

## ANALISIS AUDIT COVERAGE RATIO DALAM RANGKA MENINGKATKAN KINERJA PEMERIKSAAN PAJAK

Oleh:

**Dharmanita Marlisza<sup>1</sup>**  
**Yulianti<sup>2</sup>**

*Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Indonesia, Jakarta*

**Email:**

*dharmanita.marlisza@gmail.com<sup>1</sup>*  
*yuli.a@ui.ac.id<sup>2</sup>*

### ABSTRAK

*IMF melalui kertas kerjanya mempublikasikan data Tax Audit Coverage Ratio (ACR) dari negara-negara anggotanya dengan rata-rata tingkat ACR ideal sebesar 3% - 5%. Laporan Tahunan DJP tahun 2020 menunjukkan bahwa tingkat ACR Indonesia pada tahun 2018 adalah sebesar 1,76%. Data tersebut menunjukkan bahwa Indonesia memiliki tingkat ACR dibawah tingkat ACR ideal IMF. Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang berhubungan dengan tingkat ACR di Indonesia serta memberikan rekomendasi hal-hal yang perlu diperhatikan oleh DJP guna meningkatkan kinerja pemeriksaan pajak. Studi ini menggunakan komponen-komponen dari teori Institutional Logics yaitu Symbolic carrier yang berupa Peraturan dan Kebijakan DJP dan Material Carrier yang berupa Aktor, Routines dan Artifacts. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif, dengan menggunakan instrumen penelitian berupa kuesioner dan wawancara yang dilakukan kepada Pemeriksa Pajak di DJP. Hasil penelitian ini menunjukkan faktor-faktor yang perlu di perhatikan oleh DJP untuk meningkatkan kinerja pemeriksaan pajaknya. Dari sisi aktor, hal-hal yang perlu diperhatikan mencakup jumlah SDM pemeriksa pajak, kompetensi pemeriksa pajak dan motivasi pemeriksa pajak. Dari sisi artifacts (hal-hal pendukung) hal-hal yang harus diperhatikan adalah kemudahan dan ketersediaan data dan juga integrasi sistem informasi dan teknologi. Sedangkan dari sisi budaya organisasi, hal-hal yang harus diperhatikan adalah sinergi tim, komunikasi dengan seksi lain dan pola kepemimpinan atasan.*

**Kata Kunci:** *Audit Coverage Ratio, Direktorat Jenderal Pajak, Pemeriksaan Pajak, Logika Institusional (Institutional Logics, Teori Institusional (Institutional Theory),.*

## A. PENDAHULUAN

Indonesia merupakan negara yang menerapkan sistem *self-assessment* dalam pemungutan pajaknya, yaitu Wajib Pajak menghitung, menyetor dan melaporkan pajaknya sendiri. Dalam sistem *self-assessment*, pemeriksaan pajak menjadi salah satu kunci penting bagi keberhasilan pemungutan pajaknya. Pemeriksaan pajak merupakan karakteristik kunci dari mekanisme kepatuhan sukarela dalam sistem *self-assessment* seperti Indonesia, karena dengan semakin tinggi tingkat pemeriksaan akan dapat meningkatkan kepatuhan pajak (Niu, 2011).

Pemeriksaan pajak juga diharapkan dapat memberikan *deterrence effect* (efek pencegahan) yang membuat Wajib Pajak merasa diawasi sehingga Wajib Pajak akan melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan jujur dan sebenar-benarnya. Hoopes, Mescall, dan Pittman (2012) menemukan bahwa pemeriksaan pajak yang ketat yang dilakukan oleh otoritas perpajakan Amerika (IRS) efektif untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak (*tax avoidance*). Selain berpengaruh terhadap tingkat kepatuhan, pemeriksaan pajak juga berpengaruh penting terhadap tingkat penerimaan pajak. Hal ini diutarakan Beer, Kasper, Kirchler, dan Erard (2019) dalam penelitiannya yang dipublikasikan lewat kertas kerja IMF. Penelitian tersebut menemukan bahwa terdapat *pro-deterrent effect* (efek meningkatkan kepatuhan) yang masif terhadap Wajib Pajak yang diperiksa.

Pemeriksaan pajak juga akan membuat Wajib Pajak lebih patuh, karena ketidakpatuhan yang ditemukan saat pemeriksaan akan memberikan sanksi yang lebih besar terhadap Wajib Pajak. Sanksi pajak akan menimbulkan *deterrence effect* tersendiri bagi Wajib Pajak (Fikri, Sagara, Saputra, & Nasuhi, 2020). Sanksi yang besar akan menimbulkan *cost* yang besar juga bagi Wajib Pajak, sehingga Wajib Pajak akan memilih untuk patuh dibandingkan membayar sanksi yang mungkin timbul akibat pemeriksaan pajak.

Pemeriksaan pajak yang efektif berhubungan erat dengan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*) yang dilakukan oleh DJP. *Good governance* atau tata kelola pemerintahan yang baik merupakan dasar di dalam menyelenggarakan pemerintahan dan menjalankan fungsi pelayanan publik oleh pemerintah (Wibawa, 2019). Kinerja pemeriksaan pajak akan berpengaruh terhadap kinerja DJP secara keseluruhan, oleh karena itu penting untuk mengukur besarnya efektivitas pemeriksaan pajak. Pengukuran kinerja juga digunakan sebagai alat penilaian secara kuantitatif dan sebagai wujud akuntabilitas pelaksanaan tugas dan fungsi DJP menuju terwujudnya *good governance* (DJP, 2018).

Pemeriksaan pajak yang efektif akan berpengaruh terhadap kinerja perpajakan secara keseluruhan, oleh karena itu penting untuk mengukur besarnya efektivitas pemeriksaan yang sudah dilakukan oleh DJP. DJP dalam Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak (Lakin DJP) menggunakan dua indikator utama untuk mengukur efektivitas kinerja pemeriksaan yaitu *Audit Coverage Ratio* (ACR) dan Rasio Keberhasilan *Joint Audit* antara DJP dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) (DJP, 2018). Penelitian ini akan memfokuskan pada ACR sebagai indikator efektivitas kinerja pemeriksaan, karena *Joint Audit* DJP dan DJBC dilakukan oleh dua institusi yang terpisah, yang memiliki lingkungan kerja dan kebijakan yang berbeda yang sulit untuk diteliti secara bersamaan. ACR merupakan besaran untuk mengetahui tingkat keterperiksaan Wajib Pajak secara nasional.

ACR dihitung berdasarkan hasil pembagian antara Wajib Pajak Badan maupun Orang Pribadi yang diperiksa dengan jumlah Wajib Pajak terdaftar wajib SPT (DJP, 2018). Semakin tinggi ACR maka semakin besar tingkat keterperiksaan Wajib Pajak. Semakin tinggi tingkat ACR maka diharapkan semakin tinggi tingkat kepatuhan Wajib Pajak.

Berdasarkan Laporan Tahunan DJP tahun 2020, realisasi ACR Wajib Pajak Orang Pribadi Non Karyawan mencapai 1,11%, dan ACR Wajib Pajak badan tercatat sebesar 2,42% (DJP, 2020). Bila dirata-ratakan maka tingkat ACR DJP pada tahun 2018 adalah sebesar 1,76%. Tingkat realisasi ACR Indonesia ini ternyata masih di bawah tingkat ACR dirata-rata negara lain. IMF melalui kertas kerjanya mempublikasikan hasil penelitian Lemgruber, Masters, dan Cleary (2015) yang mengolah data ACR dari negara-negara anggota IMF dengan menggunakan *Revenue Administrative Fiscal Information Tools (RA-FIT)* terhadap data fiskal dari sampel 40 anggota IMF. Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan rata-rata ACR dari negara-negara anggota IMF adalah sebesar 3% - 5%. Dari data tersebut dapat dilihat bahwa Indonesia memiliki tingkat ACR dibawah tingkat ACR ideal IMF.

Fenomena dan faktor-faktor yang menjadi penyebab rendahnya ACR dapat digali melalui penelitian yang menggunakan pendekatan *institutional logics*. Pendekatan *institutional logics* telah banyak digunakan untuk menganalisis permasalahan terkait pajak. Horodnic (2018) menggunakan *institutional logics* untuk meneliti hubungan antara moral Wajib Pajak (*tax morale*) dengan sistem perpajakan yang diatur Pemerintah. Pendekatan *institutional logics* juga digunakan Nebus (2019) untuk melihat pengaruh efektivitas reformasi hukum pajak internasional terhadap tingkat penghindaran pajak dan masalah *tax haven*. *Institutional logics* merupakan salah satu dimensi dalam *institutional theory* yang digunakan untuk menjelaskan fenomena yang terjadi di suatu organisasi (Zilber, 2013). Friedland (1991) mendefinisikan *institutional logics* sebagai sekumpulan *material practices* dan *symbolic construction* yang menjadi pedoman bagi institusi atau individu. Walaupun pendekatan *institutional logics* telah banyak digunakan dalam bidang perpajakan, namun belum terdapat penelitian yang menjadikan Direktorat Jenderal Pajak sebagai *institutional field*-nya. Penelitian ini akan menggunakan komponen-komponen *institutional logics* untuk mendapatkan gambaran secara lebih lengkap tentang hubungan antara *symbolic carrier* dengan *material carriers* dalam institusi DJP sehubungan dengan upaya untuk meningkatkan ACR. Dalam penelitian ini *symbolic carrier* terdiri dari peraturan dan kebijakan yang dikeluarkan oleh DJP untuk mengatur pemeriksaan pajak, sedangkan *material carriers* terdiri dari para pemeriksa pajak (*actor*), faktor pendukung kegiatan pemeriksaan (*artifacts*) dan kebiasaan/budaya DJP (*routines*).

