

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN PROPOSISI

2.1 Penelitian Sebelumnya

Penelitian terdahulu merupakan landasan penting dalam menyusun kajian teoritis dan perumusan masalah dalam penelitian ini. Berbagai studi, baik yang berbentuk artikel ilmiah, tesis, maupun disertasi, telah membahas topik yang berkaitan dengan efektivitas pengawasan dalam meningkatkan kepatuhan pajak. Studi-studi tersebut memberikan kontribusi yang berharga dalam memahami sejauh mana pengawasan perpajakan memengaruhi perilaku wajib pajak, serta strategi yang dilakukan oleh otoritas pajak dalam menegakkan kepatuhan.

Dalam rangka memperkuat relevansi dan posisi penelitian ini, penulis telah menelaah sejumlah literatur dari berbagai sumber, baik nasional maupun internasional. Penelitian-penelitian tersebut tidak hanya memberikan gambaran tentang hubungan antara efektivitas pengawasan dan kepatuhan pajak, tetapi juga menyoroti dimensi-dimensi yang memengaruhinya, seperti sikap wajib pajak, kualitas pelayanan fiskus, intensitas pemeriksaan, hingga faktor sanksi dan keteladanan.

Penelaahan terhadap penelitian terdahulu ini juga menjadi dasar dalam mengidentifikasi kesenjangan penelitian (*research gap*) yang belum banyak dibahas, khususnya terkait pendekatan kualitatif dalam mengeksplorasi persepsi fiskus terhadap efektivitas pengawasan pajak. Oleh karena itu,

pemetaan terhadap literatur yang relevan sangat penting untuk memperjelas kontribusi orisinal dari penelitian ini serta sebagai pijakan dalam menyusun kerangka konseptual dan instrumen penelitian.

Adapun ringkasan penelitian sebelumnya yang relevan dengan tema efektivitas pengawasan pajak disajikan pada Tabel 2.1 berikut:

Tabel 2.1
Perbandingan dan persamaan penelitian terdahulu dengan penelitian yang dilakukan berdasarkan judul, lokasi penelitian, metode dan hasil penelitian

No	Penelitian Sebelumnya	Persamaan dengan Penelitian Peneliti	Perbedaan dengan Penelitian Peneliti
1	Judul : <i>Tax Compliance Behaviour of Tax Agents: A Comparative Study of Malaysia and New Zealand</i> Peneliti : Suhaila Abdul Hamid (2014)	- Menggunakan Teori Kepatuhan Pajak James, S & Alley, C (2002) dan OECD (2014) - Menggunakan Theory of Planned Behavior Ajzen (1991)	- Informan yaitu Agen Pajak (Konsultan Pajak) - Lokasi Penelitian di Malaysia dan Selandia Baru - Menggunakan Mixed Method (Metode Campuran)
2	Judul : ” Pengaruh Konsultasi Perpajakan dan Pengawasan Perpajakan oleh Account	Tema Penelitian: Pengawasan Pajak untuk meningkatkan Kepatuhan Pajak	Variabel yaitu Konsultasi Perpajakan, Pengawasan

	Representative terhadap Kepatuhan Wajib Pajak di KPP Pratama Makassar Selatan” Peneliti : Subhan, Edy Susanto (2020)	• Produk/output penelitian berupa saran/rekomendasi	Perpajakan, dan Kepatuhan Wajib Pajak • Menggunakan Metode Kuantitatif • Lokasi Penelitian di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Makassar Selatan • Menggunakan Teori Pengawasan Siagian (1989)
3	Judul : Assessing The Effectiveness Of Law Enforcement In Improving Tax Compliance In Indonesia : An Empirical Investigation Peneliti : Arifin Rosid, Romadhaniah (2021)	• Variabel/Konsep yaitu Kepatuhan Pajak • Produk/output penelitian berupa saran/rekomendasi	• Menggunakan <i>Mixed Methode</i> • Lokasi Penelitian yaitu seluruh unit kerja Direktorat Jenderal Pajak se Indonesia

4	Judul : "Pengawasan Kepatuhan Perpajakan Wajib Pajak Strategis di KPP Pratama Sukoharjo" Peneliti : Fanuel Felix Christian, Irwan Wibowo (2021)	• Menggunakan Metode Kualitatif • Produk/output penelitian berupa saran/rekomendasi	• Variabel/konsep penelitian yaitu pengawasan • Lokasi Penelitian di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sukoharjo • Menggunakan Teori Pengawasan Siagian (1989)
5	Judul : "How Should Taxpayers Respond to the Tax Authority Supervision?" Peneliti : Prianto Budi Saptono, Ismail Khozen (2021)	• Variabel/konsep penelitian yaitu Pengawasan Perpajakan • Menggunakan Metode Kualitatif	• Lokasi penelitian di seluruh Kantor pelayanan pajak (kantor pusat)
6	Judul : " Efektivitas Pengawasan Wajib Pajak Orang Pribadi di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sumedang"	• Variabel/konsep penelitian yaitu efektivitas pengawasan • Menggunakan Metode kualitatif	• Tema Penelitian : Pengawasan Wajib Pajak Orang Pribadi • Lokasi Penelitian di Kantor

	Peneliti : Desy Srinuryani Setiawan, Candradewini, Imanudin Kudus (2022)	• Produk/output penelitian berupa saran/rekomendasi	Pelayanan Pajak Pratama Sumedang • Menggunakan Teori Efektivitas Makmur (2015)
7	Judul : <i>"The Effect of Tax Education and Tax Supervision During the Covid-19 Pandemic on Tax Revenue Through Tax Compliance"</i> Peneliti : Said Faiz Alamien, Sugeng Mulyono, Rini Astuti, Endang Suswati (2023)	• Variabel/konsep penelitian yaitu Konsultasi Pajak, Pengawasan Pajak, Kepatuhan Pajak, dan Penerimaan Pajak • Produk/output penelitian berupa saran/rekomendasi	• Menggunakan metode kuantitatif • Lokasi penelitian di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Singosari
8	Judul : "Optimalisasi Penerimaan Pajak Melalui Kegiatan Pengawasan Kepatuhan Pajak: Peneliti : Tri Sugiarto, Dwi Martani (2024)	• Tema Penelitian : Pengawasan Wajib Pajak • Menggunakan Metode Kualitatif	• Variabel/konsep penelitian yaitu Optimalisasi • Lokasi Penelitian di Kantor Pelayanan Pajak

		• Produk/output penelitian berupa saran/rekomendasi • Menggunakan Teori efektivitas kebijakan OECD (2021)	Pratama Grogol Petamburan
9	Pengaruh Kualitas Pelayanan, Pengawasan dan Konsultasi oleh <i>Account Representative</i> (AR) Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Peneliti: Widomoko dan Nofryanti (2017)	• Salah satu variabel yaitu Pengawasan • Produk/output penelitian berupa saran/rekomendasi	• Menggunakan Metode Kuantitatif • Lokasi Penelitian di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Menteng Satu
10	Pengaruh Pelayanan, Pengawasan, dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan Pajak Wajib Pajak Badan yang dimoderasi	• Salah satu variabel yaitu Pengawasan • Menggunakan Teori Perilaku Terencana (Ajzen, 1991)	• Menggunakan Metode Kuantitatif • Lokasi Penelitian di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Cengkareng.

	Digitalisasi Administrasi Perpajakan Peneliti: Mimi dan Susi Dwi Mulyani (2022)		
--	--	--	--

Sumber : Data diolah penulis

2.2 Kajian Pustaka

2.2.1 Efektivitas

2.2.1.1 Pengertian Efektivitas

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), efektivitas dapat didefinisikan sebagai tingkat keberhasilan suatu usaha atau tindakan; keadaan yang menunjukkan keberhasilan guna; atau kemandirian. Menurut pemahaman ini, efektivitas adalah kemampuan suatu kegiatan untuk menghasilkan dampak atau hasil sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan. Dengan kata lain, efektivitas menunjukkan seberapa baik suatu tindakan, program, atau kebijakan dapat mencapai hasil yang diharapkan dan memaksimalkan manfaat.

Konsep "efektivitas" mengacu pada seberapa baik suatu tindakan, program, atau kebijakan dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Secara umum, efektivitas didefinisikan sebagai tingkat keberhasilan suatu organisasi atau individu dalam mencapai tujuan mereka. Kemudian menurut Handoko (2003:7), efektivitas mengacu pada kemampuan suatu organisasi untuk menggunakan sumber daya yang tersedia secara optimal untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Dengan demikian, efektivitas

berfokus pada pencapaian hasil akhir yang sesuai dengan target, tanpa terlalu menekankan berapa banyak sumber daya yang digunakan.

