

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Tax and Self-Assessment System

Terminologi pajak (*tax*) dalam OECD *iLibrary* dapat diartikan ke dalam dua karakteristik, yakni: (1) merupakan pembayaran yang bersifat wajib kepada pemerintah, dan (2) tidak mendapatkan imbalan langsung dari pemerintah. “Tidak mendapatkan imbalan langsung” dapat diartikan bahwa keuntungan yang diperoleh WP dari pemerintah umumnya tidak proporsional terhadap pajak yang telah dibayarkan (OECD *iLibrary*, 2020).

Definisi pajak di dalam pasal 1 ayat 1 perubahan ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 28 Tahun 2007 (selanjutnya disebut UU KUP) memiliki makna yang sejalan dengan definisi OECD, yakni kontribusi wajib yang terutang bagi orang pribadi atau badan dengan tidak mendapatkan imbalan langsung dari negara. Pajak dapat dipaksakan berdasarkan pada Undang-Undang serta diperuntukkan bagi keperluan umum negara untuk mencapai kemakmuran rakyat yang sebesar-besarnya.

Berdasarkan definisi yang telah dikemukakan, dapat disimpulkan bahwa pajak merupakan: (1) pembayaran yang wajib kepada negara; (2) dapat dipaksa berdasarkan Undang-Undang; (3) tidak mendapatkan imbalan langsung dari negara

atau keuntungan yang diperoleh tidak proporsional terhadap pajak yang dibayar; dan (4) digunakan untuk keperluan umum negara bagi kemakmuran rakyat.

Salah satu bentuk sistem pemajakan di Indonesia adalah *self-assessment*, yakni WP menghitung dan memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang (Hutauruk *et al.*, 2019). Selaras dengan penjelasan Hutauruk *et al.* (2019), OECD menjelaskan bahwa sistem *self-assessment* adalah suatu sistem perpajakan yang mengharuskan WP untuk mengungkapkan dasar perhitungan pajak (seperti pendapatan kena pajak), melaporkan perhitungan pajak terutang, dan biasanya diikuti dengan penyetoran pajak yang belum dibayarkan (oecd.org, diakses tanggal 29 Desember 2020).

Sehubungan dengan prinsip *self-assessment* yang memberikan kepercayaan kepada WP untuk menentukan sendiri pajak yang terutang, maka diperlukan suatu mekanisme pemantauan/verifikasi agar sistem ini dapat berjalan efektif. Untuk itu, otoritas pajak berperan dalam melakukan tindakan pengawasan, pemeriksaan, dan penegakan hukum (Mardiasmo, 2016, dikutip dalam Hutauruk *et al.*, 2019).

2.2 Tax Audit and Tax Auditor

2.2.1 Tax Audit

Terminologi pemeriksaan dan audit sering kali dapat dipersamakan di dalam penelitian terkait pemeriksaan pajak (OECD, 2006; Azene, 2016; Abera, 2016; Ayalew, 2014). Secara umum, definisi audit oleh Arens *et al.* (2015, p. 2) dapat dimaknai sebagai kegiatan untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti terkait suatu informasi (seperti laporan keuangan), guna menentukan serta melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi tersebut terhadap kriteria yang ditetapkan.

Adapun definisi audit oleh Konrath (2002, dikutip dalam Tandiontong, 2016) yakni suatu proses yang sistematis dan objektif dalam menghimpun dan menilai bukti mengenai asersi manajemen terkait kejadian ekonomi, guna menentukan tingkat keyakinan atas kesesuaian asersi tersebut terhadap kriteria yang ditetapkan, dan melaporkannya kepada berbagai pihak yang berkepentingan.

Pada konteks pemeriksaan pajak, OECD (2006, p. 9) mendefinisikan *tax audit* (pemeriksaan pajak) sebagai suatu bentuk pengujian apakah WP telah menghitung dan melaporkan kewajiban perpajakannya dengan benar, serta memenuhi berbagai kewajiban lainnya. Adapun Azene (2016, p. 2) menyatakan bahwa pemeriksaan pajak adalah proses untuk menilai apakah WP telah melaporkan kewajiban perpajakannya sesuai dengan regulasi. Sementara Ayalew (2014, p. 11) dan Abera (2016, p. 10) menegaskan bahwa pemeriksaan pajak adalah pengujian untuk memastikan ketaatan WP terhadap peraturan perpajakan.

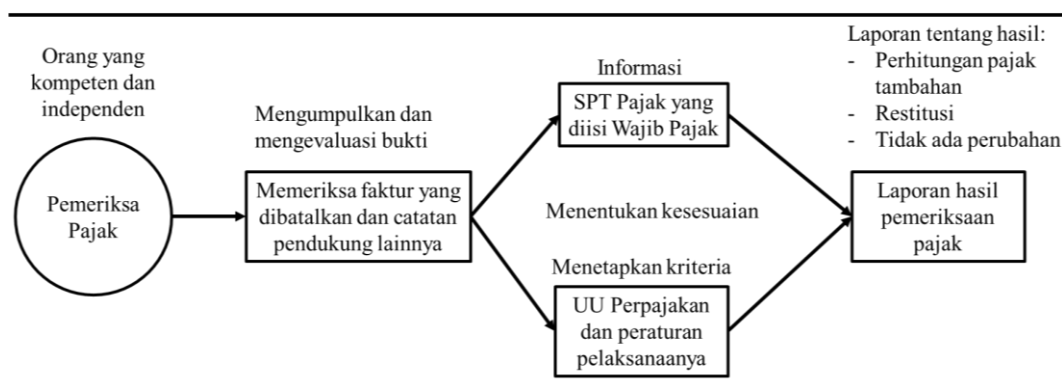
Secara khusus, definisi pemeriksaan pajak di Indonesia telah dituangkan di dalam pasal 1 ayat 25 perubahan ketiga UU KUP sebagai berikut:

Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan berbagai definisi yang dikemukakan, dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan pajak merupakan kegiatan yang sistematis dalam mengumpulkan dan mengolah bukti pemeriksaan secara objektif dan profesional berdasarkan standar, dengan tujuan untuk menilai/menguji ketaatan WP dalam memenuhi kewajiban perpajakan, dan/atau tujuan lain yang diatur di dalam peraturan perpajakan.

Ringkasan definisi pemeriksaan pajak dapat diilustrasikan dalam bentuk diagram alur sebagaimana ditampilkan pada Gambar II.1.

Gambar II. 1 Definisi Pemeriksaan Pajak



Sumber: Diadopsi dari Arens *et al.* (2015). *Auditing & Jasa Assurance* Ed.15, p. 4

Pemeriksaan pajak di Indonesia berpedoman pada PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan, antara lain mengatur mengenai Standar Umum Pemeriksaan (Pasal 3), Standar Pelaksanaan Pemeriksaan (Pasal 4, Pasal 5, Pasal 7, dan Pasal 8), dan Standar Pelaporan Hasil Pemeriksaan (Pasal 6 dan Pasal 9). Beberapa aspek penting di dalam Standar Pemeriksaan adalah sebagai berikut.

