PENGARUH KUALITAS KETUA TIM FUNGSIONAL PEMERIKSA PAJAK DAN DURASI WAKTU PEMERIKSAAN TERHADAP KUALITAS SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR

¹Aji M. Elvin Nor

²Bella Putri Hasianna

³Jens Naki

¹⁻³Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: ¹ajimuhammadelvin@gmail.com, ²bellabelbel.putrihasianna@gmail.com, ³jensdavion@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[10 Maret 2020]

Dinyatakan Diterima
[20 Maret 2020]

KATA KUNCI:

Kualitas Pemeriksa, Kualitas Hasil Pemeriksaan, Audit Tenure, Audit Expertise.

KLASIFIKASI JEL:

H2

ABSTRAK

This study aims to determine the effect of quality of tax auditor and the length of tax audit on the quality tax audit result. The quality of tax auditor is demonstrated by tenure and latest education. The length of tax audit indicates the level of tax audit difficulty. The object of this study is the result of special tax audit conducted by tax audit team leader at the Tax Offices in Directorate General of Taxes Regional Office XYZ. The results of this study shows that tenure has a positive effect on the quality of tax audit result while the latest education and length of tax audit have a negative effect on the quality of tax audit result. The results of this study are expected to contribute to Directorate General of Taxes in determining the pattern of assignment of tax audit team and distribution of audit cases based on the quality of the tax auditor and the level of tax audit difficulty.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kualitas pemeriksa pajak dan durasi waktu pemeriksaan pajak terhadap kualitas hasil pemeriksaan pajak. Kualitas pemeriksa pajak ditunjukkan oleh pengalaman kerja dan pendidikan terakhir. Durasi waktu pemeriksaan menunjukkan tingkat kesulitan pemeriksaan pajak. Objek penelitian yaitu hasil pemeriksaan khusus yang dilakukan oleh ketua tim pemeriksa pajak pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama di lingkungan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak XYZ. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan pajak sedangkan pendidikan terakhir dan durasi waktu pemeriksaan berpengaruh negatif terhadap kualitas hasil pemeriksaan pajak. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada Direktorat Jenderal Pajak dalam menentukan pola penempatan tim pemeriksa pajak dan distribusi kasus pemeriksaan berdasarkan kualitas pemeriksa pajak dan tingkat kesulitan pemeriksaan pajak.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Sumber penerimaan negara yang terbesar berasal dari pajak. Penerimaan pajak ini sangat penting karena pajak digunakan untuk pembangunan negara, dan untuk memenuhi kebutuhan belanja negara. Dengan tujuan meningkatkan jumlah penerimaan pajak negara, fiskus melakukan berbagai upaya, baik ekstensifikasi maupun intensifikasi penerimaan pajak. Ekstensifikasi merupakan upaya meningkatkan penerimaan pajak dengan meningkatkan jumlah Wajib Pajak (WP) aktif, sedangkan intensifikasi ditempuh dengan cara meningkatkan kepatuhan WP, meningkatkan kualitas pelayanan untuk WP, pengawasan administratif perpajakan, pemeriksaan, penyidikan, penagihan, serta berbagai penegakan hukum.

Pajak di Indonesia dipungut dengan menggunakan sistem *self-assessment*. Sistem ini mensyaratkan WP untuk menghitung, menyeter, dan melaporkan sendiri pajak terutang. Dalam sistem ini, pemerintah tidak lagi berperan terlalu aktif karena tidak dibebani kewajiban untuk menghitung pajak terutang setiap WP seperti pada sistem *official-assessment*. Sistem *self-assessment* lebih membutuhkan kesadaran WP untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan patuh. Dengan semakin tingginya kesadaran WP untuk tepat waktu menyeter pajak, maka diharapkan semakin besar penerimaan pajak negara.

Jika ingin memaksimalkan penerimaan pajak dengan sistem *self-assessment*, selain berusaha meningkatkan jumlah WP aktif, maka pemerintah juga harus berupaya agar pembayar pajak semakin menyadari bahwa peranan pajak sangatlah penting bagi tercapainya pembangunan nasional. Untuk meningkatkan kesadaran membayar pajak ini, pemerintah melakukan beberapa kegiatan sosialisasi perpajakan dengan tujuan memberikan pemahaman bagi masyarakat mengenai perpajakan di Indonesia. Selain itu pemerintah juga harus dapat menunjukkan bahwa pajak yang dibayar oleh masyarakat memang disalurkan untuk kepentingan masyarakat, yakni melalui transparansi administrasi perpajakan. Apabila WP semakin menyadari kewajiban perpajakannya dengan tepat waktu dalam membayar pajak terutang, maka tentunya hal tersebut dapat meningkatkan penerimaan pajak negara.