Menurut Steers (1985:5), efektivitas organisasi menunjukkan seberapa baik organisasi memanfaatkan sumber daya dan kondisi lingkungannya untuk mencapai tujuan. Efektivitas adalah ukuran yang mencakup keberhasilan secara kualitatif dan kuantitatif, seperti peningkatan kinerja, kualitas pelayanan, dan kepuasan pihak-pihak yang berkepentingan. Dalam situasi seperti ini, efektivitas menjadi ukuran penting untuk mengukur keberhasilan pelaksanaan tugas manajemen.

Oleh karena itu, berdasarkan macam-macam definisi tersebut, efektivitas berarti pencapaian tujuan yang tepat sasaran, sesuai dengan rencana, dan memberikan hasil yang optimal bagi organisasi atau individu. Selain itu, efektivitas didefinisikan sebagai tingkat kesesuaian antara hasil yang diharapkan dan rencana yang dilaksanakan. Oleh karena itu, efektivitas sering digunakan sebagai ukuran utama untuk mengevaluasi keberhasilan suatu usaha.

2.2.1.2 Tujuan Efektivitas

Memastikan bahwa setiap kegiatan, program, atau kebijakan yang dijalankan dapat mencapai sasaran yang telah direncanakan secara optimal adalah tujuan utama dari efektivitas. Efektivitas berorientasi pada hasil (*output oriented*) adalah ketika tujuan dapat tercapai dengan tepat baik kualitas maupun kuantitas. Jadi, tolok ukur penting bagi organisasi untuk

menilai keberhasilan pelaksanaan strategi dan kegiatan operasionalnya adalah efektivitas.

Menurut Mahmudi (2010:14), efektivitas mengacu pada penggunaan sumber daya seoptimal mungkin untuk mencapai hasil yang diinginkan. Dengan kata lain, efektivitas tidak hanya berfokus pada penggunaan sumber daya, tetapi lebih pada pencapaian tujuan yang telah ditetapkan dengan hasil yang nyata. Dalam organisasi publik, efektivitas juga mencakup kemampuan aparatur untuk menyediakan layanan yang tepat sasaran, cepat, dan memuaskan masyarakat.

Dalam ilmu administrasi publik, tujuan efektivitas mencakup pencapaian target organisasi serta kemampuan aparatur untuk memberikan pelayanan publik yang bermanfaat dan tepat sasaran. Menurut Robbins (2003:6), organisasi dianggap efektif jika dapat memenuhi tujuan berbagai anggota, termasuk masyarakat sebagai penerima manfaat utama. Oleh sebab itu, kinerja lembaga publik menunjukkan seberapa baik pemerintah dapat menjalankan fungsi pelayanan, pengaturan, dan pengawasan secara optimal. Efektivitas yang tinggi menunjukkan bahwa pemerintah mampu mengelola sumber daya dan kewenangan secara profesional untuk mencapai tujuan kebijakan seperti meningkatkan kepatuhan masyarakat dan meningkatkan kinerja pelayanan publik.

2.2.1.3 Indikator atau Ukuran Efektivitas

Konsep efektivitas begitu abstrak sehingga diperlukan indikator yang dapat diukur secara objektif untuk menilai tingkat efektivitas suatu kegiatan. Indikator efektivitas berfungsi sebagai alat untuk menilai sejauh mana tujuan atau sasaran telah tercapai sesuai dengan rencana. Untuk mengukur efektivitas, tidak hanya diperhatikan pencapaian hasil akhir, tetapi juga proses yang dilakukan dan bagaimana hal itu berdampak pada lingkungan organisasi. Oleh karena itu, berbagai elemen dapat digunakan untuk menilai efektivitas, termasuk ketepatan tujuan dan sasaran, serta manfaat yang dihasilkan dari tindakan yang dilakukan.

Selain itu, Mahmudi (2010:14) mengatakan bahwa efektivitas dapat diukur melalui tingkat pencapaian hasil (*outcome*) dan manfaat yang diperoleh dari suatu kegiatan. Semakin tinggi tingkat kesesuaian antara hasil yang dicapai dan tujuan yang direncanakan, semakin efektif kegiatan itu. Menurut Mahmudi, ada beberapa komponen yang dapat digunakan sebagai indikator efektivitas. Pertama adalah ketepatan sasaran, yaitu sejauh mana kegiatan atau program mencapai sasaran atau objek yang dituju, kedua adalah ketepatan waktu, yaitu sejauh mana kegiatan dilaksanakan sesuai dengan rencana atau jadwal dan ketepatan. Yang ketiga adalah hasil yang dihasilkan dari kualitas dan kuantitas.

Dalam lingkup pengawasan pajak, beberapa indikator efektivitas dapat diidentifikasi seperti ketepatan tindakan pengawasan, kecepatan respons terhadap pelanggaran, keakuratan hasil analisis, dan peningkatan

kepatuhan wajib pajak yang dipengaruhi oleh tindakan pengawasan. Pengawasan akan efektif hanya jika itu dapat mendorong perubahan perilaku, meningkatkan kepatuhan, dan meningkatkan kualitas tata kelola administrasi publik. Oleh karena itu, pengukur efektivitas di sini tidak hanya kuantitatif tetapi juga kualitatif, menilai seberapa baik tujuan pengawasan tercapai secara efektif dan berkelanjutan.

Dari berbagai pandangan tersebut, dapat disimpulkan bahwa indikator efektivitas berfungsi sebagai ukuran keberhasilan suatu organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan, baik dari segi hasil, manfaat, maupun dampak terhadap lingkungan sosial. Dalam konteks organisasi publik, termasuk lembaga perpajakan, efektivitas menjadi tolak ukur utama dalam menilai sejauh mana program dan kegiatan dapat dilaksanakan secara efektif, tepat sasaran, dan memberikan manfaat kepada masyarakat secara keseluruhan.

2.2.1.4 Faktor-Faktor yang mempengaruhi Efektivitas

Menurut Tangkilisan (2005:64), banyak faktor internal dan eksternal yang memengaruhi efektivitas suatu organisasi. Faktor-faktor tersebut sangat menentukan keberhasilan organisasi dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Efektivitas organisasi publik diukur dari pencapaian tujuan administratif dan kemampuan lembaga untuk memberikan layanan yang optimal dan bermanfaat bagi masyarakat. Oleh karena itu, untuk mengetahui seberapa efektif suatu organisasi, kita harus melakukan analisis tentang

komponen yang menentukan keberhasilan pelaksanaan fungsi dan tanggung jawab organisasi publik tersebut.

Adapun faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas dalam konteks organisasi publik yaitu:

a. Struktur Organisasi

Struktur yang jelas dan proporsional akan membantu koordinasi dan pelaksanaan fungsi di antara unit kerja. Struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan dan kompleksitas tugas akan membuat pengambilan keputusan lebih mudah dan mekanisme pengawasan akan lebih kuat. Sebaliknya, struktur yang terlalu birokratis dapat mengganggu komunikasi dan memperlambat respons terhadap perubahan lingkungan. Oleh karena itu, membuat struktur organisasi yang dapat disesuaikan dan dapat disesuaikan sangat penting untuk meningkatkan efektivitas organisasi publik.

b. Sumber Daya Manusia (SDM)

Kualitas dan kompetensi pegawai yang menjalankan fungsi organisasi sangat menentukan efektivitas organisasi. Untuk mencapai hasil yang optimal, akan lebih mudah untuk mempekerjakan pegawai yang memiliki kemampuan teknis, etika kerja, dan komitmen terhadap tujuan perusahaan. Pegawai yang bekerja pada organisasi publik tidak hanya harus memiliki keterampilan administratif, tetapi juga harus melayani dan jujur. Produksi dan kualitas pelayanan publik akan meningkat

dengan SDM yang tinggi, yang pada gilirannya akan meningkatkan efektivitas organisasi secara keseluruhan.

