

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1 Pajak

Pajak memiliki beberapa pengertian yaitu (Salman & Tjaraka, 2019):

1. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro SH. Pajak adalah iuran rakyat kepada Kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.
2. Prof. Adriani. Pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.
3. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pajak mempunyai empat fungsi, fungsi anggaran (*budgetair*) dan fungsi mengatur (*regulerend*) sebagai fungsi pokok dari pajak sedangkan fungsi stabilitas

dan fungsi redistribusi pendapatan sebagai fungsi pelengkap (Salman & Tjaraka, 2019):

1. Fungsi Anggaran (*budgetair*)

Sebagai sumber pendapatan negara, pajak berfungsi untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara dan melaksanakan pembangunan, negara membutuhkan biaya. Biaya ini dapat diperoleh dari penerimaan pajak. Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin seperti belanja pegawai, belanja barang, pemeliharaan, dan lain sebagainya. Selain itu, pajak juga digunakan untuk membiayai pengeluaran pembangunan, melalui tabungan pemerintah, yakni penerimaan dalam negeri dikurangi pengeluaran rutin. Tabungan pemerintah ini dari tahun ke tahun harus ditingkatkan sesuai kebutuhan pembiayaan pembangunan yang semakin meningkat dan ini terutama diharapkan dari sektor pajak.

2. Fungsi Mengatur (*regulerend*)

Pemerintah bisa mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijaksanaan pajak. Dengan fungsi mengatur, pajak bisa digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan. Contohnya dalam rangka meningkatkan penanaman modal dalam negeri dan luar negeri, diberikan berbagai macam fasilitas keringanan pajak. Dalam rangka melindungi produksi dalam negeri, pemerintah menetapkan bea masuk yang tinggi untuk produk luar negeri.

3. Fungsi Stabilitas

Dengan adanya pajak, pemerintah memiliki dana untuk menjalankan kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan.

Hal ini bisa dilakukan dengan jalan mengatur peredaran uang di masyarakat, pemungutan pajak, penggunaan pajak yang efektif dan efisien.

4. Fungsi Redistribusi Pendapatan

Pajak yang sudah dipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan umum, termasuk juga untuk membiayai pembangunan sehingga dapat membuka kesempatan kerja, yang pada akhirnya akan dapat meningkatkan pendapatan masyarakat.

Pajak dapat dikelompokkan ke dalam 3 jenis pajak, yaitu (Mardiasmo, 2016):

1. Menurut Golongannya

- a. Pajak langsung, yaitu pajak yang harus dipikul sendiri oleh Wajib Pajak dan tidak dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak Penghasilan.
- b. Pajak tidak langsung, yaitu pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai.

2. Menurut Sifatnya

- a. Pajak subjektif, yaitu pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada subjeknya, dalam arti memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contoh: Pajak Penghasilan.
- b. Pajak objektif, yaitu pajak yang berpangkal pada objeknya, tanpa memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

3. Menurut Lembaga Pemungutnya

- a. Pajak pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Contoh: Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- b. Pajak daerah, yaitu pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah. Pajak daerah terdiri dari:
 - i. Pajak provinsi, contoh: Pajak Kendaraan Bermotor dan Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor.
 - ii. Pajak kabupaten/kota, contoh: Pajak Hotel, Pajak Restoran, dan Pajak Hiburan.

Beberapa teori yang menjelaskan atau memberikan justifikasi pemberian hak kepada negara untuk memungut pajak. Teori-teori tersebut antara lain adalah (Mardiasmo, 2016):

1. Teori Asuransi

Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda, dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar pajak yang diibaratkan sebagai suatu premi asuransi karena memperoleh jaminan perlindungan tersebut.

2. Teori Kepentingan

Pembagian beban pajak kepada rakyat didasarkan pada kepentingan (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar kepentingan seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.

3. Teori Daya Pikul

Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 pendekatan yaitu:

- a. Unsur objektif, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki oleh seseorang.
- b. Unsur subjektif, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.

4. Teori Bakti

Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang berbakti, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban.

5. Teori Asas Daya Beli

Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.

Agar pemungutan pajak tidak menimbulkan hambatan atau perlawanan, maka pemungutan pajak harus memenuhi syarat sebagai berikut (Mardiasmo, 2016):

1. Pemungutan pajak harus adil (Syarat Keadilan)

Sesuai dengan tujuan hukum, yakni mencapai keadilan, undang-undang maupun

pelaksanaan pemungutan pajak harus adil. Adil dalam perundang-undangan diantaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing. Sedang adil dalam pelaksanaannya yakni dengan memberikan hak bagi Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran dan mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak.

2. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (Syarat Yuridis)

Di Indonesia, pajak diatur dalam UUD 1945 pasal 23 ayat 2. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun warganya.

3. Tidak mengganggu perekonomian (Syarat Ekonomis)

Pemungutan tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi maupun perdagangan, sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.

4. Pemungutan pajak harus efisien (Syarat Finansial)

Sesuai fungsi *budgetair*, biaya pemungutan pajak harus lebih rendah dari hasil pemungutannya.

5. Sistem pemungutan pajak harus sederhana

Sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Syarat ini telah dipenuhi oleh Undang-Undang Perpajakan yang baru.

Contoh:

- a. Bea Materai disederhanakan dari 167 macam tarif menjadi 2 macam tarif.

- b. Tarif PPN yang beragam disederhanakan menjadi hanya satu tarif, yaitu 10%.
- c. Pajak perseroan untuk badan dan pajak pendapatan untuk perseorangan disederhanakan menjadi pajak penghasilan (PPh) yang berlaku bagi badan maupun perseorangan (orang pribadi).

Terdapat tiga asas dalam pemungutan pajak, yaitu (Salman & Tjaraka, 2019):

1. Asas Domisili (*Residence Principle*)

Asas domisili disebut juga dengan asas kependudukan (*domicile/residence principle*). Berdasarkan asas ini, negara akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan, apabila orang pribadi tersebut merupakan penduduk (*resident*) atau berdomisili di negara itu atau apabila badan yang bersangkutan berkedudukan di negara itu.

2. Asas Sumber (*Source Principle*)

Negara yang menganut asas sumber akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan hanya apabila penghasilan yang akan dikenakan pajak itu diperoleh atau diterima oleh orang pribadi atau badan yang bersangkutan dari sumber-sumber yang berada di negara itu.

3. Asas Kebangsaan (*Nationality/Citizenship Principle*)

Asas kebangsaan atau asas nasionalitas atau disebut juga asas kewarganegaraan. Dalam asas ini, yang menjadi landasan pengenaan pajak adalah status kewarganegaraan dari orang atau badan yang memperoleh

penghasilan. Berdasarkan asas ini, tidak dipertimbangkan sumber penghasilan yang akan dikenakan pajak sebagaimana dalam asas domisili.

Jenis pemungutan pajak berdasarkan stelsel terbagi menjadi tiga stelsel, yaitu (Salman & Tjaraka, 2019):

1. Stelsel Nyata (*Riil Stelsel*)

Stelsel nyata adalah stelsel dimana pengenaan pajak didasarkan pada obyek (misalnya penghasilan) yang riil atau nyata, sehingga pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yaitu setelah objek yang sesungguhnya diketahui.

2. Stelsel Anggapan (*Fictive Stelsel*)

Stelsel anggapan adalah stelsel yang mendasarkan pemungutan pajak berdasarkan pada suatu anggapan (fiksi). Misalnya dalam kaitannya dengan Pajak Penghasilan, umumnya anggapan yang digunakan adalah penghasilan tahun sekarang (tahun berjalan) sama dengan penghasilan tahun yang lalu (tahun sebelumnya), sehingga pada awal tahun pajak sudah dapat ditetapkan besarnya pajak yang terutang untuk tahun pajak berjalan.

3. Stelsel Campuran/Kombinasi (*Hybrid Stelsel*)

Stelsel campuran merupakan kombinasi antara stelsel nyata dengan stelsel anggapan. Dalam penerapannya, stelsel campuran mula-mula pada awal tahun ditentukan jumlah pajak berdasarkan jumlah anggapan tertentu dan kemudian setelah tahun pajak berakhir diadakan koreksi sesuai dengan stelsel nyata.

Dalam pelaksanaannya pajak memiliki empat macam tarif pajak, yakni (Mardiasmo, 2016):

1. Tarif Sebanding/Proporsional

Tarif berupa persentase yang tetap, terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang proporsional terhadap besarnya nilai yang dikenai pajak. Contoh: Untuk penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di dalam daerah pabean akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebesar 10%.

2. Tarif Tetap

Tarif berupa jumlah yang tetap (sama) terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang tetap. Contoh: Besarnya tarif Bea Materai untuk cek dan bilyet giro dengan nilai nominal berapapun adalah Rp3.000,00.

3. Tarif Progresif

Persentase tarif yang digunakan semakin besar bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar. Contoh: Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan untuk Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri.

Tabel 2. 1
Tarif Progresif

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Sampai dengan Rp50.000.000,00	5%
Di atas Rp50.000.000,00 s.d. Rp250.000.000,00	15%
Di atas Rp250.000.000,00 s.d. Rp500.000.000,00	25%
Di atas Rp500.000.000,00	30%

Menurut kenaikan persentase tarifnya, tarif progresif dibagi:

- a. Tarif progresif progresif : kenaikan persentase semakin besar
- b. Tarif progresif tetap : kenaikan persentase tetap
- c. Tarif progresif degresif : kenaikan persentase semakin kecil

4. Tarif Degresif

Persentase tarif yang digunakan semakin kecil bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar.

Sistem pemungutan pajak merupakan sebuah mekanisme yang digunakan untuk menghitung besarnya pajak yang harus dibayar Wajib Pajak ke negara (www.online-pajak.com). Sistem pemungutan pajak terbagi menjadi tiga, yaitu (Salman & Tjaraka, 2019):

1. *Official Assessment System*

Official Assessment System adalah sistem pemungutan pajak ini memberikan wewenang kepada pemerintah (petugas pajak) untuk menentukan besarnya pajak terhutang Wajib Pajak. Ciri-ciri sistem pemungutan pajak ini adalah:

- a. Pajak terhutang dihitung oleh petugas pajak,
- b. Wajib Pajak bersifat pasif, dan
- c. Hutang pajak timbul setelah petugas pajak menghitung pajak yang terhutang dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak.

2. *Withholding System*

Withholding system adalah sistem pemungutan pajak yang memberikan wewenang kepada pihak lain atau pihak ketiga untuk memotong dan memungut besarnya pajak yang terhutang oleh Wajib Pajak. Pihak ketiga disini adalah

pihak lain pemerintah dan Wajib Pajak. Contoh dari penerapan withholding system adalah Pemotongan PPh pasal 21/26, Pemungutan PPh Pasal 22, Pemotongan PPh Pasal 23, dan Pemotongan PPh Pasal 24.

3. *Self Assessment System*

Self assessment system adalah sistem pemungutan pajak dimana memberikan wewenang kepada Wajib Pajak untuk menghitung sendiri, melaporkan sendiri, dan membayar sendiri pajak yang terhutang yang seharusnya dibayar. Ciri-ciri sistem pemungutan ini adalah:

- a. Pajak terhutang dihitung sendiri oleh Wajib Pajak,
- b. Wajib Pajak bersifat aktif dengan melaporkan dan membayar sendiri pajak terhutang yang seharusnya dibayar, dan
- c. Pemerintah tidak perlu mengeluarkan surat ketetapan pajak setiap saat kecuali oleh kasus-kasus tertentu saja seperti Wajib Pajak terlambat melaporkan atau membayar pajak terhutang atau terdapat pajak yang seharusnya dibayar tetapi tidak dibayar.

Peran pemerintah dalam sistem pemungutan pajak ini adalah sebagai pengawas dari para wajib pajak. *Self assessment system* diterapkan pada jenis pajak pusat. Namun terdapat konsekuensi dalam sistem pemungutan pajak ini, karena wajib pajak memiliki wewenang menghitung sendiri besaran pajak terutang yang perlu dibayarkan, maka wajib pajak biasanya akan mengusahakan untuk menyetorkan pajak sekecil mungkin (www.online-pajak.com).

2.2 Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan pajak merupakan bagian tidak terpisahkan dari *Self Assessment System* yang dianut dalam sistem perpajakan di Indonesia. Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Salman & Tjaraka, 2019). Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Menteri Keuangan Republik Indonesia, 2013).

Pemeriksaan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban pemeriksaan dapat dilakukan dalam beberapa kondisi sebagai berikut (Salman & Tjaraka, 2019):

1. Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan lebih bayar termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahuluan pajak.
2. Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan yang menyatakan rugi.
3. Wajib Pajak tidak menyampaikan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan tetapi melampaui jangka waktu yang telah ditetapkan dalam surat teguran yang terpilih untuk dilakukan pemeriksaan berdasarkan analisis risiko Wajib Pajak berkewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan.
4. Wajib Pajak melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi, pembubaran, atau akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.