Kurniawan (2011) dalam penelitiannya yang dilakukan di KPP Yogyakarta Dua menemukan bahwa salah satu faktor penyebab rendahnya tingkat ACR di KPP Yogyakarta Dua adalah karena lamanya penyelesaian pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa pajak. Lebih lanjut, Kurniawan (2011) menyoroti kurangnya kompetensi yang dimiliki oleh para pemeriksa pajak sehingga menyebabkan rendahnya produktivitas hasil pemeriksaan. Penelitian ini menemukan bahwa pemeriksa pajak selaku aktor yang merupakan bagian dari *material carriers* berpengaruh besar terhadap kinerja pemeriksaan. Selain *material carriers*, penting

untuk menganalisis peraturan dan kebijakan pemeriksaan pajak selaku *symbolic carrier* dalam hubungannya efektivitas pemeriksaan pajak. Surjono (2016) dalam penelitiannya yang dilakukan di Kanwil DJP Jawa Barat I menemukan hubungan yang kuat dan searah antara peraturan dan kebijakan pemeriksaan pajak dengan efektivitas pemeriksaan.

Studi penelitian terdahulu di atas berusaha mencari faktor-faktor yang memengaruhi ACR, namun studi tersebut baru dilakukan dalam lingkup yang kecil yaitu KPP dan Kanwil. Studi di atas juga masih melihat faktor-faktor tersebut dengan komponen-komponen yang terpisah, yaitu pemeriksa pajak sebagai *material carrier* dan peraturan pajak sebagai *symbolic carrier*. Penelitian ini berusaha mengisi *research gap* tersebut dengan mengintegrasikan *material carrier* dan *symbolic carrier*. Penelitian ini juga akan dilakukan dalam *institutional field* yang lebih luas, yaitu DJP dalam lingkup nasional.

Berdasarkan latar belakang penelitian tersebut, perumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: (1) Bagaimana komponen-komponen *institutional logics* dapat menjelaskan tingkat ACR di Indonesia? dan (2) Faktor-faktor apa yang perlu diperhatikan oleh DJP guna meningkatkan kinerja pemeriksaan pajak?. Penelitian ini mencoba menganalisis faktor-faktor apa saja yang memengaruhi tingkat ACR dalam kurun waktu 2018-2020, dan berusaha memberikan rekomendasi upaya-upaya yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kinerja pemeriksaan pajak. Rincian tujuan penelitian mencakup: (1) Mengidentifikasi faktor-faktor yang memengaruhi tingkat ACR dengan menggunakan komponen-komponen dalam *institutional logics*, dan (2) Memberikan usulan upaya-upaya yang perlu dilakukan oleh DJP guna meningkatkan kinerja pemeriksaan pajak.

## B. TINJAUAN PUSTAKA

### *Institutional Logics*

*Institutional Theory* adalah teori yang menjelaskan bahwa institusionalisasi suatu struktur dapat memengaruhi proses yang dilakukan organisasi (Greenwood & Suddaby, 2006). Bidang organisasi (*institutional fields*) diartikan sebagai seperangkat organisasi yang secara agregat, merupakan area kehidupan institusi yang terdiri atas pemasok utama, konsumen sumber daya dan produk, badan pengatur, dan organisasi lain yang menghasilkan layanan atau produk serupa (DiMaggio & Powell, 1983). Salah satu dimensi dari *institutional theory* adalah *institutional logics*. Friedland (1991) mendefinisikan *institutional logics* sebagai sekumpulan *material practices* dan *symbolic construction* yang menjadi pedoman bagi institusi atau individu.

*Symbolic carrier* merupakan aturan-aturan, norma-norma, dan keyakinan yang secara sosial mengakui perilaku yang dianggap baik dan menjadi pedoman dalam praktik organisasi (Lepoutre & Valente, 2012). Dalam penelitian ini *symbolic carrier* terdiri dari peraturan-peraturan yang dikeluarkan oleh DJP untuk mengatur kebijakan pemeriksaan yang bertujuan untuk meningkatkan efektivitas pemeriksaan dengan ACR sebagai salah satu indikatornya.

Friedland (1991) menyebutkan bahwa institusi digambarkan sebagai *material carriers* yang terdiri atas *artifacts*, rutinitas (*routines*) dan hubungan antar aktor dalam *institutional field*. Sementara itu Scott (2008) dan Lepoutre dan Valente (2012) menjelaskan bahwa *material carriers* adalah aktor yang bekerja secara individual maupun kolektif dan *artifacts* yang sesuai untuk *logics* tertentu. Dalam penelitian ini para pemeriksa pajak berperan sebagai aktor yang terdapat dalam *material carriers*. Secara garis besar dalam penelitian ini, *material carriers* dibagi menjadi tiga elemen yaitu aktor, *artifacts*, dan *routines*.

Penelitian ini menggunakan komponen-komponen *institutional logics* untuk dapat menjelaskan bagaimana faktor-faktor apa saja yang memengaruhi tingkat ACR dan upaya-upaya apa saja yang dapat dilakukan untuk meningkatkan ACR. *Institutional logics* digunakan untuk melihat integrasi antara *symbolic carrier* dan *material carriers* dalam menjelaskan fenomena yang terjadi dalam *institutional fields* (Zilber, 2013).

### **Penelitian Sebelumnya**

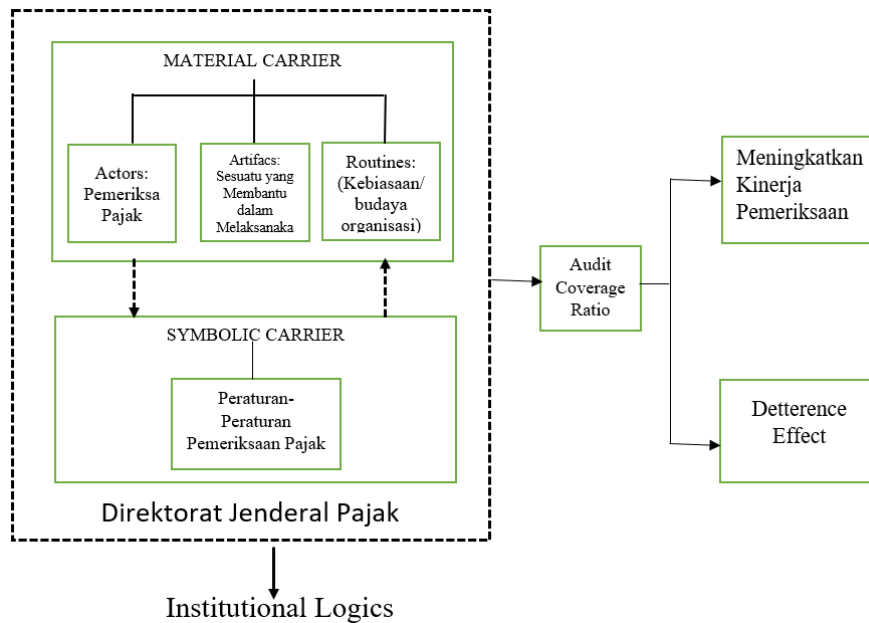
ACR adalah salah satu indikator utama dari pemeriksaan pajak. Tingkat ACR yang rendah secara tidak langsung menunjukkan rendahnya kinerja pemeriksaan. Penelitian yang dilakukan Kurniawan (2011) di KPP Yogyakarta Dua menunjukkan bahwa penyebab utama rendahnya ACR di KPP Yogyakarta Dua adalah karena lamanya jangka waktu penyelesaian pemeriksaan yang dibutuhkan untuk setiap pemeriksaan yang menyebabkan tingginya beban kerja pemeriksa dan rendahnya produktivitas hasil pemeriksaan. Penelitian tersebut hanya melihat dari satu faktor yaitu pemeriksa pajak sebagai aktor. Penelitian tersebut tidak melihat lebih jauh faktor-faktor lain yang ikut berinteraksi di dalam *institutional field*. Penelitian tersebut juga hanya dilakukan di satu unit kerja yang tidak cukup mencerminkan DJP sebagai *institutional field* secara luas.

Kebijakan pemeriksaan merupakan instrumen penting dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak. Kebijakan pemeriksaan menjadi landasan, petunjuk (*guidance*) dan arah pemeriksaan pajak. Penelitian Surjono (2016) yang dilakukan di Kanwil DJP Jawa Barat I menunjukkan pentingnya peranan kebijakan perpajakan dalam meningkatkan efektivitas pemeriksaan pajak. Penelitian tersebut menguji sejauh apa kebijakan pemeriksaan yang dikeluarkan oleh DJP memengaruhi kepatuhan Wajib Pajak pada saat pemeriksaan. Namun, penelitian tersebut tidak melihat bagaimana pemeriksa pajak berintegrasi dengan kebijakan pemeriksaan tersebut.

### **Kerangka Penelitian**

Kerangka teoritis penelitian pada Gambar 1 berikut ini menunjukkan komponen-komponen *institutional logics* yang akan digunakan pada penelitian ini. *Institutional field* yang akan diteliti adalah Direktorat Jenderal Pajak. *Symbolic carriers* berupa peraturan dan kebijakan pemeriksaan pajak yang melekat pada *institutional field*. Sedangkan *material carrier* terdiri dari aktor, *artifacts* (hal-hal pendukung) dan *routines* (kebiasaan/budaya kerja). Sejauh mana *material carriers* dan *symbolic carrier* terintegrasi di dalam *institutional field* akan menentukan tinggi atau rendahnya tingkat ACR. Lebih lanjut lagi, tingkat ACR selaku indikator

utama dari pemeriksaan pajak akan memengaruhi tinggi rendahnya kinerja pemeriksaan pajak dan akan memengaruhi *deterrence effect* terhadap Wajib Pajak.