c. Kepemimpinan

Pemimpin yang baik berperan sebagai pengarah, motivator, sekaligus pengendali dalam pencapaian tujuan organisasi. Kepemimpinan yang mampu menggerakkan pegawai untuk bekerja secara produktif dan berorientasi pada hasil akan memperkuat efektivitas organisasi. Tangkilisan menegaskan bahwa keberhasilan suatu organisasi publik banyak ditentukan oleh kemampuan pemimpinnya dalam menciptakan visi yang jelas, membangun komunikasi yang terbuka, serta menumbuhkan budaya kerja yang kolaboratif.

d. Komunikasi dan Koordinasi

Komunikasi yang efektif antara karyawan dan antarunit organisasi akan mempermudah pertukaran informasi, mengurangi kesalahpahaman, dan mempercepat pengambilan keputusan. Untuk memastikan bahwa seluruh kegiatan organisasi berjalan selaras dan mendukung pencapaian tujuan bersama, koordinasi yang baik juga penting. Dalam organisasi publik yang kompleks seperti lembaga pemerintah, efektivitas komunikasi dan koordinasi menjadi aspek penting untuk menjaga keterpaduan antarbagian dan konsistensi pelaksanaan kebijakan.

e. Lingkungan Organisasi Dan Dukungan Eksternal

Efektivitas organisasi publik bergantung pada lingkungan sosial, politik, dan ekonominya. Keberhasilan program dan kegiatan

organisasi dipengaruhi oleh faktor eksternal seperti dukungan masyarakat, kebijakan pemerintah pusat, dan kemajuan teknologi dan informasi. Organisasi publik akan lebih mudah mencapai efektivitas yang tinggi jika mereka dapat menyesuaikan diri dengan perubahan lingkungan dan memanfaatkan peluang yang ada.

Kesimpulan yang dapat penulis uraikan menurut Tangkilisan (2005:64), efektivitas organisasi publik ditentukan oleh gabungan faktor internal, seperti struktur organisasi, kepemimpinan, sumber daya manusia, dan komunikasi, serta faktor eksternal, seperti dukungan kebijakan dan lingkungan. Organisasi publik, termasuk otoritas perpajakan, harus memahami faktor-faktor tersebut agar mereka dapat meningkatkan kinerja dan memberikan layanan yang lebih efisien dan efektif dengan fokus pada kepentingan masyarakat.

2.2.2 Pengawasan

2.2.2.1 Pengertian Pengawasan

Menurut Mardiasmo (2009:74) menyatakan bahwa:

”Pengawasan pajak merupakan bagian penting dalam fungsi administrasi perpajakan yang bertujuan untuk menjamin kepatuhan wajib pajak.”

Kegiatan ini dilakukan melalui proses sistematis seperti pemeriksaan, verifikasi, dan pemantauan, guna memastikan bahwa laporan dan pembayaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pengawasan tidak terbatas pada pemeriksaan formal saja, tetapi juga mencakup penelaahan data, klarifikasi

terhadap informasi yang tidak sinkron, serta pemantauan terhadap perilaku pelaporan dan pembayaran pajak.

Andreoni, Erard, dan Feinstein (1998:125) menjelaskan bahwa:

”Pengawasan perpajakan dapat dipahami sebagai mekanisme sistematis otoritas pajak untuk mendeteksi, mengevaluasi, dan menindak pelanggaran kewajiban perpajakan, yang utamanya dilakukan melalui kegiatan pemeriksaan, klarifikasi, dan penerapan sanksi.”

Mekanisme ini bertujuan menciptakan efek jera, menurunkan insentif untuk menghindar dari pajak, dan pada akhirnya meningkatkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*).

OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development (2004:39) yaitu sebuah organisasi internasional yang terdiri dari negara-negara maju dan berkembang yang berkomitmen terhadap demokrasi dan ekonomi pasar:

”Pengawasan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh otoritas pajak untuk mengidentifikasi, menilai, memprioritaskan, dan menangani risiko ketidakpatuhan, dengan tujuan agar Wajib Pajak secara sukarela dan benar memenuhi kewajiban perpajakannya.”

Pengawasan bukan sekadar penegakan hukum, melainkan kombinasi antara edukasi, pemantauan, penggunaan data pihak ketiga, pemberian peringatan, hingga tindakan pemeriksaan dan penegakan hukum.

2.2.2.2 Tujuan Pengawasan

Yusniawan dan Permana (2018:44) menyatakan bahwa:

“Setiap organisasi atau lembaga menjalankan seluruh kegiatan operasionalnya untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Setiap organisasi atau lembaga tersebut terdiri dari elemen para pelaku / pegawai yang memiliki tugas dan tanggung jawab yang harus dilaksanakan secara

sendiri-sendiri maupun berkelompok dengan tujuan untuk mengefisienkan dan mengoptimalkan pencapaian tujuan yang akan dicapai.”

Pengawasan dalam sistem administrasi perpajakan memiliki tujuan strategis yang sangat penting dalam menjaga integritas, efektivitas, dan keberlanjutan penerimaan negara. Tidak seperti pengawasan dalam konteks internal organisasi yang bersifat administratif dan struktural, pengawasan perpajakan bersifat eksternal dan fokus pada peningkatan kepatuhan Wajib Pajak terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Menurut Situmorang dan Harahap (2022:45) mengatakan bahwa:

”Pengawasan pajak berfungsi sebagai pendekatan berbasis risiko yang menitikberatkan pada identifikasi dan penanganan perilaku atau kelompok wajib pajak yang menyebabkan potensi kehilangan pendapatan secara signifikan.”

Pendekatan ini menekankan bahwa pengawasan tidak hanya berupa penelitian formal melainkan mencakup edukasi, pemanfaatan data pihak ketiga, pemberian peringatan, dan tindakan hukum terhadap kelompok risiko tinggi.

Sementara itu, menurut Andreoni, Erard, dan Feinstein (1998:846) bahwa:

”Pengawasan berperan sebagai mekanisme pembentuk insentif ekonomi bagi Wajib Pajak agar bersikap patuh. Keberadaan pengawasan yang efektif akan menciptakan ekspektasi bahwa setiap pelanggaran berpeluang untuk terdeteksi dan dikenai sanksi, sehingga mendorong kepatuhan yang bersifat sukarela (*voluntary compliance*) maupun terpaksa (*enforced compliance*).”

Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-45/PMK.01/2021 pada pasal 306 ayat (1) disebutkan bahwa:

"*Account Representative* pada Seksi Pengawasan dan Konsultasi mempunyai tugas melakukan pelayanan, pengawasan, dan konsultasi Wajib Pajak". Sementara dalam Pasal 306 ayat (2), tugas pengawasan tersebut rinci sebagai berikut:

- a. Melakukan pengawasan kepatuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak.
- b. Melakukan pemantauan penerimaan pajak.
- c. Melakukan analisis data dan informasi perpajakan.
- d. Memberikan rekomendasi tindak lanjut atas hasil pengawasan.
- e. Melaksanakan kegiatan pengawasan lainnya sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan."

Dari ketentuan di atas, tujuan pengawasan oleh AR berdasarkan PMK 45/2021 dapat disimpulkan sebagai berikut:

- a. Menjaga kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan secara tepat waktu, benar, dan lengkap.
- b. Mengamankan penerimaan negara, khususnya dari sektor perpajakan, melalui kegiatan monitoring dan evaluasi berkelanjutan.
- c. Menggunakan data dan informasi secara optimal untuk mendeteksi ketidakpatuhan atau potensi penerimaan.
- d. Memberikan pelayanan dan edukasi perpajakan agar Wajib Pajak dapat memenuhi kewajibannya secara sukarela (*voluntary compliance*).

2.2.2.3 Pentingnya Fungsi Pengawasan

Menurut Koontz dan O'Donnell (1984:200):

"Pengawasan merupakan salah satu fungsi utama dalam manajemen yang bertujuan untuk mengukur dan mengoreksi kinerja agar selaras dengan standar dan rencana yang telah ditetapkan. Tanpa pengawasan, organisasi akan sulit mengendalikan pencapaian tujuan, serta rentan terhadap ketidakteraturan dan inefisiensi."

Dalam kerangka administrasi publik, pengawasan menempati posisi yang sangat strategis. Thoha (2003: 177) menyatakan bahwa pengawasan adalah suatu mekanisme dasar dalam sistem administrasi negara untuk memastikan tercapainya tujuan dan kinerja organisasi. Pernyataan ini mengandung makna bahwa pengawasan tidak hanya dilihat sebagai aktivitas pelengkap dalam manajemen, tetapi merupakan fondasi penting dalam menjamin arah pelaksanaan kebijakan publik tetap konsisten dengan tujuan organisasi. Melalui fungsi pengawasan, proses administrasi dapat dikontrol agar tidak menyimpang dari norma, prosedur, dan standar kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya.