Pemeriksaan yang biasa dilakukan dibagi menjadi tiga jenis, yaitu (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Audit Operasional (*Operational Audit*) adalah audit yang dilakukan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari prosedur dan metode yang dilakukan organisasi.
2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*) adalah audit yang dilakukan untuk menentukan apakah suatu pihak telah mengikuti prosedur, ketentuan, atau peraturan yang ditetapkan oleh otoritas yang ada di atasnya.
3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*) adalah audit yang dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan kriteria yang ada.

Berdasarkan jenis pemeriksaan, pemeriksaan pajak merupakan salah satu bentuk audit kepatuhan (*compliance audit*) dimana dalam pemeriksaan ini otoritas perpajakan memastikan dipenuhinya ketentuan perpajakan oleh Wajib Pajak (Ilyas & Wicaksono, 2015).

Ruang lingkup pemeriksaan merupakan cakupan objek pemeriksaan yang meliputi (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Jenis pajak; dan
2. Periode pencatatan/pembukuan yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Ruang lingkup pemeriksaan berdasarkan cakupan jenis pajak meliputi (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Satu jenis pajak (*single-tax*);
2. Beberapa jenis pajak; atau

3. Seluruh jenis pajak (*all-taxes*).

Adapun ruang lingkup pemeriksaan berdasarkan cakupan periode pencatatan/pembukuan yang dilakukan oleh Wajib Pajak meliputi (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Satu Masa Pajak;
2. Beberapa Masa Pajak;
3. Bagian Tahun Pajak; atau
4. Tahun Pajak, baik dalam tahun-tahun lalu maupun tahun berjalan.

Dalam pemeriksaan pajak terdapat 2 (dua) kriteria yang merupakan alasan dilakukannya pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yaitu Pemeriksaan Rutin dan Pemeriksaan Khusus. Pemeriksaan Rutin adalah pemeriksaan yang dilakukan sehubungan dengan pemenuhan hak dan/atau pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak. Pemeriksaan Rutin meliputi (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh yang menyatakan lebih bayar restitusi (SPT Tahunan PPh Lebih Bayar Restitusi);
2. Wajib Pajak menyampaikan SPT Masa PPN yang menyatakan lebih bayar restitusi (SPT Masa PPN Lebih Bayar Restitusi);
3. Wajib Pajak menyampaikan SPT Tahunan PPh atau SPT Masa PPN yang menyatakan lebih bayar yang tidak disertai dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak;
4. Wajib Pajak menyampaikan SPT Masa PPN Lebih Bayar Kompensasi;

5. Wajib Pajak yang telah diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak;
6. Wajib Pajak menyampaikan SPT yang menyatakan rugi;
7. Wajib Pajak melakukan penggabungan, peleburan, pemekaran, likuidasi atau pembubaran usaha, atau Wajib Pajak orang pribadi akan meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya; dan
8. Wajib Pajak melakukan perubahan tahun buku, perubahan metode pembukuan; dan/atau penilaian kembali aktiva tetap.

Pemeriksaan Khusus adalah pemeriksaan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak yang berdasarkan hasil analisis risiko secara manual atau secara komputerisasi menunjukkan adanya indikasi ketidakpatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan. Ketentuan terkait dengan Pemeriksaan Khusus adalah sebagai berikut (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Pemeriksaan Khusus merupakan pemeriksaan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak berdasarkan analisis risiko.
2. Terhadap Wajib Pajak yang tidak memenuhi kriteria Pemeriksaan Rutin, dapat dilakukan Pemeriksaan Khusus.
3. Analisis risiko adalah kegiatan yang dilakukan untuk menilai tingkat ketidakpatuhan Wajib Pajak yang mengindikasikan potensi penerimaan pajak.
4. Analisis risiko dibuat dengan mendasarkan pada profil Wajib Pajak dan/atau data internal lainnya serta memanfaatkan data eksternal baik secara manual maupun berdasarkan kriteria seleksi berbasis risiko secara komputerisasi.
5. Pemeriksaan Khusus dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan.

6. Pemeriksaan Khusus dilakukan dengan alasan:
 - a. Persetujuan Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak;
 - b. Instruksi Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak; atau
 - c. Instruksi Direktur Pemeriksaan dan Penagihan.

Pemeriksaan pajak memiliki dua jenis pemeriksaan yang diatur dalam pasal 5 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 yaitu (Salman & Tjaraka, 2019):

1. Pemeriksaan Lapangan adalah pemeriksaan yang dilakukan di tempat kedudukan, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, tempat tinggal Wajib Pajak, atau tempat lain yang ditentukan oleh Direktorat Jenderal Pajak.
2. Pemeriksaan Kantor adalah pemeriksaan yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak.

Jangka waktu pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dibagi menjadi 2 (dua) jangka waktu yaitu (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Jangka waktu pengujian, diatur dengan ketentuan sebagai berikut:
 - a. Pemeriksaan Lapangan
 - i. Jangka waktu pengujian paling lama 6 (enam) bulan.
 - ii. Jangka waktu dihitung sejak Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan disampaikan

kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

b. Pemeriksaan Kantor

- i. Jangka waktu pengujian paling lama 4 (empat) bulan.
- ii. Jangka waktu dihitung sejak tanggal Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak, datang memenuhi Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan sampai dengan tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

2. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan, diatur dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan baik untuk Pemeriksaan Lapangan maupun Pemeriksaan Kantor dilakukan dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) bulan.
- b. Jangka waktu pembahasan akhir hasil pemeriksaan dihitung sejak tanggal SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak sampai dengan tanggal Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

Dengan alasan tertentu, jangka waktu pengujian Pemeriksaan Kantor dan Pemeriksaan Lapangan dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama dua bulan. Adapun alasan perpanjangan jangka waktu pengujian Pemeriksaan Kantor/Lapangan adalah sebagai berikut (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Pemeriksaan Kantor/Lapangan diperluas ke Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak Lainnya.
2. Terdapat konfirmasi atau permintaan data dan/atau keterangan kepada pihak ketiga.
3. Ruang lingkup Pemeriksaan Lapangan meliputi seluruh jenis pajak.
4. Berdasarkan pertimbangan kepala unit pelaksana pemeriksaan.

Dalam melakukan pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak memiliki hak dan kewajiban. Wajib Pajak berhak (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa Pajak dan SP2;
2. Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memberikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan;
3. Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memperlihatkan surat yang berisi perubahan tim Pemeriksa Pajak apabila susunan keanggotaan tim Pemeriksa Pajak mengalami perubahan;
4. Meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memberikan penjelasan tentang alasan dan tujuan pemeriksaan;
5. Menerima SPHP;
6. Menghadiri Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan pada waktu yang telah ditentukan;

7. Mengajukan permohonan untuk dilakukan pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan, dalam hal masih terdapat hasil pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dengan Wajib Pajak pada saat Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan; dan
8. Memberikan pendapat atau penilaian atas pelaksanaan pemeriksaan oleh Pemeriksa Pajak melalui pengisian Kuesioner Pemeriksaan.

Dengan jenis Pemeriksaan Lapangan, Wajib Pajak wajib (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
2. Memberikan kesempatan untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;
3. Memberikan kesempatan untuk memasuki dan memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dokumen lain, uang, dan/atau barang yang dapat memberi petunjuk tentang penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak serta meminjamkannya kepada Pemeriksa Pajak;
4. Memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan, yang dapat berupa:

- a. Menyediakan tenaga dan/atau peralatan atas biaya Wajib Pajak apabila dalam mengakses data yang dikelola secara elektronik memerlukan peralatan dan/atau keahlian khusus;
 - b. Memberikan bantuan kepada Pemeriksa Pajak untuk membuka barang bergerak dan/atau tidak bergerak; dan/atau
 - c. Menyediakan ruangan khusus tempat dilakukannya Pemeriksaan Lapangan dalam hal pemeriksaan dilakukan di tempat Wajib Pajak;
5. Menyampaikan tanggapan secara tertulis atas SPHP; dan
 6. Memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis yang diperlukan.

Dengan jenis Pemeriksaan Kantor, Wajib Pajak wajib (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Memenuhi panggilan untuk datang menghadiri pemeriksaan sesuai dengan waktu yang ditentukan;
2. Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain termasuk data yang dikelola secara elektronik, yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
3. Memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;
4. Menyampaikan tanggapan secara tertulis atas SPHP;
5. Meminjamkan KKP yang dibuat oleh akuntan publik; dan
6. Memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis yang diperlukan.

Dalam melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, Pemeriksa Pajak wajib (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Menyampaikan surat pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan kepada Wajib Pajak dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan atau surat panggilan dalam rangka Pemeriksaan Kantor dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Kantor.
2. Memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa Pajak dan SP2 kepada Wajib Pajak pada waktu melakukan pemeriksaan.
3. Memperlihatkan surat yang berisi perubahan tim Pemeriksa Pajak kepada Wajib Pajak apabila susunan keanggotaan tim Pemeriksa pajak mengalami perubahan.
4. Melakukan pertemuan dengan Wajib Pajak dalam rangka memberikan penjelasan mengenai:
 - a. Alasan dan tujuan pemeriksaan;
 - b. Hak dan kewajiban Wajib Pajak selama dan setelah pelaksanaan pemeriksaan;
 - c. Hak Wajib Pajak mengajukan permohonan untuk dilakukan pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan dalam hal terdapat hasil pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dengan Wajib Pajak pada saat Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan;
 - d. Kewajiban dari Wajib Pajak untuk memenuhi permintaan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lainnya, yang dipinjam dari Wajib Pajak;

5. Menuangkan hasil pertemuan sebagaimana dimaksud pada huruf d dalam berita acara pertemuan dengan Wajib Pajak.
6. Menyampaikan SPHP kepada Wajib Pajak.
7. Memberikan hak untuk hadir kepada Wajib Pajak dalam rangka Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan pada waktu yang telah ditentukan.
8. Menyampaikan Kuesioner Pemeriksaan kepada Wajib Pajak.
9. Melakukan pembinaan kepada Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan menyampaikan saran secara tertulis.
10. Mengembalikan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lainnya yang dipinjam dari Wajib Pajak; dan
11. Merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak atas segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan.

Kewenangan pemeriksa pada Pemeriksaan Lapangan dapat dijelaskan sebagai berikut (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Melihat dan/atau meminjam buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
2. Mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;

3. Memasuki dan memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dokumen lain, uang dan/atau barang yang dapat memberi petunjuk tentang penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
4. Meminta kepada Wajib Pajak untuk memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan, antara lain berupa:
 - a. Menyediakan tenaga dan/atau peralatan atas biaya Wajib Pajak apabila dalam mengakses data yang dikelola secara elektronik memerlukan peralatan dan/atau keahlian khusus;
 - b. Memberikan bantuan kepada Pemeriksa Pajak untuk membuka barang bergerak dan/atau tidak bergerak; dan/atau
 - c. Menyediakan ruangan khusus tempat dilakukannya pemeriksaan lapangan dalam hal pemeriksaan dilakukan di tempat Wajib Pajak;
5. Melakukan penyegelan tempat atau ruang tertentu serta barang bergerak dan/atau tidak bergerak;
6. Meminta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak;
7. Meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa melalui kepala unit pelaksana pemeriksaan.

Kewenangan pemeriksa pada Pemeriksaan Kantor adalah sebagai berikut (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Memanggil Wajib Pajak untuk datang ke kantor Direktorat Jenderal Pajak dengan menggunakan Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor;
2. Melihat dan/atau meminjam buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain termasuk data yang dikelola secara elektronik, yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
3. Meminta kepada Wajib Pajak untuk memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;
4. Meminta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak;
5. Meminjam KKP yang dibuat oleh akuntan publik melalui Wajib Pajak; dan
6. Meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa melalui kepala unit pelaksana pemeriksaan.

Dalam melakukan pemeriksaan seorang Pemeriksa Pajak harus sesuai dengan Standar Umum Pemeriksaan. Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan, Standar Umum Pemeriksaan merupakan standar yang bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan Pemeriksa Pajak. Pemeriksaan dilaksanakan oleh Pemeriksa Pajak yang memenuhi syarat sebagai berikut (Direktur Jenderal Pajak, 2013):

1. Telah mendapat pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki keterampilan sebagai Pemeriksa Pajak.

- a. Pemeriksa Pajak harus memiliki pengetahuan dan keahlian yang memadai di bidang perpajakan, akuntansi, dan pemeriksaan.
 - b. Pemeriksa Pajak diharuskan memiliki pengetahuan umum tentang lingkungan dan proses bisnis Wajib Pajak, termasuk di antaranya adalah kemampuan menerapkan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku.
 - c. Pemeriksa Pajak harus memiliki keterampilan berkomunikasi secara jelas, dan efektif, baik secara lisan maupun tulisan. Pemeriksa Pajak harus memelihara dan meningkatkan keahlian dan kompetensinya melalui pendidikan berkelanjutan.
2. Menggunakan keterampilannya secara cermat dan seksama.
 - a. Dalam pelaksanaan pemeriksaan dan penyusunan LHP, Pemeriksa Pajak harus menggunakan keterampilannya secara profesional, cermat dan seksama, objektif, dan independen, serta selalu menjaga integritas.
 - b. Pemeriksa Pajak dianggap telah menggunakan keterampilannya secara cermat dan seksama apabila dalam melaksanakan pemeriksaan didasarkan pada iktikad baik dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
 3. Jujur dan bersih dari tindakan-tindakan tercela serta senantiasa mengutamakan kepentingan negara.
 - a. Pemeriksa Pajak dituntut untuk selalu jujur dan bersih dari tindakan tercela serta mengutamakan kepentingan negara di atas kepentingan pribadi atau golongan.