**Gambar 1.**

**Kerangka Penelitian**

Sumber: Scott (2008) dan telah diolah kembali

### C. METODE PENELITIAN

Penelitian ini akan menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Creswell (2013) menyatakan bahwa pendekatan penelitian kualitatif digunakan ketika ingin memperoleh pemahaman yang mendalam atas suatu permasalahan. Penelitian dilakukan dengan menggunakan data primer dan sekunder. Penelitian dengan data primer menggunakan instrumen kuesioner dan wawancara yang dilakukan terhadap pemeriksa pajak di DJP. Penelitian dilakukan dengan menempatkan Direktorat Jenderal Pajak selaku *institutional field*, oleh karena itu seluruh responden dan narasumber pada penelitian ini difokuskan pada Pemeriksa Pajak selaku aktor dalam *institutional field*. Sedangkan data sekunder yang digunakan untuk penelitian ini berupa kebijakan terkait pemeriksaan pajak (*document analysis*) yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (*symbolic carrier*). Selain itu data sekunder juga berupa aturan lain dan publikasi yang dikeluarkan oleh International Monetary Funds (IMF) dan media *online*.

Kuesioner adalah instrumen penelitian yang digunakan dengan tujuan mendapatkan informasi dari responden mengenai persepsi atau pendapat mereka tentang topik permasalahan yang diteliti (Jogiyanto, 2014). Pada penelitian ini kuesioner digunakan karena memiliki jangkauan yang lebih luas sehingga dapat menjangkau para pemeriksa pajak yang tersebar di seluruh Indonesia. Dengan jangkauan yang lebih luas maka diharapkan bisa didapatkan informasi yang lebih

beragam. Selain itu, kuesioner lebih mudah digunakan dan lebih cepat untuk dianalisis sehingga instrumen kuesioner menjadi alat yang efisien dan efektif untuk mengumpulkan data.

**Tabel 1.**  
**Isi Instrumen Kuesioner**

| <b>Material Carrier</b>       | <b>Symbolic Carrier</b>             | <b>Item Pertanyaan</b>               |
|-------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| Aktor                         | - PMK No.175/PMK.01/2016            | - Kesesuaian beban kerja             |
|                               | - Permenpan No. 16 Tahun 2016       | - Kompetensi yang memadai            |
|                               | - PMK No. 133/PMK.03/2018           | - Kecukupan pendidikan dan pelatihan |
|                               | - Perdirjen No. PER-01/PJ/2012      | - Kebijakan SDM yang memotivasi      |
| Artifacts / Hal-hal Pendukung | - SE Dirjen Pajak No. SE-15/PJ/2018 | - Sistem teknologi yang mendukung    |
|                               | - SE Dirjen Pajak No. SE-15/PJ/2018 | - Kecukupan data internal            |
|                               | - Perpu No. 1 Tahun 2017            |                                      |
|                               | - PMK No. 39/PMK.03/2017            | - Kecukupan data eksternal           |
|                               | - PP No.31 Tahun 2012               |                                      |
| Routines / Budaya Organisasi  | - KMK No. 312/KMK.01/2011           | - Sinergi di dalam tim               |
|                               | - PMK No. 190/PMK.01/2018           | - Komunikasi dengan seksi lain       |
|                               |                                     | - Kepemimpinan yang baik             |

Sumber: data diolah penulis

Penelitian ini menggunakan instrumen penelitian kuesioner dengan skala likert. Kuesioner disebar melalui grup Fungsional Pemeriksa Pajak dalam aplikasi komunikasi *WhatsApp* dengan menggunakan kuesioner yang berbasis *web* (*googleform*). Kuesioner disebar selama satu minggu pada bulan Oktober 2021. Jumlah responden yang menjadi target penelitian ini adalah sebanyak 100 orang pemeriksa pajak di seluruh Indonesia, namun jumlah pemeriksa pajak yang mengisi kuesioner mencapai 116 orang. 116 orang pemeriksa pajak dianggap sebagai ukuran sampel yang sesuai, sesuai acuan umum yang diberikan Roscoe (1975) yang menyatakan bahwa ukuran sampel yang paling sesuai untuk penelitian adalah sebesar 30 sampai 500.

**Tabel 2.**  
**Komposisi Persebaran Responden**

| <b>Provinsi</b> | <b>Jumlah Responden</b> |
|-----------------|-------------------------|
| Jawa            | 71                      |
| Kalimantan      | 12                      |
| Sulawesi        | 15                      |
| Sumatera        | 18                      |
| <b>Total</b>    | <b>116</b>              |

Sumber: data diolah penulis

Wawancara dilakukan dalam rangka mendalami informasi yang didapat dari kuesioner yang berhubungan dengan pertanyaan penelitian. Wawancara dilakukan menggunakan pertanyaan *semi structured* dengan menyiapkan pertanyaan

sebelum wawancara tapi tetap membuka kemungkinan untuk mengembangkan pertanyaan lebih lanjut yang relevan dengan tanggapan orang yang diwawancarai (Bryman, 2016). Pemilihan responden pemeriksa pajak yang diwawancarai dilakukan dengan metode *purposive sampling*, yaitu dengan memilih sampel karena pertimbangan tertentu yang sesuai dengan syarat dan kriteria yang dapat mewakili populasi. Teknik wawancara digunakan untuk menggali lebih dalam mengenai bagaimana proses kebijakan-kebijakan pemeriksaan dibuat sebelum diterbitkan, persepsi pemeriksa pajak terhadap kebijakan-kebijakan pemeriksaan pajak, bagaimana para pemeriksa pajak menjalankan kebijakan tersebut, dan apa yang menyebabkan kebijakan-kebijakan tersebut belum dapat dijalankan secara efektif.

Wawancara dilakukan terhadap delapan orang pemeriksa pajak selaku aktor dan satu orang pejabat di Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan selaku pembuat aturan (*symbolic carrier*). Wawancara dilakukan secara daring melalui aplikasi Zoom. Wawancara dilakukan secara bertahap selama dua bulan pada bulan Oktober dan November 2021. Profil narasumber sebagai berikut:

**Tabel 3.**  
**Data Profil Narasumber**

| Kode | Jabatan                                      | Jenjang Jabatan                       | Masa Kerja<br>Sebagai Pemeriksa<br>Pajak | Lokasi Unit<br>Kerja       |
|------|--|---------------------------------------|--|----------------------------|
| PP2  | Pegawai Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan |                                       | >15 tahun                                | Seksi Strategi Pemeriksaan |
| FPP1 | Supervisor                                   | Pemeriksa Pajak Madya                 | >15 tahun                                | Sumatera                   |
| FPP2 | Supervisor                                   | Pemeriksa Pajak Madya                 | >15 tahun                                | Jawa                       |
| FPP3 | Ketua Tim                                    | Pemeriksa Pajak Muda                  | 10 – 15 tahun                            | Jawa                       |
| FPP4 | Ketua Tim                                    | Pemeriksa Pajak Muda                  | 10 – 15 tahun                            | Jawa                       |
| FPP5 | Ketua Tim                                    | Pemeriksa Pajak Pertama               | 10 – 15 tahun                            | Kalimantan                 |
| FPP6 | Anggota Tim                                  | Pemeriksa Pajak Penyelia              | 10 – 15 tahun                            | Sumatera                   |
| FPP7 | Anggota Tim                                  | Pemeriksa Pajak Pelaksana             | 5 – 10 tahun                             | Kalimantan                 |
| FPP8 | Anggota Tim                                  | Lanjutan<br>Pemeriksa Pajak Pelaksana | 5 – 10 tahun                             | Jawa                       |

Sumber: data diolah penulis

*Analisis* deskriptif dilakukan terhadap hasil wawancara untuk mencari faktor-faktor apa saja yang memengaruhi tingkat ACR. Nazir (2011) mendefinisikan metode analisis deskriptif sebagai suatu metode dalam meneliti status sekelompok manusia, suatu objek, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang. Penelitian ini akan mendeskripsikan ataupun memberikan gambaran mengenai fenomena rendahnya tingkat ACR di Indonesia dan menggali faktor-faktor yang memengaruhinya.

#### **D. HASIL DAN PEMBAHASAN**

Sesuai dengan kerangka penelitian, komponen-komponen dalam *institutional logics* akan digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian. Analisis atas ACR tersebut akan dibagi berdasarkan integrasi komponen *symbolic carrier* (peraturan dan kebijakan) dengan masing-masing komponen *material carriers* yaitu aktor, *artifacts* (hal-hal pendukung), *routines* (budaya kerja).



### **Integrasi *Symbolic carrier* (Peraturan dan Kebijakan) dengan Aktor**

Aktor selaku pelaku utama dalam institusi merupakan komponen terpenting dalam *institutional logics*. Aktor yang berperan dalam pemeriksaan pajak adalah para pemeriksa pajak. Analisis tentang sejauh mana *symbolic carrier* terintegrasi dengan aktor akan membantu memahami faktor-faktor apa saja yang memengaruhi ACR. Hasil penelitian menunjukkan terdapat beberapa faktor yang memengaruhi kinerja dari pemeriksa pajak yang akan menentukan tingkat ACR. Faktor-faktor yang memengaruhi aktor mencakup jumlah pemeriksa pajak, kompetensi, dan juga motivasi para pemeriksa.

Tabel 4 menunjukkan persepsi pemeriksa pajak berdasarkan kuesioner terkait integrasi antara *symbolic carrier* dengan aktor sebagai berikut:

**Tabel 4.**  
**Hasil Kuesioner Terkait Integrasi *Symbolic Carriers* dan Aktor**

| Variabel                 | Sangat Setuju | Setuju | Ragu-Ragu | Tidak Setuju | Sangat Tidak Setuju |
|--------------------------|---------------|--------|-----------|--------------|---------------------|
| Beban Kerja              | 8%            | 71%    | 15%       | 5%           | 1%                  |
| Kompetensi               | 38%           | 59%    | 3%        | 0%           | 0%                  |
| Pendidikan dan Pelatihan | 16%           | 63%    | 6%        | 5%           | 0%                  |
| Manajemen SDM            | 9%            | 37%    | 36%       | 14%          | 1%                  |

Sumber: data diolah penulis

### **Beban Kerja dan Jumlah Pemeriksa Pajak**

Faktor utama yang dianggap paling memengaruhi kinerja ACR adalah beban kerja dan jumlah pemeriksa pajak selaku aktor dari pemeriksaan. Jumlah beban kerja yang dihadapi oleh seorang pegawai berkaitan langsung dengan kinerja pegawai tersebut (Nabawi, 2020) Beban kerja dan jumlah pemeriksa pajak adalah hal yang sangat berkaitan erat. Kurangnya jumlah pemeriksa pajak akan menyebabkan beban kerja berlebih yang harus ditanggung oleh pemeriksa pajak. Saat ini pemeriksa pajak di DJP berjumlah 6.403 orang, sedangkan jumlah Wajib Pajak wajib SPT mencapai 19.002.678 Wajib Pajak (DJP, 2021). Jumlah pemeriksa pajak ini masih sangat timpang dengan jumlah Wajib Pajak yang ada saat ini.