Hal lain yang tak kalah penting adalah penegakan hukum yang ketat oleh aparat perpajakan. Penegakan hukum ini salah satunya dapat berupa pemeriksaan. Pemeriksaan pajak bertujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Tahun 2017, penerimaan dari kegiatan pemeriksaan dan penagihan perpajakan

adalah sebesar 68,55 triliun rupiah. Nilai tersebut sebesar 5,9% dari total penerimaan pajak pada tahun tersebut yaitu 1.151,03 triliun rupiah (DJP, 2018).

Salah satu Indikator Kinerja Utama (IKU) DJP adalah tingkat efektivitas pemeriksaan pajak, yang diukur dari persentase Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang disetujui oleh WP dibandingkan dengan keseluruhan SKP yang diterbitkan dari hasil pemeriksaan pajak. Pada tahun 2017, target IKU persentase SKP yang tidak diajukan keberatan oleh WP adalah sebesar 88%, dan DJP dapat mencapai target tersebut dengan realisasi IKU untuk tahun 2017 sebesar 92,81% (DJP, 2018). Berdasarkan IKU tersebut, disimpulkan bahwa masih terdapat toleransi sebesar 12% untuk SKP yang diajukan keberatan yang mengindikasikan bahwa hasil pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh pemeriksa pajak kurang berkualitas atau tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Kualitas hasil audit ini seringkali dikaitkan dengan kualitas dari auditor dalam audit atas laporan keuangan, sedangkan dalam hal pemeriksaan pajak, masih sedikit penelitian yang melihat hubungan antara keduanya. Selain kualitas dari pemeriksa itu sendiri, faktor eksternal lain juga mungkin memengaruhi hasil pemeriksaan pajak, salah satunya adalah waktu yang dialokasikan untuk menyelesaikan pemeriksaan, baik karena tingkat kesulitan pemeriksaan ataupun karena tekanan waktu yang ada untuk menyelesaikan pemeriksaan tersebut. Berdasarkan uraian dari berbagai permasalahan tersebut, penulis tertarik untuk menganalisis keterkaitan antara kualitas pemeriksa pajak dan durasi waktu pemeriksaan terhadap kualitas hasil pemeriksaan pajak. Penulis juga menganalisis pengaruh positif atau negatif dari variabel-variabel independen tersebut terhadap kualitas hasil pemeriksaan pajak untuk memberikan saran bagi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam menyusun pola penugasan pemeriksaan pajak kepada tim pemeriksa pajak.

1.2. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Mengetahui pengaruh pendidikan terakhir ketua tim pemeriksa pajak terhadap kualitas SKPKB.
- b. Mengetahui pengaruh pengalaman kerja ketua tim pemeriksa pajak terhadap kualitas SKPKB.
- c. Mengetahui pengaruh durasi waktu penyelesaian pemeriksaan terhadap kualitas SKPKB.

2. KERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Pemeriksa Pajak dan Kualitas Pemeriksaan Pajak

Pada dasarnya kebutuhan terhadap jasa audit timbul karena adanya ketidakmampuan pemilik badan usaha dalam mengidentifikasi nilai perusahaan

mereka dan kepastian status *going concern* dari badan usaha mereka. Arens et al (2014) menyebutkan bahwa standar umum yang berlaku dalam audit adalah sebagai berikut.

- a. *the audit is to be performed by a person or persons having adequate technical training and proficiency as an auditor;*
- b. *in all matters relating to the assignment, an independence in mental attitude is to be maintained by the auditor or auditors;*
- c. *due professional care is to be exercised in the performance of the audit and the preparation of the report.*

Secara sederhana, seorang auditor harus memiliki kecakapan, independensi, dan kemahiran profesional. Hal tersebut berlaku secara luas, baik terhadap auditor swasta maupun auditor pemerintah. Auditor swasta adalah auditor yang bekerja pada suatu lembaga audit swasta, sedangkan auditor pemerintah adalah auditor yang dipekerjakan oleh pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Di Amerika Serikat, salah satu lembaga auditor pemerintah pada level pemerintah pusat atau federal adalah Internal Revenue Service (IRS) (Messier et al, 2017).

