

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Tinjauan Pustaka

2.1.1. Hasil Penelitian Terdahulu

Edwards (1992) telah mengemukakan beberapa manfaat atas penelitian riset keahlian sebagai berikut :

1. Beberapa orang yang dikatakan ahli memiliki ketrampilan yang cakap dan bernilai. Jika kami membayar harga penelitian yang diminta, kami akan mengetahui ketrampilan apa yang diberikan seorang ahli, bagaimana mereka memperoleh dan menggunakannya, dan bagaimana mengakui ketrampilan yang mereka miliki.
2. Jika kami memperoleh pemahaman tersebut, kami dapat membantu para perancang otomasi sistem keahlian untuk mengembangkan metode-metode yang mereka gunakan sekarang untuk memperoleh ketrampilan keahlian.
3. Jika kami memahami apa itu keahlian, kami dapat lebih efektif dalam membantu seseorang untuk memperolehnya; dalam hal tertentu, kami dapat menawarkan petunjuk yang lebih konstruktif.

Manfaat dari penelitian atas riset keahlian diatas sangat berkaitan dengan dua pendekatan penelitian yang menunjukkan perbedaan mengenai kompetensi keahlian, yaitu : *The Decision Making Literature*, dan *The Coqnitive Science Literature*.

a. *The Decision Making Literature*

Dalam pendekatan ini, penelitian mengenai keahlian yang berhubungan dengan proses pembuatan keputusan merupakan suatu penelitian yang berkaitan dengan aspek perilaku (*behavioral*). Menurut pandangan aspek perilaku (*behavioral view*), dalam menganalisa pertimbangan-pertimbangan pembuatan keputusan seorang ahli didasarkan pada

jumlah informasi yang digunakan untuk membuat keputusan. Pandangan aspek perilaku ini didasarkan pada paradigma Einhorn's (1974) yang bertujuan untuk menggunakan kriteria obyektif lebih banyak dalam mendefinisikan seorang ahli sebagai seorang yang sangat trampil dengan pelatihan serta pengetahuan pada beberapa bidang tertentu.

Beberapa temuan yang diperoleh dari pendekatan ini berkaitan dengan kemampuan seorang ahli (*expert abilities*). Suatu penjelasan secara umum dari pendekatan ini adalah bahwa seorang ahli sering percaya pada *heuristic* yang artinya membantu untuk menemukan atau mempelajari (*Webster's Dictionary*, 1996). Shanteau (1992) menyimpulkan bahwa seorang ahli percaya pada pertimbangan sederhana dari hasil penyelidikan sendiri. Penyelidikan yang sering percaya pada penemuan atau pembelajaran mengantarkan pada urutan sistematis (Kahneman, Slovic, dan Tversky, 1982) yang menunjukkan bahwa keahlian tidak kebal terhadap *cognitive illusions* yang mempengaruhi seseorang yang bukan ahli (Kahneman, 1991).

b. *The Cognitive Science Literature*

Studi-studi yang terdapat dalam pendekatan ini memberikan suatu gambaran manfaat keahlian. Pandangan kognitif menerangkan keahlian dalam khasanah pengetahuan. Pengetahuan dalam hal ini diperoleh melalui pengalaman langsung (pertimbangan yang dibuat dimasa lalu dan umpan balik terhadap kinerja) dan pengalaman tidak langsung yaitu melalui pendidikan. Pendekatan kognitif pada keahlian dibidang auditing lebih berpusat pada pengetahuan para ahli dan peranannya dalam pertimbangan profesional. Menurut Gibbins (1984), yang memberikan proporsi tentang pertimbangan profesional dalam akuntansi, menunjukkan bahwa pengalaman memunculkan suatu struktur pengetahuan, terdiri atas suatu sistem dari pengetahuan yang skematis dan abstrak, yang diperoleh dalam ingatan yang lama. Struktur

pengetahuan memberikan suatu petunjuk bagi proses pertimbangan dan respon terhadap situasi yang timbul dalam proses audit.

Waller dan Felix (1984) memusatkan perhatiannya pada pengaruh permintaan pertimbangan masa lalu dan umpan balik kinerja pada atribut dari struktur pengetahuan. Menurut Bonner dan Pennington (1991) serta Libby (1995), pengalaman dan kemampuan serta kinerja yang baik harus dimiliki oleh seseorang yang memiliki keahlian daripada seorang pemula (*novice*). Hasil dari *cognitive science studies* menunjukkan bahwa keahlian merupakan domain *specific concept* (Slatter, 1987; Bonner dan Pennington, 1991; Libby, 1995). Sebagian penelitian pada pendekatan ini mengidentifikasi unsur pengalaman dan pengetahuan memainkan peranan penting dalam menentukan suatu keahlian (Choo dan Colbert, 1989; Ashton, 1991; Bonner dan Lewis, 1990). Davis dan Solomon (1989) menambahkan satu unsur lagi yaitu kinerja yang sangat mempengaruhi efisiensi dan efektivitas keahlian auditor.

- c. Perkembangan selanjutnya, beberapa peneliti telah mencoba merumuskan model yang secara implisit menunjukkan keterkaitan antara kemampuan, **pengetahuan**, **pengalaman**, dan **kinerja**. Bonner dan Lewis (1990) menyajikan suatu model dimana **kinerja** (*performance*) dihubungkan kepada **kemampuan**, **pengetahuan**, dan **pengalaman**. Gibbins dan Larocque (1990) memberikan suatu model umum atas keahlian auditor dengan lima komponennya yaitu: *person*, *task*, *the social and interpersonal setting*, *environmental incentives*, *constraints*, dan *practicalities*, serta *judgement process*. Kemudian Libby pada tahun 1991 memberikan lagi suatu model dimana kinerja merupakan suatu fungsi dari kemampuan, pengetahuan, motivasi, dan lingkungan dimana pengetahuan bergantung pada pengetahuan, pengalaman, motivasi dan lingkungan.

Pada tahun 1992, Shanteau dan Abdolmohammadi memberikan suatu model berdasarkan kepada literatur psikologis dengan menyajikan 20 buah atribut personal seorang ahli. Model ini dikembangkan pada penelitian berikutnya oleh Abdolmohammadi, Searfoss dan Shanteau pada tahun 1992 dengan memberikan suatu rerangka untuk menganalisis keahlian seorang auditor akuntan publik kedalam 25 karakteristik dan dikelompokkan menjadi lima kategori karakteristik yaitu: Komponen Pengetahuan (*Knowledge Component*), Ciri-ciri Psikologis (*psychological traits*), Kemampuan Berpikir (*cognitive abilities*), Strategi Penentuan Keputusan (*decision strategies*), dan Analisis Tugas (*task analysis*). Hasil *cognitive studies* menunjukkan terdapatnya konsistensi dimana faktor *cognitive knowledge* merupakan faktor yang sangat penting bagi auditor diikuti oleh *self presentation image (psychological traits)* dan *strategic decision making attributes*. Atribut yang kurang penting adalah *personal appearance-style*.

Kemudian pada tahun 1999, Murtanto mengadakan penelitian replikasi yang bertujuan untuk mempelajari karakteristik-karakteristik keahlian dibidang auditing dengan mengorganisasikannya kedalam lima kategori yaitu: “Ciri-ciri Psikologis, Kemampuan Berpikir, Komponen Pengetahuan, Strategi Penentuan Keputusan, dan Analisis Tugas”. Dua pendekatan digunakan untuk memilih karakteristik-karakteristik keahlian auditor dari suatu sampel di Kantor Akuntan Publik di Indonesia dan juga mahasiswa jurusan akuntansi. Yang pertama, memanfaatkan *open-ended questionnaire* untuk meminta partisipan merinci beberapa karakteristik yang mereka percaya berhubungan dengan keahlian auditor. Langkah kedua menggunakan kuisisioner dari karakteristik yang telah diurutkan untuk meminta partisipan menandai 25 karakteristik kedalam lima rangking tingkat kepentingan dan mengklasifikasikan karakteristik tersebut kedalam lima kategori karakteristik.

Hasil dari kedua pendekatan dalam penelitian ini memberikan gambaran bahwa “pengalaman dan pengetahuan” masih merupakan karakteristik yang penting bagi keahlian auditor, namun untuk meningkatkan kualitas profesi auditor perlu juga memperhatikan beberapa karakteristik lain yang belum terdapat dalam penelitian ini. Ini dapat terlihat juga berdasarkan kategori karakteristiknya dimana Ciri-ciri Psikologis dan Komponen Pengetahuan merupakan kategori yang penting, diikuti oleh karakteristik keahlian lainnya.