Lebih jauh, pengawasan memungkinkan adanya koreksi atau perbaikan secara berkelanjutan (*continuous improvement*), baik terhadap pelaksanaan tugas, perilaku aparatur, maupun penggunaan sumber daya publik. Dalam konteks ini, pengawasan berperan sebagai instrumen pencegahan dan deteksi dini terhadap potensi inefisiensi, penyimpangan, dan penyalahgunaan wewenang. Oleh karena itu, efektivitas suatu organisasi sektor publik tidak hanya ditentukan oleh seberapa baik perencanaannya, tetapi juga oleh seberapa kuat dan responsif sistem pengawasannya. Ketika pengawasan dilakukan secara sistematis, objektif, dan independen, maka pencapaian kinerja dan akuntabilitas publik akan lebih terjamin.

Dalam konteks administrasi perpajakan, *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)* (2004) menyatakan bahwa

pengawasan merupakan bagian integral dari strategi peningkatan kepatuhan, dengan tujuan utama untuk memastikan Wajib Pajak memenuhi kewajibannya secara benar, lengkap, dan tepat waktu. OECD juga menegaskan bahwa pengawasan yang berbasis manajemen risiko akan meningkatkan efektivitas penggunaan sumber daya, meminimalkan ketidakpatuhan, dan menjaga integritas sistem perpajakan. Oleh karena itu, pentingnya pengawasan dalam sistem perpajakan tidak hanya terletak pada kontrol atas penerimaan, tetapi juga sebagai alat pembinaan, edukasi, dan pendorong kepatuhan sukarela yang berkelanjutan. Pengawasan yang dilakukan secara sistematis dan profesional akan memberikan jaminan bahwa sistem perpajakan dapat berjalan adil, efisien, dan berdaya guna bagi pembangunan nasional.

2.2.2.4 Jenis-Jenis Pengawasan

Dalam pandangan Siagian (2002:107):

”Pengawasan dalam organisasi dapat diklasifikasikan ke dalam tiga bentuk utama, yaitu pengawasan langsung oleh atasan, pengawasan teknis oleh unit khusus, dan pengawasan oleh pihak eksternal organisasi.”

Ketiga bentuk ini memiliki pendekatan dan sasaran yang berbeda, namun sama-sama bertujuan untuk menjaga agar kegiatan organisasi berlangsung sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan.

a. Pengawasan Melekat

Pengawasan melekat yaitu pengawasan yang dilakukan secara langsung dan rutin oleh pimpinan terhadap bawahannya dalam rangka

memastikan pelaksanaan tugas berjalan sebagaimana mestinya. Karena dilaksanakan sebagai bagian dari kegiatan harian, pengawasan ini bersifat spontan dan berkelanjutan. Tujuan utamanya adalah untuk segera mendeteksi jika terjadi ketidaksesuaian dalam proses kerja, sehingga bisa segera dilakukan penyesuaian atau pembinaan sebelum masalah berkembang lebih jauh.

b. Pengawasan Fungsional

Pengawasan Fungsional yaitu pengawasan yang dilaksanakan oleh satuan kerja atau lembaga tertentu yang secara khusus ditugaskan untuk memeriksa pelaksanaan tugas berdasarkan fungsi tertentu. Pengawasan ini biasanya bersifat lebih teknis dan mendalam, karena pelaksananya memiliki keahlian atau otoritas di bidang tertentu. Misalnya, unit audit internal atau inspektorat yang menilai kepatuhan terhadap prosedur, efisiensi pelaksanaan program, atau efektivitas penggunaan anggaran. Meskipun tidak dilakukan setiap hari, pengawasan ini penting untuk mengevaluasi kualitas pelaksanaan program secara keseluruhan.

c. Pengawasan Eksternal

Pengawasan eksternal merupakan bentuk pengawasan yang dilakukan oleh lembaga di luar struktur organisasi, seperti parlemen, lembaga pemeriksa, atau masyarakat umum. Fungsi dari pengawasan eksternal adalah memastikan bahwa institusi publik bertindak secara transparan dan dapat dipertanggungjawabkan di hadapan publik. Hal ini bisa

diwujudkan melalui audit keuangan, pelaporan kinerja, ataupun partisipasi masyarakat melalui kritik dan pengawasan sosial.

Dengan demikian, tiga jenis pengawasan ini tidak berdiri sendiri, tetapi saling melengkapi. Pengawasan harian oleh atasan menjaga kedisiplinan pelaksanaan, pengawasan fungsional memastikan kesesuaian teknis, dan pengawasan eksternal menjamin akuntabilitas secara luas. Kombinasi yang seimbang di antara ketiganya akan membentuk sistem kontrol yang solid dalam organisasi.

2.2.3 Efektivitas Pengawasan

2.2.3.1 Pengertian Efektivitas Pengawasan

Efektivitas pengawasan pada dasarnya mencerminkan sejauh mana kegiatan pengawasan mampu mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara optimal. Pengawasan yang efektif tidak hanya memastikan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan rencana, tetapi juga mampu mendeteksi penyimpangan sejak dini serta memberikan umpan balik bagi perbaikan kebijakan dan prosedur organisasi. Dengan demikian, efektivitas pengawasan dapat diartikan sebagai tingkat keberhasilan proses pengawasan dalam menjamin tercapainya tujuan organisasi melalui tindakan pengendalian yang tepat, efisien, dan berkelanjutan.

Dalam konteks administrasi publik, pengawasan merupakan salah satu fungsi manajemen yang bertujuan untuk menjamin agar kegiatan penyelenggaraan pemerintahan berjalan sesuai dengan peraturan, standar,

dan target yang telah ditentukan. Efektivitas pengawasan di lembaga publik dapat dilihat dari sejauh mana kegiatan pengawasan mampu meningkatkan akuntabilitas, transparansi, dan kinerja aparatur. Artinya, pengawasan yang efektif bukan hanya berorientasi pada kepatuhan prosedural, tetapi juga mendorong terciptanya pelayanan publik yang berkualitas dan berintegritas.

Sementara itu, dalam konteks perpajakan, efektivitas pengawasan berkaitan erat dengan kemampuan fiskus dalam memastikan kepatuhan wajib pajak terhadap ketentuan perpajakan, baik secara formal maupun material. Pengawasan yang efektif dilakukan melalui proses pemantauan, analisis, dan tindakan korektif yang sistematis agar potensi ketidakpatuhan dapat diminimalkan. Dengan kata lain, efektivitas pengawasan dalam bidang perpajakan menunjukkan sejauh mana kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh *Account Representative* dan pejabat fungsional terkait mampu meningkatkan tingkat kepatuhan pajak secara nyata.

Efektivitas pengawasan juga mencakup aspek hasil (*outcome*) dari pelaksanaan fungsi pengawasan itu sendiri. Jika hasil pengawasan mampu mendorong perubahan perilaku, memperbaiki sistem kerja, serta meningkatkan capaian kinerja organisasi, maka pengawasan tersebut dapat dikatakan efektif. Sebaliknya, apabila pengawasan hanya bersifat administratif tanpa menghasilkan perbaikan yang berarti, maka efektivitasnya dapat dipertanyakan. Oleh karena itu, efektivitas pengawasan harus dilihat secara komprehensif, tidak hanya dari pelaksanaan prosedur,

tetapi juga dari dampak yang dihasilkan terhadap peningkatan kepatuhan, kinerja, dan tata kelola organisasi.

2.2.3.2 Hubungan antara Efektivitas dan Pengawasan

Efektivitas dan pengawasan memiliki hubungan yang sangat erat karena keduanya saling menentukan dalam proses pencapaian tujuan organisasi. Pengawasan merupakan salah satu fungsi manajerial yang bertujuan memastikan bahwa seluruh kegiatan organisasi berjalan sesuai dengan rencana, standar, dan kebijakan yang telah ditetapkan. Sementara itu, efektivitas mencerminkan sejauh mana kegiatan tersebut benar-benar menghasilkan hasil yang diharapkan. Dengan demikian, efektivitas suatu organisasi sangat dipengaruhi oleh kualitas dan pelaksanaan fungsi pengawasan di dalamnya. Pengawasan yang dilakukan secara sistematis, obyektif, dan berkesinambungan akan membantu memastikan bahwa seluruh sumber daya organisasi digunakan secara optimal untuk mencapai tujuan yang telah direncanakan.