1) Standar umum pemeriksaan

Standar umum adalah persyaratan yang bersifat pribadi atau melekat secara personal pada diri pemeriksa pajak (Pasal 3 ayat 2 Standar Pemeriksaan). Standar umum mengatur tentang persyaratan kompetensi pemeriksa pajak, yakni telah menempuh pendidikan, pelatihan teknis, dan memiliki keterampilan yang dibutuhkan sebagai pemeriksa pajak. Standar ini juga mengatur mengenai sifat dan konsep diri, antara lain: bersikap profesional; cermat dan saksama; objektif; berintegritas; jujur dan bersih dari berbagai tindakan tercela; independen; dan selalu menaati kode etik dalam menjalankan tugas (Pasal 3 ayat 3 Standar Pemeriksaan).

2) Standar pelaksanaan pemeriksaan

Standar pelaksanaan pemeriksaan mengatur perihal pelaksanaan kegiatan pemeriksaan pajak. Standar ini mencakup sembilan aspek pokok, antara lain (Nugrahanto, 2019, p. 4):

- a. Persiapan yang baik sesuai tujuan pemeriksaan (yakni menguji kepatuhan WP dalam menunaikan kewajiban perpajakan atau tujuan lain). Kegiatan persiapan meliputi: (1) menghimpun dan mempelajari data WP; (2) menyusun rencana pemeriksaan; (3) menyusun program pemeriksaan; dan (4) melakukan pengawasan yang saksama.
- b. Pengujian dilakukan sesuai dengan metode dan teknik pemeriksaan yang telah disusun di dalam program pemeriksaan.
- c. Temuan pemeriksaan didasari oleh bukti kompeten (valid/andal dan relevan/sesuai dengan pos-pos yang diuji) dan cukup (memadai untuk mendukung temuan) dan sesuai dengan ketentuan perpajakan.
- d. Pemeriksaan dilakukan oleh suatu tim yang terdiri atas: Ketua Kelompok/Supervisor, Ketua Tim, dan Anggota Tim.
- e. Tim Pemeriksa Pajak bisa memperoleh bantuan dari orang (satu atau lebih) yang mempunyai keahlian tertentu.
- f. Pemeriksaan pajak bisa dilaksanakan bersama-sama dengan tim pemeriksa dari instansi lain dalam hal diperlukan.
- g. Pemeriksaan pajak dilaksanakan di kantor DJP, kedudukan/tempat tinggal WP, tempat kegiatan usaha/pekerjaan bebas, dan/atau tempat lainnya.
- h. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan jika perlu bisa dilanjutkan di luar jam kerja.
- i. Pemeriksaan pajak didokumentasikan dalam Kertas Kerja Pemeriksaan.

3) Standar pelaporan hasil pemeriksaan

Pemeriksaan pajak dilaporkan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). LHP disusun berdasarkan prinsip: (1) ringkas dan jelas; (2) memuat ruang lingkup/pos-pos yang diperiksa; (3) memuat simpulan pemeriksaan; (4) didukung temuan yang kuat terkait ada/tidaknya penyimpangan; dan (5) mengungkapkan informasi lain terkait dengan pemeriksaan pajak (Nugrahanto, 2019, p. 5).

LHP setidaknya memuat antara lain: (1) tugas pemeriksaan; (2) identitas WP; (3) pembukuan atau pencatatan WP; (4) pemenuhan kewajiban perpajakan; (5)

data atau informasi yang tersedia; (6) buku dan dokumen yang dipinjam; (7) materi yang diperiksa; (8) uraian hasil pemeriksaan; (9) ikhtisar hasil pemeriksaan; (10) penghitungan pajak terutang; dan (11) simpulan dan usul pemeriksa pajak (Nugrahanto, 2019, p. 5).

Adapun jangka waktu pemeriksaan pajak disajikan pada Tabel II.1 berikut.

Tabel II. 1 Jangka Waktu Pemeriksaan Pajak

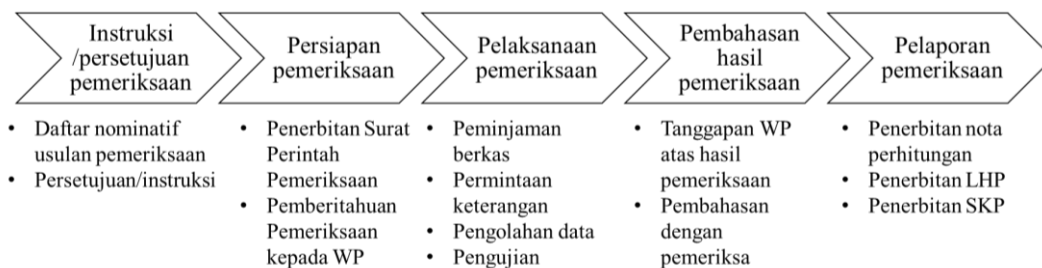
Tujuan	Jenis Pemeriksaan	Jangka Waktu Pengujian	Jangka Waktu Perpanjangan	Jangka Waktu Pembahasan dan Pelaporan
Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan	Pemeriksaan Lapangan	Maksimal 6 (enam) bulan	Maksimal 2 (dua) bulan Maksimal 6 (enam) bulan untuk KKKS Migas, WP Grup, indikasi <i>Transfer Pricing</i> atau rekayasa lainnya	Maksimal 2 (dua) bulan
	Pemeriksaan Kantor	Maksimal 4 (empat) bulan	Maksimal 2 (dua) bulan	Maksimal 2 (dua) bulan
		Maksimal 1 (satu) bulan data konkret	Tidak dapat diperpanjang	Maksimal 10 (sepuluh) hari kerja
Tujuan lain	Pemeriksaan Lapangan	Maksimal 4 (empat) bulan	Harus diselesaikan	
	Pemeriksaan Kantor	Maksimal 14 hari kerja	Harus diselesaikan	

Sumber: PMK No. 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan

Secara umum, sistematika proses pemeriksaan pajak dimulai dari instruksi/persetujuan pemeriksaan, persiapan pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksaan,

pembahasan hasil pemeriksaan dengan WP, hingga penerbitan laporan pemeriksaan pajak dan surat ketetapan pajak. Rangkaian kegiatan pemeriksaan pajak dapat diilustrasikan secara ringkas pada Gambar II. 2.

Gambar II. 2 Alur Pemeriksaan Pajak Secara Umum



Sumber: PER-23/PJ/2013, dirangkum dan diilustrasikan oleh peneliti (2020)

2.2.2 Tax Auditor

Ketentuan mengenai jabatan fungsional pemeriksa pajak telah diatur di dalam PMK-133/PMK.03/2018 tentang Petunjuk Teknis Jabatan Fungsional Pemeriksa Pajak. Pasal 1 ayat 4 mendefinisikan pemeriksa pajak adalah Pegawai Negeri Sipil di lingkungan DJP dengan tugas, tanggung jawab, wewenang, dan hak untuk melakukan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan/atau penyidikan.