- b. Pemeriksa Pajak harus tunduk pada kode etik yang telah ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak
 - c. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pemeriksaan, Pemeriksa Pajak harus bersikap independen, yaitu tidak mudah dipengaruhi oleh keadaan, kondisi, perbuatan dan/atau Wajib Pajak yang diperiksanya.
4. Taat terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Dalam hal diperlukan, pemeriksaan dapat dilaksanakan oleh tenaga ahli dari luar Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak (Direktur Jenderal Pajak, 2013).

Pemeriksa pajak melakukan pemeriksaan harus mengikuti tata cara pemeriksaan pajak, yaitu (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Penyampaian surat pemberitahuan pemeriksaan atau surat panggilan dalam rangka Pemeriksaan Kantor.

Dalam rangka memberitahukan pelaksanaan pemeriksaan kepada Wajib Pajak, Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan kepada Wajib Pajak mengenai akan dilakukannya pemeriksaan dengan:

- a. Menyampaikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan, dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan; atau
- b. Mengirimkan Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor, dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Kantor.

Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan dan Surat Panggilan dalam rangka Pemeriksaan Kantor dapat disampaikan melalui faksimili, pos dengan bukti pengiriman surat, atau jasa pengiriman lainnya dengan bukti pengiriman.

2. Pertemuan dengan Wajib Pajak

Pemeriksa Pajak wajib melakukan pertemuan dengan Wajib Pajak untuk menjelaskan:

- a. Alasan dan tujuan pemeriksaan;
- b. Hak dan kewajiban Wajib Pajak selama dan setelah pelaksanaan pemeriksaan;
- c. Hak Wajib Pajak mengajukan permohonan untuk dilakukan pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan dalam hal terdapat hasil pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dengan Wajib Pajak dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan; dan
- d. Mengenai buku, catatan, dan dokumen yang akan dipinjam dari Wajib Pajak.

Pertemuan dengan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud di atas dapat juga dilakukan dengan wakil atau kuasa dari Wajib Pajak.

3. Peminjaman dokumen

Dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, Pemeriksa Pajak memerlukan data dan informasi yang terdapat dalam buku, catatan dan/atau dokumen milik Wajib Pajak. Terkait dengan peminjaman buku, catatan dan/atau dokumen milik Wajib Pajak, berlaku ketentuan sebagai berikut:

- a. Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan, buku, catatan dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan dan diperoleh/ditemukan

pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, dipinjam pada saat itu juga.

- b. Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan dengan jenis Pemeriksaan Kantor, maka daftar buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan oleh Pemeriksa Pajak, harus dilampirkan pada Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor.
- c. Dalam hal pemeriksaan dilaksanakan dengan jenis Pemeriksaan Kantor, maka buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain, dipinjam pada saat Wajib Pajak memenuhi panggilan dalam rangka pemeriksaan.

Dalam hal buku, catatan dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan belum diperoleh/ditemukan pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak Pemeriksa Pajak membuat surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen. Buku, catatan dan/atau dokumen termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain wajib diserahkan kepada Pemeriksa Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak surat permintaan peminjaman buku, catatan dan dokumen atau Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor diterima oleh Wajib Pajak. Apabila permintaan peminjaman buku, catatan dan dokumen tidak dipenuhi terdapat konsekuensi sebagai berikut (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Dalam hal pemeriksaan dilakukan terhadap Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas atau Wajib Pajak badan dan Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dapat diterbitkan berdasarkan ketentuan Pasal 13 ayat (1) huruf d Undang-Undang KUP sehingga Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% atau 100%.

4. Penolakan pemeriksaan

Dalam hal Wajib Pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Lapangan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan menyatakan menolak untuk dilakukan pemeriksaan termasuk menolak menerima Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan, Wajib pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak harus menandatangani surat pernyataan penolakan pemeriksaan. Apabila Wajib Pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak menolak menandatangani surat pernyataan penolakan pemeriksaan, maka Pemeriksa Pajak akan membuat berita acara penolakan pemeriksaan yang ditandatangani oleh tim Pemeriksa Pajak (Ilyas & Wicaksono, 2015).

Dalam hal Wajib Pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak tidak ada di tempat maka (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Pemeriksaan tetap dapat dilakukan sepanjang terdapat pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak yang dapat dan mempunyai kewenangan untuk mewakili Wajib Pajak, terbatas untuk hal yang berada dalam kewenangannya; atau
 - b. Pemeriksaan ditunda untuk dilanjutkan pada kesempatan berikutnya.
5. Pengujian oleh Pemeriksa Pajak

Pemeriksaan oleh Pemeriska Pajak dilakukan berdasarkan metode, teknik dan prosedur pemeriksaan yang ditetapkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan (Ilyas & Wicaksono, 2015).

6. Penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP)

Hasil Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus diberitahukan kepada Wajib Pajak melalui penyampaian SPHP yang dilampiri dengan daftar temuan hasil pemeriksaan. SPHP dan daftar temuan hasil pemeriksaan disampaikan oleh Pemeriksa Pajak secara langsung atau melalui faksimili. Wajib Pajak wajib memberikan tanggapan tertulis atas SPHP dan daftar temuan hasil pemeriksaan dalam bentuk (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Lembar pernyataan persetujuan hasil pemeriksaan dalam hal Wajib Pajak menyetujui seluruh hasil pemeriksaan; atau
- b. Surat sanggahan, dalam hal Wajib Pajak tidak menyetujui sebagian atau seluruh hasil pemeriksaan.

Tanggapan tertulis harus disampaikan dalam jangka waktu paling lama (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. 7 (tujuh) hari kerja sejak tanggal diterimanya SPHP oleh Wajib Pajak.
- b. Dalam hal Wajib Pajak membutuhkan waktu yang lebih lama untuk menyampaikan tanggapan, Wajib Pajak dapat melakukan perpanjangan jangka waktu penyampaian tanggapan tertulis untuk jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja terhitung sejak jangka waktu penyampaian tanggapan berakhir.

Dalam hal Wajib Pajak tidak menyampaikan tanggapan tertulis atas SPHP, Pemeriksa Pajak membuat berita acara tidak disampaikannya tanggapan tertulis atas SPHP yang ditandatangani oleh tim Pemeriksa Pajak (Ilyas & Wicaksono, 2015).

7. Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan

Dalam rangka melaksanakan pembahasan atas hasil pemeriksaan yang tercantum dalam SPHP dan daftar temuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak harus diberikan hak hadir dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan. Dalam hal terhadap Wajib Pajak dilakukan penetapan secara jabatan, maka buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang dapat dipertimbangkan oleh Pemeriksa Pajak dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan hanya terbatas pada (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Penghitungan peredaran usaha atau penghasilan bruto dalam rangka penghitungan penghasilan secara jabatan; dan

- b. Kredit pajak sebagai pengurang Pajak Penghasilan.

Hak hadir diberikan melalui penyampaian undangan secara tertulis kepada Wajib Pajak dengan mencantumkan hari dan tanggal dilaksanakannya Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan. Undangan dapat disampaikan oleh Pemeriksa Pajak secara langsung atau melalui faksimili. Undangan harus disampaikan kepada Wajib Pajak dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja terhitung sejak (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Diterimanya tanggapan tertulis atas SPHP dari Wajib Pajak; atau
- b. Berakhirnya jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 42 ayat (3) PMK Nomor 17/PMK.03/2013, dalam hal Wajib Pajak tidak menyampaikan tanggapan tertulis atas SPHP.

Pemeriksa Pajak akan membuat berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan setelah adanya penyampaian tanggapan oleh Wajib Pajak. Dalam pembuatan berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan ikhtisar hasil pemeriksaan terdapat ketentuan sebagai berikut (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Dalam hal terdapat hasil pemeriksaan yang belum disepakati dalam risalah pembahasan dan Wajib Pajak mengajukan permohonan pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan, berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan yang dilampiri dengan ikhtisar hasil pembahasan akhir dibuat setelah pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan dilaksanakan.
- b. Dalam hal Wajib Pajak tidak mengajukan permohonan pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan, berita acara Pembahasan Akhir Hasil

Pemeriksaan yang dilampiri dengan ikhtisar hasil pembahasan akhir dibuat berdasarkan risalah pembahasan.

8. Pembahasan dengan Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan

Dalam rangka membahas hasil pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan guna menghasilkan pemeriksaan yang berkualitas, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan agar hal tersebut dibahas oleh Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan. Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan dibentuk oleh Direktur Pemeriksaan dan Penagihan atau Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak atas nama Direktur Jenderal Pajak dengan susunan keanggotaan yang terdiri dari 1 (satu) orang ketua, 1 (satu) orang sekretaris, dan 3 (tiga) orang anggota. Tugas Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan adalah (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Membahas perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Pemeriksa Pajak pada saat Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan;
- b. Memberikan simpulan dan keputusan atas perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Pemeriksa Pajak; dan
- c. Membuat risalah Tim *Quality Assurance* Pemeriksaan yang berisi simpulan dan keputusan hasil pembahasan dan bersifat mengikat.

9. Penandatanganan Berita Acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan

Dalam rangka menandatangani berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, Pemeriksa Pajak melalui kepala unit pelaksana pemeriksaan memanggil Wajib Pajak dengan mengirimkan surat panggilan untuk

menandatangani berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan. Berikut beberapa ketentuan terkait dengan penandatanganan berita acara pembahasan akhir hasil pemeriksaan (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Surat panggilan dapat disampaikan secara langsung atau melalui faksimili.
- b. Dalam hal surat panggilan disampaikan secara langsung dan Wajib Pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak menolak untuk menerima surat panggilan tersebut, Wajib Pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak harus menandatangani surat penolakan menerima surat panggilan untuk menandatangani berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan.
- c. Dalam hak Wajib Pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak menolak menandatangani surat pernyataan, Pemeriksa Pajak membuat berita acara penolakan menerima surat panggilan untuk menandatangani berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan yang ditandatangani oleh tim Pemeriksa Pajak.
- d. Wajib Pajak harus memenuhi panggilan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja setelah surat panggilan untuk menandatangani berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan diterima oleh Wajib Pajak.
- e. Dalam hal Wajib Pajak, wakil, atau kuasa dari Wajib Pajak memenuhi panggilan, namun menolak menandatangani berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, Pemeriksa Pajak membuat catatan mengenai penolakan penandatanganan pada berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan.

- f. Dalam hal Wajib Pajak tidak memenuhi panggilan, Pemeriksa Pajak membuat catatan pada berita acara Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan mengenai tidak dipenuhinya panggilan.

10. Penyelesaian Pemeriksaan

Pemeriksaan Lapangan atau Pemeriksaan Kantor untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan diselesaikan dengan cara (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Menghentikan pemeriksaan dengan membuat LHP Sumir; atau
- b. Membuat LHP, sebagai dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Adapun penyelesaian pemeriksaan dengan membuat LHP sebagai dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dilakukan dalam hal (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan sehubungan dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B Undang-Undang KUP:
 - i. Tidak ditemukan dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan diterbitkan; atau

- ii. Tidak memenuhi panggilan pemeriksaan dalam jangka waktu 4 (empat) bulan sejak tanggal Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor diterbitkan
- b. Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan ditemukan atau memenuhi panggilan pemeriksaan, dan pemeriksaan dapat diselesaikan dalam jangka waktu pemeriksaan.
- c. Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan ditemukan atau memenuhi panggilan pemeriksaan, dan pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan belum dapat diselesaikan sampai dengan:
 - i. Berakhirnya perpanjangan jangka waktu pengujian Pemeriksaan Lapangan; atau
 - ii. Berakhirnya perpanjangan jangka waktu pengujian Pemeriksaan Kantor.
- d. Pemeriksaan Lapangan atau Pemeriksaan Kantor yang ditangguhkan karena ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka dan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka tersebut:
 - i. Dihentikan karena Wajib Pajak orang pribadi yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka meninggal dunia;
 - ii. Dihentikan karena tidak ditemukan adanya bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan;

- iii. Dilanjutkan dengan penyidikan namun penyidikannya dihentikan karena memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44A Undang-Undang KUP; atau
 - iv. Dilanjutkan dengan penyidikan dan penuntutan serta telah terdapat Putusan Pengadilan mengenai tindak pidana di bidang perpajakan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan salinan Putusan Pengadilan tersebut telah diterima oleh Direktur Jenderal Pajak.
- e. Pemeriksaan Lapangan atau Pemeriksaan Kantor yang ditangguhkan karena ditindaklanjuti dengan penyidikan sebagai tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan secara tertutup dan penyidikan tersebut:
- i. Dihentikan karena memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44A Undang-Undang KUP; atau
 - ii. Dilanjutkan dengan penuntutan serta telah terdapat Putusan Pengadilan mengenai tindak pidana di bidang perpajakan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan salinan Putusan Pengadilan tersebut telah diterima oleh Direktur Jenderal Pajak.