*Symbolic carrier* (peraturan) yang digunakan oleh Kementerian Keuangan untuk mengatur mengenai analisis beban kerja untuk masing-masing unit kerja di bawahnya adalah Peraturan Menteri Keuangan No.175/PMK.01/2016 tentang Pedoman Pelaksanaan Analisis Beban Kerja (*Workload Analysis*) di Lingkungan Kementerian Keuangan. Selain itu terdapat juga Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-11/PJ/2017 tentang Rencana, Strategi dan Pengukuran Kinerja Pemeriksaan Pajak yang mengatur mengenai beban kerja pemeriksa.

Tabel 4 menunjukkan persepsi pemeriksa pajak terhadap beban kerja yang mereka hadapi saat ini. Hasil kuesioner menunjukkan bahwa sebanyak 8% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 71% setuju, 15% ragu-ragu, 5% tidak setuju dan 1% sangat tidak setuju bahwa beban kerja yang dihadapi saat ini sudah sesuai dengan kemampuan pemeriksa. Hal ini menunjukkan bahwa cukup banyak pemeriksa yang merasa bahwa beban kerja yang dihadapi

masing-masing pemeriksa saat ini tidak menjadi masalah yang menghambat efektivitas pemeriksaan.

Efektivitas pengukuran beban kerja ini juga diakui para pemeriksa pajak. Beberapa narasumber mengakui bahwa mereka masih dapat bekerja sesuai kapasitas mereka tanpa merasa *overload*. Hal ini sebagaimana disampaikan FPP1 sebagai berikut:

“Selama ini kan kan beban kerja yang kita lakukan kan itu sesuai dengan rencana pemeriksaan (...) nah selama ini ini target itu sih tercapai.” (FPP1)

Penelitian yang dilakukan terkait beban kerja dan jumlah pemeriksa pajak menunjukkan bahwa saat ini beban kerja yang dihadapi oleh pemeriksa pajak masih sesuai dengan kapasitas pemeriksa pajak. Kesesuaian beban kerja dan kapasitas pemeriksa pajak ini dapat dicapai karena DJP sudah menetapkan beban kerja yang dapat ditanggung oleh pemeriksa pajak sejak awal tahun. Kapasitas beban kerja ini dihitung dengan memperhatikan *workload analysis* berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa *symbolic carrier* dan *material carrier* terkait beban kerja telah terintegrasi dengan baik.

Hal selanjutnya yang berhubungan dengan beban kerja adalah jumlah pemeriksa pajak. Perbandingan antara jumlah pemeriksa pajak dengan jumlah Wajib Pajak terdaftar wajib SPT periode tahun 2016-2020 ditunjukkan oleh Tabel 5 berikut ini:

**Tabel 5.**  
**Perbandingan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar Wajib SPT dengan Jumlah Pemeriksa Pajak**

| Tahun | Jumlah Wajib Pajak Terdaftar Wajib SPT | Jumlah Pemeriksa Pajak | Rasio Jumlah Pemeriksa dengan WP Terdaftar Wajib SPT |
|-------|--|------------------------|--|
| 2016  | 20.165.718                             | 4.901                  | 0,024%   |
| 2017  | 16.598.887                             | 5.184                  | 0,031%   |
| 2018  | 17.653.046                             | 5.824                  | 0,033%   |
| 2019  | 18.334.683                             | 6.516                  | 0,036%   |
| 2020  | 19.006.794                             | 6.417                  | 0,034%   |

Sumber: Laporan Tahunan DJP Tahun 2016,2017, 2018, 2019 dan 2020, telah diolah kembali

Berdasarkan tabel 5 dapat dilihat bahwa rasio antara jumlah pemeriksa pajak berbanding dengan jumlah Wajib Pajak terdaftar Wajib SPT masih sangat kecil. Penambahan jumlah Pemeriksa Pajak juga cenderung stabil dibandingkan dengan penambahan jumlah Wajib Pajak terdaftar Wajib SPT, bahkan pada tahun 2020 terdapat penurunan rasio jumlah pemeriksa pajak.

Hasil penelitian menunjukkan rendahnya ACR Indonesia ini lebih dikarenakan kurangnya jumlah pemeriksa pajak. Walaupun para pemeriksa pajak sudah bekerja sesuai kapasitasnya, nyatanya ACR Indonesia masih belum bisa mencapai standar ideal. Jumlah pemeriksa pajak yang ada saat ini masih sangat timpang jika dibanding dengan jumlah Wajib Pajak yang harus diperiksa. Berdasarkan hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa *symbolic carrier* dan *material carrier* terkait jumlah pemeriksa pajak belum terintegrasi dengan baik

Upaya meningkatkan ACR dengan menambah beban kerja pemeriksa pajak akan menjadi hal yang sulit karena para pemeriksa pajak saat ini sudah bekerja sesuai dengan kapasitasnya. Upaya untuk menambah kapasitas beban kerja dapat dilakukan dengan melakukan fokus pemeriksaan. Pemeriksaan yang difokuskan pada hal-hal yang utama akan mempersempit lingkup pemeriksaan, sehingga pemeriksaan dapat dilakukan dengan lebih cepat dan efisien. Upaya selanjutnya yang paling memungkinkan untuk meningkatkan ACR adalah dengan menambah jumlah pemeriksa pajak. Sayangnya solusi ini masih sulit direalisasikan karena terbentur masalah anggaran, hal itu sebagaimana diungkapkan narasumber PP2 sebagai berikut:

*“Penambahan SDM susah sekali setiap tahun kita minta tambah, saya kurang tahu juga apakah itu gara-gara terkait dengan anggaran.”* (PP2)

### **Kompetensi Pemeriksa Pajak**

Faktor lain yang berkaitan erat dengan kinerja ACR adalah kompetensi yang dimiliki para pemeriksa pajak. Kompetensi merupakan hal yang sangat berpengaruh bagi seorang pegawai dalam menjalankan pekerjaannya (Rosmaini & Tanjung, 2019). Untuk menghasilkan pemeriksaan pajak yang efektif dan berkualitas, Pemeriksa Pajak dituntut untuk memiliki kompetensi yang memadai. Peraturan dan kebijakan (*symbolic carrier*) terkait kompetensi pemeriksa pajak diatur dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Permenpan) Nomor 16 Tahun 2016 mengenai Jabatan Fungsional Pemeriksa Pajak. Peraturan tersebut mengharuskan pemeriksa pajak memiliki kompetensi yang mencakup kompetensi teknis, kompetensi manajerial dan kompetensi sosial-kultural. Selain kompetensi yang harus dimiliki pemeriksa, Permenpan tersebut juga mengatur mengenai persyaratan untuk diangkat sebagai pemeriksa pajak, yang diantaranya meliputi latar belakang pendidikan yang sesuai dan telah lulus Diklat Fungsional di bidang pemeriksaan.

Tabel 4 menunjukkan persepsi pemeriksa pajak terhadap kompetensi yang mereka miliki. Hasil kuesioner menunjukkan bahwa sebanyak 38% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 59% menyatakan setuju dan hanya 3% responden yang ragu-ragu bahwa responden memiliki kompetensi sesuai dengan jenjang jabatannya. Hal ini menunjukkan bahwa kompetensi yang dimiliki pemeriksa pajak saat ini sudah cukup efektif dalam menunjang kegiatan pemeriksaan pajak.

Sejalan dengan persepsi pemeriksa pajak berdasarkan kuesioner, hasil wawancara juga menunjukkan bahwa kompetensi yang dimiliki pemeriksa pajak saat ini sudah cukup memadai. Berdasarkan hasil penelitian ditemukan bahwa telah terdapat integrasi yang baik antara *symbolic carrier* dan *material carrier* terkait kompetensi pemeriksa. Meskipun begitu, masih terdapat masalah terkait kompetensi para pemeriksa pajak yang baru diangkat. Pemeriksa pajak yang baru diangkat masih kurang kompeten karena kebanyakan dari pemeriksa pajak adalah lulusan *fresh graduate* yang belum memiliki pengalaman kerja. Pendidikan dan pelatihan yang diberikan untuk pemeriksa pajak baru juga dirasa masih belum cukup karena hanya diberikan dalam waktu yang terlalu singkat sehingga tidak

dapat memberikan bekal keahlian yang cukup sebagai pemeriksa pajak. Hal tersebut sebagaimana diungkapkan oleh narasumber FPP7:

*“Pemeriksa baru yang ada saat ini sebenarnya masih kurang kompetensinya. Mereka baru lulus D3 hanya didiklatkan satu dua minggu, langsung disuruh memeriksa.” (FPP7)*

Masalah terkait kompetensi pemeriksa pajak juga timbul terkait pengembangan kompetensi yang harus dilakukan secara daring. DJP memang telah memberikan pendidikan dan pelatihan yang cukup banyak kepada pemeriksa pajak, sayangnya pendidikan dan pelatihan ini tidak cukup efektif karena diselenggarakan secara daring. Selain itu, DJP juga kurang memberikan fokus sosialisasi mengenai peraturan terbaru terhadap para pemeriksa. Hal itu sebagaimana diungkapkan FPP2 dan FPP7 sebagai berikut:

*“Kalau IHT online itu kan kadang-kadang ada yang sempat ngikutin ada yang enggak, kalau Diklat (offline) kan kita belajar wajib masuk kelas, ada narasumber memberikan ilmunya, kita diskusi juga.” (FPP2)*

*“Menurut saya belum cukup yah, DJP tuh suka terlalu fokus memberikan sosialisasi peraturan terbaru ke Wajib Pajak, tapi DJP lupa yang menjadi sarana pelaksanaan peraturan kan pegawai yah, tapi pegawainya malah lupa disosialisasikan.” (FPP7)*

Untuk meningkatkan tingkat ACR, meningkatkan kompetensi pemeriksa juga menjadi hal yang wajib dilakukan. DJP diharapkan dapat menambah pendidikan dan pelatihan-pelatihan untuk para pemeriksanya demi peningkatan kompetensi para pemeriksa. Seiring dengan meredanya pandemi, pendidikan dan pelatihan secara tatap muka juga diharapkan dapat dilaksanakan kembali karena pendidikan dan pelatihan secara tatap muka dirasakan oleh para pemeriksa memberikan hasil yang lebih efektif dibandingkan pendidikan dan pelatihan secara *online*.