Salah satu jenis audit adalah audit kepatuhan. Di Indonesia, salah satu audit kepatuhan dilaksanakan oleh auditor di sektor perpajakan, yaitu pejabat fungsional pemeriksa pajak dalam instansi DJP sebagai otoritas pajak di Indonesia. Pada dasarnya, persyaratan auditor pun berlaku bagi pejabat fungsional pemeriksa pajak. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan menyebutkan bahwa standar umum pemeriksaan merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan pemeriksa pajak, yaitu pemeriksa pajak harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. telah mendapat pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak;
- b. menggunakan keterampilannya secara cermat dan saksama;
- c. jujur dan bersih dari tindakan-tindakan tercela serta senantiasa mengutamakan kepentingan negara; dan
- d. taat terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 133/PMK.03/2018 tentang Petunjuk Teknis Jabatan Fungsional Pemeriksa Pajak, Pejabat Fungsional Pemeriksa Pajak (FPP) yang selanjutnya disebut Pemeriksa Pajak adalah PNS di lingkungan DJP yang diberi tugas, tanggung jawab, wewenang, dan hak untuk melakukan Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan/atau Penyidikan. Dalam melaksanakan penugasannya, pemeriksaan pajak dilaksanakan oleh pejabat FPP dalam bentuk suatu tim

yang terdiri dari satu ketua tim dan beberapa anggota tim di bawah pengawasan seorang supervisor. Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-31/PJ/2008 tentang Pedoman Penunjukan Supervisor dan Ketua Tim Pemeriksa Pajak, ketua tim adalah pemeriksa pajak yang bertugas mengarahkan dan mengkoordinasikan pelaksanaan pemeriksaan serta sekaligus melaksanakan pemeriksaan bersama-sama dengan anggota tim yang berada dalam suatu tim pemeriksa pajak, sedangkan anggota tim adalah pemeriksa pajak yang bertugas melaksanakan pemeriksaan pajak dalam suatu tim pemeriksa. Hasil pemeriksaan pajak sebagaimana dimaksud menurut Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 adalah surat ketetapan pajak yang dapat berupa tiga jenis, yaitu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

Berdasarkan hasil pemeriksaan, DJP akan menerbitkan surat ketetapan pajak (SKP). Terhadap SKP yang diterbitkan tersebut, apabila WP berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak, dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, WP dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak (Penjelasan Pasal 25 ayat 1 UU KUP). Keberatan yang diajukan adalah mengenai materi atau isi dari ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, jumlah besarnya pajak, atau pemotongan atau pemungutan pajak. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak kecuali apabila WP dapat menunjukkan bahwa jangka waktu tersebut tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.

Di dalam dokumen manual Sasaran Strategis dan Indikator Kinerja Utama (IKU) FPP tahun 2017 dan 2018, dalam upaya peningkatan efektivitas pemeriksaan, meningkatkan *deterrent effect* dari kegiatan pemeriksaan terhadap WP untuk meningkatkan kepatuhan WP, salah satu yang dijadikan sebagai indikator kinerja utama adalah persentase SKP yang tidak diajukan keberatan. Hal ini secara eksplisit mengisyaratkan bahwa kualitas suatu pemeriksaan pajak dapat dilihat juga dari kualitas SKP yang dihasilkan, yang salah satunya diukur dengan ada atau tidaknya pengajuan keberatan dari WP atas SKP tersebut.

2.2. Penelitian Terdahulu yang Relevan

Sebagai salah satu kriteria dalam standar umum audit, kompetensi seorang pejabat FPP mutlak diperlukan. Kompetensi seorang pejabat FPP dapat ikut memengaruhi hasil penugasannya. Kriteria

kompetensi dapat berupa banyak hal, diantaranya kemahiran profesional. Mansouri et al (2009) menyatakan bahwa profesionalisme ditandai dengan keahlian unik yang diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan, komitmen belajar seumur hidup, layanan kepada masyarakat, kode etik, kesepakatan untuk mematuhi kode profesi, dan partisipasi dalam tata kelola diri dan pengawasan terhadap profesi. Keahlian auditor adalah prediktor paling signifikan dari kepuasan auditee dan persepsi kualitas audit (Samelson, 2006).

Kompetensi juga dapat diperoleh dari pengalaman dalam menjalankan profesi. Pengalaman bersifat kualitatif dan relatif, tetapi tetap dapat dinilai melalui jumlah penugasan audit yang sudah pernah dilaksanakan oleh auditor. Mansouri et al (2009) mengutip pernyataan Gul et al. (1994) bahwa audit harus dikerjakan dan laporan disiapkan dengan mengindahkan profesionalisme yang layak oleh orang-orang yang memiliki pelatihan, pengalaman dan kompetensi yang memadai dalam audit. Libby dan Frederick (1990) berpendapat bahwa semakin berpengalaman, persepsi auditor menjadi lebih akurat dan mereka menghasilkan kemungkinan *errors* sebagai penjelasan.