11. Pengembalian dokumen

Buku, catatan, dan dokumen yang dipinjam harus dikembalikan kepada Wajib Pajak dengan menggunakan bukti peminjaman dan pengembalian buku, catatan, dan dokumen paling lambat 7 (tujuh) hari kerja sejak tanggal LHP (Ilyas & Wicaksono, 2015).

12. Pembatalan Hasil Pemeriksaan

Surat ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tanpa penyampaian SPHP atau Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dapat dibatalkan secara jabatan atau berdasarkan permohonan Wajib Pajak oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (1) huruf d Undang-Undang KUP. Adapun ketentuan terkait dengan pembatalan hasil pemeriksaan ini ditentukan sebagai berikut (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Dalam hal dilakukan pembatalan, proses pemeriksaan harus dilanjutkan dengan melaksanakan prosedur penyampaian SPHP dan/atau Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan.
- b. Prosedur penyampaian SPHP dan/atau pelaksanaan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, harus dilakukan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan.
- c. Dalam hal pemeriksaan yang dilanjutkan terkait dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B ayat (1) Undang-Undang KUP, pemeriksaan dilanjutkan dengan penerbitan:
 - i. Surat ketetapan pajak sesuai dengan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B ayat (1) Undang-Undang KUP belum terlewati; atau

- ii. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar sesuai dengan Surat Pemberitahuan apabila jangka waktu 12 (dua belas) bulan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B.
- d. Dalam hal susunan keanggotaan tim Pemeriksa Pajak untuk melanjutkan pemeriksaan berbeda dengan susunan keanggotaan tim Pemeriksa Pajak sebelumnya, pemeriksaan tersebut dilakukan setelah diterbitkan surat yang berisi perubahan tim Pemeriksa Pajak.

13. Pemeriksaan Ulang

Pemeriksaan Ulang hanya dapat dilakukan berdasarkan instruksi atau persetujuan Direktur Jenderal Pajak. Instruksi atau persetujuan Direktur Jenderal Pajak untuk melaksanakan Pemeriksaan Ulang dapat diberikan apabila terdapat data baru termasuk data semula belum terungkap (Menteri Keuangan Republik Indonesia, 2013).

14. Usul Pemeriksaan Bukti Permulaan

Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat diusulkan menjadi Pemeriksaan Bukti Permulaan. Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat diusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka apabila (Ilyas & Wicaksono, 2015):

- a. Pada saat pelaksanaan pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan; atau

- b. Wajib Pajak menolak untuk dilakukan pemeriksaan dan terhadap Wajib Pajak tersebut tidak dilakukan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan.

Dalam hal Pemeriksaan Lapangan atau Pemeriksaan Kantor untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan diselesaikan dengan cara membuat LHP sebagai dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, maka berdasarkan hasil pemeriksaan pajak dapat diterbitkan beberapa produk hukum yang meliputi (Ilyas & Wicaksono, 2015):

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan besarnya jumlah pokok pajak, jumlah kredit pajak, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah pajak yang masih harus dibayar.
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan.
3. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) adalah surat ketetapan pajak yang menentukan jumlah kelebihan pembayaran pajak karena jumlah kredit pajak lebih besar daripada pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang.
4. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) adalah jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang, atau pajak tidak terutang dan tidak ada kredit pajak atau tidak ada pembayaran pajak.

5. Surat Tagihan Pajak (STP) adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda.

Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi. Dalam undang-undang perpajakan dikenal dua macam sanksi, yaitu (Mardiasmo, 2016):

1. Sanksi pidana merupakan siksaan atau penderitaan. Merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi. Menurut ketentuan dalam undang-undang perpajakan ada 3 macam sanksi pidana, yaitu: denda pidana, kurungan, dan penjara.
2. Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan. Menurut ketentuan dalam undang-undang perpajakan ada 3 macam sanksi administrasi, yaitu berupa denda, bunga, dan kenaikan.

Tabel 2. 2
Sanksi Denda

No.	Pasal	Masalah	Sanksi	Keterangan
1.	7(1)	SPT terlambat disampaikan: a. Masa b. Tahunan	Rp 100.000 atau Rp 500.000 Rp 100.000 atau Rp 1.000.000	Per SPT Per SPT
2.	8(3)	Pembetulan sendiri dan belum disidik	150%	Dari jumlah pajak yang kurang dibayar
3.	14(4)	1. Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP, tetapi tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur	2%	Dari DPP

		pajak, tetapi tidak tepat waktu;		
		2. Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP yang tidak mengisi faktur pajak secara lengkap;	2%	Dari DPP
		3. PKP melaporkan faktur pajak tidak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak.	2%	Dari DPP

Sumber: <http://www.pajak.go.id/>

Tabel 2.3
Sanksi Bunga

No.	Pasal	Masalah	Saksi	Keterangan
1.	8(2 dan 2a)	Pembetulan SPT Masa dan Tahunan	2%	Per bulan, dari jumlah pajak yang kurang dibayar.
2.	9(2a dan 2b)	Keterlambatan pembayaran pajak masa dan tahunan	2%	Per bulan, dari jumlah pajak terutang.
3.	13(2)	Kekurangan pembayaran pajak dalam SKPKB	2%	Per bulan, dari jumlah kurang dibayar, max 24 bulan.
4.	13(5)	SKPKB diterbitkan setelah lewat waktu 5 tahun karena adanya tindak pidana perpajakan maupun tindak pidana lainnya	48%	Dari jumlah pajak yang tidak mau atau kurang dibayar.
5.	14(3)	1. PPh tahun berjalan tidak/kurang bayar	2%	Per bulan, dari jumlah pajak tidak/kurang dibayar, max 24 bulan.
		2. SPT kurang bayar	2%	Per bulan, dari jumlah pajak tidak/kurang dibayar, max 24 bulan.
	14(5)	PKP yang gagal berproduksi dan telah diberikan pengembalian Pajak Masukan	2%	Per bulan, dari jumlah pajak tidak/kurang dibayar, max 24 bulan.

6.	15(4)	SKPKBT diterbitkan setelah lewat waktu 5 tahun karena perpajakan maupun tindak pidana lainnya	48%	Dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.
7.	19(1)	SKPKB/T. SK Pembetulan, SK Keberatan, Putusan Banding yang menyebabkan kurang bayar terlambat dibayar	2%	Per bulan, atas jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.
8.	19(2)	Mengangsur atau menunda	2%	Per bulan, bagian dari bulan dihitung penuh 1 bulan.
9.	19(3)	Kekurangan pajak akibat penundaan SPT	2%	Atas kekurangan pembayaran pajak.

Sumber: <http://www.pajak.go.id/>

Tabel 2. 4
Sanksi Kenaikan

No.	Pasal	Masalah	Sanksi	Keterangan
1.	8(5)	Pengungkapan ketidakbenaran SPT sebelum terbitnya SKP	50%	Dari pajak yang kurang dibayar
2.	13(3)	Apabila: SPT tidak disampaikan sebagaimana disebut dalam surat teguran, PPN/PPnBM yang tidak seharusnya dikompensasikan atau tidak tarif 0%, tidak terpenuhinya Pasal 28 dan 29 a. PPh yang tidak atau kurang dibayar b. Tidak/kurang dipotong/dipungut/disetorkan c. PPN/PPnBM tidak atau kurang dibayar	50% 100% 100%	Dari PPh yang tidak/kurang dibayar. Dari PPh yang tidak/kurang dipotong/ dipungut. Dari PPN/PPnBm yang tidak atau kurang dibayar.

3.	15(2)	Kekurangan pajak pada SKPKBT	100%	Kekurangan pajak tersebut.
----	-------	------------------------------	------	----------------------------

Sumber: <http://www.pajak.go.id/>

2.3 Pemeriksa Pajak

Direktorat Jenderal Pajak memiliki susunan organisasi yang di dalamnya memuat Direktorat Pemeriksaan Pajak. Direktorat Pemeriksaan Pajak mempunyai tugas melaksanakan sebagian tugas pokok Direktorat Jenderal di bidang pemeriksaan dan penyidikan serta pembinaan dan pengawasan penagihan pajak berdasarkan kebijaksanaan teknis yang ditetapkan Direktur Jenderal. Direktorat Pemeriksaan Pajak terdiri dari (Menteri Keuangan Republik Indonesia, 1994):

1. Subdirektorat Pemeriksaan I;
2. Subdirektorat Pemeriksaan II;
3. Subdirektorat Pemeriksaan III;
4. Subdirektorat Penyidikan;
5. Subdirektorat Penagihan;
6. Subbagian Tata Usaha;
7. Kelompok Tenaga Fungsional Pemeriksa Pajak.

Tugas dari Subdirektorat Pemeriksaan I adalah merumuskan, mengevaluasi dan mengendalikan pelaksanaan kebijaksanaan teknis pemeriksaan terhadap wajib pajak perseorangan. Tugas Subdirektorat Pemeriksaan II adalah merumuskan, mengevaluasi dan mengendalikan pelaksanaan kebijaksanaan teknis pemeriksaan terhadap wajib pajak badan. Tugas Subdirektorat Pemeriksaan III adalah merumuskan, mengevaluasi dan mengendalikan pelaksanaan kebijaksanaan

teknis pemeriksaan terhadap wajib pajak multinasional, transaksi internasional dan wajib pajak tertentu. Subdirektorat Penyidikan mempunyai tugas merumuskan, mengevaluasi dan mengendalikan pelaksanaan kebijaksanaan teknis penyidikan perpajakan. Subdirektorat Penagihan mempunyai tugas merumuskan, mengevaluasi dan mengendalikan pelaksanaan kebijaksanaan teknis penagihan pajak. Subbagian Tata Usaha mempunyai tugas melakukan urusan surat menyurat, kearsipan, ekspedisi, pengetikan dan penggandaan. Kelompok Tenaga Fungsional Pemeriksa Pajak mempunyai tugas melaksanakan pemeriksaan dan penyidikan pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Menteri Keuangan Republik Indonesia, 1994).

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 Tentang Standar Pemeriksaan, pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim pemeriksa pajak yang terdiri dari seorang *supervisor*, seorang ketua tim, dan seorang atau lebih anggota tim, dan dalam keadaan tertentu ketua tim dapat merangkap sebagai anggota tim. Tugas dari seorang *supervisor* adalah membuat Rencana Pemeriksaan dalam rangka menguji pemenuhan kewajiban perpajakan, membuat Program Pemeriksaan, melakukan pengendalian dan pengawasan atas pelaksanaan pemeriksaan, melakukan telaah atas KKP serta memberikan bimbingan kepada Pemeriksa Pajak yang berada dalam suatu kelompok Pemeriksa Pajak. Tugas dari seorang ketua tim adalah membantu *supervisor* dalam menyusun Program Pemeriksaan, mengarahkan dan mengkoordinasikan pelaksanaan pemeriksaan serta sekaligus melaksanakan pemeriksaan bersama-sama dengan anggota tim yang

berada dalam suatu tim pemeriksa pajak. Tugas dari anggota tim adalah melaksanakan pemeriksaan dalam suatu tim Pemeriksa Pajak.

2.4 Kinerja Pemeriksa Pajak

Dalam Sholihin (2015) menyatakan bahwa kinerja pemeriksa pajak diartikan sebagai hasil kerja yang dicapai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan padanya, dan menjadi salah satu tolak ukur yang digunakan untuk menentukan apakah suatu pekerjaan yang dilakukan akan baik atau sebaliknya. Kinerja Pemeriksa Pajak merupakan kesuksesan yang dicapai seseorang dalam suatu pekerjaan. Kesuksesan yang dimaksudkan tersebut ukurannya tidak bisa disamakan dengan semua orang, namun lebih merupakan hasil yang dicapai oleh seseorang menurut ukuran sesuai dengan pekerjaan yang ditekuninya. Menurut Kurniawan (2015) dan Ridwan (2016), kinerja pemeriksa pajak adalah hasil pencapaian atas program yang dilaksanakan oleh pemeriksa pajak serta evaluasi atas bagaimana program dilaksanakan melalui tata kelola manajemen yang baik.

Dalam menjalankan pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksa untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilakukan sesuai dengan standar pelaksanaan pemeriksaan, yaitu (Direktur Jenderal Pajak, 2013):

1. Pelaksanaan pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik sesuai dengan tujuan pemeriksaan, yang paling sedikit meliputi kegiatan mengumpulkan dan mempelajari data Wajib Pajak, menyusun Rencana Pemeriksaan (*audit plan*), dan menyusun Program Pemeriksaan (*audit program*), serta mendapat pengawasan yang seksama.