### **Motivasi Pemeriksa Pajak**

Faktor selanjutnya yang juga memengaruhi kinerja pemeriksa sebagai aktor adalah motivasi pemeriksa itu sendiri. Motivasi yang dimiliki seseorang dalam melakukan pekerjaannya sangat erat kaitan dengan kinerja yang dihasilkannya (Rosmaini & Tanjung, 2019). Dalam melaksanakan pekerjaannya, pemeriksa dituntut untuk dapat mandiri dan dapat mengatur waktunya sebaik mungkin. Motivasi dalam melakukan pekerjaan menjadi faktor penting bagi pemeriksa agar dapat menghasilkan hasil pemeriksaan yang optimal. Berdasarkan hasil wawancara ditemukan bahwa hal yang paling memengaruhi motivasi pemeriksa dalam melaksanakan pekerjaannya adalah kebijakan manajemen SDM terkait sistem kenaikan jabatan dan juga pola mutasi. DJP sudah memiliki peraturan (*symbolic carrier*) mengenai sistem kenaikan jabatan fungsional pemeriksa pajak yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 133/PMK.03/2018 tentang Petunjuk Teknis Jabatan Pemeriksa Pajak. Sedangkan pola mutasi diatur berdasarkan PER-01/PJ/2012 tentang Pola Mutasi Jabatan Karier di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

Tabel 4 menunjukkan persepsi pemeriksa terhadap kebijakan manajemen SDM yang mereka rasakan saat ini. Hasil kuesioner menunjukkan bahwa sebanyak 9% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 37% setuju, 36% ragu-ragu, 14% tidak setuju dan 4% sangat tidak setuju terkait kebijakan SDM yang ada saat ini. Hal ini menunjukkan bahwa masih banyak pemeriksa yang kurang puas dengan kebijakan SDM yang ada saat ini.

Hal yang paling memengaruhi motivasi pemeriksa dalam melaksanakan pekerjaannya adalah sistem kenaikan jabatan dan juga pola mutasi. Walaupun telah terdapat peraturan yang mengatur pola mutasi dan kenaikan jabatan bagi pemeriksa pajak, tapi banyak pemeriksa pajak yang kurang puas dengan peraturan tersebut. Para pemeriksa pajak merasa pola mutasi yang ada sekarang belum cukup untuk memotivasi mereka karena belum memberikan kejelasan terkait kapan dan bagaimana kriteria mutasi ditentukan. Sementara beberapa pemeriksa pajak merasa peraturan kenaikan pangkat dibuat semakin rumit dengan banyaknya ujian yang harus dijalani. Peraturan manajemen SDM yang dianggap kurang memuaskan ini banyak membuat pemeriksa merasa demotivasi yang akhirnya dapat menurunkan kinerja pemeriksa pajak. Hal tersebut disampaikan FPP1 dan FPP6 sebagai berikut:

*“Pola mutasi ini kan tidak jelas ya (...) jadinya jadi demotivasi. Itu berpengaruh sama produksi pemeriksaan kita.” (FPP1)*

*“Menurut saya masalah kenaikan jabatan (...), persyaratan dan ujiannya dibuat semakin rumit tiap tahunnya.” (FPP6)*

Berdasarkan hasil analisis ditemukan bahwa belum terdapat integrasi yang baik antara *symbolic carrier* dan *material carrier* terkait motivasi pemeriksa pajak. Untuk meningkatkan motivasi pemeriksa pajak dalam melaksanakan pekerjaannya, DJP diharapkan dapat membuat peraturan mengenai pola mutasi yang memberikan kejelasan dan kepatian bagi para pemeriksa pajaknya dan memberikan kemudahan terkait peraturan kenaikan jabatan. Dengan meningkatkan motivasi pemeriksa pajak dalam menjalankan pekerjaannya maka diharapkan kinerja pemeriksaan dapat ikut meningkat pula.

Berdasarkan hasil penelitian terdapat beberapa upaya dari sisi aktor yang dapat dilakukan DJP untuk meningkatkan ACR-nya. Upaya tersebut antara lain adalah dengan menambah jumlah pemeriksa pajak, memfokuskan pos-pos audit, menambah pendidikan dan pelatihan *offline* dan menjalankan manajemen SDM yang memotivasi pegawai.

### **Integrasi *Symbolic carrier* (Peraturan dan Kebijakan) dengan *Artifacts* (Hal-Hal Pendukung)**

Komponen kedua dari *institutional logics* yang digunakan untuk menganalisis tingkat ACR adalah integrasi antara *symbolic carrier* dengan *artifacts* (hal-hal pendukung). Berdasarkan informasi dari narasumber hal-hal pendukung yang harus menjadi perhatian DJP dalam upaya meningkatkan ACR mencakup ketersediaan dan kemudahan dalam memperoleh data dan integrasi sistem informasi.

Tabel 6 menunjukkan persepsi pemeriksa pajak berdasarkan kuesioner terkait integrasi antara *symbolic carrier* dengan *artifacts* sebagai berikut:

**Tabel 6.**  
**Hasil Kuesioner Terkait Integrasi *Symbolic Carriers* dan *Artifacts***

| Variabel                   | Sangat Setuju | Setuju | Ragu-Ragu | Tidak Setuju | Sangat Tidak Setuju |
|----------------------------|---------------|--------|-----------|--------------|---------------------|
| Sistem Teknologi Informasi | 17%           | 69%    | 8%        | 6%           | 0%                  |
| Data dari Wajib Pajak      | 4%            | 31%    | 28%       | 34%          | 3%                  |
| Data Eksternal             | 1%            | 42%    | 33%       | 21%          | 3%                  |

Sumber: data diolah penulis

### Sistem Teknologi Informasi

Faktor utama yang berperan penting sebagai pendukung pemeriksaan pajak adalah sistem teknologi informasi yang terintegrasi. Dalam dunia digital saat ini, sistem teknologi informasi memiliki peranan yang sangat penting dalam menjalankan pekerjaan, hal ini juga berlaku untuk pemeriksaan pajak. Sistem teknologi informasi terbukti memiliki pengaruh yang signifikan dalam meningkatkan kinerja (Zaleha & Novita, 2021). Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-15/PJ/2018 tentang Kebijakan Pemeriksaan merupakan *symbolic carrier* yang mengatur mengenai kewajiban pemeriksa pajak untuk menggunakan sistem teknologi informasi. SE-15/PJ/2018 menyatakan bahwa pemeriksa pajak diwajibkan untuk menggunakan berbagai perangkat lunak pendukung pemeriksaan dan database internal DJP untuk menunjang dan mendokumentasikan seluruh proses pemeriksaan, seperti SIDJP, Appportal, Approweb, menu *Summary* Pengawasan, e-audit *Utilities*, Aplikasi Manajemen Pemeriksaan Pajak (AMPP), dan sebagainya.

Tabel 6 menunjukkan persepsi pemeriksa terhadap sistem teknologi informasi yang mendukung pekerjaan mereka saat ini. Hasil kuesioner menunjukkan bahwa sebanyak 17% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 69% setuju, 8% ragu-ragu dan 6% menyatakan tidak setuju bahwa terdapat Sistem Teknologi Informasi yang cukup untuk menunjang pekerjaan. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar pemeriksa pajak merasa sudah terdapat Sistem Teknologi Informasi yang cukup untuk menunjang kegiatan pemeriksaan pajak.

Sistem informasi yang dimiliki pemeriksa pajak saat ini dimaksudkan untuk mempermudah tugas pemeriksa pajak, sekaligus juga membantu dalam monitoring dan evaluasi tugas pemeriksa pajak. Dengan penggunaan sistem teknologi informasi dalam setiap pekerjaan pemeriksaan maka diharapkan *error* ataupun *fraud* yang mungkin terjadi dapat diminimalisir, hal ini diungkapkan oleh PP2 sebagai berikut:

*“Aplikasi-aplikasi pendukung kita juga sudah banyak (...) Jadi semua diharapkan by sistem supaya mudah, jadi potensi-potensi mitigasi risiko terjadi error atau fraud dapat diminimalisir.”* (PP2)

Sayangnya sistem teknologi informasi tersebut belum terintegrasi sehingga menyulitkan pemeriksa pajak dalam penggunaannya, hal itu sesuai dengan pernyataan FFP4 dan FFP2 sebagai berikut:

“Kalau sekarang kan aplikasinya dikerjakannya masih satu-satu (belum terintegrasi).” (FPP4)

“Sebenarnya sudah bagus (sistem teknologi informasi), sangat membantu, tapi sayangnya belum terintegrasi.” (FPP2)

Hasil penelitian menunjukkan belum adanya integrasi yang baik antara *symbolic carrier* dengan *artifacts* terkait sistem teknologi informasi yang digunakan pemeriksa. Saat ini pemeriksa pajak diharuskan menggunakan banyak perangkat lunak pendukung pemeriksaan dan database internal DJP dengan tujuan menunjang dan mendokumentasikan seluruh proses pemeriksaan. Sayangnya banyaknya sistem teknologi informasi yang harus digunakan ini bukannya mempermudah dan menunjang tugas pemeriksa justru malah mempersulit dan menambah beban kerja pemeriksa. Sistem teknologi informasi yang masih terpisah-pisah dan belum terintegrasi menyebabkan pekerjaan pemeriksa menjadi lebih lama dan tidak efektif.