Jabatan pemeriksa pajak dikelompokkan ke dalam dua kategori, yakni kategori keterampilan dan kategori keahlian. Kategori keterampilan mempunyai kualifikasi teknis yang mensyaratkan penguasaan teknis dan prosedur pemeriksaan, sementara kategori keahlian mempunyai kualifikasi profesional yang mensyaratkan penguasaan ilmu pengetahuan, metodologi, dan teknik analisis di bidang pemeriksaan (Pasal 1 ayat 5 dan 6, PMK-133/PMK.03/2018).

Adapun jenjang jabatan pada kedua kategori tersebut terdiri atas tiga tingkatan (Pasal 2 ayat 2 dan 3). Kategori keterampilan terdiri atas jenjang jabatan:

(1) Pemeriksa Pajak Pelaksana/Terampil; (2) Pemeriksa Pajak Pelaksana Lanjutan/Mahir; dan (3) Pemeriksa Pajak Penyelia. Sementara kategori keahlian terdiri atas jenjang jabatan: (1) Pemeriksa Pajak Pertama/Ahli Pertama; (2) Pemeriksa Pajak Muda/Ahli Muda; dan (3) Pemeriksa Pajak Madya/Ahli Madya.

2.3 Tax Audit Quality

2.3.1 Definition of Audit Quality

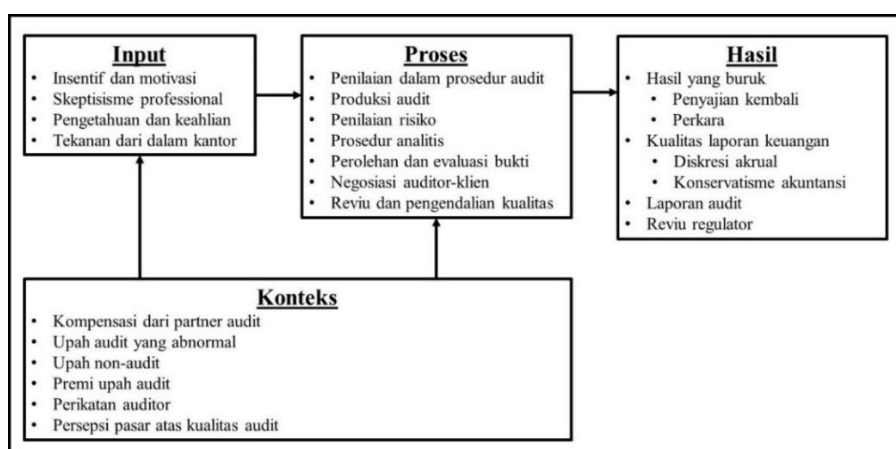
Definisi kualitas dalam konteks pekerjaan secara umum dapat dimaknai sebagai suatu tingkatan sejauh mana proses atau hasil pekerjaan dapat mencapai kesempurnaan atau tujuan yang diharapkan (Bernadin & Russel, 1999). Pada konteks pemeriksaan secara spesifik, makna “kualitas” memiliki konsep yang luas, mencakup banyak aspek dengan berbagai indikator/proksi (Knechel *et al.*, 2013).

Coram *et al.* (2003, p. 38) mengemukakan bahwa kualitas pemeriksaan dapat ditentukan dengan cara menelusuri ke belakang setiap tahapan pemeriksaan, yakni apabila pemeriksaan dilaksanakan sesuai dengan program yang telah disusun. Sementara itu, Francis (2011, p. 127) menyatakan bahwa pemeriksaan dapat dikatakan berkualitas apabila pemeriksa mampu dengan tepat menilai ketaatan auditan terhadap regulasi yang berlaku.

Knechel *et al.* (2013, pp. 387-388) menginterpretasikan kualitas pemeriksaan berdasarkan definisi DeAngelo (1981) ke dalam dua karakteristik utama, yakni: (1) kemungkinan pemeriksa menemukan adanya pelanggaran (temuan), dan (2) pemeriksa bertindak untuk melaporkan pelanggaran yang ditemukan. Karakteristik pertama berhubungan dengan kompetensi, sementara karakteristik kedua terkait objektivitas, skeptisisme profesional, dan independensi.

Knechel *et al.* (2013) kemudian membangun *framework* kualitas pemeriksaan berdasarkan studi literatur dan menyimpulkan terdapat empat dimensi kejadian yang dapat mempengaruhi kualitas pemeriksaan, antara lain dimensi masukan; proses; hasil; dan konteks. Keempat dimensi tersebut diilustrasikan oleh Knechel *et al.* (2013) pada Gambar II. 3.

Gambar II. 3 *Framework* Kualitas Pemeriksaan



Sumber: Knechel *et al.* (2013). Audit quality: Insight from academic literature, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), p. 404

Beberapa di antara indikator-indikator yang diuraikan di dalam keempat dimensi dalam *framework* Knechel *et al.* (2013) adalah sebagai berikut.

1) Masukan

Indikator masukan berkaitan dengan alokasi sumber daya pemeriksaan, antara lain dapat berupa pengetahuan dan keahlian pemeriksa atau kompetensi. Pada konteks pemeriksaan pajak di DJP, indikator pengetahuan dan keahlian dalam dimensi masukan ini berhubungan dengan kompetensi pemeriksa pajak dalam aspek pengetahuan di bidang akuntansi, pajak, dan pemeriksaan. Adapun pada aspek keahlian atau keterampilan, dimensi ini berhubungan dengan kemampuan

pemeriksa pajak dalam menerapkan prosedur dan teknik pemeriksaan pajak, termasuk pemahaman terhadap proses bisnis WP, melakukan identifikasi masalah, penentuan dokumen/catatan yang diperlukan dalam pengujian pemeriksaan, menentukan metode dan teknik analisis pemeriksaan yang sesuai dalam mengolah data dan melakukan pengujian, serta keterampilan dalam menyusun laporan hasil pemeriksaan pajak yang berkualitas dengan didukung oleh bukti kompeten yang cukup dan memenuhi seluruh prosedur pemeriksaan yang benar.