Dalam konteks administrasi publik, efektivitas pengawasan menjadi indikator penting untuk menilai kinerja penyelenggaraan pemerintahan. Pengawasan yang efektif berfungsi sebagai mekanisme pengendalian yang mampu mendeteksi penyimpangan, menilai kinerja aparatur, serta memberikan umpan balik untuk perbaikan kebijakan dan prosedur. Tanpa pengawasan yang efektif, pelaksanaan program pemerintah rentan terhadap ketidaktepatan sasaran, pemborosan sumber daya, serta penurunan

kepercayaan publik. Oleh karena itu, efektivitas dalam administrasi publik tidak dapat dilepaskan dari sejauh mana fungsi pengawasan dijalankan dengan baik untuk menjamin tercapainya prinsip akuntabilitas dan tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*).

Sementara dalam konteks perpajakan, efektivitas pengawasan memiliki peran strategis dalam memastikan tingkat kepatuhan wajib pajak. Pengawasan yang baik oleh fiskus akan menciptakan sistem kontrol yang mampu mendeteksi potensi ketidakpatuhan dan memastikan bahwa kewajiban perpajakan dilaksanakan secara benar dan jujur. Efektivitas pengawasan di bidang perpajakan dapat diukur dari sejauh mana kegiatan pengawasan mampu meningkatkan kepatuhan formal dan material wajib pajak, mengurangi tingkat pelanggaran, serta meningkatkan penerimaan negara. Dengan demikian, efektivitas dalam pengawasan pajak bukan hanya diukur dari seberapa sering pengawasan dilakukan, tetapi dari sejauh mana hasil pengawasan tersebut berdampak nyata terhadap perilaku wajib pajak.

Hubungan antara efektivitas dan pengawasan bersifat timbal balik. Di satu sisi, pengawasan yang efektif akan meningkatkan efektivitas organisasi karena setiap kegiatan dapat dikendalikan sesuai dengan standar yang ditetapkan. Di sisi lain, efektivitas organisasi juga menjadi tolok ukur untuk menilai keberhasilan pelaksanaan fungsi pengawasan. Jika pengawasan dilakukan dengan baik namun tidak menghasilkan perubahan atau perbaikan, maka efektivitasnya dapat dikatakan rendah. Oleh karena itu, dalam praktiknya, efektivitas dan pengawasan harus dipandang sebagai

satu kesatuan yang saling memperkuat, di mana keberhasilan pengawasan menjadi prasyarat bagi tercapainya efektivitas organisasi secara keseluruhan.

2.2.4 Kepatuhan Pajak

2.2.4.1 Definisi Kepatuhan Pajak

Romadhaniah dan Rosid (2019:10) mengungkapkan bahwa:

”Kepatuhan pajak (tax compliance) mengandung makna yang berbeda-beda jika diartikan dari bermacam-macam perspektif. Sehingga atas pengertian yang berbeda-beda tersebut dapat diartikan tidak terfokus pada satu aspek melainkan dapat menjangkau berbagai sudut pandang.”

Salah satu alasan mengapa definisi beragam adalah karena ketaatan terhadap pajak muncul dari proses komunikasi antara wajib pajak (atau konsultan mereka) dengan instansi pajak.

Kepatuhan pajak dalam kerangka sistem *self-assessment* dipahami sebagai sebuah proses yang tidak hanya bergantung pada peraturan yang tertulis, tetapi juga pada kesiapan dan kemauan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Song dan Yarbrough (1978:444) mengemukakan bahwa:

”Kepatuhan semacam ini mencerminkan sejauh mana individu atau entitas dapat dan mau mematuhi ketentuan perpajakan yang berlaku.”

Menurut mereka, kepatuhan ini dipengaruhi oleh nilai-nilai etika wajib pajak, situasi hukum yang berlaku, serta kondisi sosial dan ekonomi tertentu yang berkembang di waktu dan tempat tertentu. Dengan demikian, kepatuhan tidak bersifat mutlak, melainkan situasional dan kontekstual.

Di sisi lain, pendekatan yang lebih ringkas dan normatif dikemukakan oleh Weber et al. (2014:5). Mereka menyederhanakan kepatuhan pajak sebagai suatu keadaan di mana tidak terdapat pelanggaran hukum perpajakan dalam bentuk penggelapan pajak. Dengan kata lain, selama wajib pajak tidak melakukan tindakan ilegal seperti menyembunyikan penghasilan atau memberikan laporan fiktif, maka ia dianggap patuh. Walaupun begitu, Weber et al. tetap membedakan antara penggelapan pajak (*tax evasion*) dan penghindaran pajak (*tax avoidance*), yang meski tidak melanggar hukum secara langsung, dapat bertentangan dengan prinsip keadilan dalam sistem perpajakan.

Lebih komprehensif lagi, James dan Alley (2002:32) merumuskan:

”Kepatuhan pajak sebagai kesiapan dan keinginan pihak-pihak yang memiliki kewajiban pajak untuk menaati baik substansi maupun semangat dari peraturan perpajakan, tanpa harus dimotivasi oleh penegakan hukum.”

Mereka membagi pemahaman ini ke dalam dua pendekatan. Dua pendekatan yang digunakan yaitu pendekatan ekonomi dan pendekatan perilaku. Pendekatan ekonomi menilai kepatuhan sebagai hasil dari kalkulasi rasional antara risiko dan keuntungan dari tindakan patuh atau tidak patuh. Sedangkan pendekatan keperilakuan menekankan bahwa sikap wajib pajak dipengaruhi oleh faktor psikologis, sosial, serta persepsi mereka terhadap otoritas dan sistem perpajakan itu sendiri.

Tabel 2.2
Pendekatan Kepatuhan Pajak

Kepatuhan Pajak	Pendekatan Pertama	Pendekatan Kedua
Menurut Konsep	Kesenjangan Pajak (<i>Tax Gap</i>): Kepatuhan 100% dikurangi realisasi penerimaan pajak.	Sukarela: Kesediaan bertindak sesuai semangat dan aturan hukum.
Definisi	Lebih sempit	Lebih luas
Kepatuhan pajak	Rasionalitas ekonomi	Kerja sama perilaku
Contoh:	Pertimbangan untung-rugi: 1. Manfaat yang diharapkan dari penghindaran pajak. 2. Risiko terdeteksi dan dikenai sanksi. 3. Memaksimalkan kekayaan pribadi.	Individu tidak semata-mata pengambil keputusan yang egois. Mereka bertindak berdasarkan sikap, kepercayaan, norma, dan peran yang berbeda. Keberhasilan bergantung pada kerja sama.
Isu yang dibahas:	Efisiensi dalam alokasi sumber daya	Keadilan, kesetaraan, dan beban pajak
Pandangan terhadap wajib pajak:	penghitung untung rugi finansial yang berorientasi pada kepentingan pribadi	"Warga negara yang baik"
Dapat disebut sebagai:	Pendekatan ekonomi	Pendekatan perilaku

Sumber : Diterjemahkan dari James and Alley (2002:33)

Menurut pandangan Alm (1991:577):

”Kepatuhan pajak dapat dipahami sebagai bentuk kepatuhan yang ditunjukkan secara langsung melalui tindakan konkret, yaitu dengan melaporkan seluruh penghasilan dan membayar pajak sesuai dengan aturan yang berlaku.”

Fokus utama dari definisi ini adalah pada pelaksanaan kewajiban perpajakan secara nyata, bukan sekadar sikap atau intensi. Oleh karena itu, kepatuhan dalam konteks ini lebih bersifat teknis dan dapat diukur melalui data pelaporan dan pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak.

Di sisi lain, otoritas perpajakan Amerika Serikat *Internal Revenue Service* (IRS) dalam Romadhaniah dan Rosid (2019:13) memperjelas cakupan kepatuhan dengan menetapkan tiga kriteria utama yang harus dipenuhi oleh wajib pajak agar dapat dikategorikan sebagai patuh. Ketiga aspek tersebut meliputi: pertama, penyampaian surat pemberitahuan atau laporan pajak secara tepat waktu; kedua, pelaporan penghasilan dengan akurat; dan ketiga, pembayaran pajak yang terutang dilakukan secara sukarela dan tidak melewati batas waktu yang ditentukan. Dari sini terlihat bahwa kepatuhan tidak hanya menyangkut kebenaran isi laporan, tetapi juga ketepatan waktu dan kemauan untuk memenuhi kewajiban secara mandiri.