Selain kompetensi, beberapa hal penunjang lain patut diperhatikan sebagai faktor yang memengaruhi kualitas hasil penugasan. Salah satunya adalah jangka waktu pelaksanaan pemeriksaan. Dalam riset yang dilakukan oleh Gundry & Liyanarachchi (2007), mereka mengutip hasil penelitian Edland dan Svenson (1987) yang menunjukkan bahwa akurasi kinerja individu cenderung menurun ketika mereka dihadapkan pada tekanan waktu. Mereka juga telah mengaitkan tekanan waktu dengan berbagai jenis tindakan penurunan kualitas audit seperti mengeluarkan diri lebih awal saat dalam suatu langkah program audit. Tekanan waktu masih menjadi perhatian di lembaga audit karena kualitas audit tampaknya berisiko ketika auditor menjadi (sangat) tertekan waktu (Svanström, 2015). Seluruh faktor tersebut tidak hanya ditekankan kepada auditor swasta, tetapi juga kepada auditor pemerintah termasuk pejabat FPP.

2.3. Perumusan Hipotesis

Berdasarkan temuan penelitian Samelson (2006), Libby & Frederick (1990), dan Svanström (2015), maka penelitian ini akan menguji apakah keahlian, pengalaman, dan tekanan waktu dapat memengaruhi kualitas surat ketetapan pajak (SKP) yang dihasilkan oleh pejabat FPP di DJP. Suatu SKP dapat diajukan keberatan oleh WP. Proses keberatan tersebut merupakan salah satu fasilitas yang disediakan oleh undang-undang bagi WP yang tidak setuju terhadap hasil pemeriksaan, yaitu SKP itu sendiri. Ketidaksetujuan WP terhadap hasil pemeriksaan dapat menandakan beberapa hal, yang mana salah satunya adalah keraguan WP terhadap kualitas SKP

tersebut. Samelson (2006) menekankan keahlian auditor sebagai prediktor paling signifikan dari persepsi kualitas audit, yang mana keahlian tersebut dapat diperoleh melalui pendidikan (Mansouri et al, 2009). Oleh karena itu, penelitian ini menduga bahwa pendidikan terakhir ketua tim pemeriksa pajak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁: Pendidikan Terakhir Ketua Tim Pemeriksa Pajak berpengaruh positif terhadap kualitas SKPKB.

Jika dikaitkan dengan pengalaman, pengalaman seorang auditor dalam mengerjakan berbagai penugasan tentu memperkaya wawasan auditor terhadap berbagai fenomena yang terjadi dalam hal penyusunan laporan keuangan. Libby dan Frederick (1990) pun berpendapat bahwa semakin berpengalaman, persepsi auditor menjadi semakin akurat. Oleh karena itu, penelitian ini menduga bahwa pengalaman seorang ketua tim pemeriksa pajak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis berikutnya pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₂: Pengalaman Kerja Ketua Tim Pemeriksa Pajak berpengaruh positif terhadap kualitas SKPKB.

Selain itu, tekanan ikut memengaruhi perilaku seseorang, termasuk dalam menjalankan penugasan profesinya. Tekanan dapat berupa tekanan terhadap efisiensi biaya maupun tekanan terhadap efisiensi waktu. Gundry & Liyanarachchi (2007) menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara tekanan waktu terhadap degradasi kualitas hasil audit yang dihasilkan oleh seorang auditor. Degradasi kualitas hasil audit disebabkan adanya perubahan perilaku auditor saat melaksanakan penugasan audit, khususnya pada saat menjalankan program audit untuk menemukan bukti-bukti audit yang dibutuhkan. Tekanan waktu memberi dampak tak hanya pada perubahan perilaku auditor tetapi juga proses pelaksanaan audit. Oleh karena itu, penelitian ini menduga bahwa durasi waktu pemeriksaan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis ketiga pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₃: Durasi Waktu Pemeriksaan berpengaruh positif terhadap kualitas SKPKB.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Desain Penelitian

Desain penelitian ini menganalisis faktor-faktor terkait kualitas ketua tim FPP dan durasi waktu pemeriksaan yang memengaruhi kualitas dari Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang dihasilkan. Faktor-faktor terkait kualitas pemeriksa pajak yang digunakan adalah pendidikan terakhir dan pengalaman kerja.

Hubungan antar variabel independen dan dependen ditunjukkan pada Gambar 1.