2.2. Definisi keahlian

Sampai saat ini belum terdapat suatu definisi operasional yang tepat untuk menjelaskan pengertian dari keahlian khususnya keahlian bagi pemeriksa pajak. Troter (1986) mendefinisikan ahli sebagai orang yang dengan ketrampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuisi dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan. Hayes dkk (1983) mendefinisikan keahlian sebagai keberadaan dari pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dalam lingkungan tersebut, dan ketrampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut.

Melihat keterbatasan ini, maka digunakan pendekatan keahlian berdasarkan studi yang ada sebelumnya untuk keahlian Auditor Akuntan Publik. Namun demikian, didalam beberapa studi bidang auditing, belum terdapat juga suatu kesamaan pendapat dalam mendefinisikan keahlian. Variabel pengalaman masih sering digunakan sebagai pengganti variable keahlian. Variabel ini tentu saja sudah kurang memadai bagi seseorang dalam membuat pertimbangan-pertimbangan bagi suatu keputusan yang baik dan menjadi lebih ahli. Menurut Brehmer (1980) serta Waller dan Felix (1984) keahlian didefinisikan sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Bonner dan Lewis (1990) selanjutnya telah memasukkan unsur kemampuan (*ability*), pengetahuan (*knowledge*), dan pengalaman (*experience*) kedalam

penelitian mereka. Didalam praktek, definisi keahlian sering ditunjukkan dengan pengakuan resmi (*official recoqnition*) seperti kecerdasan partner dan penerimaan konsensus (*consensual acclamation*) seperti pengakuan terhadap seorang spesialis pada industri tertentu, tanpa adanya suatu daftar resmi dari atribut-atribut keahlian. Dalam hal ini, Shanteau (1987) memberikan definisi operasional seorang ahli adalah seseorang yang telah diakui dalam profesinya sebagai orang yang memiliki kemampuan dan ketrampilan yang penting untuk menilai pada derajat yang tertinggi.

2.3. Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan pajak sebagai bagian system administrasi perpajakan merupakan alat untuk menguji dan membuktikan kebenaran sistem *self assesment* Wajib pajak. Dari pemeriksaan pajak diharapkan dapat ditemukan penyimpangan ketentuan perpajakan wajib pajak. Apabila penyimpangan tersebut telah ditemukan maka diharapkan dapat menimbulkan efek pencegahan (*deterrence effect*) bagi Wajib Pajak lainnya untuk patuh dalam melaksanakan kewajiban pajaknya. Karena itu, sistem pemeriksaan sebagai dasar penetapan pajak terutang harus dilaksanakan secara akuntabel dan konsisten mendukung sistem perpajakan pada umumnya. Oleh karena itu, pelaksanaan pemeriksaan harus benar-benar selektif dan kualitas hasil pemeriksaannya dapat dipertanggung jawabkan.

Barata (2003) berpendapat :

“Bahwa sekalipun tata cara menentukan besarnya pajak terutang secara *self assesment* telah dikembangkan dengan pola pengawasan (pemeriksaan pajak) yang sedemikian rupa sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, namun seringkali muncul perbedaan pendapat antara pemeriksa pajak dan wajib pajak, yang disebabkan karena :

- a. Perbedaan persepsi dalam memahami ketentuan dalam peraturan perundangan perpajakan ;
- b. Keterbatasan waktu petugas Pajak dalam menginterpretasikan pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut Wajib Pajak;

- c. Keterbatasan petugas dalam memahami peristilahan aktivitas bisnis dan penamaan akun/rekening pembukuan karena Wajib Pajak tidak menginformasikan secara benar ;
- d. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam memahami peraturan perundang-undangan yang berlaku ;
- e. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam membedakan laporan keuangan komersil dengan laporan keuangan fiskal ;
- f. Perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung/dokumen transaksi.

Keenam masalah-masalah tersebut pada akhirnya dapat menimbulkan sengketa pajak yang akan berakibat juga belum adanya kepastian hukum bagi wajib Pajak.

Sesepati dengan hal tersebut, Syofyan dan Hidayat (2004) mengatakan bahwa :

“Dirjen Pajak yang diwakili oleh pejabat pajak pada saat melakukan pemeriksaan terhadap WP, tidak tertutup kemungkinan akan terjadi perbedaan persepsi antara pejabat pemeriksa dengan kewajiban perpajakan. Hal ini sebagai akibat dari meningkatnya pemahaman WP akan kewajiban dan haknya berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dari permasalahan di atas maka akuntabilitas dalam pemeriksaan Pajak terkait dengan profesionalisme pemeriksa pajak yang dapat menjalankan tugas, fungsi, dan wewenang yang diberikan kepadanya secara memadai. Sedangkan kinerja pemeriksaan pajak memiliki program dan proses pelaksanaan atau tahapan-tahapan yang dapat menghantarkan pada hasil yang berkualitas. Sehingga apabila secara keseluruhan hasil pelaksanaan pemeriksaan pajak akuntabel maka tidak akan banyak menimbulkan perselisihan (*dispute*) antara Wajib Pajak yang telah diperiksa dengan pihak Ditjen Pajak. Demikian pula sekalipun Wajib Pajak mengajukan keberatannya, maka keputusan keberatan yang diambil Ditjen pajak cenderung mempertahankan ketetapan pajak semula atau ditolak keberatannya.

Pemeriksaan pajak sebagai bagian dari administrasi perpajakan. Kebijakan pemeriksaan pajak merupakan salah satu elemen dari pengelolaan administrasi perpajakan dan merupakan bagian dari kebijakan publik yang

mengikat dan memiliki akibat hukum kepada seluruh penduduk dimana aturan itu berada. Mikesell (1995:392-397) Seperti dikutip Nasucha menyatakan bahwa administrasi perpajakan meliputi enam langkah umum, yaitu (a) Persiapan inventarisasi; (b) dasar penilaian; (c) perhitungan dan pengumpulan pajak; (d) audit; (e) keberatan permohonan; (f) penegakan hukum. Setiap aktivitas khusus didalam langkah-langkah tersebut bervariasi mengikuti sifat pajak yang ada. Dapat dikatakan bahwa pemeriksaan pajak merupakan bagian dari penegakan hukum karena sistem yang dianjurkan (*self assessment*) tidak terlaksana sebagaimana mestinya, dan mengupayakan adanya kepatuhan yang dilakukan melalui tindakan audit.

Pemeriksaan Pajak sejalan dengan pengertian langkah keempat tersebut. Dalam penjabarannya lebih lanjut dijelaskan bahwa audit merupakan tahap untuk meyakinkan bahwa Wajib Pajak patuh terhadap Undang-undang peraturan perpajakan dalam sebuah system kepatuhan yang sukarela. *Audit* untuk melindungi kejujuran Wajib Pajak yang secara sukarela sudah mematuhi undang-undang Perpajakan. Bila kepatuhan pajak ingin ditingkatkan, administrasi pajak harus mengambil tindakan efektif guna mengatasi kendala-kendala (Bird dan Jantscher).

Dari uraian-uraian diatas diketahui suatu arti dan nilai penting akuntabilitas pemeriksaan dalam mendukung administrasi perpajakan. Disamping itu terdapat hubungan korelatif antara akuntabilitas pemeriksaan pajak terhadap keberatan pajak bahwa akuntabilitas pemeriksaan pajak oleh aparat pajak berdampak pada sistem administrasi perpajakan selanjutnya, yaitu proses keberatan pajak. Nasucha mengatakan bahwa :

“Akuntabilitas aparat pajak dalam melaksanakan ketentuan dan peraturan perundang-undangan perpajakan akan “berdampak langsung” terhadap kepatuhan Wajib Pajak. Misalnya, bagaimana aparat pajak harus memenuhi ketentuan dalam proses restitusi, keberatan, dan jenis pelayanan lainnya yang diajukan Wajib Pajak”.

Kepatuhan Wajib Pajak juga dapat berkisar pada masalah keadilan dalam proses keberatan pajak. Kepatuhan dalam masalah keadilan termasuk juga dalam rangka upaya administrasi keberatan pajak, dimana berarti

terdapat kepatuhan material. Seperti pendapat Safri Nurmantu mengenai kepatuhan material bahwa :

Kepatuhan dalam masalah keadilan termasuk juga dalam rangka upaya administrasi keberatan pajak, disini berarti terdapat kepatuhan material, yaitu suatu keadaan dimana Wajib Pajak secara substantif/hakekat memenuhi semua ketentuan material perpajakan, yakni sesuai isi dan jiwa UU Perpajakan.