Untuk mengatasi hal tersebut DJP sebenarnya sudah memiliki rencana terkait integrasi seluruh sistem teknologi informasi yang dimilikinya. Sistem teknologi informasi yang bernama CORETAX ini saat ini sedang dalam tahap pengembangan dan direncanakan siap digunakan pada akhir tahun 2023 atau tahun 2024. Dengan sistem teknologi informasi yang terintegrasi maka diharapkan proses pemeriksaan pajak semakin cepat dan mudah, yang pada akhirnya dapat membantu meningkatkan ACR, hal ini diungkapkan oleh narasumber PP2 sebagai berikut:

“Terkait kesulitan FPP dengan sistem informasinya, nanti kedepannya di akhir 2023 atau 2024 kita sedang mempersiapkan yang namanya CORETAX.” (PP2)

### **Ketersediaan dan Kecukupan Data**

Data merupakan komponen pendukung utama dalam kegiatan pemeriksaan pajak, kecukupan data memegang peranan penting dalam menentukan kualitas pemeriksaan (Luippold & Kida, 2012). Data yang digunakan dalam kegiatan pemeriksaan pajak tersebut dapat berupa data internal yang sudah dimiliki oleh DJP maupun data eksternal dari Wajib Pajak dan instansi lainnya. Kemudahan dalam mendapatkan data dapat membuat proses pemeriksaan pajak menjadi lebih cepat dan efisien. Berdasarkan Pasal 28 Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP), Wajib Pajak diwajibkan untuk melakukan pembukuan dan menyimpan dokumen pembukuan tersebut selama 10 tahun. Pasal 29 UU KUP juga mewajibkan Wajib Pajak untuk meminjamkan dokumen pembukuan tersebut selama proses pemeriksaan. Undang-undang ini menjadi *symbolic carrier* yang mengatur kewajiban Wajib Pajak untuk meminjamkan data selama proses pemeriksaan.

Tabel 6 menunjukkan persepsi pemeriksa pajak terhadap kecukupan data dari Wajib Pajak. Dari hasil kuesioner ditemukan bahwa sebanyak 4% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 31% setuju, 28% ragu-ragu, 34% tidak setuju dan 3% sangat tidak setuju menyatakan tidak setuju bahwa Wajib Pajak selalu menyediakan data yang cukup untuk mendukung pekerjaan. Hal ini menunjukkan bahwa banyak pemeriksa pajak yang merasa kesulitan untuk mendapatkan data dari Wajib Pajak untuk menunjang kegiatan pemeriksaan pajak.

Walaupun sudah terdapat aturan yang tegas dalam Undang-Undang yang mewajibkan Wajib Pajak untuk menyelenggarakan pembukuan dan memberikan data pembukuan tersebut untuk kegiatan pemeriksaan pajak, sayangnya tidak semua Wajib Pajak memenuhi aturan tersebut. Banyak Wajib Pajak, terutama Wajib Pajak kecil ataupun Wajib Pajak yang bukan berbentuk Perusahaan Terbuka, yang lalai tidak melakukan pembukuan dalam menjalankan kegiatan usahanya. Selain banyaknya Wajib Pajak yang tidak menyelenggarakan pembukuan dengan baik, masalah sulitnya data dari Wajib Pajak juga disebabkan Wajib Pajak yang tidak kooperatif pada saat pemeriksaan. Hal tersebut diungkapkan oleh FPP5 dan FPP4 sebagai berikut:

*“Masalah dokumen aja yang agak susah apalagi di daerah sini pembukuannya masih banyak yang manual ditulis tangan, boro-boro diaudit (oleh akuntan publik).” (FPP5)*

*“Wajib pajak ada yang kooperatif ada yang susah, kalo yang tidak kooperatif terkadang susah sekali dimintakan datanya.” (FPP4)*

Masalah sulitnya mendapatkan data tidak hanya datang dari Wajib Pajak. Instansi lain seperti Bank dan Lembaga Keuangan yang seharusnya berperan membantu kegiatan pemeriksaan pajak juga terkadang sulit memberikan data. Peraturan (*symbolic carrier*) yang memberi wewenang kepada DJP untuk mendapatkan akses informasi keuangan untuk kepentingan perpajakan secara langsung dari Bank dan Lembaga Keuangan yaitu Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan (PERPU 1) yang kemudian telah disahkan menjadi Undang-Undang No. 9 Tahun 2017.

Selain Bank dan Lembaga Keuangan, terdapat beberapa peraturan yang mengatur mengenai data yang bisa didapatkan DJP dari pihak lain, di antaranya Peraturan Menteri Keuangan No. 39/PMK.03/2017 mengenai *Exchange of Information* dengan negara lain dan PP No.31 Tahun 2012 mengenai Pemberian dan Penghimpunan Data dan Informasi yang Berkaitan dengan Perpajakan. Peraturan ini menjadi *symbolic carrier* yang mengatur kewajiban pihak eksternal (instansi lain) untuk memberikan data kepada DJP.

Tabel 6 menunjukkan persepsi pemeriksa pajak terkait kecukupan data dari pihak eksternal (instansi lain). Dari hasil kuesioner ditemukan bahwa sebanyak 1% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 42% setuju, 33% ragu-ragu, 21% tidak setuju dan 3% menyatakan sangat tidak setuju bahwa terdapat kecukupan data eksternal (data instansi lain) yang cukup untuk menunjang pekerjaan. Hal ini menunjukkan bahwa masih cukup banyak pemeriksa pajak yang merasa bahwa data eksternal yang tersedia saat ini belum cukup untuk menunjang kegiatan pemeriksaan pajak.

Walaupun terdapat undang-undang yang mengatur dengan tegas terkait kewajiban pihak eksternal untuk memberikan data kepada DJP guna proses pemeriksaan pajak, namun kenyataannya di lapangan para pemeriksa pajak tetap sulit mendapatkan data akses informasi keuangan tersebut. Proses untuk mendapatkan data dari pihak Bank dan Lembaga Keuangan harus melewati banyak



tahapan yang memakan waktu yang cukup lama, beberapa narasumber bahkan mengatakan bahwa data yang mereka dapatkan dari Bank terkadang baru sampai ketika proses pemeriksaan sudah selesai. Pihak eksternal lain pun juga terkadang tidak cukup patuh dalam memberikan data sesuai peraturan dan terkadang data yang diberikan juga tidak valid. Sulitnya memperoleh data ini diungkapkan oleh FPP8 sebagai berikut:

*“Sampai saat ini data-data dari pihak eksternal masih susah didapatkan, seandainya ada pun datanya belum tentu valid.” (FPP8)*

Selain dari Wajib Pajak dan pihak eksternal, proses pemeriksaan pajak juga menggunakan data internal yang disediakan kantor pusat yang dapat langsung diakses melalui sistem informasi. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-15/PJ/2018 tentang Kebijakan Pemeriksaan menjadi dasar peraturan (*symbolic carrier*) yang mengatur mengenai data dan informasi yang disediakan oleh kantor pusat yang dapat digunakan dalam proses pemeriksaan.

Tabel 6 menunjukkan persepsi pemeriksa terhadap kecukupan data internal yang mendukung pekerjaan mereka saat ini. Dari hasil kuesioner ditemukan bahwa sebanyak 10% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 69% setuju, 13% ragu-ragu dan 8% menyatakan tidak setuju bahwa sudah terdapat kecukupan data internal untuk mendukung pekerjaannya. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar pemeriksa pajak merasa data internal yang ada saat ini sudah cukup untuk menunjang kegiatan pemeriksaan pajak.

Berdasarkan hasil wawancara sebagian besar narasumber pemeriksa pajak mengatakan bahwa data internal yang ada di sistem sudah cukup tersedia dan mudah diakses. Namun sayangnya ada beberapa data, seperti data EOI dan juga data laporan *tax amnesty* yang dimiliki oleh kantor pusat DJP yang belum terbuka dan dapat belum dapat diakses oleh semua pemeriksa pajak, sebagaimana diutarakan oleh FPP7 sebagai berikut:

*“(...) data tax amnesty atau EOI yang ga bisa kita akses. Data itu ke kita ga sampai. Data ini cuma ada di kantor pusat dan pendistribusiannya masih kurang.” (FPP7)*

Hasil penelitian menunjukkan bahwa integrasi antara *symbolic carrier* dan *artifacts* terkait data dari Wajib Pajak dan pihak eksternal belum terintegrasi dengan baik. Namun sudah terdapat integrasi yang baik antara *symbolic carrier* dan *artifacts* terkait data internal yang disediakan DJP.

Untuk meningkatkan efektivitas pemeriksaan dan meningkatkan ACR, kemudahan dan ketersediaan data bagi pemeriksa pajak merupakan hal yang mutlak. DJP harus membuka akses informasi yang seluas-luasnya kepada pemeriksa pajak. DJP juga harus tegas dalam melaksanakan peraturan-peraturan yang sudah ada terkait keterbukaan data dan informasi tersebut. Undang-Undang dan Peraturan-Peraturan yang mengatur di bawahnya telah memberikan payung hukum yang jelas bagi DJP untuk bisa mendapatkan data dan informasi dari pihak lain, sehingga tidak seharusnya para pemeriksa pajak merasa kesulitan dalam melaksanakan pekerjaannya karena alasan ketidakterediaan data.

Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang mengatur mengenai *Single Identity Number* (SIN) juga diharapkan membawa titik terang terkait masalah data yang selama ini dihadapi pemeriksa pajak. Dengan adanya kemudahan dalam mendapatkan data maka proses pemeriksaan pajak akan menjadi lebih mudah efektif sehingga tingkat ACR pun dapat meningkat.