Gambar 1. Desain Penelitian

3.2. Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan didefinisikan melalui rumus regresi logistik sebagai berikut:

$$AQ_i = \alpha_1 + \beta_1 EXP_i + \beta_2 TNR_i + \beta_3 TIME_i + \beta_4 VALUE_i + \epsilon$$

Keterangan:

AQ : Kualitas SKPKB (*Audit Quality*)

α_1 : Konstanta

β : Koefisien Regresi

EXP : Pendidikan Terakhir (*Expertise*)

TNR : Pengalaman Kerja (*Tenure*)

TIME : Durasi Waktu Pemeriksaan

VALUE : Nilai Ketetapan

ϵ : Error

3.3. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Menurut Sekaran & Bougie (2017) definisi variabel penelitian adalah apa pun yang dapat membedakan atau mengubah nilai. Dalam penelitian ini digunakan tiga jenis variabel, yaitu variabel dependen, variabel independen, dan variabel kontrol.

3.3.1. Variabel Dependen

Menurut Sekaran & Bougie (2017) variabel dependen atau variabel terikat adalah variabel yang menjadi perhatian utama peneliti. Tujuan peneliti adalah untuk memahami dan mendeskripsikan variabel terikat, atau menjelaskan variabilitasnya, atau memprediksinya. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas hasil pemeriksaan dengan parameter SKPKB yang diajukan keberatan. Apabila SKPKB diajukan keberatan oleh WP, hal ini mengindikasikan bahwa hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh ketua tim FPP tidak berkualitas karena tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Adapun untuk mengukur variabel dependen tersebut digunakan variabel *dummy* (0 atau 1). Skala 0 (nol) untuk SKPKB yang diajukan keberatan oleh WP dan skala 1 (satu) untuk SKPKB yang tidak diajukan keberatan oleh WP.

3.3.2. Variabel Independen

Sekaran & Bougie (2017) menyatakan bahwa variabel independen atau variabel bebas adalah variabel yang memengaruhi variabel terikat

(dependen) baik secara positif atau negatif. Variabel independen dalam penelitian ini adalah:

a. *Audit expertise*.

Audit expertise adalah keahlian auditor yang diwakili dengan pendidikan terakhir ketua tim FPP. Pendidikan terakhir diukur dengan menggunakan skala ordinal dengan rincian:

1 = Pendidikan terakhir di bawah Diploma III;

2 = Pendidikan terakhir Diploma III;

3 = Pendidikan terakhir Sarjana (S1) / Diploma IV;

4 = Pendidikan terakhir Magister (S2); dan

5 = Pendidikan terakhir Doktor (S3).

b. *Audit tenure*.

Audit tenure adalah pengalaman auditor yang diwakili dengan masa kerja ketua tim FPP. Masa kerja diukur dengan menggunakan jumlah bulan sejak ketua tim FPP mulai menjabat sebagai FPP (TMT jabatan fungsional) sampai dengan tanggal diterbitkan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas masing-masing kasus pemeriksaan khusus yang ditanganinya.

c. Durasi waktu pemeriksaan.

Durasi waktu pemeriksaan adalah waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan suatu kasus pemeriksaan pajak. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan, jangka waktu pemeriksaan meliputi jangka waktu pengujian dan jangka waktu Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan pelaporan. Durasi waktu pemeriksaan dalam penelitian ini adalah jangka waktu pengujian dimana hal-hal substansial terkait dengan temuan pemeriksaan telah diselesaikan pada tahapan tersebut. Pemeriksaan pajak pada dasarnya memiliki jangka waktu pengujian enam bulan (pemeriksaan lapangan) atau empat bulan (pemeriksaan kantor) sejak tanggal Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) disampaikan kepada WP sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) disampaikan kepada WP, dan dapat diperpanjang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Durasi waktu pemeriksaan dihitung dengan menggunakan jumlah bulan sejak tanggal SP2 diterbitkan sampai dengan tanggal SPHP diterbitkan, dikarenakan keterbatasan informasi mengenai tanggal penyampaian dokumen terkait.

3.3.3. Variabel Kontrol

Variabel kontrol dalam penelitian ini adalah nilai ketetapan atau nilai SKPKB. Nilai SKPKB dijadikan sebagai variabel kontrol dengan pertimbangan bahwa apabila nilai ketetapan semakin tinggi, maka semakin tinggi pula keinginan WP untuk mengajukan keberatan, tanpa melihat apakah hasil pemeriksaan

tersebut menunjukkan keadaan yang sebenarnya (berkualitas) atau tidak. Nilai ketetapan menggunakan nilai nominal dari SKPKB yang dihasilkan dari pemeriksaan khusus.