2) Proses

Indikator proses berhubungan dengan pelaksanaan prosedur dan tahapan pemeriksaan. Dimensi ini dapat berupa penilaian pemeriksa di dalam melaksanakan pemeriksaan yang dipengaruhi oleh kompleksitas penugasan dan juga alokasi waktu penyelesaian dan jatuh tempo pemeriksaan atau tekanan waktu. Pada konteks pemeriksaan pajak oleh DJP, indikator di dalam kompleksitas tugas dapat berhubungan dengan indikasi penugasan yang sulit berdasarkan indikator ketidakpatuhan WP yang tinggi serta kerumitan penugasan yang disebabkan program pemeriksaan tidak jelas. Adapun pada indikator tekanan waktu, hal ini dapat berhubungan dengan kemampuan pemeriksa pajak dalam menyelesaikan penugasan pada alokasi waktu pemeriksaan yang ditetapkan di dalam surat perintah pemeriksaan, maupun tekanan dari waktu jatuh tempo penyelesaian pemeriksaan pajak sebagaimana diatur di dalam pedoman Tata Cara Pemeriksaan.

3) Hasil

Indikator hasil berkaitan dengan dampak dari pemeriksaan. Dimensi ini dapat berupa ada/tidaknya tuntutan hukum dan kualitas hasil laporan pemeriksaan.

Pada konteks pemeriksaan pajak oleh DJP, indikator di dalam dimensi ini dapat berkaitan dengan ada/tidaknya pengajuan upaya hukum oleh WP atas ketetapan pajak hasil pemeriksaan. Pemeriksaan pajak yang berkualitas dari segi hasil, ketika diajukan upaya hukum, semestinya akan tetap dapat dipertahankan dalam sengketa pajak, sebab pemeriksaan telah didukung oleh bukti kompeten yang cukup serta pelaksanaan prosedur baku yang sesuai dengan ketentuan. Adapun kualitas laporan pemeriksaan pajak dapat ditelusuri dari kelengkapan dokumentasi laporan.

4) Konteks

Indikator konteks merupakan faktor interaksi yang mempengaruhi indikator masukan dan proses, yang kemudian berdampak pada kualitas hasil pemeriksaan. Indikator ini antara lain dapat berupa teknologi yang digunakan dalam audit. Pada konteks pemeriksaan pajak oleh DJP, dimensi ini dapat berhubungan dengan kondisi faktual di lapangan mengenai ketersediaan aplikasi DJP dalam menunjang aktivitas pemeriksaan pajak. Teknologi informasi yang dimiliki oleh DJP semestinya akan dapat membantu seluruh rangkaian prosedur pemeriksaan pajak untuk dapat menghasilkan hasil pemeriksaan yang berkualitas, dalam aspek kegunaan untuk menghimpun data/informasi/bukti yang cukup serta membantu pelaksanaan yang lebih efisien (cepat) dan efektif (dapat mendeteksi ketidakpatuhan) serta dapat mendokumentasikan laporan dengan didukung bukti-bukti yang kompeten dan utuh.

2.3.2 *Quality in Tax Audit*

OECD (2006) merumuskan bahwa dimensi kualitas pemeriksaan pajak secara umum akan dapat terpenuhi jika memenuhi empat aspek, yakni: (1) berfokus

pada risiko pemeriksaan; (2) pemeriksaan pajak secara teknis dilakukan dengan benar; (3) pemeriksaan pajak dilakukan sesuai dengan prosedur yang benar; dan (4) merujuk pada dasar hukum yang benar (OECD, 2006, p. 29).

Pada konteks pemeriksaan pajak di Indonesia, DJP secara khusus telah menerbitkan Kebijakan Pemeriksaan yang salah satu tujuannya adalah untuk mewujudkan pemeriksaan pajak yang berkualitas. Pemeriksaan pajak dapat dikatakan efektif dalam mencapai tujuan pemeriksaan yang berkualitas didasarkan pada kriteria-kriteria sebagai berikut (SE-15/PJ/2018, pp. 5-6):

1) Pemeriksaan pajak yang selesai dan hasil pemeriksaan yang optimal

Pemeriksaan pajak yang selesai berarti bahwa pemeriksaan dapat diselesaikan tepat waktu sesuai dengan jangka waktu pemeriksaan. Ketepatan waktu penyelesaian pemeriksaan dapat memiliki hubungan terhadap penerimaan yang lebih optimal. Apabila ketetapan pajak diselesaikan tepat waktu, maka tunggakan pemeriksaan dapat diminimalkan dan *coverage* atau cakupan pemeriksaan dapat lebih banyak. Dengan demikian, potensi pajak yang dapat digali dengan audit dapat lebih maksimal.

Hasil pemeriksaan pajak yang berkualitas juga diharapkan optimal, dengan temuan yang signifikan disertai bukti kompeten yang cukup. Target pemeriksaan dapat tercapai dan ketetapan pajak dapat dicairkan dengan optimal. Pencairan yang optimal berarti pajak yang terutang sehubungan dengan ketetapan pajak hasil pemeriksaan dapat dilunasi/dibayar oleh WP. Pemeriksaan pajak yang dilakukan telah dilakukan analisis ketertagihan pajak sehingga tunggakan pajak dapat diminimalkan. Dengan demikian, kontribusi hasil pemeriksaan pajak meningkat.

2) Upaya hukum dapat diminimalkan

Ketetapan pajak yang terbit harus dapat diandalkan, yakni didukung oleh bukti pemeriksaan yang kompeten dan cukup. Dengan adanya dasar/bukti pemeriksaan yang kuat, WP bersedia menerima atau tidak menyanggah serta melunasi/membayar sejumlah pajak terutang yang tercantum di dalam ketetapan pajak. Dengan demikian, upaya hukum (keberatan/banding/peninjauan kembali) yang diajukan oleh WP bisa diminimalkan. Apabila WP tetap mengajukan upaya hukum, ketetapan pajak yang telah terbit diharapkan dapat dipertahankan di dalam persengketaan sebab seluruh rangkaian kegiatan pemeriksaan pajak telah dilakukan sesuai prosedur, dapat diandalkan, dan didukung oleh bukti-bukti yang kuat.

3) Restitusi terkendali

Ketetapan pajak yang terbit sesuai dengan pemenuhan hak yang seharusnya diterima oleh WP maupun yang seharusnya tidak menjadi hak WP, dengan jumlah restitusi pajak yang tetap terkendali sehubungan dengan pencapaian *refund discrepancy* (nominal restitusi yang tidak dikabulkan). Jumlah pajak yang telah dilakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak akan dilakukan *post-audit*.

4) Kepatuhan pajak berkelanjutan

Pemeriksaan pajak yang efektif dan berkualitas harus dapat menciptakan kepatuhan WP yang berkelanjutan, bukan hanya kepatuhan sesaat setelah dilakukan pemeriksaan pajak. Kepatuhan pajak yang berkelanjutan akan dapat dilihat dari dinamisasi SPT yang disampaikan oleh WP pada tahun-tahun setelah pemeriksaan pajak dilakukan.

Selain melalui Kebijakan Pemeriksaan, DJP juga telah menjalankan strategi untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan pajak dengan faktor penentu kualitas sebagai berikut (Laporan Tahunan Kementerian Keuangan, 2019, p. 127):

- a. kualitas penentuan objek (potensi dan ketertagihan WP yang diperiksa);
- b. produktivitas dan kualitas sumber daya manusia di bidang pemeriksaan;
- c. pengawasan dan pengendalian mutu pelaksanaan pemeriksaan;
- d. ketersediaan dan pemanfaatan *tools* (aplikasi) di bidang pemeriksaan; dan
- e. regulasi yang memberikan kepastian hukum.