Definisi serupa juga dikemukakan oleh OECD (2014:60) yang menekankan bahwa wajib pajak dianggap tidak patuh apabila tidak menjalankan kewajiban dasar perpajakan sebagaimana yang telah ditentukan. OECD mengidentifikasi empat unsur penting dalam kepatuhan, yakni pendaftaran untuk keperluan perpajakan, pelaporan SPT secara tepat waktu, penyampaian jumlah pajak yang terutang secara akurat, serta

pembayaran pajak dalam periode yang telah ditetapkan. Pendekatan ini memperlihatkan bahwa kepatuhan mencakup keseluruhan siklus kewajiban perpajakan, dari awal mendaftar hingga akhir proses pembayaran, dan setiap tahapan memiliki peran penting dalam penilaian kepatuhan secara menyeluruh.

Menentukan sejauh mana tingkat kepatuhan atau ketidakpatuhan wajib pajak di Indonesia merupakan tantangan tersendiri. Hal ini disebabkan oleh kompleksitas perilaku wajib pajak serta keterbatasan data yang dapat mencerminkan kondisi sebenarnya. Namun demikian, terdapat sejumlah ukuran yang dapat memberikan gambaran awal, contohnya yang sering digunakan yaitu mengukur kepatuhan formal maupun kepatuhan material.

Rahayu (2010:138) menjelaskan bahwa:

”Kepatuhan formal terjadi ketika WP memenuhi kewajibannya secara formal yaitu pelaporan dan pembayaran, sedangkan kepatuhan material diperoleh jika WP secara substantif memenuhi semua ketentuan material yaitu kebenaran materi SPT berdasarkan keadaan yang sebenar-benarnya serta perhitungan pajak yang dibayarkan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.”

Secara sederhana mengukur tingkat kepatuhan formal yaitu membandingkan jumlah wajib pajak yang melaporkan SPT dengan jumlah yang memiliki kewajiban untuk menyampaikan SPT. Sementara untuk mengukur tingkat kepatuhan material dapat dihitung dari jumlah wajib pajak yang melakukan pembayaran dengan jumlah wajib pajak yang melaporkan SPT.

Jika pengukuran kepatuhan formal dan material seperti yang saat ini berlaku, maka tingkat kepatuhan di KPP Pratama Cirebon Satu belum

menunjukkan hasil positif. Hal ini tergambar dalam tabel 2.3 yang dapat dijelaskan bahwa kepatuhan formal untuk WP badan pada tahun pajak 2023 dan 2024 menunjukkan angka positif yaitu 102.86% dan 102,66%, sementara kepatuhan materialnya masih tergolong rendah yaitu 75,24% dan 84,31%. Artinya bahwa dari sekitar 10 WP badan yang melakukan pelaporan SPT, yang melakukan pembayaran baru 7-8 WP badan.

Tabel 2.3
Kepatuhan Formal dan Kepatuhan Material Wajib Pajak Badan
Tahun 2023-2024

	2023	2024
a. Jumlah WP Badan Terdaftar	6.852	7.462
b. Jumlah WP Badan Wajib SPT	2.165	2.109
c. Jumlah WP Badan Lapor SPT	2.227	2.165
d. Jumlah WP Badan Bayar	1.629	1.778
Kepatuhan Formal (c : b)	102.86 %	102.66%
Kepatuhan Material (d : b)	75.24%	84.31%

Sumber : Penulis, diolah dari Aplikasi *Managerial Dashboard and Online Reporting* (Mandor) dan Dashboard Manajerial Pengawasan (DMP), diakses tanggal 4 Agustus 2025

Sejalan dengan perilaku kepatuhan WP Badan, kepatuhan WP Orang Pribadi juga menunjukkan perilaku kepatuhan lebih rendah, bahkan lebih rendah dibandingkan WP Badan. Merujuk kepada Tabel 2.4 menggambarkan bahwa pada tahun pajak 2023 dan 2024 tingkat kepatuhan formal WP Orang Pribadi pada angka 75,82% dan 68,04%. Begitupun dengan kepatuha material yang hanya diangka 10,70% dan

10,12% yang artinya dari 10 WP orang Pribadi yang melaporkan SPT Tahunan hanya 1 WP orang Pribadi yang melakukan pembayaran.

Tabel 2.4
Kepatuhan Formal dan Kepatuhan Material Wajib Pajak Orang Pribadi
Tahun 2023-2024

	2023	2024
a. Jumlah WP OP Terdaftar	129.733	138.493
b. Jumlah WP OP Wajib SPT	34.014	34.466
c. Jumlah WP OP Lapor SPT	25.789	23.449
d. Jumlah WP OP Bayar	3.638	3.488
Kepatuhan Formal (c : b)	75.82%	68.04%
Kepatuhan Material (d : b)	10.70%	10.12%

Sumber : Penulis, diolah dari Aplikasi Managerial Dashboard and Online Reporting V4.1 dan Dashboard Manajerial Pengawasan, diakses tanggal 4 Agustus 2025

2.2.4.2 Kepatuhan Formal

Kepatuhan formal merupakan salah satu dimensi utama dalam perilaku kepatuhan pajak. Secara umum, kepatuhan formal merujuk pada tindakan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban administratif sebagaimana diatur dalam peraturan perpajakan. Hal ini meliputi pendaftaran sebagai wajib pajak, pengisian dan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) secara tepat waktu, serta penyimpanan dokumen yang relevan.

Menurut Roth, Scholz, dan Witte (1989:65), kepatuhan formal bersifat mudah diamati karena berkaitan dengan aspek prosedural dan

administratif. Kepatuhan ini menjadi indikator awal bagi otoritas pajak untuk menilai apakah wajib pajak telah melaksanakan kewajiban hukumnya secara benar dari sisi bentuk, meskipun belum tentu dari sisi substansi.

Menurut OECD (2010:148):

”Kepatuhan formal wajib pajak dipengaruhi oleh sejumlah faktor yang mencerminkan kombinasi antara kemudahan sistem administrasi dan perilaku wajib pajak itu sendiri. Faktor pertama adalah opportunity, yaitu kesempatan atau kemudahan yang disediakan oleh sistem perpajakan untuk memungkinkan wajib pajak patuh secara administratif. Sistem yang sederhana, prosedur yang jelas, serta penggunaan teknologi seperti *e-filing* dan *e-form* akan mengurangi potensi kesalahan administratif dan meningkatkan kepatuhan formal. Selain itu, tingkat pemahaman wajib pajak terhadap peraturan perpajakan juga menjadi penentu penting. Kurangnya literasi perpajakan, terutama di kalangan wajib pajak Usaha Mikro, Kecil dan Menengah (UMKM), sering kali menyebabkan ketidakpatuhan bukan karena niat, melainkan karena ketidaktahuan. Oleh karena itu, edukasi dan penyuluhan pajak menjadi instrumen penting dalam mendorong kepatuhan administratif.”

OECD juga menyoroti pentingnya kejelasan dan konsistensi kebijakan perpajakan, karena perubahan aturan yang mendadak atau multitafsir dapat membingungkan wajib pajak dan menurunkan tingkat kepatuhan formal. Selain itu, pengaruh lingkungan sosial dan budaya organisasi turut membentuk sikap kepatuhan, terutama bila kepatuhan dianggap sebagai norma yang dihargai dalam komunitas. Terakhir, meskipun tekanan sanksi dan pengawasan bukan faktor dominan, persepsi terhadap risiko audit dan penegakan hukum yang proporsional tetap memiliki pengaruh dalam mendorong wajib pajak untuk menjalankan kewajiban administratif secara tertib. Pendekatan ini menunjukkan bahwa peningkatan kepatuhan formal tidak hanya bergantung pada penegakan

hukum, tetapi juga pada perbaikan sistem, edukasi, dan penguatan kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas pajak.

2.2.4.3 Kepatuhan Material

Selain dari Kepatuhan Formal yang telah dijelaskan sebelumnya, salah satu dimensi lain dalam konteks perilaku kepatuhan pajak yaitu kepatuhan material. Berbeda dengan kepatuhan formal yang lebih bersifat administratif, kepatuhan material mengacu pada kepatuhan substantif wajib pajak dalam menghitung, membayar, dan melaporkan jumlah pajak yang sebenarnya terutang sesuai dengan kondisi ekonomi dan transaksi yang dilakukan, tanpa menyembunyikan informasi atau melakukan manipulasi data. Kepatuhan material mencerminkan tingkat kejujuran dan kesadaran internal wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.