Berdasarkan hasil penelitian terdapat beberapa upaya dari sisi *artifacts*/hal-hal pendukung yang dapat dilakukan DJP untuk meningkatkan ACR-nya. Upaya tersebut antara lain dengan membuat aturan pelaksanaan *Single Identity Number* (SIN), mempermudah akses data, menegakkan aturan bagi Wajib Pajak, membuat kerjasama dengan instansi-instansi lain dan memastikan sistem pemeriksaan terintegrasi dengan CORETAX. Dan dari sisi *routines* (budaya organisasi) upaya yang dapat dilakukan DJP antara lain memberikan teladan kepemimpinan, memperkuat sinergi pemeriksa dan meningkatkan jalinan komunikasi dengan seksi-seksi terkait.

### **Integrasi *Symbolic carrier* (Peraturan dan Kebijakan) dengan *Routines* (Budaya Kerja)**

Komponen ketiga dari *institutional logics* yang akan digunakan untuk menganalisis tingkat ACR adalah *Routines* (Budaya Kerja). Budaya kerja ini akan memengaruhi bagaimana para pemeriksa pajak menjalankan pekerjaannya. Berdasarkan analisis terhadap hasil wawancara dengan narasumber, faktor-faktor yang memengaruhi budaya kerja pemeriksa pajak meliputi sinergi tim, komunikasi dengan seksi lain dan juga pola kepemimpinan atasan.

Tabel 7 menunjukkan persepsi pemeriksa pajak berdasarkan kuesioner terkait integrasi antara *symbolic carrier* dengan *routines* sebagai berikut:

**Tabel 7.**  
**Hasil Kuesioner Terkait Integrasi *Symbolic Carriers* dan *Routines***

| Variabel                     | Sangat Setuju | Setuju | Ragu-Ragu | Tidak Setuju | Sangat Tidak Setuju |
|------------------------------|---------------|--------|-----------|--------------|---------------------|
| Sinergi Tim                  | 44%           | 55%    | 1%        | 0%           | 0%                  |
| Komunikasi dengan Seksi Lain | 3%            | 35%    | 32%       | 28%          | 2%                  |
| Kepemimpinan Atasan          | 18%           | 71%    | 8%        | 3%           | 0%                  |

Sumber: data diolah penulis

Dalam menerapkan budaya kerja bagi pemeriksa pajak, DJP mengatur mengenai kode etik dan perilaku PNS dengan Peraturan Kementerian Keuangan No. 190/PMK.01/2018. Kementerian Keuangan juga memiliki Peraturan Kementerian Keuangan No.312/KMK.01/2011 tentang Nilai-nilai Kementerian Keuangan yang diharapkan dijalankan oleh seluruh pegawai Kementerian Keuangan yaitu: Integritas, Profesionalisme, Sinergi, Pelayanan dan Kesempurnaan. Aturan dan nilai-nilai ini memberikan arahan dan petunjuk tentang bagaimana pemeriksa pajak berperilaku.

### **Sinergi Tim**

Budaya kerja yang baik akan berperan positif dalam kinerja organisasi (Tirtayasa, 2019). Terbentuknya budaya kerja sangat erat kaitannya dengan interaksi manusia dalam organisasi. Sinergi yang baik di antara setiap komponen dalam organisasi akan membentuk sebuah budaya kerja yang positif. Nilai-nilai Kementerian Keuangan yang menjadi *symbolic carrier* yang mengartikan sinergi sebagai “membangun dan memastikan hubungan kerjasama internal yang produktif serta kemitraan yang harmonis dengan para pemangku kepentingan, untuk menghasilkan karya yang bermanfaat dan berkualitas (Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2011)”. Dalam menjalankan pekerjaannya Pemeriksa Pajak bekerja sebagai tim, dimana terdapat supervisor, ketua tim dan anggota tim. Sinergi dalam tim merupakan hal yang harus dimiliki agar pekerjaan pemeriksaan dapat terlaksana dengan baik. Para pemeriksa pajak menyatakan bahwa sinergi yang baik di dalam tim pemeriksaan merupakan hal utama yang harus ada dalam kegiatan pemeriksaan.

Tabel 6 menunjukkan menunjukkan persepsi pemeriksa terhadap sinergi tim para pemeriksa pajak dalam menjalankan kegiatan pemeriksaan. Dari hasil kuesioner ditemukan bahwa sebanyak 44% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 55% setuju dan 1% ragu-ragu bahwa telah terdapat sinergi tim dalam melaksanakan pekerjaan. Hal ini menunjukkan bahwa hampir seluruh pemeriksa merasa bahwa tim pemeriksa yang ada saat ini sudah cukup bersinergi untuk mendukung efektivitas pemeriksaan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa integrasi antara *symbolic carrier* dan *routines* terkait sinergi tim sudah terintegrasi dengan baik, hal tersebut sebagaimana diungkapkan oleh narasumber FPP3 sebagai berikut:

*“Untuk memeriksa bersinergi itu adalah hal yang mutlak ya (...) kalau misal kita tidak bersinergi maka pekerjaan tidak akan jalan.”* (FPP3)

Para pemeriksa pajak menyadari bahwa sinergi di dalam tim pemeriksa pajak merupakan hal mutlak yang harus dimiliki dalam menjalankan kegiatan pemeriksaan pajak. Sinergi di dalam tim akan membantu pemeriksa melaksanakan pekerjaannya dengan lebih efektif yang nantinya akan berpengaruh positif terhadap tingkat ACR.

### **Komunikasi dengan Seksi Lain**

Sinergi sesuai Nilai-nilai Kementerian Keuangan (*symbolic carrier*) diharapkan tidak hanya terbentuk di dalam tim pemeriksaan, tapi juga antara pemeriksa pajak dengan seksi-seksi lain yang berada di dalam unit kerja. Seksi-seksi ini turut menjadi bagian penting untuk mendukung pemeriksaan. Hubungan kerjasama internal antara pemeriksa pajak dengan seksi lain dapat membantu kegiatan pemeriksaan, karena terdapat tahapan pemeriksaan yang juga dilakukan bersama dengan seksi lain tersebut. Untuk membentuk sinergi tersebut, dibutuhkan komunikasi yang baik antara pemeriksa pajak dengan seksi-seksi yang lain.

Tabel 7 menunjukkan persepsi pemeriksa terhadap komunikasi yang dilakukan dengan seksi lain. Dari hasil kuesioner ditemukan bahwa sebanyak 3% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 35% setuju, 32% ragu-ragu, 28% tidak setuju dan 2% menyatakan sangat tidak setuju bahwa

pemeriksa pajak selalu berkomunikasi dengan baik dengan seksi lain. Hal ini menunjukkan bahwa masih cukup banyak pemeriksa pajak yang merasa belum menjalin komunikasi dengan baik dengan seksi lain.

Hasil kuesioner tersebut juga sejalan dengan hasil wawancara, banyak narasumber yang merasa bahwa komunikasi yang ada seksi lain saat ini belum terjalin dengan baik. Kurangnya komunikasi antara pemeriksa dengan seksi lain tersebut diantaranya diungkapkan oleh FPP2 dan FPP8 sebagaimana berikut:

“Pemeriksa itu kan kerjanya mandiri yah (...) Jarang banget saya temukan pemeriksa itu bisa blend dengan AR (seksi lain) yang menyatu gitu.” (FPP2)

“Dengan AR, komunikasinya kurang bahkan kadang tidak kenal.” (FPP8)

Hasil penelitian menunjukkan bahwa belum terdapat integrasi yang baik antara *symbolic carrier* dan *routines* terkait komunikasi pemeriksa pajak dengan seksi lain. Hal ini sangat disayangkan karena sebenarnya pemeriksa pajak menyadari pentingnya menjalin kerjasama yang harmonis dengan seksi lain. Untuk mendukung budaya kerja yang kondusif, komunikasi yang baik juga harus tercipta diantara pemeriksa pajak dan diantara pemeriksa dan seksi-seksi lain. Sinergi dan kerjasama internal yang harmonis dengan seksi lain akan membantu pemeriksa pajak dalam melakukan kegiatan pemeriksaan pajak yang diharapkan akhirnya dapat membantu meningkatkan ACR.

### **Kepemimpinan Atasan**

Hal selanjutnya yang juga merupakan faktor penting dalam budaya kerja adalah kepemimpinan atasan. Istilah “*tone from the top*” menjadi gambaran pentingnya teladan yang diberikan atasan untuk menciptakan budaya kerja yang baik. Keteladanan yang baik dan kepemimpinan yang kuat akan memberikan nilai yang positif bagi kinerja organisasi (Tirtayasa, 2019). Pimpinan diharapkan memberikan contoh bagaimana nilai-nilai Kementerian Keuangan yang menjadi *symbolic carrier* seharusnya dijalankan. Kepemimpinan yang baik juga dapat membantu bawahannya bekerja lebih efektif karena bawahan merasa terlindungi dan terpacu untuk menunjukkan kinerja terbaik sebagaimana yang dicontohkan atasan.

Tabel 7 menunjukkan persepsi pemeriksa terhadap kepemimpinan atasan. Dari hasil kuesioner ditemukan bahwa sebanyak 18% pemeriksa pajak yang menjadi responden menyatakan sangat setuju, 71% setuju, 8% ragu-ragu dan 3% tidak setuju bahwa atasan telah memberikan arahan yang cukup terkait pekerjaan yang dilakukan. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar atasan dari pemeriksa pajak telah memberikan kepemimpinan yang mendukung efektivitas pemeriksaan pajak.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa integrasi antara *symbolic carrier* dan *routines* terkait pola kepemimpinan atasan dapat berbeda-beda tergantung pribadi masing-masing atasan. Namun seluruh pemeriksa pajak sepakat bahwa integrasi yang baik antara *symbolic carrier* dan *routines* terkait pola kepemimpinan atasan sangat diperlukan untuk dapat mendukung kegiatan pemeriksaan pajak yang efektif. Hal itu sebagaimana pernyataan FPP4 dan FPP7 sebagai berikut:

“Kalau pimpinan unit kerjanya bisa mendukung suasana yang kondusif maka bisa bagus, tapi kalau tidak ya tidak bisa efektif. Kadang-kadang pimpinan tidak jelas maunya apa kita juga jadi bingung dalam bekerja.: (FPP4)

“Untuk budaya kerja tergantung pimpinannya kalau pimpinannya komunikatif solutif budaya kerja ini jadi enak dan efektif.” (FPP7)

Integrasi terkait pola kepemimpinan yang baik dapat tercapai apabila DJP melakukan internalisasi terhadap kepala unit kerja, terutama pada saat para pimpinan tersebut diklat kepemimpinan. *Assessment* yang menyeluruh terkait kemampuan pimpinan menerapkan nilai-nilai Kementerian Keuangan juga harus dilakukan DJP sebelum pimpinan unit kerja menduduki jabatannya.