2.4. Pengertian Pemeriksaan Pajak

Dalam sistem *self assessment*, salah satu fungsi pemerintah adalah pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan pajak dapat dilakukan untuk :

1. Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan.
2. Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka menguji pemenuhan kewajiban perpajakan di lakukan dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan baik masa maupun tahunan dengan membandingkan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari Wajib Pajak yang dilakukan dengan cara :

- a. Menerapkan teknik-teknik pemeriksaan yang lazim digunakan dalam pemeriksaan pada umumnya, yang dinamakan pemeriksaan lengkap.
- b. Menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana sesuai dengan ruang lingkup pemeriksaan baik dilakukan di kantor maupun dilapangan, yang dinamakan pemeriksaan sederhana.

Untuk dapat menerapkan teknik-teknik pemeriksaan baik dalam pemeriksaan sederhana maupun lengkap diperlukan petugas pemeriksa yang telah mendapat pendidikan teknis yang cukup dan memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak. Dalam menjalankan tugasnya. petugas pemeriksa harus bekerja dengan

jujur, bertanggung jawab, penuh pengertian, sopan dan objektif serta menghindarkan diri dari perbuatan tercela.

Pendapat dan kesimpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Disamping itu petugas pemeriksa harus melakukan pembinaan kepada Wajib Pajak.

Setidak-tidaknya ada dua hal penting yang membedakan pemeriksa pajak (*tax auditor*) dengan auditor/pemeriksa selain pajak yaitu :

- a. Telah mendapatkan pendidikan teknis yang cukup. Tentu saja spesifikasi pendidikan teknis yang dimaksud adalah pendidikan perpajakan,
- b. Memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak.

Pengertian Pemeriksaan pajak menurut Jerome (1980) adalah sebagai berikut :

“ The goal of audit to encourage the highest degree of voluntary compliance with the least intusion into the privacy of taxpayers. “

Jerome berpendapat bahwa tujuan dari pemeriksaan pajak itu sendiri adalah untuk meningkatkan Kepatuhan Sukarela dari Wajib Pajak. Hal ini erat kaitannya juga dengan penerapan sistem perpajakan self assesment.

Final Report of CIAT memberikan pengertian Pemeriksaan Pajak sebagai berikut : *“ Auditing is a means to increase voluntary taxpayer compliance, because it creates a certain and effective risk”*.

Diaz Priantara memberikan pengertian mengenai pengertian Pemeriksaan Pajak sebagai berikut :

“.....Pemeriksaan pajak merupakan instrumen untuk menentukan kepatuhan, baik formal maupun material, yang tujuan utamanya adalah untuk menguji dan meningkatkan tax compliance seorang Wajib Pajak, “

Menurut CIAT Executive Secretariat, fungsi pemeriksaan pajak memiliki pengertian sebagai berikut :

“ The audit function is understood to respect the activities developed by the tax office with the aim of verifying that the taxpayer has correctly assessed the tax obligation to which he is subject according to the law, with inclusion, basically, of the task of indentifying those who have not filed their tax returns. Counsequently, we have not included such aspect as indentifying tax delinquency or producers of persuasive or also be consideredto from part of the collection function. “

2.5. Pengorganisasian pemeriksaan pajak

Pengorganisasian pemeriksaan pajak berarti bagaimana administrasi pajak merencanakan, melaksanakan, mengawasi, dan mengevaluasi fungsi-fungsi pemeriksaan pajak. Tugas-tugas tersebut di laksanakan oleh suatu organisasi yang dapat berupa unit, instansi, divisi, departemen atau apapun namanya. Hal ini sebagai konsekuensi dari *self assessment system*.

“ Consequently, the tax authorities must arrange systeatically to check the compliance of the tax payers. Generally, limitation of personnel will make it impossible for each retrun to be given intensive scrutiny. A program of investigation and examination which both safeguards the government from major loss and instills in tax a respect for the visilance of the authorities. “

Tahap-tahap dalam pemeriksaan pajak harus di lakukan oleh unit-unit yang berbeda-beda misalnya unit yang merencanakan dan memprogramkan terpisah dari unit yang melaksanakan pemeriksaan, terpisah dari unit yang menyortir SPT, terpisah dari unit yang menyeleksi SPT yang akan di periksa. Hal ini sudah dilaksanakan pada Kantor Pelayanan Pajak dengan sistem modern yang ada saat ini.

Stanly S. Surey (1967) menyebutkan tiga jenis pemeriksaan, yaitu ;

“ When a return is selected for examination, the investigation may take several forms matter on face on the return which appear suspicious or incorrect could be handled by correspondence, especially for the smaller return, or such matter may be handled by office audit, with the tax payer requested to bring to the tax office the data necessary to verify certain items. The most effective audit, and thus the method to be used business. This is an intensive check of the taxpayer’s record and should be conducted by a trained accountant. “

dari pernyataan Surey tersebut nampak bahwa kualitas pengisian surat pemberitahuan akan mempengaruhi jenis pemeriksaan yang akan dilakukan. Terdapat tiga jenis pemeriksaan, yaitu korepondensi, Pemeriksaan kantor, dan Pemeriksaan lapangan. Apabila dalam penelitian surat pemberitahuan terdapat kesalahan tulis dan hitung, maka peneliti memberitahukan kepada Wajib Pajak Dengan surat (korespondensi). Sedangkan, terhadap surat pemberitahuan Pajak yang di duga di isi dengan tidak benar atau terdapat kesalahan pengisian, penyelesaiannya dilakukan dengan cara pemeriksaan kantor (*room/office audit*). Sementara itu, untuk pemeriksaan yang efektif di lakukan dengan pemeriksaan lapangan (*audit field*) yang di laksanakan di tempat kegiatan usaha wajib pajak dengan meneliti lebih mendalam terhadap buku dan catatan yang di kerjakan pegawai perusahaan. Sehubungan dengan pemeriksaan lapangan Norman D. Nowak berpendapat.

“Field audit, as indicated by its name, usually consist of qualified accountant who audit these business which because of their size or complexity, reqire a complete tax audit. This is has to be done where the books and record are available and where inventory and other items can be checed on the spot “.

Menurutnya, pemeriksaan lapangan di laksanakan terhadap perusahaan-perusahaan yang berukuran besar dan kompleks yang membutuhkan pemeriksaan pajak yang lengkap dan luas. Pemeriksaan tersebut di lakukan di tempat kegiatan usaha, administrasi pembukuan dan catatan-catatan dikerjakan dan tempat penyimpanan persediaan.

2.6. Konsep pengorganisasian pemeriksaan pajak

Struktur pengorganisasian adalah mengorganisasikan aktivitas yang telah ditentukan sebelumnya dan mana yang harus di jalankan untuk mencapai tujuan yang telah di tetapkan. Penyelesaiannya tidak hanya pengembangan secara efesien dari fungsi ini, tetapi juga mencapai hasil yang

mempengaruhi peningkatan kepatuhan sukarela terhadap peraturan perpajakan dari Wajib Pajak.

Dalam struktur pengorganisasian fungsi pemeriksaan pajak juga perlu memperhitungkan kenyataan-kenyataan yang terdapat dalam lingkungan di mana tindakan harus di ambil, hal ini menyebabkan penentuan :

1. Sebab-sebab penghindaran pajak;
2. Tingkat penghindaran pajak;
3. Kelengkapan aturan dan piranti administrasi;
4. Sumber daya manusia, keuangan, dan sumber material yang dapat digunakan.

2.7. Metode dan Prosedur Pemeriksaan Pajak

Menurut Donohoue (2002) metode dan prosedur pemeriksaan pajak secara umum melalui tahapan-tahapan sebagai berikut :

1. Pemahaman bisnis dan undang-undang.

Pemahaman yang baik mengenai bisnis Wajib Pajak oleh auditor memungkinkan penilaian yang lebih baik perilaku bisnis dan bagaimana perilaku tersebut berdampak pada kepatuhan. Auditor perlu memahami lingkungan Wajib Pajak menjalankan usahanya dan dampak administrative perpajakan terhadap Wajib Pajak.

Sumber internal dan eksternal yang tersedia dianalisa sebelum mendapatkan informasi lebih jauh dari Wajib Pajak akan bergantung pada sifat dan kompleksitas bisnis seorang Wajib Pajak dan riwayat kepatuhannya.

Auditor dapat menambah pengalaman dan pandangan dengan cara bekerja sama dengan dunia usaha. Bertukar pikiran antara auditor dengan dunia usaha menghasilkan sumber informasi penting bagi pemahaman perilaku sekarang dan perkiraan bagaimana hal tersebut berubah di masa yang akan datang. Melalui dialog auditor dan para Wajib Pajak dapat lebih saling mengerti sehingga tindakan yang adil, akurat dan tepat waktu dapat di jalankan.