2.4 Work-related Theory of Competence

Kompetensi adalah bagian dari dimensi masukan di dalam *framework* Knechel *et al.* (2013) yang merupakan salah satu variabel yang dapat mempengaruhi kualitas pemeriksaan. Kompetensi merupakan salah satu aspek yang penting untuk dimiliki oleh pemeriksa pajak, agar pemeriksa dapat mengumpulkan dan mengevaluasi bukti pemeriksaan dengan akurat sehingga menghasilkan laporan pemeriksaan pajak yang tepat dalam menilai ketaatan WP terhadap peraturan perpajakan yang berlaku (Nadiyah *et al.*, 2017). Secara umum berdasarkan teori, konsep kompetensi dapat dijelaskan dengan merujuk pada model kompetensi-kinerja dalam konteks pekerjaan oleh Spencer dan Spencer (1993).

2.4.1 Competence at Work: Model for Superior Performance

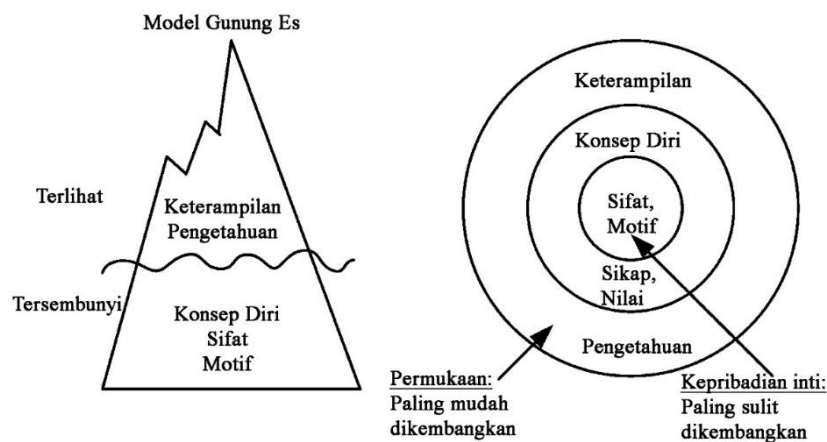
Spencer dan Spencer (1993, pp. 9-15) mendefinisikan kompetensi dalam konteks pekerjaan sebagai suatu karakteristik mendasar yang dimiliki oleh individu, yang memiliki hubungan sebab-akibat (kausal) terhadap pencapaian kinerja (hasil pekerjaan) yang efektif dan/atau unggul di dalam konteks pekerjaan atau situasi tertentu. Berdasarkan definisi tersebut, terdapat tiga kunci utama dari definisi kompetensi yang dirinci oleh Spencer dan Spencer (1993), yakni:

1) Karakteristik mendasar

Kompetensi adalah dasar kepribadian individu yang dapat memprediksi bagaimana cara seseorang bertindak dan berpikir dalam berbagai situasi, tugas, atau pekerjaan. Terdapat lima karakteristik mendasar dari kompetensi, yakni: motif (yang berkaitan dengan niat), sifat (yang berkaitan dengan karakter individu), konsep diri (yang berkaitan dengan sesuatu yang diyakini), pengetahuan (yang berkaitan dengan intelektual), dan keterampilan (yang berkaitan dengan keahlian terapan). Karakteristik kompetensi dapat diilustrasikan dalam model gunung es sebagaimana Gambar II.4.

Pada Gambar II. 4, diperlihatkan dimensi terluar dari kompetensi yang paling mudah untuk dikembangkan, yakni pengetahuan dan keterampilan. Dimensi terluar mudah dikembangkan sebab berkaitan dengan kognitif yang dapat diasah dalam waktu yang tidak begitu lama. Sementara motif, sifat, dan konsep diri, adalah kepribadian inti yang cenderung sulit dikembangkan karena ketiga karakteristik tersebut tumbuh bersamaan melalui pengalaman yang cukup lama.

Gambar II. 4 Model Karakteristik Kompetensi



Sumber: Spencer & Spencer. (1993). *Competence at work: Models for superior performance*. New York: John Wiley & Sons, p. 11

2) Hubungan sebab-akibat terhadap kinerja

Hubungan sebab-akibat bermakna bahwa kompetensi berdampak pada kinerja individu yang menentukan kualitas hasil pekerjaan. Karakteristik pribadi seperti motif, sifat, konsep diri, dan pengetahuan akan menentukan bagaimana tindakan seseorang dalam menerapkan keterampilan, yang pada akhirnya akan menentukan kualitas hasil pekerjaan. Kausalitas kompetensi terhadap hasil pekerjaan diilustrasikan pada Gambar II. 5.

Gambar II. 5 Model Kausalitas Kompetensi



Sumber: Spencer & Spencer. (1993). *Competence at work: Models for superior performance*. New York: John Wiley & Sons, p. 13

3) Menjadi kriteria rujukan untuk mencapai kinerja yang unggul

Kriteria rujukan bermakna bahwa kompetensi dapat digunakan untuk memprediksi kualitas kerja yang baik/buruk berdasarkan suatu ukuran yang spesifik atau standar tertentu (Spencer & Spencer, 1993, p. 13).

2.4.2 Tax Auditors' Competencies

Pada penelitian di bidang pemeriksaan, seperti yang dilakukan oleh Supriyatin *et al.* (2019); Hardiningsih *et al.* (2019); Asmara (2016); Nadiah *et al.* (2017); Mansouri *et al.* (2009); dan Lee dan Stone (1995), variabel kompetensi

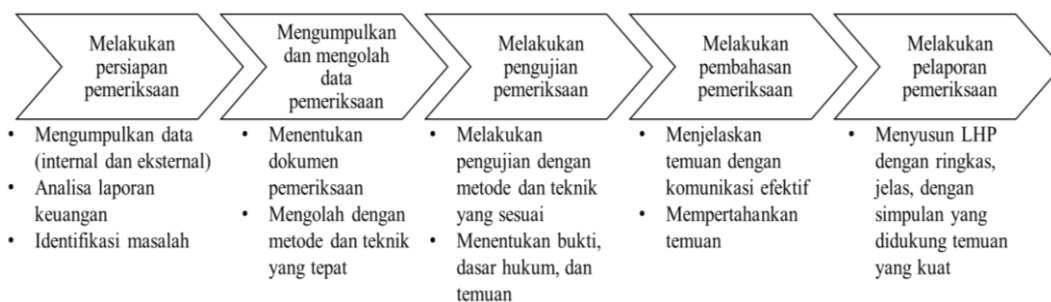
pemeriksa didefinisikan dengan merujuk kepada aspek pengetahuan, keterampilan, pengalaman, maupun keahlian untuk dapat menyelesaikan pemeriksaan dengan tuntas. Berdasarkan konsep kompetensi Spencer dan Spencer (1993), dapat diketahui bahwa dimensi kompetensi yang diukur adalah dimensi terluar yang mencakup aspek teknis berupa pengetahuan dan keterampilan.