- a. Kegiatan mengumpulkan dan mempelajari data Wajib Pajak, meliputi:
 - i. Mempelajari profil Wajib Pajak.
 - ii. Menganalisis data keuangan Wajib Pajak.
 - iii. Mempelajari data lain yang relevan, baik dari Direktorat Jenderal Pajak maupun dari pihak lain.
- b. Penyusunan Rencana Pemeriksaan (*audit plan*).
 - i. Rencana Pemeriksaan disusun oleh Supervisor.
 - ii. Rencana Pemeriksaan disusun berdasarkan identifikasi masalah yang dilakukan Supervisor atas data Wajib Pajak yang telah dikumpulkan dan dipelajari.
 - iii. Rencana Pemeriksaan harus ditelaah dan mendapat persetujuan dari Kepala UP2 sebelum SP2 diterbitkan.
 - iv. Rencana pemeriksaan antara lain berisi:
 - 1) Identitas Wajib Pajak yang memberikan gambaran umum mengenai Wajib Pajak;
 - 2) Identitas tim Pemeriksa Pajak yang berisi susunan tim dan jumlah SP2 yang sedang dikerjakan tim Pemeriksa Pajak yang bersangkutan; dan
 - 3) Uraian Rencana Pemeriksaan yang berisi informasi mengenai identifikasi masalah, perkiraan tanggal selesai pemeriksaan, serta pos-pos yang akan diperiksa.
 - v. Rencana Pemeriksaan dapat dilakukan perubahan jika Pemeriksa Pajak menemukan kondisi yang berbeda saat melakukan

pemeriksaan terhadap Wajib Pajak dengan kondisi awal yang dijadikan pertimbangan saat membuat Rencana Pemeriksaan.

- vi. Perubahan Rencana Pemeriksaan dapat disetujui atau ditolak berdasarkan pertimbangan Kepala UP2.
 - vii. Perubahan Rencana Pemeriksaan harus memperhatikan jangka waktu pemeriksaan.
- c. Penyusunan Program Pemeriksaan (*audit program*).
- i. Program Pemeriksaan disusun oleh Supervisor dan dibantu oleh Ketua Tim berdasarkan Rencana Pemeriksaan.
 - ii. Program Pemeriksaan sekurang-kurangnya menyatakan Metode Pemeriksaan, Teknik Pemeriksaan, dan Prosedur Pemeriksaan yang dilakukan oleh Pemeriksa Pajak, dan buku, catatan, dan dokumen yang diperlukan.
 - iii. Dalam hal terdapat perubahan Rencana Pemeriksaan berupa penambahan pos-pos yang akan diperiksa maka harus dibuat Perubahan Program Pemeriksaan.
 - iv. Kepala UP2 menandatangani Program Pemeriksaan untuk mengetahui apakah Program Pemeriksaan yang dibuat sesuai dengan pos-pos yang akan diperiksa sebagaimana tercantum dalam Rencana Pemeriksaan dan perubahannya.
 - v. Program Pemeriksaan harus memuat Rencana Program Pemeriksaan dan Realisasi Program Pemeriksaan.
- d. Menyiapkan sarana pemeriksaan.

Untuk kelancaran dan kelengkapan dalam menjalankan pemeriksaan, tim Pemeriksa Pajak harus menyiapkan sarana yang diperlukan.

2. Pemeriksaan dilaksanakan dengan melakukan pengujian berdasarkan Metode Pemeriksaan dan Teknik Pemeriksaan sesuai dengan Program Pemeriksaan (*audit program*) yang telah disusun.

Metode Pemeriksaan adalah Teknik Pemeriksaan dan Prosedur Pemeriksaan yang dilakukan terhadap buku, catatan, dan dokumen serta data, informasi, dan keterangan lain. Teknik Pemeriksaan adalah cara-cara pengumpulan bukti, pengujian, dan/atau pembuktian yang dikembangkan oleh Pemeriksa Pajak untuk meyakini kebenaran pos-pos yang diperiksa. Sedangkan Prosedur Pemeriksaan adalah serangkaian langkah dalam suatu Teknik Pemeriksaan, berupa petunjuk rinci yang biasanya tertulis dalam bentuk perintah, untuk dilakukan oleh Pemeriksa Pajak (Direktur Jenderal Pajak, 2013).

3. Temuan hasil pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Direktur Jenderal Pajak, 2013).

- a. Bukti kompeten adalah bukti yang valid dan relevan dengan tetap mempertimbangkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa.

- i. Valid berarti bukti dapat diandalkan untuk menyimpulkan suatu fakta.

Tingkat validitas bukti dipengaruhi oleh 3 (tiga) hal sebagai berikut:

- 1) Independensi dan kualifikasi sumber diperolehnya bukti

Bukti yang diperoleh dari pihak yang independen tingkat validitasnya lebih tinggi dibandingkan bukti yang diperoleh dari pihak yang tidak independen. Selain independensi, perlu juga memperhatikan hubungan pihak yang memberikan bukti dengan bukti yang diberikan.

2) Kondisi bukti diperoleh

Tingkat kesulitan mendapatkan bukti yang dipengaruhi situasi dan/atau kondisi dapat menjadi bahan pertimbangan dalam menentukan tingkat validitas bukti.

3) Cara memperoleh bukti

Bukti yang diperoleh secara langsung oleh Pemeriksa Pajak (misalnya observasi) tingkat validitasnya lebih tinggi dibandingkan bukti yang diperoleh secara tidak langsung (misalnya bukti yang disediakan oleh Wajib Pajak). Cara memperoleh bukti juga harus memperhatikan legalitas cara perolehan bukti.

ii. Relevan berarti bahwa bukti harus berkaitan dengan pos-pos yang akan diperiksa sebagaimana tercantum dalam Program Pemeriksaan.

b. Bukti yang cukup adalah bukti yang memadai untuk mendukung temuan hasil pemeriksaan. Kecukupan terkait dengan pertimbangan profesional (*professional judgement*) Pemeriksa Pajak.

4. Pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim Pemeriksa Pajak yang terdiri dari seorang Supervisor, seorang Ketua Tim, dan seorang atau lebih Anggota Tim, dan dalam keadaan tertentu Ketua Tim dapat merangkap sebagai Anggota Tim. Keadaan

tertentu Ketua Tim dapat merangkap sebagai Anggota Tim adalah (Direktur Jenderal Pajak, 2013):

- a. Terbatasnya jumlah Pemeriksa Pajak pada UP2; dan/atau
 - b. Berdasarkan pertimbangan Kepala UP2.
5. Tim Pemeriksa Pajak dapat dibantu oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu, baik yang berasal dari Direktorat Jenderal Pajak maupun yang berasal dari instansi di luar Direktorat Jenderal Pajak yang telah ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai tenaga ahli, seperti penerjemah bahasa, ahli di bidang teknologi informasi, dan pengacara (Direktur Jenderal Pajak, 2013).
 6. Apabila diperlukan, pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat dilakukan secara bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain (Direktur Jenderal Pajak, 2013).
 7. Pemeriksaan dapat dilaksanakan di kantor Direktorat Jenderal Pajak, tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu oleh Pemeriksa Pajak (Direktur Jenderal Pajak, 2013).
 8. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan apabila diperlukan dapat dilanjutkan di luar jam kerja (Direktur Jenderal Pajak, 2013).
 9. Pelaksanaan pemeriksaan didokumentasikan dalam bentuk Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP) (Direktur Jenderal Pajak, 2013).

Kertas Kerja Pemeriksaan yang disingkat KKP adalah catatan secara rinci dan jelas yang dibuat oleh Pemeriksa Pajak mengenai prosedur pemeriksaan yang ditempuh, data, keterangan, dan /atau bukti yang

dikumpulkan, pengujian yang dilakukan dan simpulan yang diambil sehubungan dengan pelaksanaan pemeriksaan. KPP wajib disusun oleh Pemeriksa Pajak dan berfungsi sebagai (Direktur Jenderal Pajak, 2013):

- a. Bukti bahwa pemeriksaan telah dilaksanakan sesuai standar pelaksanaan pemeriksaan;
- b. Bahan dalam melakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak mengenai temuan hasil pemeriksaan;
- c. Dasar pembuatan LHP;
- d. Sumber data atau informasi bagi penyelesaian keberatan atau banding yang diajukan oleh Wajib Pajak; dan
- e. Referensi untuk pemeriksaan berikutnya.

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) adalah laporan yang berisi tentang pelaksanaan dan hasil pemeriksaan yang disusun oleh Pemeriksa Pajak secara ringkas dan jelas serta sesuai dengan ruang lingkup dan tujuan pemeriksaan. Kegiatan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilaporkan dalam bentuk LHP yang disusun sesuai standar pelaporan hasil pemeriksaan, yaitu (Direktur Jenderal Pajak, 2013):

1. LHP disusun secara ringkas dan jelas, memuat ruang lingkup dan pos-pos yang diperiksa sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat simpulan Pemeriksa Pajak yang didukung temuan yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang terkait dengan pemeriksaan.

2. LHP untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan sekurang-kurangnya memuat:
 - a. Penugasan pemeriksaan;
 - b. Identitas Wajib Pajak;
 - c. Pembukuan atau pencatatan Wajib Pajak;
 - d. Pemenuhan kewajiban perpajakan;
 - e. Data/informasi yang tersedia;
 - f. Buku dan dokumen yang dipinjam;
 - g. Materi yang diperiksa;
 - h. Uraian hasil pemeriksaan;
 - i. Ikhtisar hasil pemeriksaan;
 - j. Penghitungan pajak terutang; dan
 - k. Simpulan dan usul Pemeriksa Pajak.
3. LHP disusun dan ditandatangani oleh tim Pemeriksa Pajak.
4. LHP ditandatangani oleh Kepala UP2 untuk mengetahui apakah:
 - a. Pos-pos yang diperiksa telah sesuai dengan Rencana Pemeriksaan dan perubahannya.
 - b. Dasar hukum koreksi telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

2.5 Kompensasi Finansial

Dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 78 Tahun 2015, upah adalah hak pekerja/buruh yang diterima dan dinyatakan dalam bentuk uang sebagai imbalan dari pengusaha atau pemberi kerja kepada pekerja/buruh yang ditetapkan

dan dibayar menurut suatu perjanjian kerja, kesepakatan, atau peraturan perundang-undangan, termasuk tunjangan bagi pekerja/buruh dan keluarganya atas suatu pekerjaan dan/atau jasa yang telah atau akan dilakukan. Hak pekerja/buruh atas upah timbul pada saat terjadi hubungan kerja antara pekerja/buruh dengan pengusaha dan berakhir pada saat putusnya hubungan kerja.

Kebijakan pengupahan diarahkan untuk pencapaian penghasilan yang memenuhi penghidupan yang layak bagi pekerja/buruh. Penghasilan yang layak merupakan jumlah penerimaan atau pendapatan pekerja/buruh dari hasil pekerjaannya sehingga mampu memenuhi kebutuhan hidup pekerja/buruh dan keluarganya secara wajar. Penghasilan yang layak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diberikan dalam bentuk (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2015):

1. Upah; dan
2. Pendapatan non upah

Upah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2) huruf a terdiri dari atas komponen (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2015):

1. Upah tanpa tunjangan;
2. Upah pokok dan tunjangan tetap; atau
3. Upah pokok, tunjangan tetap, dan tunjangan tidak tetap.

Pendapatan non upah sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (2) huruf b berupa tunjangan hari raya keagamaan. Selain tunjangan hari raya keagamaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), pengusaha dapat memberikan pendapatan non upah berupa (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2015):

1. Bonus;
2. Uang pengganti fasilitas kerja; dan/atau
3. Uang servis pada usaha tertentu.

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2014 Tentang Aparatur Sipil Negara, pemerintah wajib membayar gaji yang adil dan layak kepada PNS serta menjadi kesejahteraan PNS. Gaji sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dibayarkan sesuai dengan beban kerja, tanggung jawab, dan resiko pekerjaan. Gaji sebagaimana dimaksud pada ayat (2) pelaksanaannya dilakukan secara bertahap. Gaji PNS yang bekerja pada pemerintah pusat dibebankan pada anggaran pendapatan dan belanja negara, sedangkan gaji PNS yang bekerja pada pemerintahan daerah dibebankan pada anggaran pendapatan dan belanja daerah.

Selain gaji sebagaimana dimaksud dalam pasal 79, PNS juga menerima tunjangan dan fasilitas. Tunjangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi tunjangan kinerja dan tunjangan kemahalan. Tunjangan kinerja sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dibayarkan sesuai pencapaian kinerja, sedangkan tunjangan kemahalan dibayarkan sesuai dengan tingkat kemahalan berdasarkan indeks harga yang berlaku di daerah masing-masing (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2014).

Kompensasi memegang peranan penting dalam meningkatkan kinerja pegawai, salah satu alasan utama seseorang bekerja adalah untuk memenuhi kebutuhan hidupnya (Adinata, 2011 dalam Anuar, 2015). Kompensasi penting bagi karyawan karena besarnya kompensasi mencerminkan ukuran nilai karya mereka

di antara para karyawan, keluarga, dan masyarakat. Kompensasi merupakan salah satu tujuan utama seseorang dalam bekerja. Tingkat kompensasi karyawan menentukan skala kehidupannya, martabat, dan harga mereka. Oleh karena itu, bila karyawan memandang kompensasi mereka tidak memadai, prestasi kerja, motivasi dan kepuasan kerja mereka bisa menurun secara dramatis (Nuraini, 2013 dalam Anuar, 2015).

