan masalah yang lain apalagi iklim organisasi. Seharusnya karyawan yang komit terhadap organisasi akan menunjukkan sikap dan perilaku yang positif terhadap lembaganya, karyawan akan memiliki jiwa untuk tetap membela organisasinya, berusaha meningkatkan prestasi, dan memiliki keyakinan yang pasti untuk membantu mewujudkan tujuan organisasi. Komitmen karyawan terhadap organisasinya adalah kesetiaan karyawan terhadap organisasinya, disamping juga akan menumbuhkan loyalitas serta mendorong keterlibatan diri karyawan dalam mengambil berbagai keputusan.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan yang bisa ditarik dari hasil kajian ini adalah bahwa pengaruh orang sekitar (*perceived social pressure*) yang kuat yakni teman, atasan, dan petugas pajak yang terefleksikan didalam norma subyektif mempengaruhi niat *tax professional* untuk berperilaku tidak patuh, norma subjektif fungsi dari harapan yang dipersepsikan individu dimana satu atau lebih orang disekitarnya (misalnya: saudara, teman sejawat) menyetujui perilaku tertentu akan memotivasi individu tersebut untuk mematuhi mereka. Hasil temuan dari banyak penelitian menunjukkan bahwa teman sejawat, pengaruh pimpinan, dan orang-orang terdekat mempunyai pengaruh penting untuk memprediksi perilaku wajib pajak, sedangkan variabel sikap, kewajiban moral, pengetahuan tentang pajak yang tereflesikan didalam karakteristik

individu tidak berpengaruh terhadap niat wajib pajak untuk berperilaku tidak patuh, serta tidak ada pengaruh dari persepsi tentang kondisi keuangan perusahaan, persepsi tentang iklim keorganisasian terhadap ketidakpatuhan pajak badan.

Semua faktor intinya dapat dibentuk oleh indikator-indikator yang mempengaruhinya tergantung indikator mana yang dominan dan mempunyai kontribusi yang signifikan, terkait dengan *behaviour* tidak ada ukuran yang pasti bahwa didalam komunitas tertentu akan, memiliki *behaviour* yang diinginkan, atau dengan kata lain tidak mudah untuk diprediksi. Berdasarkan pembahasan hasil penelitian diatas maka beberapa saran baik bagi pemerintah, perusahaan maupun bagi peneliti lainnya. Bagi Pemerintah; satu, pemerintah perlu melakukan tindakan persuasif dengan melakukan penyuluhan ke WP dengan cara-cara yang lebih simpatik, meningkatkan peran (*Complaint Center*), memberikan penghargaan bagi Wajib Pajak patuh dan memberikan kemudahan pemberian perijinan dalam bidang bisnis. Dua, usaha Pemerintah untuk membatasi kontak langsung antara petugas fiskus dan Wajib Pajak melalui diterapkannya beberapa sistem berbasis komputer perlu ditingkatkan dan, tiga, meningkatkan peran konsultan pajak dalam membangun perekonomian Indonesia dengan cara menjalin kerjasama dalam penyuluhan perpajakan.

Bagi manajemen perusahaan; satu, memberikan informasi kepada manajemen perusahaan terkait dengan faktor-faktor yang dapat meningkatkan kepatuhan pajak di lingkungannya baik berupa iklim keorganisasian, kondisi keuangan, maupun fasilitas perusahaan. Dua, disarankan agar memanfaatkan temuan penelitian ini untuk meningkatkan kepatuhan pajak di lingkungannya, bahwa norma subyektif terkait dengan pengaruh dari orang sekitar diantaranya teman, petugas pajak, atasan terbukti secara signifikan berpengaruh terhadap ketidakpatuhan wajib pajak badan. Bagi peneliti yang akan datang disarankan; satu, skop penelitian diperluas sehingga bisa diketahui perilaku kepatuhan pajak badan seluruh Indonesia. Dua, meneliti variabel-variabel lain, menerapkan teori lain, atau model lain dengan harapan menghasilkan temuan yang lebih bermanfaat bagi praktisi dan pengembangan teori perilaku perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I. 2002. *Constructing a TPB Questionnaire: Conceptual and Methodological Considerations*. September (Revised January 2006).
- Bradley, F. C. 1994. An Empirical Investigation of Factor Affecting Corporate Tax Compliance Behavior. *Disertasi yang tidak dipublikasikan*. The University of Alabama, USA.
- Brown, R. E & Mazur, M. J. 2003. IRS'S Comprehensive Approach to Compliance Measurement. *National Tax Journal*. Vol. 56, No. 3, pp: 123-145.
- Burton, R. 2007. *Kajian Aktual Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat
- Cumming, R. G., Vazquez, J. M., McKee, M. 2005. *Effect of Tax Morale on Tax Compliance Experimental and Survey*. <http://www.yale.edu/leither/resources>. Diunduh pada Oktober 2009.
- Frey, B. S & Torgler, B. 2007. Tax Morale & Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics*. Vol. 35, No. 1, pp: 136-159.
- Ghozali, I. 2006. *Structural equation Modelling: Metode Alternatif Dengan Partial Least Square*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Hutagaol, J. 2007. *Perpajakan: Isu-isu Kontemporer*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Feld, L. P & Frey, B. S. 2007. Tax Compliance as The Result of a Psychological. *Tax Contract, Law & Policy*. Vol. 29, No. 1, pp: 102-120.
- Mustikasari, E. 2007. Kajian Empiris tentang Kepatuhan Wajib Badan Di perusahaan Industri Pengolahan Di Surabaya. *Simposium Nasional Akuntansi X Makasar*. UNHAS.
- Nerre, B. 2008. Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. *Economic Analysis & Policy*. Vol. 3, No. 1, pp: 155-177.
- Turgler, B. 2007. *Tax Compliance and Tax Morale*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Vela, O. E. 2007. *Social Values, Reputation and Tax Compliance*. <http://www.yahoo.com>. Diunduh pada 28 februari 2008.