3.4. Data dan Sampel

Jenis data dalam penelitian ini adalah data sekunder dimana data mengacu pada informasi yang dikumpulkan dari sumber-sumber yang sudah ada. Pada penelitian ini, data sekunder yang digunakan adalah data SKPKB dan data kepegawaian ketua tim FPP yang diperoleh melalui Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, dan Bagian Perencanaan, Pengembangan, dan Pemberhentian Pegawai, Sekretariat DJP.

Penelitian ini memiliki populasi seluruh ketua tim FPP yang terdapat di lingkungan DJP, namun atas dasar pertimbangan faktor-faktor tertentu, ditetapkan kriteria dalam menentukan ukuran sampel dalam penelitian ini, yaitu:

- SKPKB yang dihasilkan oleh ketua tim FPP yang berada di KPP Pratama di lingkungan Kantor Wilayah (Kanwil) DJP XYZ dan per tanggal 31 Desember 2018 masih berstatus pemeriksa pajak pada KPP tersebut, sehingga atas SKPKB yang diterbitkan oleh ketua tim FPP yang sudah mutasi tidak dimasukkan ke dalam sampel penelitian.
- SKPKB yang merupakan hasil dari pemeriksaan khusus yang dilakukan oleh FPP, bukan Petugas Pemeriksa Pajak. Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-11/PJ/2017 tentang Rencana, Strategi, dan Pengukuran Kinerja Pemeriksaan Tahun 2017 diatur bahwa atas pemeriksaan khusus berdasarkan data konkret dan hasil analisis risiko manual *bottom up* untuk satu atau beberapa jenis pajak dilakukan oleh Petugas Pemeriksa Pajak (P3), sehingga ruang lingkup pemeriksaan khusus dalam penelitian ini adalah pemeriksaan khusus berdasarkan analisis risiko selain yang dilakukan oleh P3.
- SKPKB yang diterbitkan tahun 2017-2018. Tahun 2017 ditentukan sebagai awal karena pada tahun tersebut mulai berlaku SE-11/PJ/2017 dan amnesti pajak telah berakhir. Sedangkan tahun 2018 ditentukan sebagai tahun akhir karena atas SKPKB yang diterbitkan pada Desember 2018 sudah tidak dapat diajukan keberatan pada saat penelitian ini dilakukan.
- SKPKB dengan nilai nominal paling sedikit Rp100.000.000. Nilai ini ditetapkan sebagai batasan materialitas suatu SKPKB yang diajukan keberatan.

Tahapan pemilihan sampel pada penelitian ini dijelaskan pada Tabel 1.

Tabel 1
Prosedur Pemilihan Sampel

Keterangan	Jumlah
Jumlah SKPKB hasil pemeriksaan khusus (riksus) tahun 2017-2018 di lingkungan Kanwil DJP XYZ	14.403
Dikurangi: SKPKB hasil riksus ketua tim FPP yang telah mutasi	(5.938)
Jumlah SKPKB hasil riksus yang dilakukan oleh ketua tim FPP yang per 31 Desember 2018 berstatus ketua tim FPP di lingkungan Kanwil DJP XYZ	8.465
Dikurangi: SKPKB dengan nilai ketetapan <100 juta	(6.834)
Jumlah observasi sampel	1.631

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, diolah oleh penulis

4. HASIL PENELITIAN

4.1. Statistik Deskriptif

Tabel 2 menunjukkan statistik deskriptif dari data penelitian. Diketahui bahwa 77,98% SKPKB dari sampel penelitian tidak diajukan keberatan, dengan sebaran ketua tim yang memiliki rata-rata pendidikan di atas jenjang D4/S1 dan rata-rata masa jabatan 126,84 bulan atau sekitar 10,5 tahun. Dari statistik deskriptif juga dapat dilihat bahwa terdapat pemeriksa pajak yang sudah menjabat sebagai ketua tim hanya dengan pengalaman kerja sebagai pemeriksa pajak baru 8 bulan.

Durasi waktu pemeriksaan rata-rata yang diperlukan adalah 8,61 bulan dengan waktu minimum yang diperlukan untuk melakukan pemeriksaan khusus adalah nol bulan atau kurang dari 30 hari dan waktu maksimal adalah 44 bulan atau 3,6 tahun.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

Var	Min	Max	Mean	Std. Deviation
AQ	0	1	0,7798896	0,414448
EXP	1	4	3,109135	0,607001
TNR	8	337	126,8443	53,77704
TIME	0	44	8,615573	6,201126
VALUE	100.144.405	140.481.232.320	1.062.708.630	4.725.114.841

4.2. Uji Asumsi Regresi

Uji asumsi regresi pada penelitian ini dilakukan dengan menguji *measures of fit* dan *goodness of fit* dari model regresi logistik. Dari pengujian *measures of fit*, hasilnya menunjukkan terdapat peningkatan *log-likelihood* dari *intercept only* (*log-likelihood*=-859,615) ke *full model* (*log-likelihood*=-827,857).