2. Identifikasi dan Penilaian Resiko

Mengidentifikasi dan menilai risiko dan isu-isu yang mempengaruhi strategi kepatuhan saat ini. Para Wajib Pajak harus berkecimpung dalam proses penilaian risiko sehingga segala misinterpretasi atau kesalahpahaman dapat di selesaikan dengan cepat. Kegiatan pemeriksaan dilakukan berdasarkan risiko yang di nilai. Risiko-risiko dinilai berdasarkan kemungkinan terjadinya atau konsekuensi terhadap system perpajakan. Kemudian, suatu evaluasi di buat sebagai kegiatan pemeriksaan yang sesuai.

Identifikasi dan Penilaian Risiko-risiko menurut Donohue (2002) dapat dilakukan melalui :

1. Menetapkan kegiatan pemeriksaan. Berdasarkan hasil dari identifikasi dan penilaian risiko-risiko ditetapkan kegiatan-kegiatan yang akan di lakukan dalam melakukan pemeriksaan
2. Mengembangkan strategi perencanaan. Pengembangan strategi perencanaan dilakukan untuk memastikan bahwa kegiatan pemeriksaan memperkecil biaya-biaya dan mengatasi masalah kepatuhan dengan cepat. Rencana harus fleksibel dan terbuka untuk di tinjau kembali jika keadaan berubah. Rencana di monitor melalui kegiatan pemeriksaan untuk memastikan strategi yang valid dan sesuai.
3. Pemberitahuan tujuan pelaksanaan pemeriksaan pajak. Wajib Pajak akan di beritahukan secara tertulis mengenai tujuan pemeriksaan pajak yang akan di lakukan dan pemeriksa dapat memberikan daftar dokumen yang di perlukan pada saat interview awal.
4. Interview Awal.
Setelah pemeriksaan memberitahukan mengenai pemeriksaan pajak, pemeriksa akan mengatur waktu yang di sepakati bersama untuk interview awal.
Pertanyaan pada saat interview awal didasarkan pada pengamatan yang di dapat sebelum pemeriksaan. Selama interview Wajib Pajak

akan mendapatkan daftar jenis-jenis dokumen yang di perlukan. Wajib Pajak harus di berikan waktu yang cukup untuk mengumpulkan dokumen-dokumen tersebut. Hal-hal yang di beritahukan dan didiskusikan dengan para Wajib Pajak mengenai :

- a. Gambaran singkat kegiatan pemeriksaan yang diusulkan.
- b. Tahun-tahun tinjauan dan informasi yang di perlukan
- c. Nama-nama dan no telepon auditor yang dapat di hubungi
- d. Tempat pemeriksaan dilaksanakan.
- e. Perkiraan jangka waktu pemeriksaan.
- f. Hak-hak Wajib Pajak dan harapan-harapan pemeriksa
- g. Prosedur penyelesaian masalah.
- h. Saluran yang tersedia yang dapat di hubungi Wajib Pajak untuk melaporkan perilaku pemeriksa yang tidak pantas.

Wajib Pajak harus mendiskusikan dengan pemeriksa masalah waktu atau logistik. Bila mungkin pemeriksa dapat di jadwal ulang apabila terdapat masalah-masalah praktis yang dialami Wajib Pajak. Wajib Pajak harus menjawab pertanyaan pemeriksa. Jika wajib Pajak menolak bekerja sama maka Wajib Pajak di panggil untuk memberikan alasan dan bukti-bukti. Wajib Pajak berhak untuk di dampingi oleh konsultan atau penasehat akan tetapi jawaban atas pertanyaan harus dari Wajib Pajak, penasehat hanya dapat memberi nasehat mengenai arti pertanyaan. Pemeriksa dapat di dampingi oleh tenaga ahli dalam kasus-kasus tertentu.

5. Pemeriksaan dan analisis

Pemeriksaan mencakup pengumpulan dan verifikasi informasi dan penilaian isu-isu di tempat Wajib Pajak. Pemeriksa melengkapi kegiatan pemeriksaan dalam waktu sesingkat mungkin. Waktu yang di perlukan tergantung beberapa faktor seperti tipe kegiatan, kecukupan dokumen, keberadaan informasi, kerumitan masalah dan tingkat kerjasama Wajib Pajak.

Informasi yang terkumpul selama pemeriksaan dianalisa. Analisa dalam pemeriksaan pajak adalah mengumpulkan, menyeleksi dan memahami informasi keuangan yang ada dan di dukung oleh pengetahuan pemeriksa mengenai kegiatan Wajib Pajak, industri mereka dan riwayat kepatuhan mereka. Jumlah analisa dan pekerjaan yang diselesaikan harus sesuai dengan risiko yang terlihat. Penilaian resiko memperhitungkan kerumitan dan kesulitan isu-isu dan isi dokumen.

6. Klarifikasi fakta-fakta dan undang-undang.

Pada saat mengajukan usulan koreksi pajak, Wajib Pajak dapat menanyakan kepada pemeriksa untuk mengklarifikasi pandangan pemeriksa tentang fakta-fakta dan mengemukakan interpretasi mereka tentang peraturan perundang-undangan. Wajib Pajak perlu menceritakan fakta-fakta sebelum pemeriksa membuat pandangan mengenai isu-isu teknis. Wajib pajak harus ingat bahwa misinterpretasi dan ketidakterbukaan tentang materi fakta dapat berakibat bertambahnya pinalti atau sanksi.

7. Umpan balik

Selama pemeriksaan, pemeriksa akan menjelaskan dengan benar kepada Wajib Pajak dasar koreksi yang di buat dan menginformasikan pada Wajib Pajak jika ada kesalahan yang terdeteksi yang berakibat pada kewajiban perpajakan yang terlalu kecil atau terlalu besar, alasan-alasan untuk perhitungan, sanksi dan bunga, mengarahkan perhatian Wajib Pajak mengenai masalah yang dapat membantu pemahaman kewajiban-kewajiban perpajakan.

Wajib Pajak di beri kesempatan untuk menjelaskan segala keadaan yang dapat dilakukannya pengurangan sanksi dan atau bunga. Wajib Pajak diminta komentar mengenai proses kegiatan pemeriksaan yang telah dilakukan. Komentar tersebut dapat bersifat pujian atau sebaliknya. Komentar tersebut dapat diminta secara tertulis.

8. Pemberitahuan hasil pemeriksaan

Pemberitahuan hasil pemeriksaan dituangkan dalam suatu surat yang berisi fakta-fakta yang dianggap relevan dan memperhatikan penerapan Undang-undang perpajakan.

Prinsip-prinsip yang harus dipakai dalam penyusunan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pemberitahuan hasil pemeriksaan harus menyediakan detail yang cukup untuk memungkinkan Wajib Pajak memahami dasar yang digunakan oleh pemeriksa.
- b. Wajib Pajak memiliki waktu yang cukup untuk mempertimbangkan tanggapan mereka atas pemberitahuan hasil pemeriksaan. Waktu yang cukup tergantung pada situasi-situasi tersebut karena kerumitan isu-isu dan luasnya komunikasi sebelumnya mengenai isu-isu tersebut dengan Wajib Pajak atau konsultanya. Pemeriksa akan mengkonfirmasi atau merevisi temuan awal setelah tanggapan terhadap pemberitahuan hasil pemeriksaan dimaksud.
- c. Apabila suatu isu dapat didukung dengan contoh yang ada sebelumnya maka langsung dapat di ambil keputusan oleh supervisor atau kepala seksi pemeriksaan, sedangkan apabila tidak ada contoh kasus yang mendukung maka keputusan diambil setelah dikonsultasikan dengan Kepala Kantor Pelayanan Pajak.

9. Finalisasi

Setelah tanggapan diberikan oleh Wajib Pajak, maka pemeriksa mengambil keputusan mengenai hasil akhir pemeriksaan. Hasil akhir pemeriksaan meliputi jumlah pajak yang harus dibayar, isu-isu yang masih harus diselesaikan dalam pemeriksaan berikutnya. Hasil akhir tersebut dituangkan dalam suatu berita acara hasil pemeriksaan yang ditandatangani Wajib Pajak dan pemeriksa.

10. Review dan perbaikan

Kinerja pemeriksaan dimonitor dan kekurangan-kekurangan dicatat. Kinerja dapat diukur dari parameter jangka waktu pemeriksaan, efektifitas pemeriksaan dan persepsi Wajib Pajak.

Kejelasan peraturan perundang-undangan merupakan kunci bagi peningkatan integritas system perpajakan. Umpan balik dari Wajib Pajak dan konsultannya memainkan peranan yang sangat penting untuk memperbaiki peraturan perundang-undangan perpajakan.