Pada konteks pemeriksaan pajak secara khusus, karakteristik kompetensi meliputi aspek-aspek sebagai berikut (Pasal 3 ayat 3, Standar Pemeriksaan):

- 1) Memiliki pengetahuan dan keahlian perpajakan, akuntansi, dan pemeriksaan;
- 2) Memiliki pengetahuan umum mengenai proses bisnis dan lingkungan WP, termasuk kemampuan dalam menerapkan prinsip akuntansi yang berlaku;
- 3) Memiliki keterampilan komunikasi yang jelas dan efektif (lisan dan tertulis);
- 4) Meningkatkan keahlian dan kompetensi berkelanjutan (diklat, kursus, seminar);
- 5) Menggunakan keterampilan secara profesional, cermat dan saksama, objektif, independen, dan berintegritas;
- 6) Bersikap jujur dan bersih dari berbagai tindakan tidak terpuji, mendahulukan kepentingan negara, menerapkan kode etik DJP, dan taat terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pemeriksa pajak harus dapat menerapkan kompetensinya di dalam setiap tahapan pemeriksaan. Secara garis besar, indikator pengukur kompetensi teknis pemeriksa pajak di setiap tahapan pemeriksaan disajikan pada Gambar II. 6.

Gambar II. 6 Pengukuran Kompetensi dalam Setiap Tahapan Pemeriksaan



Sumber: *Draft Standar Kompetensi Teknis Pemeriksa* (Nugrahanto, 2019)

2.5 General Model of Information Technology Acceptance and Use

Teknologi didefinisikan sebagai suatu alat yang digunakan untuk membantu berbagai pelaksanaan tugas dan secara substansial berpotensi meningkatkan kinerja individu (Goodhue & Thompson, 1995; Davis, 1989). Adapun teknologi informasi adalah alat yang digunakan untuk menangkap, memanipulasi, mengolah, mengomunikasikan, dan menyajikan informasi yang berguna bagi pengambilan keputusan (Bassellier *et al.*, 2001). Terdapat beberapa teknologi informasi DJP dalam mendukung kegiatan pemeriksaan, sebagaimana disajikan pada Tabel II. 2.

Tabel II. 2 Teknologi Informasi DJP untuk Pemeriksaan Pajak

No	Aplikasi	Penjelasan
1.	Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak (SIDJP)	Suatu sistem informasi yang saling terhubung melalui jaringan/koneksi internal yang terpusat, dengan fungsi menjalankan administrasi perpajakan pada setiap unit kerja, antara lain: sistem inti perpajakan (<i>core tax</i>), alur kerja (<i>workflow system</i>), pemrosesan produk hukum dan manajemen kasus, serta informasi dan detail profil WP.
2.	Aplikasi Portal DJP (Appportal)	Aplikasi yang merupakan portal/gerbang yang memuat data-data internal dan eksternal WP.
3.	Approweb	Aplikasi yang digunakan untuk menyandingkan data internal dan data eksternal sebagai alat untuk melakukan <i>monitoring</i> terhadap WP.
4.	Administrasi Laporan Pemeriksaan Pajak (ALPP)	Aplikasi manajerial yang memuat data administrasi pemeriksaan yang diikhtisarkan dari SIDJP, data pengawasan, <i>monitoring</i> , dan laporan kinerja pemeriksaan.
5.	Aplikasi Pendukung Desentralisasi Pelatihan Pemeriksa (Antariksa)	Aplikasi yang digunakan sebagai <i>supporting</i> data dan informasi yang memuat modul, materi, bedah kasus pemeriksaan pajak, forum diskusi pemeriksa pajak, <i>database</i> fasilitator internal DJP, dan administrasi desentralisasi pelatihan pemeriksaan pajak.
6.	Desktop Pemeriksaan (Derik)	Aplikasi terbaru di bidang pemeriksaan pajak yang digunakan untuk mendokumentasikan dan mengotomasi seluruh prosedur pemeriksaan, mulai dari tahap persiapan, pelaksanaan, hingga pelaporan pemeriksaan.

Sumber: SE-49/PJ/2016 dan SE-10/PJ/2020, dirangkum oleh peneliti (2020)

Teknologi informasi merupakan bagian dari dimensi konteks di dalam *framework* Knechel *et al.* (2013), yang menjadi salah satu faktor penentu kualitas hasil pemeriksaan. Indikator pengukur persepsi penggunaan teknologi informasi dapat diadopsi dari beberapa model penelitian, antara lain: *Technology Acceptance Model*, *Task-Technology Fit Model*, dan *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology*. Penjelasan ringkas ketiga model tersebut adalah sebagai berikut.

2.5.1 Information Technology Acceptance Model (TAM)

TAM adalah model pengukuran persepsi penerimaan teknologi yang dikembangkan oleh Davis (1989). Model ini menjelaskan intensi pengguna dalam menggunakan teknologi informasi berdasarkan dua penyebab, yakni persepsi kegunaan dan persepsi kemudahan penggunaan.

Persepsi kegunaan dimaknai sebagai suatu tingkatan sejauh mana pengguna meyakini bahwa kinerja mereka akan meningkat apabila menggunakan teknologi informasi. Persepsi ini berkaitan dengan peningkatan performa kerja, kualitas hasil kerja, serta peningkatan kompetensi individu. Adapun persepsi kemudahan penggunaan adalah suatu tingkatan sejauh mana teknologi informasi dapat membuat pekerjaan menjadi lebih mudah (Davis, 1989, p. 320).

Indikator pengukuran yang digunakan pada model TAM telah diuji secara empiris dan menunjukkan hasil *psychometric* yang kuat dalam menjelaskan perilaku penggunaan teknologi informasi, serta memiliki validitas eksternal yang cukup meyakinkan (Davis, 1989, pp. 333-334). Apabila dikaitkan dengan konteks pemeriksaan pajak, indikator pengukur persepsi kegunaan dan kemudahan dapat diadopsi untuk mengukur pengalaman empiris pemeriksa pajak dalam

menggunakan teknologi informasi DJP pada kegiatan pemeriksaan. Indikator ini dapat mengukur persepsi pemeriksa terkait produktivitas kerja, seperti memperoleh dan mengolah data/informasi/bukti dalam pengambilan keputusan (*judgement*) dalam menentukan ketidakpatuhan WP dan persepsi kemudahan penggunaan teknologi informasi dalam mencapai hasil kerja yang berkualitas. Dengan demikian, pengalaman empiris penggunaan teknologi informasi dapat dihubungkan dengan pencapaian indikator-indikator di dalam kualitas pemeriksaan pajak.