Sementara itu, dari pengujian *goodness of fit*, *prob > chi2* menunjukkan hasil 0,2858. Sehingga dapat dikatakan data mampu memberikan prediksi. Dengan demikian, secara keseluruhan model regresi logistik layak untuk dianalisis.

4.3. Pengujian Hipotesis

Penelitian ini memprediksi tingkat pendidikan terakhir ketua tim pemeriksa pajak berpengaruh positif terhadap kualitas SKPKB (H_1). Pengujian atas hipotesis dilakukan dengan melihat p value for z -test atas variabel-variabel independen. Tabel 3 menunjukkan bahwa pengaruh EXP signifikan (p value for z -test = 0,000) namun pengaruhnya negatif (coef. = -0,6562433). Dengan demikian, berarti H_1 ditolak. Berdasarkan studi Iskandar et al. (2010) di Malaysia, tingkat pemahaman auditor atas industri klien serta standar akuntansi yang berlaku tidak berpengaruh pada kepuasan klien atas audit. Selain itu, tidak ditemukan penelitian lain yang mendukung hasil bahwa tingkat pendidikan terakhir auditor malah berpengaruh signifikan dan negatif terhadap kualitas audit.

Hipotesis 2 (H_2) memprediksi bahwa masa jabatan sebagai FPP berpengaruh positif terhadap kualitas SKPKB. Sebagaimana ditampilkan pada Tabel 3, TNR berpengaruh signifikan terhadap variabel AQ (p value=0,005) dan memberi pengaruh positif (coef. = 0,0037305). Dengan demikian, H_2 diterima.

Dengan kondisi H_2 diterima namun H_1 ditolak, berarti masa jabatan fungsional pemeriksa lebih penting daripada tingkat pendidikan terakhir pemeriksa. Hal ini dapat mencerminkan pola pengangkatan FPP. Ketua tim pemeriksa lulusan Diploma III akan memiliki masa kerja lebih lama dibanding ketua tim pemeriksa lulusan sarjana.

Hipotesis 3 (H_3) memprediksi bahwa lamanya pemeriksaan akan berpengaruh positif terhadap kualitas SKPKB. Dari informasi pada Tabel 3, TIME memang berpengaruh signifikan (p value=0,007). Akan tetapi, pengaruhnya bersifat negatif terhadap kualitas SKPKB (coef. = 0,00249114). Dengan demikian, berarti H_3 ditolak. Panjangnya waktu pemeriksaan memang dapat mengurangi *time pressure* (Svanström, 2015). Akan tetapi, tingkat kesulitan pemeriksaan, ukuran perusahaan, dan tingkat *compliance* perusahaan tidak diperhitungkan dalam model ini. Lamanya durasi waktu pemeriksaan bisa disebabkan akibat kompleksitas pemeriksaan, skala perusahaan yang besar, atau WP yang tidak patuh dalam pemeriksaan pajak.

Tabel 3
Analisis Regresi Logistik

Var	Coef.	z	Sig
EXP	-0,6562433	-6,20	0,000
TNR	0,0037305	2,81	0,005
TIME	-0,0249114	-2,68	0,007
VALUE	-0,000000000249	-2,03	0,042

Selain itu, pemeriksaan pajak akan selesai lebih cepat jika tidak ada *dispute* antara pemeriksa dan WP.

Jika ada *dispute*, maka otomatis pemeriksaan akan lebih lama dengan adanya proses lanjutan, salah satunya adalah mediasi dengan tim *Quality Assurance* pada Kanwil DJP di mana WP terdaftar.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh dari kualitas individu ketua tim pemeriksa pajak terhadap kualitas pemeriksaan pajak secara keseluruhan dengan diukur kualitas SKPKB. Kualitas SKPKB di dalam penelitian ini diukur dari pertanyaan apakah SKPKB dapat diterima oleh WP atau tidak.

Hasil pengujian menemukan bahwa tingkat pendidikan dan lamanya pemeriksaan dilakukan berpengaruh negatif terhadap kualitas SKPKB. Sementara itu, masa jabatan ketua tim sebagai FPP berpengaruh positif terhadap kualitas SKPKB.