Menurut Hasibuan (2007) dalam Siahaan (2015), kompensasi finansial adalah semua pendapatan yang berbentuk uang, barang langsung atau tidak langsung yang diterima karyawan sebagai imbalan atas jasa yang diberikan kepada perusahaan. Kompensasi merupakan sebuah komponen penting dalam hubungannya dengan karyawan. Kompensasi merupakan cara perusahaan untuk meningkatkan kualitas karyawannya untuk pertumbuhan perusahaan.

2.6 Pengaruh Kompensasi Finansial Terhadap Kinerja Pemeriksa Pajak

Kompensasi yang diterima seorang karyawan hendaknya dapat sesuai dengan kinerja yang telah diberikan karyawan tersebut. Sangat tidak logis seandainya seorang karyawan yang telah bekerja keras dan menyelesaikan tugasnya dengan baik tidak mendapatkan imbalan yang sesuai dari perusahaan tempat ia bekerja. Kompensasi yang sesuai dan mencukupi kebutuhan karyawan dapat meningkatkan semangat kerja karyawan dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja yang dihasilkan oleh karyawan tersebut (Anuar, 2015). Kompensasi finansial yang tinggi akan mendukung kinerja pemeriksa pajak. Kompensasi yang diterapkan dengan

baik akan memberikan motivasi kerja bagi pemeriksa pajak (Siahaan, 2015). Kompensasi yang diberikan secara adil dapat mendukung kinerja pemeriksa pajak karena kompensasi dapat memberikan motivasi dan semangat kerja bagi karyawan. Sehingga seseorang akan bekerja dengan maksimal agar bisa mendapatkan kompensasi yang sesuai dengan yang dia inginkan (Misral & Pratama, 2018).

Penelitian yang dilakukan oleh Anuar (2015) menyebutkan bahwa kompensasi finansial berpengaruh dan signifikan secara parsial terhadap kinerja pemeriksa pajak. Siahaan (2015) menyebutkan bahwa kompensasi finansial berpengaruh dan signifikan terhadap kinerja pemeriksa pajak. Misral & Pratama (2018) menyebutkan bahwa kompensasi finansial berpengaruh signifikan terhadap kinerja pemeriksa pajak. Berdasarkan penguraian pengaruh kompensasi finansial terhadap kinerja pemeriksa pajak, maka dirumuskan hipotesis:

Ha₁: Kompensasi finansial memiliki pengaruh positif terhadap kinerja pemeriksa pajak.

2.7 Budaya Organisasi

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia Nomor 78 Tahun 2018, budaya kerja adalah suatu komitmen atas sikap perilaku ASN, yang didasari nilai budaya kerja dalam upaya membangun sumber daya manusia, proses kerja, dan hasil kerja yang lebih baik. Nilai budaya kerja adalah pilihan nilai moral dan etika meliputi nilai sosial budaya positif yang relevan, norma atau kaidah, etika dan nilai kinerja produktif yang bersumber dari pengembangan ilmu pengetahuan dan

teknologi. Nilai budaya kerja meliputi (Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia, 2018):

1. Profesional;
2. Integritas;
3. Disiplin;
4. Inovatif;
5. Pelayanan; dan
6. Sinergitas

Disiplin merupakan nilai budaya kerja untuk kesanggupan melaksanakan kode etik kepegawaian ASN, serta kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Disiplin meliputi perilaku (Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia, 2018):

- a. Mematuhi ketentuan peraturan perundangan-undangan setiap pelaksanaan program dan kegiatan;
- b. Konsisten terhadap sistem dan prosedur;
- c. Pemakaian pakaian dinas dan atribut sesuai dengan ketentuan;
- d. Menggunakan fasilitas kantor secara efisien; dan
- e. Menaati ketentuan jam kerja.

Inovatif merupakan nilai budaya kerja yang menjadi motivasi bagi ASN untuk melakukan pembaharuan kearah yang lebih baik. Inovatif meliputi perilaku (Menteri Dalam Negeri Republik Indonesia, 2018):

1. Melakukan perbaikan berkelanjutan dalam melaksanakan tugas dan fungsi organisasi;

2. Bersikap terbuka dan menerima ide baru yang konstruktif;
3. Berani mengambil terobosan dalam memecahkan masalah pelaksanaan tugas dan fungsi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan; dan
4. Memanfaatkan teknologi informasi.

Komitmen organisasi adalah sikap loyalitas karyawan terhadap organisasi, dengan cara tetap bertahan dalam organisasi, membantu mencapai tujuan organisasi dan tidak memiliki keinginan untuk meninggalkan organisasi dengan alasan apapun (Yusuf & Syarif, 2017). Komitmen mengacu pada keterikatan dan loyalitas. Ini adalah kekuatan relatif dengan identifikasi individu dari dan keterlibatan dalam sebuah organisasi tertentu. Ini terdiri dari tiga faktor (Armstrong, 2006 dalam Yusuf & Syarif, 2017):

1. Keinginan yang kuat untuk tetap menjadi anggota organisasi.
2. Sebuah keyakinan kuat, dan penerimaan terhadap nilai-nilai dan tujuan organisasi.
3. Kesiapan untuk mengerahkan upaya yang cukup besar untuk kepentingan organisasi.

Komitmen organisasional sebagai sebuah keadaan psikologi yang mengkarakteristikan hubungan karyawan dengan organisasi atau implikasinya yang mempengaruhi apakah karyawan akan tetap bertahan dalam organisasi atau tidak, yang teridentifikasi dalam tiga komponen yaitu (Meyer dan Allen, 1993 dalam Yusuf & Syarif, 2017): komitmen afektif (*affective commitment*), komitmen kontinyu (*continuance commitment*), dan komitmen normatif (*normative commitment*). Komitmen afektif merupakan ikatan secara emosional yang melekat

pada seorang karyawan untuk mengidentifikasi dan melibatkan dirinya dengan organisasi. Komitmen afektif ini juga dapat dikatakan sebagai penentu yang penting atas dedikasi dan loyalitas seorang karyawan. Kecenderungan seorang karyawan yang memiliki komitmen afektif yang tinggi, dapat menunjukkan rasa memiliki atas perusahaan, meningkatnya keterlibatan dalam aktivitas organisasi, keinginan untuk mencapai tujuan organisasi, dan keinginan untuk dapat tetap bertahan dalam organisasi (Rhoades, Eisenberger, & Armeli, 2001 dalam Yusuf & Syarif, 2017).

Organisasi yang berbudaya kuat akan memiliki ciri khas tertentu sehingga dapat memberikan daya tarik bagi individu untuk bergabung, berfikir, bertindak, dan berperilaku sesuai dengan nilai-nilai organisasi. Kesesuaian antara budaya organisasi dengan nilai-nilai yang dimiliki oleh anggota organisasi akan menimbulkan kepuasan kerja, sehingga mendorong individu untuk bertahan pada satu perusahaan dan berkarir dalam jangka panjang (Robbins 1996; Prawirodirdjo, 2007 dalam Sholihin, 2015).

Menurut Robbin (1996) dalam Prabowo (2018), budaya organisasi sebagai suatu persepsi bersama yang dianut oleh anggota-anggota organisasi menjadi suatu sistem dari makna bersama. Budaya organisasi bisa dirasakan keberadaannya dengan memberikan pola berfikir, merasa, menanggapi, dan menuntun para anggota organisasi dalam mengambil keputusan maupun kegiatan-kegiatan lainnya dalam organisasi. Oleh karena itu, budaya organisasi akan berpengaruh pada perilaku individu serta kelompok di dalam organisasi, serta akan berpengaruh pula terhadap prestasi individu tersebut dan sekaligus secara bersama-sama akan

berpengaruh pada efektif tidaknya pencapaian tujuan suatu organisasi (Mohyi, 1999 dalam Prabowo, 2018).

2.8 Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Pemeriksa Pajak

Salah satu upaya yang perlu dilakukan untuk meningkatkan kinerja organisasi agar dapat menjalankan tugas dan fungsinya secara efektif dan efisien, terarah dan terencana adalah dengan menyiapkan budaya organisasi yang mendukung, karena budaya organisasi itu sendiri berpengaruh juga terhadap prestasi individu dan berpengaruh pada efektif tidaknya pencapaian suatu organisasi. Pada organisasi yang kuat, pegawai cenderung mengikuti arah yang ditentukan. Budaya organisasi yang lemah cenderung mengakibatkan pegawai tidak memiliki kiblat yang jelas sehingga memilih jalan sendiri-sendiri. Akibatnya, kinerja organisasi menjadi tidak optimal (Sholihin, 2015). Budaya organisasi dapat membantu kinerja karyawan, termotivasi memberikan kemampuan terbaiknya bagi organisasi (Prabowo, 2018).

Penelitian yang dilakukan oleh Sholihin (2015) menyatakan bahwa budaya organisasi berpengaruh terhadap kinerja pemeriksa pajak. Prabowo (2018) menyatakan bahwa budaya organisasi berpengaruh secara langsung terhadap kinerja pemeriksa pajak. Berdasarkan penguraian pengaruh budaya organisasi terhadap kinerja pemeriksa pajak, maka dirumuskan hipotesis:

Ha₂: Budaya organisasi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja pemeriksa pajak.

2.9 Lingkungan Kerja

Dalam Peraturan Menteri Ketenagakerjaan Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2018, lingkungan kerja adalah aspek higiene di tempat kerja yang di dalamnya mencakup faktor fisika, kimia, biologi, ergonomi dan psikologi yang keberadaannya di tempat kerja dapat mempengaruhi keselamatan dan kesehatan tenaga kerja. Faktor Ergonomi adalah faktor yang dapat mempengaruhi aktivitas tenaga kerja, disebabkan oleh ketidaksesuaian antara fasilitas kerja yang meliputi cara kerja, posisi kerja, alat kerja, dan beban angkat tenaga kerja. Sedangkan Faktor Psikologi adalah faktor yang mempengaruhi aktivitas tenaga kerja, disebabkan oleh hubungan antar personal di tempat kerja, peran dan tanggung jawab terhadap pekerjaan.

Keselamatan dan Kesehatan Kerja yang selanjutnya disingkat K3 adalah segala kegiatan untuk menjamin dan melindungi keselamatan dan kesehatan tenaga kerja melalui upaya pencegahan kecelakaan kerja dan penyakit akibat kerja. Pengusaha dan/atau pengurus wajib melaksanakan syarat-syarat K3 Lingkungan Kerja. Syarat-syarat K3 Lingkungan Kerja sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 meliputi (Menteri Ketenagakerjaan Republik Indonesia, 2018):

1. Pengendalian Faktor Fisika dan Faktor Kimia agar berada di bawah NAB;
2. Pengendalian Faktor Biologi, Faktor Ergonomi, dan Faktor Psikologi Kerja agar memenuhi standar;
3. Penyediaan fasilitas kebersihan dan sarana higiene di tempat kerja yang bersih dan sehat; dan

4. Penyediaan personil K3 yang memiliki kompetensi dan kewenangan K3 di bidang lingkungan kerja.

Pelaksanaan syarat-syarat K3 Lingkungan Kerja sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 bertujuan untuk mewujudkan lingkungan kerja yang aman, sehat, dan nyaman dalam rangka mencegah kecelakaan kerja dan penyakit akibat kerja.

Pengukuran dan pengendalian Faktor Ergonomi sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 ayat (2) huruf d harus dilakukan pada tempat kerja yang memiliki potensi bahaya Faktor Ergonomi. Potensi bahaya Faktor Ergonomi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi (Menteri Ketenagakerjaan Republik Indonesia, 2018):

1. Cara kerja, posisi kerja, dan postur tubuh yang tidak sesuai saat melakukan pekerjaan;
2. Desain alat kerja dan tempat kerja yang tidak sesuai dengan antropometri tenaga kerja; dan
3. Pengangkatan beban yang melebihi kapasitas kerja.

Jika hasil pengukuran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdapat potensi bahaya harus dilakukan pengendalian sehingga memenuhi standar. Pengendalian sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dilakukan dengan (Menteri Ketenagakerjaan Republik Indonesia, 2018):

1. Menghindari posisi kerja yang janggal;
2. Memperbaiki cara kerja dan posisi kerja;
3. Mendesain kembali atau mengganti tempat kerja, objek kerja, bahan, desain tempat kerja, dan peralatan kerja;

4. Memodifikasi tempat kerja, objek kerja, bahan, desain tempat kerja, dan peralatan kerja;
5. Mengatur waktu kerja dan waktu istirahat;
6. Melakukan pekerjaan dengan sikap tubuh dalam posisi netral atau baik; dan/atau
7. Menggunakan alat bantu.