Menurut OECD (2010) perilaku kepatuhan wajib pajak (termasuk kepatuhan material) dipengaruhi oleh lima faktor utama. Laporan ini menyatakan bahwa pendekatan tradisional ekonomi-deterministik (berbasis sanksi dan audit) tidak cukup kuat untuk menjelaskan berbagai variasi perilaku wajib pajak. Adapun kelima faktor tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

a. *Opportunity* (Peluang atau Kesempatan)

Faktor ini menyoroti bagaimana sistem administrasi mengurangi atau memperbesar ruang bagi wajib pajak untuk melakukan ketidakpatuhan. Contohnya meliputi kompleksitas peraturan,

kerumitan pengisian formulir, serta akses terhadap bantuan atau layanan orientasi pajak. Jika diarahkan ke peluang kepatuhan (simplifikasi, panduan jelas), orang yang sebenarnya bermaksud patuh (*lazy non-compliers*) akan lebih mudah memenuhi kewajibannya.

b. *Social Norms* (Norma Sosial)

Norma sosial atau tekanan sosial dari lingkungan (keluarga, komunitas, rekan kerja) juga memengaruhi perilaku. Apabila dalam budaya masyarakat membayar pajak dianggap sebagai kewajiban moral dan sosial, maka kepatuhan material cenderung meningkat.

c. *Fairness* (Keadilan dan Persepsi Keadilan)

Persepsi wajib pajak terhadap keadilan desain sistem pajak, proses audit, dan distribusi manfaat pajak berdampak kuat pada niat untuk patuh. Ketika wajib pajak merasa diperlakukan adil dan melihat transparansi proses administrasi, mereka lebih termotivasi untuk melaporkan dengan jujur.

d. *Economic* (Insentif Ekonomi dan *Deterrence*)

Faktor ini menyangkut pertimbangan rasional wajib pajak terkait: biaya dan manfaat tidak patuh, peluang tertangkap audit, serta besaran sanksi jika ketahuan. Namun OECD menegaskan bahwa pencegahan melalui sikap moral dan keadilan sistem lebih efektif daripada menggunakan ancaman hukuman semata.

- e. *Norms / Fairness* campuran psikososial (Termasuk dalam kerangka teori yang lebih luas)

Beberapa literatur menyebut normatif dan moral sebagai bagian dari aspek psikologis dan sosial, tetapi OECD menyatukannya dalam lima domain utama di atas yang secara eksplisit meliputi deterrence, kesempatan, norma sosial, keadilan, dan insentif ekonomi. Faktor etika, keyakinan, dan aturan sosial sering kali dibahas sebagai tumpang tindih antara kategori *Fairness* dan *Norms*.

2.2.5 Teori Efektivitas Pengawasan James and Alley (2002)

Simon James dan Clinton Alley mengatakan bahwa efektivitas pengawasan perpajakan ditentukan oleh seberapa optimal tingkat pengawasan dapat memengaruhi perilaku wajib pajak. Mereka menekankan bahwa faktor ekonomi dan psikologis, persepsi, dan keadilan dapat memengaruhi kepatuhan wajib pajak. Oleh karena itu, efektivitas pengawasan harus diukur dari seberapa optimal otoritas pajak dapat membuat kondisi yang membuat wajib pajak ingin dan mampu memenuhi kewajibannya.

Dalam kerangka teorinya, James dan Alley menjelaskan bahwa terdapat empat dimensi utama yang memengaruhi efektivitas pengawasan, yaitu *economic deterrence*, *normative motivation*, *perceptions of the tax system*, dan *fairness and equity*. Keempat dimensi ini saling melengkapi dalam mendorong terbentuknya kepatuhan material yang berkelanjutan.

Selanjutnya untuk memberikan pemahaman yang lebih optimal, penulis mencoba menjelaskan keempat dimensi sebagai berikut:

a. *Economic Deterrence*

Dimensi ini menekankan bahwa wajib pajak akan patuh apabila potensi biaya dari ketidakpatuhan lebih besar daripada manfaatnya. *Economic deterrence* berakar pada model ekonomi kepatuhan (*economic model of compliance*) yang menjelaskan bahwa pengawasan efektif ketika:

- 1) *probability of detection* (kemungkinan atas temuan kesalahan) tinggi
- 2) sanksi dikenakan secara konsisten
- 3) hukuman memiliki daya efek jera (*deterrent effect*)

Dalam konteks pengawasan kepatuhan material, *economic deterrence* muncul melalui tindakan seperti penerbitan SP2DK, STP, pemeriksaan, hingga sanksi administrasi. James dan Alley menegaskan bahwa pengawasan yang meningkatkan risiko terdeteksinya ketidakpatuhan akan memperkuat kepatuhan wajib pajak dari sisi ekonomi.

b. *Normative Motivation*

Normative motivation merujuk pada dorongan moral atau etis yang membuat wajib pajak mematuhi kewajiban karena merasa bahwa membayar pajak adalah tindakan yang benar secara sosial. Pada dimensi ini, efektivitas pengawasan dipengaruhi oleh:

- 1) nilai moral wajib pajak
- 2) rasa tanggung jawab sosial

- 3) persepsi bahwa pajak adalah kontribusi untuk negara
- 4) norma kelompok atau lingkungan

James dan Alley menyatakan bahwa ketika pengawasan dilakukan secara edukatif dan komunikatif, maka motivasi normatif akan meningkat. Pengawasan tidak hanya memberi tekanan, tetapi juga membentuk kesadaran sehingga kepatuhan material muncul karena keinginan pribadi, bukan sekadar ketakutan terhadap sanksi.

c. *Perceptions of the Tax System*

Persepsi wajib pajak terhadap sistem perpajakan memiliki pengaruh besar terhadap kepatuhan. Dimensi ini menekankan bahwa efektivitas pengawasan akan meningkat bila wajib pajak memiliki persepsi positif terhadap:

- 1) kemudahan aturan perpajakan,
- 2) kualitas layanan fiskus,
- 3) transparansi proses,
- 4) kepastian hukum,
- 5) akses informasi,
- 6) kesederhanaan administrasi.

Menurut James dan Alley, jika sistem dianggap rumit, membingungkan, atau membebani, maka pengawasan menjadi kurang efektif karena wajib pajak cenderung enggan patuh. Sebaliknya, persepsi bahwa sistem pajak bekerja dengan baik akan memperkuat hasil pengawasan dan meningkatkan kepatuhan material.

d. *Fairness and Equity*

Dimensi ini berhubungan dengan penilaian wajib pajak terhadap aspek keadilan. James dan Alley mengidentifikasi dua bentuk utama keadilan:

- a. *Distributive fairness*: keadilan dalam distribusi beban pajak antar wajib pajak.
- b. *Procedural fairness*: keadilan dalam prosedur administrasi dan perlakuan fiskus.

Efektivitas pengawasan sangat dipengaruhi oleh seberapa jauh wajib pajak menilai bahwa kebijakan, tindakan pengawasan, dan perlakuan fiskus berjalan dengan adil. Wajib pajak akan lebih patuh ketika:

- 1) diperlakukan sama tanpa diskriminasi,
- 2) pemeriksaan atau klarifikasi dilakukan secara objektif,
- 3) sanksi proporsional,
- 4) fiskus menjelaskan dasar pengawasan secara transparan.

Jika wajib pajak merasakan *fairness and equity*, maka pengawasan menjadi lebih diterima dan hasil kepatuhan material lebih optimal.

2.3 Kerangka Pemikiran

Sudaryono (2015:21) menjelaskan bahwa kerangka berpikir merupakan suatu model konseptual yang menggambarkan bagaimana teori saling terkait dengan berbagai elemen yang dianggap sebagai masalah utama. Begitu juga dengan Uma Sekaran dan Suriasumantri dalam karya Sugiyono (2017:60) menyatakan bahwa kerangka berpikir yang efektif dapat menjelaskan secara

teoritik hubungan antara variabel yang akan diteliti. Mereka juga menekankan bahwa kerangka berpikir adalah sebuah model yang menggambarkan bagaimana teori terhubung dengan berbagai faktor yang telah ditetapkan sebagai masalah penting.