Berdasarkan hasil penelitian terdapat beberapa upaya dari sisi *routines*/budaya kerja yang dapat dilakukan DJP untuk meningkatkan ACR-nya. Upaya tersebut antara lain dengan memberikan teladan kepemimpinan, memperkuat sinergi pemeriksa dan meningkatkan jalinan komunikasi dengan seksi-seksi terkait.

## E. KESIMPULAN

Penelitian ini menemukan bahwa kinerja pemeriksaan pajak yang diukur dengan menggunakan tingkat ACR di Indonesia dipengaruhi oleh berbagai faktor. Dari sisi integrasi peraturan dengan pemeriksa pajak sebagai aktor, faktor-faktor yang memengaruhi meliputi jumlah pemeriksa pajak, kompetensi, dan juga motivasi para pemeriksa. Dari sisi integrasi aturan dengan *artifacts* (hal-hal pendukung), faktor-faktor yang memengaruhi ACR meliputi ketersediaan dan kemudahan dalam memperoleh data serta integrasi sistem teknologi informasi. Dan dari sisi integrasi aturan dengan *routines* (budaya kerja), faktor-faktor yang memengaruhi tingkat ACR meliputi sinergi tim, komunikasi dengan seksi lain dan juga pola kepemimpinan atasan.

Terdapat beberapa upaya-upaya yang dapat dilakukan DJP untuk meningkatkan ACR-nya. Dari sisi aktor, upaya yang dapat dilakukan DJP untuk meningkatkan ACR-nya adalah dengan menambah jumlah pemeriksa pajak, memfokuskan pos-pos audit, menambah pendidikan dan pelatihan *offline* dan menjalankan manajemen SDM yang memotivasi pegawai. Dari sisi *artifacts* (hal-hal pendukung), upaya yang dapat dilakukan DJP antara lain membuat aturan pelaksanaan *Single Identity Number* (SIN), mempermudah akses data, menegakkan aturan bagi Wajib Pajak, membuat kerjasama dengan instansi-instansi lain dan memastikan sistem pemeriksaan terintegrasi dengan CORETAX. Dan dari sisi *routines* (budaya organisasi) upaya yang dapat dilakukan DJP antara lain memberikan teladan kepemimpinan, memperkuat sinergi pemeriksa dan meningkatkan jalinan komunikasi dengan seksi-seksi terkait.

Penelitian ini memiliki keterbatasan karena menggunakan institutional teori dengan *institutional field* yang terbatas pada internal DJP, penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan menggunakan pendekatan teoritis yang berbeda yang menyertakan sudut pandang dari pihak eksternal DJP.

## DAFTAR PUSTAKA

- Beer, S., Kasper, M., Kirchler, E., & Erard, B. (2019). *Do Audits Deter or Provoke Future Tax Noncompliance? Evidence on Self-employed Taxpayers*: International Monetary Fund.
- Bryman, A. (2016). *Social research methods*: Oxford university press.
- Creswell, J. W. (2013). *Qualitative Inquiry and Research Design, Third Edition*. SAGE Publication.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160.
- Direktur Jenderal Pajak. (2012). Peraturan Dirjen Pajak No. PER-01/PJ./2012 tentang Pola Mutasi Jabatan Karier di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. *Jakarta: Direktorat Jendral Pajak*.
- Direktur Jenderal Pajak. (2015). Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-15/PJ/2018 tentang Kebijakan Pemeriksaan. *Jakarta: Direktorat Jendral Pajak*.
- Direktur Jenderal Pajak. (2018). Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2018. *Jakarta: Direktorat Jendral Pajak*.
- Direktur Jenderal Pajak. (2020). Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak 2020. *Jakarta: Direktorat Jendral Pajak*.
- Fikri, R. Z., Sagara, M., Saputra, D. H., & Nasuhi, N. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Membayar Pajak UMKM. *JABE (Journal of Applied Business and Economic)*, 7(2), 294-305.
- Friedland, R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. *The new institutionalism in organizational analysis*, 232-263.
- Greenwood, R., & Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. *Academy of Management journal*, 49(1), 27-48.
- Hoopes, J. L., Mescall, D., & Pittman, J. A. (2012). Do IRS audits deter corporate tax avoidance? *The accounting review*, 87(5), 1603-1639.
- Horodnic, I. A. (2018). Tax morale and institutional theory: a systematic review. *International Journal of Sociology and Social Policy*.
- Jogiyanto. (2014). *Pedoman :Survei Kuesioner* .Yogyakarta : BPFY Yogyakarta.
- Kurniawan, C. (2011). Bunga Rampai Perpajakan. *In: Proceeding Simposium Nasional Perpajakan (SNP) III. Universitas Trunojoyo Madura*.
- Lemgruber, M. A., Masters, M. A., & Cleary, M. D. (2015). *Understanding revenue administration: an initial data analysis using the revenue administration fiscal information tool*: International Monetary Fund.

- Lepoutre, J. M., & Valente, M. (2012). Fools breaking out: The role of symbolic and material immunity in explaining institutional nonconformity. *Academy of Management Journal*, 55(2), 285-313.
- Luippold, B. L., & Kida, T. E. (2012). The impact of initial information ambiguity on the accuracy of analytical review judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 113-129
- Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (2016). Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (Permenpan) Nomor 16 Tahun 2016 mengenai Jabatan Fungsional Pemeriksa Pajak. *Jakarta: Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi*
- Menteri Keuangan (2011). Keputusan Menteri Keuangan No. 312/KMK.01/2011 tentang Nilai-nilai Kementerian Keuangan. *Jakarta: Kementerian Keuangan*
- Menteri Keuangan (2016). Peraturan Menteri Keuangan No.175/PMK.01/2016 tentang Pedoman Pelaksanaan Analisis Beban Kerja (*Workload Analysis*) di Lingkungan Kementerian Keuangan. *Jakarta: Kementerian Keuangan*
- Menteri Keuangan (2017). Peraturan Menteri Keuangan No. 39/PMK.03/2017 mengenai *Exchange of Information*. *Jakarta: Kementerian Keuangan*
- Menteri Keuangan (2018a). Peraturan Menteri Keuangan No. 133/PMK.03/2018 tentang Petunjuk Teknis Jabatan Pemeriksa Pajak. *Jakarta: Kementerian Keuangan*
- Menteri Keuangan (2018b). Peraturan Kementerian Keuangan No. 190/PMK.01/2018 tentang Kode Etik dan Perilaku PNS di Lingkungan Kementerian Keuangan. *Jakarta: Kementerian Keuangan*
- Nabawi, R. (2020). Pengaruh Lingkungan Kerja, Kepuasan Kerja dan Beban Kerja Terhadap Kinerja Pegawai. *Maneggio: Jurnal Ilmiah Magister Manajemen*, 2(2), 170-183.
- Nazir, M. (2011). Metode Penelitian, Cetakan Ke Tujuh. *Bogor: Penerbit Ghalia Indonesia*.
- Nebus, J. (2019). Will tax reforms alone solve the tax avoidance and tax haven problems? *Journal of International Business Policy*, 2(3), 258-271.
- Niu, Y. (2011). Tax audit impact on voluntary compliance. *Journal of Economic and Social Measurement*, 36(4), 237-251.
- Presiden Republik Indonesia (2012). PP No.31 Tahun 2012 tentang Pemberian dan Penghimpunan Data dan Informasi yang Berkaitan dengan Perpajakan. *Jakarta: Republik Indonesia*.
- Presiden Republik Indonesia (2017). Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan untuk

Kepentingan Perpajakan (PERPU 1) yang kemudian telah disahkan menjadi Undang-Undang No. 9 Tahun 2017. *Jakarta: Republik Indonesia.*

- Roscoe, J. T. (1975). *Fundamental research statistics for the behavioral sciences [by] John T. Roscoe.*
- Rosmaini, R., & Tanjung, H. (2019). Pengaruh Kompetensi, Motivasi Dan Kepuasan Kerja Terhadap Kinerja Pegawai. *Maneggio: Jurnal Ilmiah Magister Manajemen*, 2(1), 1-15.
- Scott, W. R. (2008). Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. *Theory and society*, 37(5), 427-442.
- Surjono, W. (2016). Peranan Administrasi Perpajakan dalam Meningkatkan Efektivitas Pemeriksaan Pajak pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Barat I Bandung. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 4(1), 853-866.
- Tirtayasa, S. (2019). Pengaruh kepemimpinan, budaya organisasi, dan motivasi terhadap kinerja pegawai. *Maneggio: Jurnal Ilmiah Magister Manajemen*, 2(1), 45-54.
- Wibawa, K. C. S. (2019). Urgensi Keterbukaan Informasi dalam Pelayanan Publik sebagai Upaya Mewujudkan Tata Kelola Pemerintahan yang Baik. *Administrative Law and Governance Journal*, 2(2), 218-234.
- Zaleha, P. A., & Novita, N. (2021). Dampak Teknologi Informasi, Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 17(1), 90-114.
- Zilber, T. B. (2013). Institutional logics and institutional work: should they be agreed? In *Institutional logics in action, Part A*: Emerald Group Publishing Limited.