2.5.2 *Task-Technology Fit Model (TTF)*

Model kesesuaian teknologi terhadap tugas (TTF) dikembangkan oleh Goodhue dan Thompson (1995) untuk menjelaskan bagaimana hubungan antara teknologi informasi terhadap kinerja. Model ini menyatakan bahwa penggunaan teknologi informasi yang sesuai terhadap tugas akan dapat berdampak pada peningkatan performa (Goodhue & Thompson, 1995, p. 218). Indikator dampak penggunaan teknologi dapat diadopsi untuk mengukur persepsi kegunaan teknologi informasi DJP dalam meningkatkan produktivitas pemeriksa pajak yang berkaitan dengan pencapaian indikator pemeriksaan yang berkualitas.

2.5.3 *Unified Theory of Acceptance and Use of Technology (UTAUT)*

Model UTAUT dikembangkan oleh Venkatesh *et al.* (2003) yang merupakan sintesis dari berbagai model penerimaan dan penggunaan teknologi informasi. Model ini terdiri atas empat faktor yang dapat menentukan intensi dari penggunaan teknologi informasi, yakni: (1) harapan kinerja; (2) harapan usaha; (3) pengaruh sosial; dan (4) kondisi-kondisi yang memfasilitasi. Keempat dimensi utama pada model UTAUT dapat digunakan untuk mengukur persepsi pengguna,

dalam konteks ini adalah pemeriksa, dalam menggunakan teknologi informasi. Keempat dimensi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut (Venkatesh *et al.*, 2003, pp. 447-454):

1) Harapan kinerja

Harapan kinerja didefinisikan sebagai suatu tingkat kepercayaan bahwa penggunaan teknologi informasi akan dapat membantu pengguna dalam mencapai hasil pekerjaan yang baik. Pada konteks pemeriksaan pajak, indikator di dalam dimensi ini berkaitan erat dengan persepsi peningkatan kinerja pemeriksa ketika menggunakan teknologi informasi DJP dalam melaksanakan aktivitas pemeriksaan pajak. Peningkatan kinerja berkaitan erat dengan pencapaian hasil kerja, dan dengan demikian dapat dihubungkan bahwa persepsi yang diukur dalam dimensi harapan kinerja diduga dapat menentukan tercapainya indikator pemeriksaan pajak yang berkualitas.

Pengukuran dalam dimensi ini dapat mencakup persepsi dalam aspek-aspek kinerja yang dapat dikaitkan dengan indikator kualitas pemeriksaan pajak, seperti: penggunaan teknologi informasi dalam perolehan data/informasi WP; pemanfaatan dalam melakukan analisis data/informasi WP; pemanfaatan dalam penerapan prosedur pemeriksaan; pemanfaatan dalam penyelesaian dalam waktu yang lebih singkat; efisiensi prosedur; peningkatan probabilitas temuan audit; dan penjaminan laporan hasil pemeriksaan yang lebih berkualitas dengan adanya teknologi informasi. Indikator-indikator pengukur harapan kinerja dapat diadopsi untuk mengukur sejauh mana persepsi pemeriksa pajak terhadap kegunaan teknologi informasi DJP dalam meningkatkan produktivitas kerja.

2) Harapan usaha

Harapan usaha didefinisikan sebagai suatu tingkat kemudahan penggunaan teknologi informasi dalam membantu pelaksanaan pekerjaan. Pada konteks pemeriksaan pajak, indikator di dalam dimensi ini berhubungan dengan persepsi pemeriksa pajak terkait operasionalisasi teknologi yang tidak rumit sehingga dapat membantu pelaksanaan tugas dengan lebih baik. Ketika penggunaan teknologi informasi semakin mudah, maka pelaksanaan tugas akan lebih efisien dan pencapaian tujuan penugasan akan dapat lebih mudah tercapai. Dalam konteks pemeriksaan pajak, ukuran persepsi kemudahan dapat merefleksikan operasionalisasi teknologi yang berhubungan dengan pencapaian tujuan di dalam indikator pemeriksaan pajak yang berkualitas.

3) Pengaruh sosial

Pengaruh sosial adalah persepsi pengguna mengenai sejauh mana pengaruh orang lain (seperti atasan atau rekan kerja) dalam mendukung penggunaan teknologi informasi di dalam pekerjaan. Pengaruh dari lingkungan sosial dapat menjadikan adaptasi penggunaan teknologi di dalam pemeriksaan pajak menjadi lebih mudah.

4) Kondisi yang memfasilitasi

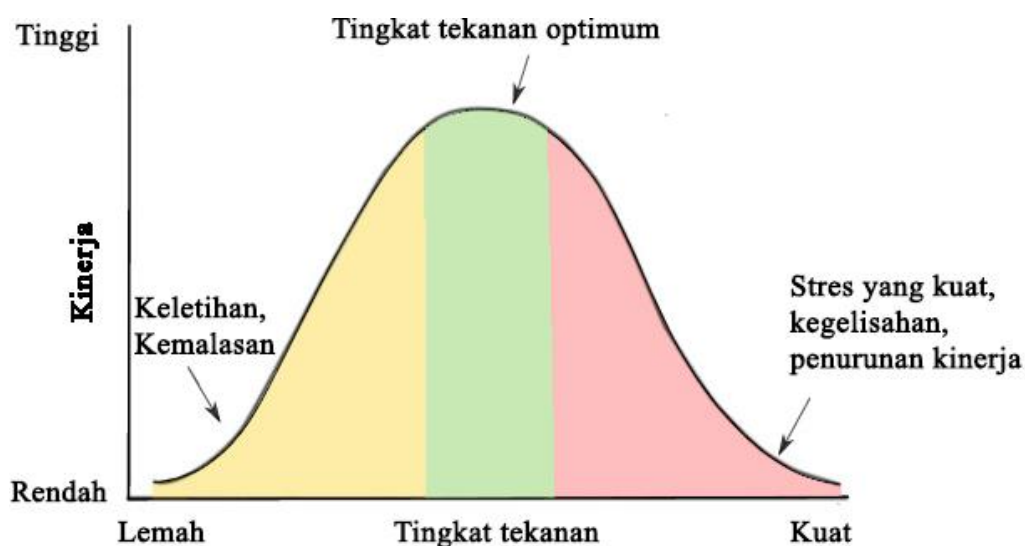
Kondisi yang memfasilitasi didefinisikan sebagai sejauh mana individu meyakini bahwa teknologi informasi telah memadai, serta pengetahuan yang dimiliki pengguna telah cukup untuk dapat menggunakan teknologi informasi. Fasilitas teknologi informasi yang memadai dalam mendukung kegiatan pemeriksaan pajak, serta dukungan teknis dan keterampilan yang mumpuni dalam

mengoperasikan teknologi, akan dapat menunjang kinerja dan pencapaian tujuan pekerjaan. Indikator kondisi yang memfasilitasi dapat diadopsi untuk mengukur persepsi pemeriksa pajak mengenai faktor kondisi yang mendukung penggunaan teknologi informasi DJP dalam kegiatan pemeriksaan pajak.