3. Sistem *Self Assessment* Dalam Pemungutan Pajak

Self assessment atau sering disebut dengan *self assessment system*. Secara ringkas dapat di artikan suatu sistem menetapkan pajak sendiri. Pendekatan *self assessment* menurut Patrick L Kelly (1973) memberikan banyak keuntungan antara lain :

1. *It permit tax payer to submit his payment in full along with his tax declaration.*
2. *The tax stream is spared a heavy volume of routine work which may not only delay collection but also keep bureau personel from more productive function such as veying the accuracy of information submitted*
3. *My also make tax payer more aware of the provision of the tax law and the equity of tax system.*

Menurut Simon James dan Nobes (1983) bahwa :

“ The basic principle underlying self assessment is that the tax payer rather than the tax authorities is primaliry responsible for calculating tax liability and ensuring that payment is made promptly.

Prinsip dasar yang melandasi *system self assessment* diatas pada dasarnya sejalan dengan yang dikemukakan Waluyo (1991), sebagai berikut : “ Sistem *self assessment* adalah suatu sistem pungutan di mana pembayaran pajak diserahkan sepenuhnya kepada para pembayar pajak untuk di lakukan atas inisiatif dan kesadaran masing-masing”.

Selanjutnya pengertian sistem *self assessment* yang dikondisikan dengan sistem perpajakan Indonesia, menurut Lumbantoruan (1990) sebagai berikut :

“Sistem *self assessment* adalah sistem perpajakan yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam pengertian tersebut tampak bahwa dasar dari penerapan sistem *self assessment* adalah kepercayaan yang diberikan kepada wajib pajak untuk melakukan perhitungan dan mengakulasikan serta menetapkan jumlah pajak terutang yang harus dibayar

2.8. Pemeriksaan (*Auditing*)

Menurut Arens (1996) auditing (pemeriksaan) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan. Selanjutnya definisi auditing secara umum tersebut memiliki unsur-unsur penting yang diuraikan berikut ini :

1. Suatu proses sistematis

Yaitu berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis, berurutan dan terorganisasi. Auditing dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi, dan bertujuan.

2. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif

Proses sistematis tersebut ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha, serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut.

3. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi

Adalah hasil proses akuntansi, Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran, dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam satuan uang. Proses akuntansi ini menghasilkan

suatu pernyataan yang disajikan dalam laporan keuangan, yang umumnya terdiri dari empat laporan keuangan pokok : neraca, laporan laba-rugi, laporan perubahan equitas, dan laporan arus kas.

4. Menetapkan tingkat kesesuaian.

Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

5. Kriteria yang telah ditetapkan.

Kriteria atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (yang berupa hasil proses akuntansi) dapat berupa :

- a. Peraturan yang telah ditetapkan oleh suatu badan legislatif;
- b. Anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen;
- c. Prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia (*generally accepted accounting principle*)

6. Penyampaian hasil

Penyampaian hasil auditing sering disebut dengan atestasi (*attestation*). Penyampaian hasil ini dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit (*audit report*).

7. Pemakai yang berkepentingan

Dalam dunia bisnis, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai informasi keuangan seperti : Pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor dan kreditur, organisasi buruh, dan kantor pelayanan pajak.

Kemudian mengenai tujuan utama pemeriksaan menurut Guy, dkk adalah :

“Menguji pernyataan (sering berupa ukuran akuntansi) dan meningkatkan keyakinan atas pernyataan tersebut. Pada saat mengaudit laporan keuangan, auditor tentu saja harus memahami prinsip akuntansi yang mendasari laporan tersebut. Meskipun banyak auditor yang bukan akuntan dan mengaudit informasi selain laporan keuangan”.

2.9. Tinjauan Atas Profesi Pemeriksa

Chua dan Mathews (1991) menggambarkan profesi pemeriksaan sebagai

berikut:

“ A profession....carries with it the notion of standard of performance, it is not only a way of making a living, but one in practitioners have a fiduciary trust to maintain certain standard. These are partly standard of competence, or technical ability in carrying out function valued in the society. But not only so: Professional competence has to be joined with professional integrity.....A professional man carries out his function in relation to people who also stand in particular role relation to him. The relationship carries specific obligations, to be distinguished from these of purely personal morality, or from general obligation to human being as such ”.

Mulyadi (1998) mendefinisikan profesi pemeriksa sebagai berikut: “Suatu profesi adalah suatu lingkungan pekerjaan didalam masyarakat yang memerlukan syarat-syarat kecakapan”.

Menurut Chua dan Mathews (1991) agar profesi bisa mendapatkan kepercayaan dari masyarakat sebagai pengguna jasa, maka profesi tersebut harus memiliki ciri-ciri berikut:

1. Memiliki bidang ilmu yang ditekuninya, yaitu sebagai pedoman dalam melaksanakan keprofesiannya.
2. Memiliki otoritas sebagai suatu profesi.
3. Memiliki sanksi organisasi, sebagai alat untuk mempertahankan wibawa organisasi.
4. Memiliki **kode etik** sebagai pedoman yang mengatur tingkah laku anggota profesi itu. Hal ini dimaksudkan untuk melindungi kepentingan masyarakat dan menjaga kepercayaan masyarakat terhadap keberadaan profesinya.

Menurut Safri Harahap (1996) dalam Auditing Kontemporer, ciri-ciri lain suatu profesi adalah:

1. **Keahliannya** dibutuhkan masyarakat.
2. Berhimpun dalam organisasi resmi yang diakui oleh masyarakat dan pemerintah.

3. Bekerja bukan dengan motif komersil, tetapi didasarkan kepada fungsinya sebagai kepercayaan masyarakat.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dikatakan bahwa pemeriksa pajak adalah sebuah profesi, karena telah memenuhi setiap syarat atau ciri sebagai sebuah profesi. Sebagai suatu profesi maka pemeriksa pajak harus didukung oleh keahlian yang baik .

2.10. Tinjauan Audit Atas Definisi Keahlian

Pemeriksaan didefinisikan sebagai proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seseorang yang berkompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria yang telah ditetapkan (Arens;1996). Seorang pemeriksa dituntut untuk harus mempunyai kemampuan memahami kriteria yang digunakan serta mampu menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk mendukung kesimpulan yang akan diambil. Audit seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.

Dalam standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, pada standar umum tersebut terdapat tiga buah karakteristik yang termasuk dalam karakteristik keahlian yang akan diteliti. Ketiga standar umum tersebut adalah :

1. Keahlian dan Pelatihan Teknis Yang Memadai.

Standar yang pertama ini diartikan sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki latar belakang dalam pendidikan formal auditing dan akuntansi, pengalaman kerja serta mengikuti pendidikan berkelanjutan (menekankan pada kualitas pribadi).

2. Independensi Dalam Sikap Mental.

Independen diartikan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak bergantung pada orang lain. Independensi dipengaruhi oleh faktor dari luar diri auditor. Akuntan publik yang independen adalah akuntan yang tidak terpengaruh oleh berbagai kekuatan yang

berasal dari luar diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta yang ditemukan dalam pemeriksaan.

Arens menambahkan bahwa independensi merupakan tujuan yang harus selalu diupayakan. Dengan adanya independensi, para akuntan publik dapat menarik kesimpulan yang tidak memihak mengenai laporan keuangan yang mereka audit.

“ Dengan kompetensinya, para auditor dapat melaksanakan audit dengan efisien dan efektif. Para pembaca laporan keuangan yang telah merasa yakin akan independensi dan kompetensi dari auditor akuntan publik tersebut akan mempercayai laporan audit yang dihasilkan oleh para auditor tersebut (Arens dan Lobbecke, 1996)“.

Dari uraian ini terlihat jelas bahwa independensi merupakan karakteristik yang sangat utama dan mutlak dimiliki oleh auditor .

3. Kemahiran *Professional* yang Cermat dan Seksama.

Seorang akuntan publik dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti kliennya. Kemahiran secara profesional dalam aspek audit ini diartikan bahwa auditor wajib melaksanakan tugas-tugasnya dengan kesungguhan dan kecermatan. Sebagai seorang yang profesional seorang akuntan publik harus menghindari kelalaian dan ketidakjujuran.

Philip L Defliese, memberikan beberapa karakteristik keahlian yang telah disepakati sebagai karakteristik keahlian yang harus dimiliki oleh auditor, antara lain:

1. *Formal Recognition of profesional status by means of a license issued by a governmental body after admission standards have been met.*
2. *A body of **specialized knowledge**, usually acquired through formal education.*
3. *A code of ethics to provide standards of conduct, and means of enforcing compliance with the **ethical code**.*
4. *Informal recognition and acceptance of profesional status by the public and public interest in the work performed.*

5. *Recognition by the professional of a social obligation beyond the service performed for a particular client* (Phillip L DeFliese dkk, 1987).

Menurut Kamal Gupta, teori dan praktek merupakan dua faktor yang sangat erat kaitannya. Dia menuliskan :

“While there is no doubt that analysis is a practical field, an underlying theory is essential in order to develop solutions to practical problems.