Pengukuran dan pengendalian Faktor Psikologi sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 ayat (2) huruf e harus dilakukan pada tempat kerja yang memiliki potensi bahaya Faktor Psikologi. Potensi bahaya Faktor Psikologi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi (Menteri Ketenagakerjaan Republik Indonesia, 2018):

1. Ketidakjelasan/ketaksaan peran;
2. Konflik peran;
3. Beban kerja berlebih secara kualitatif;
4. Beban kerja berlebih secara kuantitatif;
5. Pengembangan karir; dan/atau
6. Tanggung jawab terhadap orang lain.

Jika hasil pengukuran sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdapat potensi bahaya sebagaimana dimaksud pada ayat (2) harus dilakukan pengendalian sesuai standar.

Pengendalian sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dilakukan setelah penilaian risiko dan didapatkan faktor yang berkontribusi. Pengendalian sebagaimana dimaksud pada ayat (4) melalui manajemen stress dengan (Menteri Ketenagakerjaan Republik Indonesia, 2018):

1. Melakukan pemilihan, penempatan, dan pendidikan pelatihan bagi tenaga kerja;
2. Mengadakan program kebugaran bagi tenaga kerja;
3. Mengadakan program konseling;
4. Mengadakan komunikasi organisasional secara memadai;
5. Memberikan kebebasan bagi tenaga kerja untuk memberikan masukan dalam proses pengambilan keputusan;
6. Mengubah struktur organisasi, fungsi, dan/atau dengan merancang kembali pekerjaan yang ada;
7. Menggunakan sistem pemberian imbalan tertentu; dan/atau
8. Pengendalian lainnya sesuai dengan kebutuhan.

Menurut Yulk (1981) dalam Wijono (2018), pemimpin berusaha secara total menyediakan semua keperluan yang berupa fasilitas kerja lengkap dan memadai untuk memperlancar proses dan pelaksanaan tugas dan tanggung jawab bawahan. Dengan adanya fasilitas kerja yang lengkap, maka akan dapat mendukung produktivitas kerja para bawahan. Dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2017 tentang Manajemen Pegawai Negeri Sipil, instansi pembina JF merupakan kementerian, lembaga pemerintah nonkementerian, atau kesekretariatan lembaga negara yang sesuai kekhususan tugas dan fungsinya ditetapkan menjadi instansi pembina suatu JF. Instansi pembina memiliki tugas sebagai berikut:

1. Menyusun pedoman formasi JF;
2. Menyusun standar kompetensi JF;
3. Menyusun petunjuk pelaksanaan dan petunjuk teknis JF;

4. Menyusun standar kualitas hasil kerja dan pedoman penilaian kualitas hasil kerja pejabat fungsional;
5. Menyusun pedoman penulisan karya tulis/karya ilmiah yang bersifat inovatif di bidang tugas JF;
6. Menyusun kurikulum pelatihan JF;
7. Menyelenggarakan pelatihan JF;
8. Membina penyelenggaraan pelatihan fungsional pada lembaga pelatihan;
9. Menyelenggarakan uji kompetensi JF;
10. Menganalisis kebutuhan pelatihan fungsional di bidang tugas JF;
11. Melakukan sosialisasi petunjuk pelaksanaan dan petunjuk teknis JF;
12. Mengembangkan sistem informasi JF;
13. Memfasilitasi pelaksanaan tugas pokok JF;
14. Memfasilitasi pembentukan organisasi profesi JF;
15. Memfasilitasi penyusunan dan penetapan kode etik profesi dan kode perilaku JF;
16. Melakukan akreditasi pelatihan fungsional dengan mengacu kepada ketentuan yang telah ditetapkan oleh LAN;
17. Melakukan pemantauan dan evaluasi penerapan JF di seluruh Instansi Pemerintah yang menggunakan jabatan tersebut; dan
18. Melakukan koordinasi dengan instansi pengguna dalam rangka pembinaan karier pejabat fungsional.

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara, pengembangan karier PNS dilakukan berdasarkan

kualifikasi, kompetensi, penilaian kinerja, dan kebutuhan Instansi Pemerintah.

Kompetensi yang dimaksud meliputi:

1. Kompetensi teknis yang diukur dari tingkat dan spesialisasi pendidikan, pelatihan teknis fungsional, dan pengalaman bekerja secara teknis;
2. Kompetensi manajerial yang diukur dari tingkat pendidikan, pelatihan struktural atau manajemen, dan pengalaman kepemimpinan; dan
3. Kompetensi sosial kultural yang diukur dari pengalaman kerja berkaitan dengan masyarakat majemuk dalam hal agama, suku, dan budaya sehingga memiliki wawasan kebangsaan.

Pengembangan karier PNS dilakukan dengan mempertimbangkan integritas dan moralitas. Integritas diukur dari kejujuran, kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, kemampuan bekerja sama, dan pengabdian kepada masyarakat, bangsa, dan negara. Moralitas diukur dari penerapan dan pengamalan nilai etika, agama, budaya, dan sosial kemasyarakatan (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2014).

Menurut Nitisemito (2009) dalam Siahaan (2015) lingkungan kerja sebagai segala sesuatu yang ada disekitar para pekerja yang dapat mempengaruhi dirinya dalam menjalankan tugas-tugas yang diembankan. Pendapat lainnya mengenai lingkungan kerja menurut Sedarmayanti (2009) dalam Siahaan (2015), lingkungan kerja adalah keseluruhan alat perkakas dan bahan yang dihadapi, di lingkungan sekitarnya dimana seseorang bekerja, metode kerjanya, serta pengaturan kerjanya baik sebagai perseorangan maupun sebagai kelompok. Dalam Matheus (2018), lingkungan kerja adalah semua keadaan yang terdapat disekitar

tempat kerja yang akan mempengaruhi karyawan baik secara langsung atau tidak langsung terhadap pekerjaannya.

2.10 Pengaruh Lingkungan Kerja Terhadap Kinerja Pemeriksa Pajak

Dengan terciptanya lingkungan kerja yang baik maka dapat berpengaruh terhadap kinerja karyawan, lingkungan kerja fisik dan lingkungan non fisik juga dapat berpengaruh terhadap motivasi dan semangat kerja karyawan karena apabila lingkungan kerja diperusahaan tersebut nyaman dan menyenangkan tentunya karyawan akan dapat meningkatkan kinerjanya sehingga tujuan perusahaan dapat tercapai dengan baik (Siahaan, 2015). Lingkungan kerja yang baik, dan nyaman akan mempengaruhi pemeriksa pajak dalam bekerja. Fasilitas-fasilitas seperti komputer, dan jaringan yang baik, pendingin ruangan, rekan sesama profesi, keamanan, dan tempat ibadah tentu akan mempermudah seseorang dalam melakukan pekerjaannya sehingga kinerja yang dihasilkan pemeriksa pajak akan menjadi lebih tinggi daripada ditempat lingkungan kerja yang memiliki fasilitas kurang nyaman (Matheus, 2018).

Penelitian yang dilakukan oleh Siahaan (2015) menyatakan bahwa lingkungan kerja berpengaruh terhadap kinerja pemeriksa pajak, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Matheus (2018) menyatakan bahwa lingkungan kerja berpengaruh secara parsial terhadap kinerja pemeriksa pajak. Berdasarkan penguraian pengaruh lingkungan kerja terhadap kinerja pemeriksa pajak, maka dirumuskan hipotesis:

Ha₃: Lingkungan kerja memiliki pengaruh positif terhadap kinerja pemeriksa pajak.

2.11 Gaya Kepemimpinan

Kepemimpinan adalah proses memimpin kelompok dan mempengaruhi kelompok itu untuk mencapai tujuannya. Paul Hersey dan Ken Blanchard mengembangkan teori kepemimpinan yaitu *Situational Leadership Theory (SLT)*. *SLT* adalah teori kontingensi yang berfokus pada kesiapan pengikut. *SLT* menggunakan dua kepemimpinan yang sama dimensi yang diidentifikasi Fiedler: tugas dan perilaku hubungan. Namun, Hersey dan Blanchard melangkah lebih jauh dengan mempertimbangkan masing-masing sebagai tinggi atau rendah dan kemudian menggabungkannya menjadi empat gaya kepemimpinan spesifik yang diuraikan sebagai berikut (Robbins, Coulter, & Decenzo, 2017):

1. Bercerita (hubungan tugas-rendah tinggi): Pemimpin mendefinisikan peran dan memberi tahu orang apa, bagaimana, kapan, dan dimana harus dilakukan berbagai tugas.
2. Penjualan (hubungan tugas-tinggi): pemimpin memberikan arahan dan perilaku yang mendukung.
3. Berpartisipasi (hubungan tugas-rendah tinggi): pemimpin dan pengikut ikut serta pengambilan keputusan; peran utama pemimpin adalah memfasilitasi dan berkomunikasi.
4. Mendelegasikan (tugas rendah-hubungan rendah): pemimpin memberikan sedikit arahan atau dukung.

Terdapat pendekatan lain untuk memahami kepemimpinan adalah *path-goal theory*. *Path-goal theory* adalah teori kepemimpinan yang mengatakan bahwa tugas pemimpin adalah untuk membantu pengikut dalam mencapai tujuan dan

tujuan mereka memberikan arah atau dukungan yang diperlukan untuk memastikan itu tujuan mereka sesuai dengan organisasi atau tujuan kelompok. Terdapat 4 (empat) perilaku atau gaya kepemimpinan (Robbins, Coulter, & Decenzo, 2017):

1. *Directive leader* (Pemimpin arahan) adalah gaya kepemimpinan yang membiarkan bawahan tahu apa yang diharapkan dari mereka, jadwal kerja yang harus diselesaikan, dan memberikan panduan khusus tentang cara menyelesaikan tugas.
2. *Supportive leader* (Pemimpin yang suportif) adalah gaya kepemimpinan yang menunjukkan kepedulian terhadap kebutuhan pengikut dan ramah.
3. *Participative leader* (Pemimpin partisipatif) adalah gaya kepemimpinan yang berkonsultasi dengan anggota kelompok dan menggunakan saran mereka sebelum membuat keputusan.
4. *Achievement-oriented leader* (Pemimpin yang berorientasi pada pencapaian) adalah gaya kepemimpinan yang menetapkan tujuan yang menantang dan mengharapkan pengikut untuk tampil di level tertinggi mereka.

Winardi (2000) dalam Wijono (2018), merumuskan bahwa kepemimpinan memiliki kaitan dengan fungsi penggerakan (*actuating*) dalam manajemen. Fungsi penggerakan termasuk memberi motivasi, memimpin, komunikasi, *training*, dan berbagai jenis aktivitas yang melibatkan keterampilan pribadi. Berbagai fungsi tersebut berguna bagi pemimpin dalam mendorong dan mengarahkan bawahan untuk mencapai tujuan organisasi. Bukan hanya merealisasikan sumber daya alam saja tetapi sumber daya manusia. Mereka juga mengatakan bahwa perencanaan

yang telah disusun tersebut bertujuan agar setiap individu dalam organisasi dapat melaksanakan aktivitas yang sesuai dengan tujuan organisasi.

Sementara itu, Domingo (1997) dalam Wijono (2018) mengatakan bahwa pihak manajemen puncak perlu memiliki daya saing yang berkualitas dalam menghadapi berbagai tantangan dan masalah-masalah di masa mendatang. Dengan kata lain, kualitas pimpinan puncak seharusnya tercermin dari caranya untuk menjadi pendorong yang dapat melindungi para staf dan bawahannya ketika menghadapi berbagai masalah dan tantangan sehingga dapat merealisasikan tujuan organisasi. Oleh karena itu, muncul ungkapan yang mengatakan bahwa kualitas adalah sebagai cara “melakukan sesuatu secara benar sejak awal.”

Menurut Yulk (1981) dalam Wijono (2018) ada beberapa aspek perilaku kepemimpinan yang perlu dipertimbangkan, seperti penghargaan berupa pengakuan dan merancang beberapa kemungkinan penghargaan. Penghargaan berupa pengakuan yang dimaksud adalah pemimpin memberi penilaian dan pengakuan positif atas peningkatan produktivitas dan kinerja bawahannya karena telah mendapat sumbangan pemikiran dari bawahannya. Ada juga pemimpin yang berusaha keras untuk memajukan organisasi karena adanya berbagai ide atau gagasan dari bawahannya. Beberapa penghargaan berupa pengakuan kepada karyawannya dapat diberikan melalui berbagai cara di antaranya memberi pujian melalui pernyataan seperti “*the winner of the month*”, sertifikat, dan mendapat kesempatan rekreasi ke luar negeri atau berbagai insentif lainnya. Sedangkan merancang beberapa kemungkinan penghargaan yang dimaksud adalah pemimpin perlu merancang beberapa kemungkinan penghargaan kepada bawahannya yang

telah menunjukkan kinerja yang baik. Wujud dari penghargaan yang diberikan oleh organisasi kepada bawahannya diantaranya berupa kenaikan upah, promosi jabatan, berbagai tugas yang tingkat kesulitannya lebih tinggi atau menantang, membuat ide atau gagasan yang lebih kreatif, dan memberi peluang untuk menciptakan usaha baru.