Berdasarkan berbagai definisi yang telah dijelaskan, dapat disimpulkan bahwa kerangka berpikir adalah gabungan dari asumsi-asumsi teori dan asumsi-asumsi logika yang berfungsi untuk menjelaskan atau mengidentifikasi variabel-variabel yang sedang diteliti serta bagaimana hubungan antara variabel-variabel tersebut, ketika berhadapan dengan kebutuhan untuk mengungkapkan fenomena atau masalah yang sedang dikaji.

Penelitian Widomoko & Nofryanti (2017:143) mengemukakan bahwa:

”AR yang melakukan pengawasan dengan menerbitkan surat tagihan dan surat pemberitahuan atas besarnya nilai tagihan pajak yang belum dibayarkan, menghimbau untuk menyetorkan pajak SPT masa dan tahunan dan memberikan usulan untuk dilakukan pemeriksaan dan penyidikan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang ada, akan membuat Wajib Pajak lebih mematuhi pelaksanaan kewajiban pajaknya.”

Dalam penelitiannya Hamid (2014:126) memberikan salah satu kesimpulan bahwa kekhawatiran akan audit (pemeriksaan pajak) atau terhadap denda dapat meningkatkan kepatuhan pajak. Hasil ini menguatkan teori perilaku terencana (TPB) bahwa pengawasan yang dilakukan oleh pegawai pajak (fiskus) akan dapat mendorong wajib pajak untuk patuh.

Selanjutnya hasil dari penelitian Mimi dan Susi (2022:15) menyatakan bahwa pengawasan wajib pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak badan. Hasil penelitian ini juga tidak sesuai dengan Teori Perilaku Terencana (TPB) yang menjelaskan tingkah laku Wajib Pajak dalam

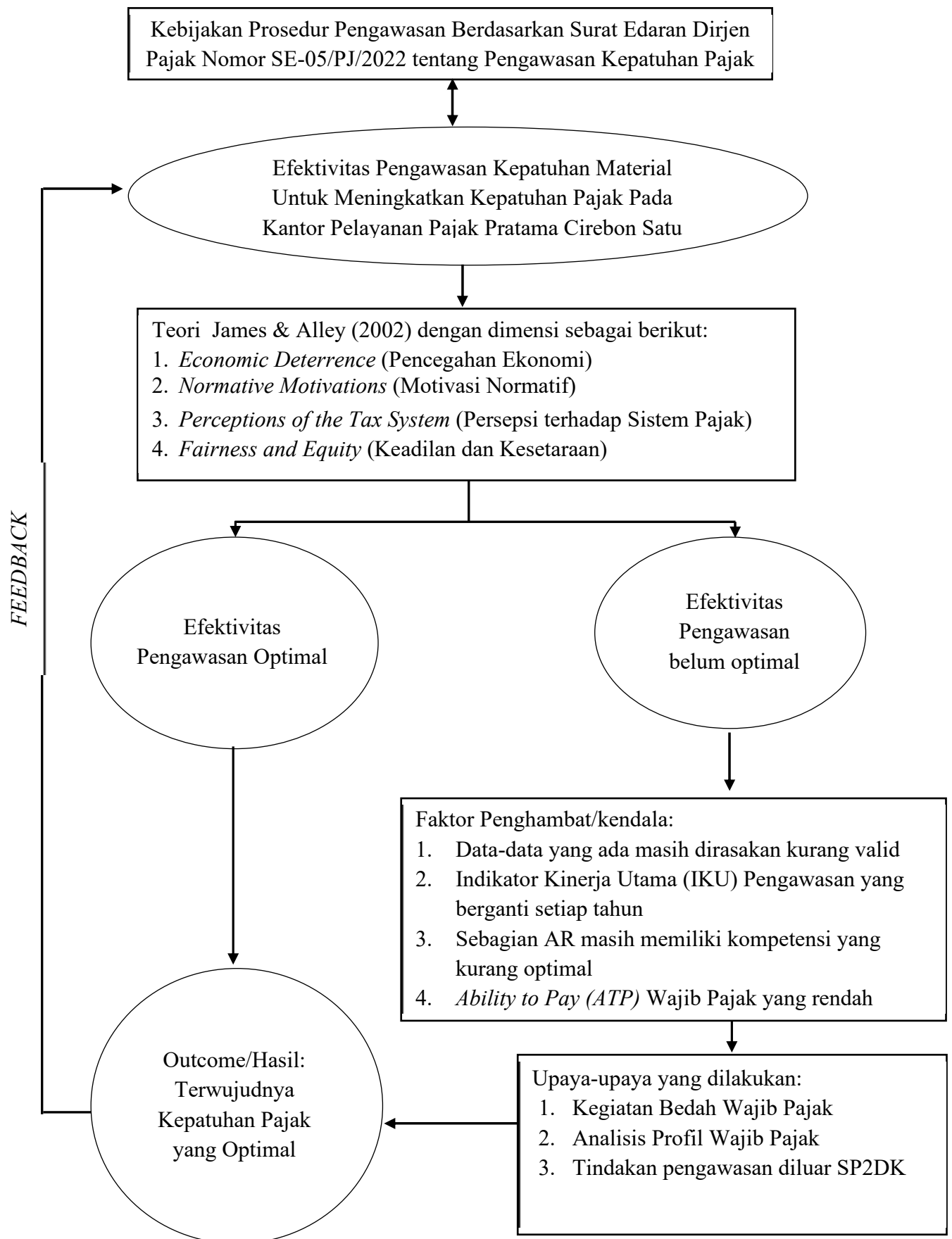
pemenuhan kewajiban pembayaran dan pelaporan pajaknya, yaitu sikap atau tindakan Wajib Pajak dipengaruhi oleh niat dan norma subjektif yang dirasakan. Kesimpulan dari penelitian ini menunjukkan bahwa pengawasan pajak seperti apapun yang dilakukan oleh fiskus tidak dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak Badan. Dalam penelitiannya mereka menggunakan teori kepatuhan terencana yang dikembangkan oleh Ajzen (1991).

Rosnidah, Hidayat dan Nahdiyyah (2022:58) menjelaskan bahwa:

“Efektivitas menggambarkan akibat dari dampak (outcome) dari output program dalam mencapai tujuan program. Semakin besar kontribusi output yang dihasilkan terhadap pencapaian tujuan atau sasaran yang ditentukan, maka semakin efektif proses kerja suatu unit organisasi. Suatu organisasi, program, atau kegiatan dinilai efektif apabila output yang dihasilkan bisa memenuhi tujuan.”

Teori efektivitas pengawasan merujuk pada konsep dan kerangka kerja yang digunakan untuk mengevaluasi sejauh mana suatu kegiatan pengawasan dapat mencapai tujuan yang diharapkan, seperti meningkatkan kepatuhan, mengurangi pelanggaran, dan memperkuat akuntabilitas. Atas dasar hasil dari beberapa penelitian terdahulu tersebut, penulis mencoba mengkaji dari sisi lain dengan teori yang berbeda. Dalam lingkup penelitian perpajakan lazim dipergunakan dan sering dijadikan referensi adalah teori yang dikembangkan oleh James dan Alley (2002).

James dan Alley (2002) mengembangkan pendekatan efektivitas pengawasan yang dapat dijabarkan melalui gambar 2.1 sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.4 Proposisi

Proposisi adalah anggapan sementara yang diambil dari riset mengenai fenomena yang ada. Dan sebuah ucapan atau yang juga bisa dinamakan sebagai pernyataan yang berfungsi untuk menggambarkan situasi yang belum tentu akurat atau salah dalam bentuk kalimat berita. Proposisi itu sendiri adalah istilah yang dipakai dalam kajian logika.

Selaras dengan rumusan masalah yang telah dijelaskan, maka peneliti menyusun proposisi atas penelitian ini sebagai berikut:

1. Efektivitas pengawasan kepatuhan material di KPP Pratama Cirebon Satu belum dilakukan secara optimal.
2. Terdapat faktor-faktor pendukung dan penghambat pelaksanaan pengawasan kepatuhan material yang dilakukan di KPP Pratama Cirebon Satu.
3. Terdapat upaya-upaya untuk meningkatkan efektivitas pengawasan kepatuhan material untuk meningkatkan kepatuhan pajak yang dilakukan oleh KPP Pratama Cirebon Satu.