There is a close link between the theory and practise of auditing. The interrelationship of accounting theory and practise explains the intersection of the theory and practise of auditing as well: “Practise is a fact and action ; theory consists of explanations and reasons. Theory status the reason why accounting action is what it is, why it is not otherwise, or why it might well be other wise”. (Kamal Gupta, 1991).

Dari penjelasan yang diberikan ini terlihat bahwa dalam memberikan batasan untuk keahlian audit, Kamal Gupta lebih terfokus kepada faktor teori dan praktek padahal sebenarnya untuk saat ini banyak faktor yang harus dimiliki untuk menunjang keahlian audit.

Beberapa prinsip-prinsip yang berhubungan dengan karakteristik dan nilai-nilai yang sebagian besar dihubungkan dengan Perilaku Etis (Arens dan Loebbecke, 1996) antara lain:

- a. Kejujuran
- b. Integritas
- c. Mematuhi janji
- d. Loyalitas
- e. Keadilan
- f. Kepedulian kepada orang lain
- g. Menghargai orang lain
- h. Menjadi warga yang bertanggung jawab
- i. Mencapai yang terbaik
- j. Ketanggugugatan

Donald. H. Taylor memberikan beberapa elemen yang akan mempengaruhi kinerja dan kualitas dari para auditor pada Kantor Akuntan Publik. Sembilan buah elemen tersebut dapat menjadi pertimbangan dalam melaksanakan pengendalian kualitas bagi akuntan Publik sehingga dapat mengimplementasikan pengendalian kualitas secara efektif “(*Quality Control Considerations in CPA’ Firms, 9 elements of quality control are discussed and suggestion made as to how an accounting firm can effectively implement a system of quality control*)”. Sembilan elemen tersebut adalah sebagai berikut:

1. ***Independent.***
2. *Personal assigned to audit engagements have the degree of technical training and proficiently.*
3. *Auditor (**levels of knowledge**, compliance, judgements and authority.*
4. *The conduct and supervision.*
5. *Personal are instead who posses.*
6. ***Profesional development activities.***
7. *Advancement.*
8. *Accepted and continuance of clients.*
9. *Inspections.*

Dari kesembilan buah elemen ini ada tiga elemen yaitu, *independent, levels of knowledge, profesional*, akan dimasukkan sebagai karakteristik keahlian audit yang dapat diteliti.

2.11. Kode Etik Pemeriksa

Sampai saat ini belum terdapat suatu Kode Etik yang khusus bagi pemeriksa pajak di Indonesia berupa peraturan yang harus dilaksanakan oleh semua pemeriksa pajak dalam menjalankan tugas pemeriksaan. Kode Etik yang ada pada saat ini pada Direktorat Jenderal Pajak merupakan Kode Etik yang berlaku kepada seluruh pegawai di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak baik itu pemeriksa pajak maupun pegawai structural lainnya.

Sedangkan Komite Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia telah merumuskan enam pernyataan etika profesi yang disahkan oleh Kongres IAI pada bulan September 1994. Penyusunan pernyataan kode etik ini berdasarkan kesepakatan dari komite yang terutama beranggotakan unsur-unsur akuntan publik, akuntan

manajemen, akuntan pemerintah dan akuntan pendidik. Setiap penyimpangan dari kode perilaku akuntan harus dipertanggungjawabkan kepada Badan Pengawas Profesi Akuntan Publik atau Dewan Pertimbangan Profesi IAI.

Pernyataan mengenai etika profesi akuntan yang dirangkum dari hasil kongres IAI tersebut dipaparkan sebagai berikut:

Tabel - 2
Etika Profesi IAI

Pernyataan Etika Profesi		Isi
No.	Topik	
01.	Integritas, independensi, obyektifitas dan	<ul style="list-style-type: none"> • Hubungan keuangan dengan klien • Kedudukan dalam perusahaan • Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai dan tidak konsisten. • Pelaksanaan jasa lain untuk klien audit • Hubungan keluarga dan pribadi • Imbalan atas jasa profesional • Penerimaan jasa atau barang dari klien.
02.	Kecakapan Profesional	<ul style="list-style-type: none"> • Perolehan kecakapan profesional. • Peningkatan kecakapan profesional.
03.	Pengungkapan informasi rahasia klien dalam hubungannya dengan informasi rahasia klien	<ul style="list-style-type: none"> • Kewajiban, larangan, dan tanggungjawab
04.	Iklan bagi kantor akuntan publik	<ul style="list-style-type: none"> • Iklan yang palsu, menipu dan menyesatkan • Iklan yang diperbolehkan
05.	Komunikasi antar akuntan public	<ul style="list-style-type: none"> • Akuntan pengganti • Akuntan pendahulu
06.	Perpindahan staf/partner dari satu kantor akuntan ke kantor akuntan lain.	<ul style="list-style-type: none"> • Kantor akuntan publik yang akan menerima. • Informasi yang lainnya

(Hasil kongres IAI yang dirangkum dalam Auditing, Arens dan Loebbecke, 1996)

Kode Etik di atas dikeluarkan oleh suatu lembaga yang mewadahi para akuntan di Indonesia yaitu Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). IAI itu terdiri dari akuntan yang berasal dari berbagai bidang pekerjaan akuntan, yaitu akuntan publik, akuntan manajemen, akuntan pendidik dan akuntan pemerintah. Jadi etika profesional yang

dikeluarkan IAI mengatur perilaku semua anggota yang berpraktek dalam berbagai bidang profesi akuntan.

Kode Etik akuntan itu terdiri atas tiga pokok bagian, yaitu perilaku profesi akuntan secara umum, perilaku profesi akuntan publik dan bagian penutup. Bagian yang mengatur tentang perilaku akuntan publik mengatur tentang: kepribadian, kecakapan profesional, tanggung jawab kepada klien, tanggung jawab kepada rekan seprofesi dan tanggung jawab lain, yang diuraikan sebagai berikut (Mulyadi, 1998):

1. Kepribadian Akuntan publik
Mengatur keperibadian akuntan publik yang harus memiliki sikap mental yang independen dan obyektif.
2. Kecakapan Profesional
Mengatur tentang kewajiban akuntan publik untuk menjelaskan kepada staf dan ahli lainnya yang bekerja padanya mengenai keterikatan mereka pada Kode Etik Akuntan Indonesia.
Kecakapan professional juga mengatur bahwa akuntan publik tidak boleh menerima pekerjaan kecuali dapat diharapkan mampu menyelesaikan pekerjaan tersebut dengan kompetensi profesional. Profesional berarti bahwa akuntan publik melaksanakan pekerjaan pemeriksaannya sesuai dengan Standar Pemeriksaan Akuntan Publik.
Kecakapan professional juga melarang akuntan publik mengaitkan namanya dengan prediksi untuk mencegah timbulnya kesan bahwa ia menjamin terwujudnya prediksi tersebut.
3. Tanggung jawab akuntan publik kepada kliennya
Mengatur bahwa akuntan publik harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh selama penugasan profesionalnya kecuali atas ijin kliennya. Begitu juga misalnya jika dikemudian hari profesi akuntan publik di Indonesia mengharuskan dilaksanakannya *peer review* terhadap pekerjaan pemeriksaan akuntan, kertas kerja kantor akuntan publik yang satu dapat diperiksa oleh kantor akuntan publik lain, tanpa harus memperoleh ijin khusus dari klien.

Pasal 20 mengatur mengenai penetapan honorarium untuk jasa yang diserahkan kepada klien.

Pasal 20 melarang akuntan publik menerima keuntungan dari pelaksanaan pekerjaan profesionalnya selain dari honorarium yang pantas dan melarang akuntan publik menetapkan honorariumnya berdasarkan manfaat yang akan diperoleh kliennya.

4. Tanggung jawab kepada rekan seprofesi

Pasal 21 dan 22 mengatur hubungan antar rekan seprofesi. Akuntan publik berkewajiban memelihara hubungan baik antar rekan seprofesi.

5. Tanggung jawab lainnya

Ada tiga perilaku lain yang dipandang tidak etis dalam profesi akuntan publik, yaitu :

- a. Mengiklankan diri atau mengizinkan pihak lain mengiklankan nama atau jasa yang dijualnya (pasal 23).
- b. Membayar imbalan untuk memperoleh pekerjaannya (pasal 24).
- c. Menawarkan jasanya secara tertulis kepada calon klien (pasal 25).