Pengaruh negatif pendidikan terakhir terhadap kualitas SKPKB mengindikasikan bahwa terdapat ketua tim yang sudah memiliki pangkat/golongan tinggi pada saat pertama kali menjabat sebagai FPP sehingga tingkat pendidikan yang tinggi tidak disertai dengan masa jabatan yang tinggi pula. Sementara itu, indikasi dari pengaruh negatif durasi waktu pemeriksaan terhadap kualitas SKPKB adalah durasi waktu pemeriksaan berbanding lurus dengan tingkat kesulitan dari suatu pemeriksaan khusus.

5.2. Saran

Saran yang disampaikan kepada DJP sehubungan dengan hasil penelitian ini adalah kepala unit pelaksana pemeriksaan (UP2) sebaiknya lebih melihat masa jabatan (*tenure*) daripada pendidikan terakhir (*expertise*) FPP dalam penunjukan ketua tim FPP. Berdasarkan analisis dari statistik deskriptif juga dapat dilihat bahwa terdapat ketua tim yang baru menjabat sebagai FPP selama 8 bulan. Hal ini mengindikasikan bahwa perlu adanya peninjauan kembali dalam kebijakan penunjukan ketua tim, misalnya ketua tim harus menjabat sebagai anggota tim minimal sekian tahun, agar pengalaman (*tenure*) lebih maksimal. Selain itu, DJP juga perlu melakukan kajian ulang tentang jangka waktu pemeriksaan, terutama dengan lebih mempertimbangkan masalah tingkat kesulitan pemeriksaan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Untuk penelitian selanjutnya, ukuran perusahaan, tingkat kesulitan pemeriksaan, tingkat kepatuhan WP, dan rekam jejak antara pemeriksa pajak dengan WP yang sama dapat menjadi variabel tambahan yang dapat diperhatikan untuk melakukan pengujian terhadap masalah ini.

Keterbatasan penelitian ini adalah hanya dapat menggambarkan kondisi ketua tim pemeriksa pajak

dan kualitas SKPKB untuk KPP Pratama di lingkungan Kanwil DJP XYZ. Dibutuhkan penelitian selanjutnya untuk jenis KPP dan wilayah lain di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)

Buku dan Jurnal Ilmiah:

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Auditing and Assurance Services*. England: Pearson Education.

Gundry, L.C., & Liyanarachchi, G.A. (2007). *Time Budget Pressure, Auditors' Personality Type, and The Incidence of Reduced Audit Quality Practices*. Pacific Accounting Review, 19(2), 125-152.

Hayes, R.S., & Baker, R. (2014). *A Participant Observation Study of the Resolution of Audit Engagement Challenges in Government Tax Compliance Audits*. Qualitative Research in Accounting & Management, 11(4), 416-439. doi:10.1108/qram-02-2013-0003.

Iskandar, T., Iskandar, Rahmat, M. M. & Ismail, H. (2010). *The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian Listed Companies*. Int. Journal of Economics and Management. 4. 155-180.

Libby, R., & Frederick, D.M. (1990). *Experience and the Ability to Explain Audit Findings*. Journal of Accounting Research, 28(2), 348-367. <http://www.jstor.org/stable/2491154>.

Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M. (2009). *Audit Competence and Audit Quality: Case in Emerging Economy*. International Journal of Business and Management, 4(2). doi:10.5539/ijbm.v4n2p17.

Messier, W.F., Jr., Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2017). *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*. Edisi ke-10. New York: McGraw-Hill Education.

Samelson, D., Lowensohn, S., & Johnson, L.E. (2006). *The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 18(2), 139-166, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-18-02-2006-B001>.

Sekaran, U., & Bougie, R. (2017). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach, Sixth Edition*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.

Svanström, T. (2015). *Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence*

from Small Audit Firms. International Journal of Auditing, 20(1), 42-51.

Peraturan dan Undang-Undang:

Laporan Kinerja 2017 Direktorat Jenderal Pajak.

Manual Indikator Kinerja Utama (IKU) Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2017 dan 2018.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 133/PMK.03/2018 tentang Petunjuk Teknis Jabatan Fungsional Pemeriksa Pajak.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan.

Peraturan Direktur Jenderal Nomor PER-31/PJ/2008 tentang Pedoman Penunjukan Supervisor dan Ketua Tim Pemeriksa Pajak.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-11/PJ/2017 tentang Rencana, Strategi, dan Pengukuran Kinerja Pemeriksaan Tahun 2017.