Selain itu, dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara, PNS yang telah menunjukkan kesetiaan, pengabdian, kecakapan, kejujuran, kedisiplinan, dan prestasi kerja dalam melaksanakan tugasnya dapat diberikan penghargaan. Penghargaan dapat berupa pemberian:

1. Tanda kehormatan;
2. Kenaikan pangkat istimewa;
3. Kesempatan prioritas untuk pengembangan kompetensi; dan/atau
4. Kesempatan menghadiri acara resmi dan/atau acara kenegaraan.

Gaya kepemimpinan adalah cara yang digunakan dalam proses kepemimpinan yang diimplementasikan dalam perilaku sesuai dengan apa yang ia inginkan (Anuar, 2015). Sebagaimana dikutip dari Kartini Kartono (2007) dalam Anuar (2015) kepemimpinan terutama mempunyai fungsi sebagai penggerak/dinamisator dan koordinator dari sumber daya manusia, sumber daya alam, semua dana dan sarana yang disiapkan oleh sekumpulan manusia yang berorganisasi.

Gaya kepemimpinan (*leadership styles*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain/bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut

mau melakukan kehendak pemimpin untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Luthans, 2002 dalam Kurniawan, 2015). Menurut Heidjrachman dan Husnan (2002) dalam Kurniawan (2015), gaya kepemimpinan adalah pola tingkah laku yang dirancang untuk mengintegrasikan tujuan organisasi dengan tujuan individu untuk mencapai tujuan tertentu.

2.12 Pengaruh Gaya Kepemimpinan Terhadap Kinerja Pemeriksa Pajak

Perilaku seorang pemimpin dalam pengambilan keputusan yang menyangkut kepentingan organisasi dilandasi oleh gaya kepemimpinan yang dimainkannya. Kepemimpinan sangat erat kaitannya dengan kemampuan motivasi, komunikasi, dan hubungan antar manusia. Tanpa kepemimpinan yang baik, sangat sulit untuk menjalankan fungsi manajemen dengan semestinya. Gaya kepemimpinan adalah pola menyeluruh dari tindakan seseorang pemimpin, baik yang tampak maupun tidak tampak oleh bawahannya. Gaya kepemimpinan mewakili filsafat, keterampilan, dan sikap pemimpin dalam politik. Gaya kepemimpinan yang baik menurut para bawahan secara langsung dapat mempengaruhi semangat karyawan dalam menjalankan tugas mereka (Anuar, 2015). Gaya kepemimpinan yang paling tepat adalah suatu gaya yang dapat memaksimalkan produktivitas, kepuasan kerja, pertumbuhan, dan mudah menyesuaikan dengan segala situasi (Rivai dan Mulyadi, 2013 dalam Anuar, 2015).

Menurut Mariam (2009) dalam Kurniawan (2015), membuktikan bahwa ada pengaruh yang searah antara gaya kepemimpinan dengan kinerja karyawan. Ini

memberikan indikasi bahwa gaya kepemimpinan seorang pemimpin sangat berpengaruh terhadap kinerja bawahannya, disamping itu untuk mendapatkan kinerja yang baik dan dapat meningkat diperlukan juga pemberian pembelajaran terhadap bawahannya. Gaya kepemimpinan berkenaan dengan cara-cara yang digunakan oleh manajer untuk mempengaruhi bawahannya. Gaya kepemimpinan merupakan norma perilaku yang digunakan seorang manajer pada saat ia mempengaruhi perilaku bawahannya. Gaya kepemimpinan pada dasarnya mengandung pengertian sebagai suatu perwujudan tingkah laku dari seorang pemimpin yang menyangkut kemampuannya dalam memimpin (Kurniawan, 2015).

Penelitian yang dilakukan oleh Anuar (2015) menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap kinerja pemeriksa pajak. Hasil penelitian dari Kurniawan (2015) membuktikan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap kinerja pemeriksa pajak. Berdasarkan penguraian pengaruh gaya kepemimpinan terhadap kinerja pemeriksa pajak, maka dirumuskan hipotesis:

Ha₄: Gaya kepemimpinan memiliki pengaruh positif terhadap kinerja pemeriksa pajak.

2.13 Akuntabilitas

Dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2017, Pejabat Fungsional berkedudukan dibawah dan bertanggung jawab secara langsung kepada pejabat pimpinan tinggi pratama, pejabat administrator, atau pejabat pengawas yang memiliki keterkaitan dengan pelaksanaan tugas Jabatan Fungsional (JF). JF memiliki tugas memberikan pelayanan fungsional yang berdasarkan pada keahlian dan keterampilan tertentu. Kategori JF terdiri atas:

1. JF keahlian; dan
2. JF keterampilan

Jenjang JF keahlian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, terdiri atas (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2017):

1. Ahli utama

Jenjang JF ahli utama sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a, melaksanakan tugas dan fungsi utama yang mensyaratkan kualifikasi profesional tingkat tertinggi.

2. Ahli madya

Jenjang JF ahli madya sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf b, melaksanakan tugas dan fungsi utama yang mensyaratkan kualifikasi profesional tingkat tinggi.

3. Ahli muda

Jenjang JF ahli muda sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c, melaksanakan tugas dan fungsi utama yang mensyaratkan kualifikasi profesional tingkat lanjutan.

4. Ahli pertama

Jenjang JF ahli pertama sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf d, melaksanakan tugas dan fungsi utama yang mensyaratkan kualifikasi profesional tingkat dasar.

Jenjang JF keterampilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, terdiri atas (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2017):

1. Penyelia

Jenjang JF penyelia sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf a, melaksanakan tugas dan fungsi koordinasi dalam JF keterampilan.

2. Mahir

Jenjang JF mahir sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf b, melaksanakan tugas dan fungsi utama dalam JF keterampilan.

3. Terampil

Jenjang JF terampil sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf 3, melaksanakan tugas dan fungsi yang bersifat lanjutan dalam JF keterampilan.

4. Pemula

Jenjang JF pemula sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf d, melaksanakan tugas dan fungsi yang bersifat dasar dalam JF keterampilan.

Setiap pejabat fungsional harus menjamin akuntabilitas jabatan. Akuntabilitas jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi terlaksananya (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2017):

1. Pelayanan fungsional berdasarkan keahlian tertentu yang dimiliki dalam rangka peningkatan kinerja organisasi secara berkesinambungan bagi JF keahlian; dan
2. Pelayanan fungsional berdasarkan keterampilan tertentu yang dimiliki dalam rangka peningkatan kinerja organisasi secara berkesinambungan bagi JF keterampilan.

Dalam rangka optimalisasi pelaksanaan tugas dan pencapaian kinerja organisasi, pejabat fungsional dilarang rangkap jabatan dengan JA atau JPT, kecuali untuk JA atau JPT yang kompetensi dan bidang tugas jabatannya sama dan tidak

dapat dipisahkan dengan kompetensi dan bidang tugas JF. Jenjang JPT terdiri atas (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2017):

1. JPT utama;
2. JPT madya; dan
3. JPT pratama.

JPT berfungsi memimpin dan memotivasi setiap Pegawai ASN pada Instansi Pemerintah. Setiap pejabat pemimpin tinggi harus menjamin akuntabilitas jabatan. Akuntabilitas jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi (Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 2017):

1. JPT utama:
 - a. Tersusunnya kebijakan yang mendukung pelaksanaan pembangunan;
 - b. Peningkatan kapabilitas organisasi;
 - c. Terwujudnya sinergi antara instansi dalam mencapai tujuan pembangunan; dan
 - d. terselesaikannya masalah yang memiliki kompleksitas dan risiko tinggi yang berdampak politis.
2. JPT madya:
 - a. Terwujudnya perumusan kebijakan yang memberikan solusi;
 - b. Terlaksananya pendayagunaan sumber daya untuk menjamin produktivitas unit kerja;
 - c. Terlaksananya penerapan kebijakan dengan risiko yang minimal;
 - d. Tersusunnya program yang dapat menjamin pencapaian tujuan organisasi;
 - e. Terlaksananya penerapan program organisasi yang berkesinambungan; dan

- f. Terwujudnya sinergi antar pimpinan di dalam dan antar organisasi untuk mencapai tujuan pembangunan yang efektif dan efisien.
3. JPT pratama:
 - a. Tersusunnya rumusan alternatif kebijakan yang memberikan solusi;
 - b. Tercapainya hasil kerja unit selaras dengan tujuan organisasi;
 - c. Terwujudnya pengembangan strategi yang terintegrasi untuk mendukung pencapaian tujuan organisasi; dan
 - d. Terwujudnya kapabilitas pada unit kerja untuk mencapai outcome organisasi.

Terdapat 9 aspek dalam menciptakan lingkungan kerja yang akuntabel salah satunya yaitu tanggung jawab (Responsibilitas). Responsibilitas institusi dan responsibilitas perseorangan memberikan kewajiban bagi setiap individu dan lembaga, bahwa ada suatu konsekuensi dari setiap tindakan yang telah dilakukan, karena adanya tuntutan untuk bertanggungjawab atas keputusan yang telah dibuat (Kusumasari, Dwiputrianti, & Allo, 2015).

Akuntabilitas adalah pertanggungjawaban, mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan kepada yang menyelesaikan pekerjaan tersebut, dimana dalam diri seorang tersebut terdapat dorongan atau keinginan individu untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Kedua seberapa besar usaha yang diberikan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan, orang dengan akuntabilitas tinggi akan mencurahkan usaha yang lebih besar dibanding orang dengan akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan dan ketiga, seberapa yakin bahwa pekerjaan itu akan diperiksa atau dinilai orang lain dapat

meningkatkan keinginan dan usaha seorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas (Ridwan, 2016).

2.14 Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Kinerja Pemeriksa Pajak

Akuntabilitas adalah pertanggungjawaban, mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan kepada yang menyelesaikan pekerjaan tersebut, dimana dalam diri seorang tersebut terdapat dorongan atau keinginan individu untuk melaksanakan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Kedua, seberapa besar usaha yang diberikan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan, orang dengan akuntabilitas tinggi akan mencurahkan usaha yang lebih besar dibanding orang dengan akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan dan ketiga, seberapa yakin bahwa pekerjaan itu akan diperiksa atau dinilai orang lain dapat meningkatkan keinginan dan usaha seorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas (Ridwan, 2016).

Seseorang dengan akuntabilitas tinggi memiliki keyakinan yang lebih tinggi bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh supervisor/manajer/pimpinan dibandingkan dengan seseorang yang memiliki akuntabilitas rendah. Akuntabilitas dapat meningkatkan kinerja auditor (pemeriksa pajak) dalam hal ini kinerja audit yang dilaporkan jika pengetahuan audit tinggi (Ridwan, 2016).

Dengan memiliki akuntabilitas yang tinggi, seorang pemeriksa pajak dapat lebih bertanggung jawab dengan apa yang sedang ia kerjakan. Pertanggungjawaban seorang pemeriksa tidak hanya terbatas pada instansi dan pemimpin dimana ia bekerja, lebih dari itu seorang pemeriksa mempertanggungjawabkan apa yang telah diperiksa terhadap negara dan wajib pajak yang bersangkutan. Pertanggungjawaban

terhadap negara dikarenakan hasil pemeriksaan akan mempengaruhi penerimaan pajak yang diterima negara sementara pertanggungjawaban terhadap wajib pajak yang diperiksa berupa ketepatan dan kejelasan dalam penelitian agar wajib pajak tidak merasa dirugikan namun merasa dibantu dalam pelaksanaan pemenuhan kewajiban pajaknya (Anuar, 2015).

Penelitian yang dilakukan oleh Anuar (2015) menyatakan bahwa akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja pemeriksa pajak. Penelitian yang dilakukan oleh Ridwan (2016) juga menyatakan bahwa akuntabilitas berpengaruh terhadap kinerja pemeriksa pajak. Berdasarkan penguraian pengaruh akuntabilitas terhadap kinerja pemeriksa pajak, maka dirumuskan hipotesis:

Ha₅: Akuntabilitas memiliki pengaruh positif terhadap kinerja pemeriksa pajak.

2.15 Pengaruh Kompensasi Finansial, Budaya Organisasi, Lingkungan Kerja, Gaya Kepemimpinan, dan Akuntabilitas Terhadap Kinerja Pemeriksa Pajak Secara Simultan

Menurut Anuar (2015), variabel independen akuntabilitas, gaya kepemimpinan, kompensasi finansial, dan locus of control secara simultan mempengaruhi kinerja pemeriksa pajak. Siahaan (2015) menyimpulkan bahwa variabel independen pengalaman kerja, stress kerja, kompensasi finansial, dan lingkungan kerja secara simultan mempengaruhi kinerja pemeriksa pajak. Misral dan Pratama (2018) menyimpulkan bahwa variabel kompensasi finansial, pengalaman kerja, pelatihan kerja, dan stress kerja secara simultan mempengaruhi kinerja pemeriksa pajak.

2.16 Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

Gambar 2. 1
Model Penelitian