Suatu kode perilaku dapat terdiri dari ketentuan umum mengenai perilaku yang ideal atau peraturan khusus yang menguraikan berbagai tindakan yang tidak dapat dibenarkan. Kode Perilaku IAI berusaha untuk mencapai sasaran ketentuan umum dari perilaku ideal dan peraturan khusus. Kode Perilaku ini dilandasi oleh Prinsip Perilaku Profesional yang terdiri dari empat bagian, yaitu:

- a. Prinsip-prinsip, yaitu standar ideal dari Perilaku Etis yang dapat dicapai dalam terminologi filosofi.
- b. Peraturan perilaku, yaitu standar minimum Perilaku Etis yang ditetapkan sebagai peraturan khusus yang merupakan keharusan
- c. Interpretasi, yaitu interpretasi atas peraturan perilaku yang tidak merupakan suatu keharusan akan tetapi harus dipahami oleh para praktisi.
- d. Ketetapan etika, yaitu penjelasan dan jawaban yang diterbitkan untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan perilaku yang diajukan oleh para praktisi dan lainnya yang tertarik pada persyaratan etika. Hal ini bukan merupakan suatu keharusan, tetapi para praktisi harus memahaminya.

Keempat Kode Perilaku Profesional inilah yang melandasi kode perilaku IAI. Kode Perilaku IAI tersebut terdiri dari tiga bagian yaitu:

1. Kode etik akuntan Indonesia
2. Pernyataan etika profesi
3. Interpretasi pernyataan etika profesi

Keempat Prinsip-prinsip Perilaku Profesional yang menjiwai kode perilaku IAI diatas terdiri atas beberapa hal yang akan diuraikan sebagai berikut:

1. Tanggungjawab

Akuntan harus mewujudkan kepekaan dan pertimbangan moral dalam setiap aktivitas mereka sebagai perwujudan seorang profesional yang bertanggung jawab.

2. Kepentingan masyarakat

Akuntan memiliki kewajiban untuk melakukan tindakan yang mendahulukan kepentingan masyarakat umum, serta menghargai kepercayaan masyarakat dengan menunjukkan komitmen pada profesionalisme.

3. Integritas

Akuntan harus melaksanakan semua tanggungjawab profesional dengan integritas yang tinggi agar dapat menjaga kepercayaan dari masyarakat.

4. Objektivitas dan independensi

Akuntan harus mempertahankan objektivitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam melakukan tanggungjawab profesional.

5. Keseksamaan

Akuntan harus mematuhi standar teknis dan etika profesi dengan berusaha untuk meningkatkan kompetensi dan mutu jasa serta melaksanakan tanggungjawab dengan kemampuan terbaik.

6. Lingkup dan sifat jasa

Akuntan publik harus mematuhi Prinsip-prinsip Perilaku profesional dalam menentukan lingkup dan sifat jasa yang akan diberikan (Arens dan Lobbecke, 1996).

Disamping Kode Etik akuntan, dalam melaksanakan tugas profesionalnya, akuntan publik juga harus bertanggung jawab untuk mematuhi standar atau ketentuan yang telah disepakati bersama anggota IAI yaitu tanggung jawab untuk mematuhi prinsip akuntansi yang berlaku umum dan standar auditing yang ditetapkan IAI. Standar auditing itu sendiri merupakan pedoman pemeriksaan akuntan publik dan telah ditetapkan serta disahkan oleh IAI.

2.12. Model Analisis

Model penelitian yang digunakan sebagai acuan pada penelitian ini adalah untuk menggambarkan suatu kerangka keahlian berdasarkan model yang telah dikembangkan dalam Abdolmohammadi,dkk (1992) yang digambarkan sebagai berikut :

Komponen	Kategori Arti
Komponen Pengetahuan	Pengetahuan terhadap kenyataan-kenyataan, proses dan prosedur-prosedur
Ciri-Ciri Psikologis	Ciri-ciri kepribadian diri
Kemampuan Berpikir	Kemampuan untuk memperoleh dan memproses informasi
Strategi Penentuan Keputusan	Strategi untuk membantu pembuatan keputusan
Analisis Tugas	Penilaian terhadap kesulitan tugas

Dalam penelitian ini terdapat enam buah kerangka karakteristik yang akan diteliti. Lima buah karakteristik yang ada sebelumnya merupakan hasil penelitian dari Abdolmohammadi tahun 1992 yang kemudian diteliti kembali oleh Murtanto dari Universitas Gajahmada pada tahun 1999. Penambahan kerangka yang keenam adalah kerangka Perilaku Etis yang terdiri atas sembilan buah karakteristik yaitu kejujuran, integritas, mematuhi janji, loyalitas, keadilan, memiliki kepedulian, menghargai orang lain, menjadi warga yang bertanggung jawab, dan mencapai yang terbaik. Perilaku Etis merupakan suatu kerangka

karakteristik baru yang dimasukkan oleh peneliti untuk menambah kerangka dan karakteristik-karakteristik yang sebelumnya telah diteliti oleh Abdolmohammadi dan Murtanto.

Masuknya Perilaku Etis dalam penelitian ini sebagai salah satu komponen atau kerangka karakteristik yang akan mempengaruhi keahlian auditor berdasarkan pada perangkat prinsip-prinsip yang dikeluarkan oleh *Josephon Institute for the Advancement of Ethics* (Arens dan Lobebbecke, 1996). Karakteristik dan nilai-nilai keahlian ini sebagian besar dihubungkan dengan Perilaku Etis.

Rerangka keahlian yang akan diteliti dapat didefinisikan sebagai berikut :

1. **Komponen Pengetahuan (*Knowledge Component*),**
Merupakan komponen yang sangat penting dalam suatu keahlian. komponen pengetahuan ini, mencakup komponen seperti pengetahuan terhadap fakta-fakta, prosedur-prosedur, dan pengalaman. Pengalaman didalam beberapa literatur auditing sering sekali digunakan sebagai *surrogate* atau pengganti dari pengetahuan, sebab pengalaman akan memberikan hasil didalam menghimpun dan memberi kemajuan bagi pengetahuan (Murtanto, 1999).
2. **Ciri-Ciri Psikologis (*Psychological Traits*),**
Merupakan *self-presentation-image attributes of experts* seperti kemampuan dalam berkomunikasi, kreativitas, bekerja sama dengan orang lain, dan kepercayaan kepada keahlian merupakan komponen ciri-ciri psikologis. Shanteau dan Peters (1989) menyelidiki persepsi antara siswa psikologi dan akuntansi terhadap pentingnya berkomunikasi, kreativitas dan kepercayaan kepada dalam praktek pajak. Gibbins dan Larocque's (1990) menunjukkan data tentang pentingnya kepercayaan, komunikasi, dan kemampuan untuk bekerjasama bagi keahlian audit.
3. **Kemampuan Berpikir (*Cognitive Abilities*),**
Merupakan kemampuan untuk mengakumulasikan dan mengolah informasi. Beberapa karakteristik yang dapat dimasukkan dalam unsur kemampuan berpikir misalnya kemampuan beradaptasi pada situasi yang baru dan ambigius (Shanteau, 1988), perhatian terhadap fakta-fakta dan relevan serta

kemampuan untuk mengabaikan fakta yang tidak relevan merupakan suatu kemampuan yang efektif untuk menghindari tekanan-tekanan.

4. Strategi Penentuan Keputusan (*Decision Strategies*),

Baik formal maupun informal akan membantu dalam membuat keputusan yang sistematis dan membantu keahlian didalam mengatasi keterbatasan-keterbatasan manusia (Shanteau, 1989). Para profesional auditing sangat berkepentingan dalam mengembangkan dan menggunakan strategi penentuan keputusan dalam membuat keputusan secara umum (Abdolmohammadi, 1987).

5. Analisis Tugas (*Task Analysis*),

Yang termasuk didalam karakteristik ini banyak dipengaruhi oleh pengalaman-pengalaman audit. Analisis tugas ini akan mempengaruhi penentuan keputusan. Kompleksitas tugas juga akan mempengaruhi pilihan terhadap bantuan keputusan oleh auditor yang telah lebih tinggi pengalamannya (Abdolmohammadi, 1991) dan digunakan untuk mengembangkan rerangka umum dari lingkungan tugas dalam auditing.

6. Perilaku Etis (*Ethic Attitude*)

Perilaku Etis berkaitan erat dengan kata profesional, karena profesional berarti bertanggung jawab untuk berperilaku yang lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan lebih dari sekedar memenuhi undang-undang dan peraturan masyarakat. Sebagai seorang profesional, maka akuntan publik harus juga mengakui tanggungjawabnya terhadap masyarakat, klien dan juga rekan seprofesi termasuk untuk berperilaku secara terhormat, sekalipun ini dapat berarti pengorbanan pribadi. Alasan mengapa sangat dibutuhkan perilaku dengan keprofesionalan yang tinggi pada profesi akuntan publik adalah karena kebutuhan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang dihasilkan dari profesi akuntan publik, terlepas dari yang dilakukan secara perorangan. terdiri atas sembilan buah karakteristik yaitu kejujuran, integrititas, mematuhi janji, loyalitas, keadilan, memiliki kepedulian, menghargai orang lain, menjadi warga yang bertanggung jawab, dan mencapai yang terbaik.

Perilaku Etis berhubungan dengan karakteristik dan nilai-nilai kode etik yang merupakan salah satu komponen yang akan mempengaruhi keahlian auditor seperti yang dikemukakan “*Josephon Institute for the Advancement of Ethics*” (Arens dan Loebbecke, 1996).

Karakteristik yang diteliti dalam penelitian ini berjumlah 35 karakteristik yaitu:

1. Pengetahuan Umum Dan Khusus

Mencakup komponen pengetahuan terhadap fakta-fakta, prosedur-prosedur, dan pengalaman yang bersifat umum (*general*) maupun yang berkaitan dengan beberapa bidang studi.

2. Komunikatif

Dalam keadaan saling dapat berhubungan, mudah dipahami.

3. Percaya Diri

Yakin benar atau memastikan akan kemampuan/kelebihan diri sendiri.

4. Bertanggung Jawab

Wajib menanggung segala sesuatunya, fungsi menerima pembebanan sebagai akibat sikap tindakan diri sendiri/pihak lain.

5. Berpengalaman

Memiliki banyak kejadian yang dialami/terjadi dalam hidup pada suatu masa tertentu, memiliki kegiatan yang terjadi dan dijadikan observasi atau pembelajaran pada suatu masa.

6. Ketelitian

Cermat, seksama, hati-hati.

7. Tegas

Tentu dan pasti, tidak ragu-ragu.

8. Ketekunan, Ulet Dan Energik

Ketekunan: rajin, keras hati dan sungguh-sungguh.

Ulet: tidak mudah putus asa yang disertai kemauan keras dalam mencapai tujuan dan cita-cita.

Energik: penuh energi, bersemangat.

9. Profesional Dalam Tugas

Berkaitan dengan profesi, memiliki kepandaian khusus untuk menjalankan tugas.

10. Cerdik Dan Kreatif

Cerdik: cepat mengerti dan pandai mencari pemecahan, banyak akal.

Kreatif: memiliki daya cipta; memiliki kemampuan untuk mencipta.

11. Independen Dan Obyektif

Independen: bebas, tidak terikat/tergantung kepada orang lain atau pihak tertentu.

Obyektif: mengenai keadaan yang sebenarnya tanpa dipengaruhi pendapat atau pandangan pribadi.

12. Berpikir Analitis dan Logika

Berpikir dengan analisis (didasarkan penyelidikan terhadap suatu peristiwa atau mengetahui keadaan yang sebenarnya), berpikir dengan penjabaran setelah dikaji dengan baik.

Logika: pengetahuan tentang kaidah berpikir, jalan pikiran yang masuk akal.

13. Cerdas

Sempurna perkembangan akal budinya, tajam pikiran.

14. Tanggap Dan Berusaha Menyelesaikan Masalah

Segera mengetahui dan memperhatikan dengan sungguh-sungguh cepat dapat mengetahui dan menyadari gejala yang timbul sehingga dapat memecahkan masalah.

15. Mendapat Informasi Yang Cukup Relevan

Memperoleh informasi.

16. Berusaha Untuk Tahu

Berusaha memperoleh banyak informasi dan hal-hal yang belum diketahui atau dimengerti untuk dipahami atau dipelajari.

17. Jujur

Lurus hati, tidak berbohong, tidak curang, tulus ikhlas

18. Berpikir Cepat Dan Terperinci

Berpikir ringkas, jelas, terurai dan tidak membingungkan.

19. Memiliki Integritas

Memiliki sifat atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan dan kejujuran.

20. Memiliki Ketrampilan Teknis

Memiliki kemampuan yang lebih dalam hal-hal berhitung, ruang, gambar, alat, proses.

21. Menggunakan Metode Analisis

Mengutamakan proses dalam mencapai suatu hasil, kemampuan untuk mendeskripsikan hubungan secara sintaktis yang dapat mempengaruhi, melihat masalah secara komprehensif dan sistematis.

22. Memiliki Jiwa Kepemimpinan

Memiliki kemampuan untuk mengarahkan, mempengaruhi, memerintah, mengambil keputusan secara tepat dan cepat.

23. Cekatan

Cepat mengerti, cepat dan mahir melakukan sesuatu, gapah, tangkas.

24. Dapat Bekerjasama

Dapat bekerja dengan orang lain, tim, pihak lain diluar dirinya dengan baik.

25. Cermat

Penuh minat, perhatian, teliti.

26. Mempunyai Visi Dan Misi

Visi: Mempunyai cita-cita hidup, keinginan yang ingin diraih dalam jangka panjang.

Misi: mempunyai rencana tindakan yang akan dilakukan yang dilakukan dalam jangka pendek untuk mencapai cita-cita, keinginan (Visi)

27. Relasional

Hubungan dengan sesama, interaksi, pergaulan dengan sesama manusia.

28. Loyalitas Dan Idealisme

Loyalitas: kesetiaan, ketaatan, kepatuhan.

Idealisme: keteguhan memegang, mempertahankan prinsip, nilai hidup.

29. Kecerdasan Emosional

Mencakup kesadaran diri dan kendali dorongan hati, ketekunan, semangat dan motivasi diri, empati dan kecakapan sosial.

30. Mematuhi Janji

Mengenuhi apa yang telah diucapkan pada orang lain, tidak berbohong, tidak ingkar.

31. Adil

Tidak berat sebelah, tidak memihak,berpihak kepada yang benar.

32. Memiliki Kepedulian

Memiliki rasa sosial, membantu kepada orang lain atau sesuatu yang perlu dibenahi.

33. Menghargai Orang Lain

Menempatkan orang lain dalam posisi yang tepat, mengerti hak dan kewajiban orang lain.

34. Menjadi Warga Yang Bertanggung Jawab

Wajib menanggung segala sesuatunya, fungsi menerima pembebanan sebagai akibat sikap tindakan diri sendiri/pihak lain dalam kehidupan bernegara.

35. Mencapai Yang Terbaik

Berusaha mencapai hasil tertinggi, hasil yang maksimal, prestasi terbaik.

2.13. Hipotesis

Hipotesis penelitian ini adalah:

a. H_0 (Hipotesis nol)

Diduga urutan rerangka karakteristik keahlian Pemeriksa Pajak berbeda dengan rerangka karakteristik pada KAP dan auditor pemerintah.

b. H_1 (Hipotesis 1)

Diduga urutan atas rerangka karakteristik keahlian pemeriksa pajak sama dengan rangking karakteristik pada KAP dan auditor pemerintah.

2.14. Operasonalisasi Konsep

Variabel penelitian adalah obyek penelitian atau pusat perhatian pada penelitian. Dalam penelitian ini, variabel yang diteliti adalah variabel-variabel berkaitan dengan karakteristik keahlian Auditor pada Kantor Akuntan Publik sebagai acuan dan diterapkan bagi pemeriksa pajak yang selanjutnya akan diukur untuk pengujian hipotesis.

1. Identifikasi Karakteristik Keahlian Auditor

Merupakan suatu metode untuk menyelidiki karakteristik keahlian Pemeriksa Pajak. Metode identifikasi ini digunakan sebagai suatu konsekuensi karena belum terdapatnya suatu deskripsi yang jelas tentang keahlian. Hal ini berakibat pada konsep keahlian yang harus dioperasionalisasikan dengan melihat beberapa variable (Andolmohammadi:1992).

Menurut Murtanto (1999), karakteristik Keahlian auditor adalah kecakapan, kepandaian, pengetahuan, dan pertimbangan auditor dalam melakukan fungsi audit. Dalam penelitian ini, karakteristik keahlian auditor tersebut terdiri atas 35 karakteristik yang diklasifikasikan dalam 6 rerangka, yaitu:

1. **Komponen Pengetahuan**
Pengetahuan terhadap kenyataan-kenyataan, proses, dan prosedur-prosedur.
2. **Ciri-Ciri Psikologis**
Ciri-ciri kepribadian yang ada pada diri seseorang.
3. **Kemampuan Berpikir**
Kemampuan untuk memperoleh dan memproses informasi.
4. **Strategi Penentuan Keputusan**
Strategi untuk membantu pembuatan keputusan.
5. **Analisis Tugas**
Penilaian terhadap kesulitan tugas.
6. **Perilaku Etis**
Perilaku yang dihubungkan dengan perangkat prinsip moral atau nilai-nilai kehidupan.

2.15. Pemeriksa Pajak

Adalah pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang bertanggung jawab untuk melakukan pemeriksaan guna menguji kepatuhan wajib pajak atau tujuan lain yang ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