2.6 Work-related Theory of Stress

Hubungan antara tingkat stres dan perilaku telah diteliti oleh Yerkes dan Dodson (1908), yang menunjukkan temuan bahwa: stres pada tingkatan yang rendah akan menghasilkan performa kerja yang rendah; ketika stres ditingkatkan sampai batasan tertentu di tingkat menengah, kinerja individu akan dapat mencapai puncaknya; dan ketika stres ditingkatkan secara terus-menerus hingga berlebih, pencapaian hasil kerja akan menurun (Yerkes & Dodson, 1908, pp. 480-482). Hubungan antara tingkat stres dan tingkat kinerja yang berbentuk U-terbalik berdasarkan hukum Yerkes dan Dodson (1908) diilustrasikan pada Gambar II.7.

Gambar II. 7 Hubungan antara Tingkat Stres (Tekanan) dan Kinerja



Sumber: <https://doi.org/10.1109/ICDMW.2017.69>, diadopsi dan diterjemahkan oleh peneliti (diakses tanggal 09 November 2020)

Simpulan dari hasil penelitian Yerkes dan Dodson (1908) menghasilkan hukum yang disebut relasi yang berbentuk U-terbalik antara tingkat stres terhadap tingkat kinerja. Hukum ini menunjukkan bahwa pada tingkatan stres yang rendah, akan timbul kelesuan dan kemalasan pada individu sehingga akan berdampak pada penurunan performa dan kualitas hasil pekerjaan yang rendah. Pada tingkat tekanan yang moderat, tekanan akan memacu individu untuk bekerja lebih giat sehingga dapat mencapai performa kerja yang baik dan kualitas hasil pekerjaan yang lebih optimal. Ketika tingkat stres sangat kuat atau berlebih, kinerja individu akan terus menurun sehingga akan menyebabkan performa kerja menurun dan kualitas hasil pekerjaan menjadi lebih rendah.

Pada konteks pekerjaan secara umum, O'Driscoll dan Cooper (2002) membagi konsep stres ke dalam tiga bagian utama, yakni adanya *stressor*, *strain*, dan *outcome*. *Stressor* adalah suatu kondisi yang dapat mengakibatkan stres, sementara *strain* adalah efek atau respon dari stres yang menyebabkan pengaruh pada hasil (*outcome*) pekerjaan. Dengan kata lain, *stressor* merupakan anteseden dan *strain* adalah konsekuensi yang mempengaruhi hasil (*outcome*) pekerjaan.

O'Driscoll dan Cooper (2002, pp. 211-212) menjelaskan kondisi-kondisi yang dapat mengakibatkan stres kerja, antara lain dapat berupa karakteristik penugasan seperti tingkat kompleksitas pekerjaan, ragam jenis pekerjaan, dan tekanan waktu dalam menyelesaikan pekerjaan. Dengan demikian, kondisi stres/tekanan dalam bentuk kompleksitas tugas dan tekanan waktu diduga berpotensi menjadi *stressor* yang dapat mempengaruhi kualitas pemeriksaan pajak.

Penjelasan lanjut terkait hubungan antara kompleksitas tugas dan tekanan waktu dalam konteks pencapaian hasil kerja yang berkualitas adalah sebagai berikut.

2.6.1 *Task Complexity*

Kompleksitas tugas adalah bagian dari indikator di dalam dimensi proses pada *framework* Kualitas Pemeriksaan yang dibangun oleh Knechel *et al.* (2013), yang dihipotesiskan dapat mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Secara umum, dimensi kompleksitas tugas dapat dibagi ke dalam tiga sudut pandang (Campbell, 1988), yakni: (1) pengalaman psikologis; (2) interaksi terhadap tugas; dan (3) karakteristik tujuan yang hendak dicapai. Ringkasan kriteria kompleksitas tugas berdasarkan ketiga sudut pandang tersebut dirinci pada Tabel II. 3.

Tabel II. 3 Dimensi dan Kriteria Kompleksitas Tugas

Dimensi Kompleksitas	Kriteria
Pengalaman psikologis	Faktor-faktor psikis seperti: tantangan; motivasi; rangsangan.
Interaksi individu terhadap tugas	Tingkat kesulitan; pengalaman; <i>familiarity</i> ; minat; kemampuan; prosedur yang tidak jelas; kapasitas dalam melakukan tugas; kognitif/pengetahuan.
Fungsi dari karakteristik tujuan yang hendak dicapai	Tujuan yang banyak; ragam alternatif; tujuan akhir yang tidak jelas; sub-pekerjaan yang saling berkaitan; hasil yang tidak pasti; muatan informasi; keterkaitan antar-informasi; hambatan.

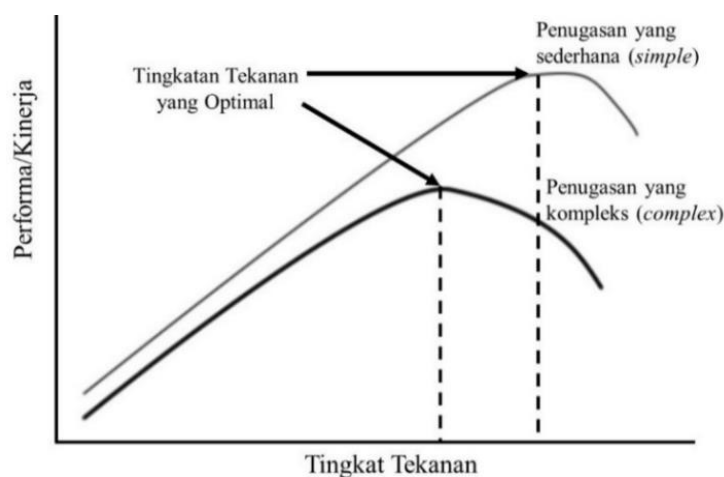
Sumber: Campbell, D.J. (1988). Task complexity: a review and analysis. *Academy of Management Review*, 13(1), p. 44

Kompleksitas tugas dalam sudut pandang pengalaman psikologis berkaitan dengan kondisi psikis dalam diri pribadi individu, seperti tantangan, motivasi, atau rangsangan. Dalam sudut pandang interaksi terhadap tugas, kompleksitas tugas berkaitan dengan kondisi tingkat kesulitan, pengalaman dalam tugas, keterbiasaan

terhadap tugas/*familiarity*, minat terhadap tugas, kemampuan kognitif/pengetahuan terhadap tugas, dan kapasitas dalam melakukan tugas. Adapun dalam sudut pandang fungsi/tujuan dari penugasan yang hendak dicapai, kompleksitas tugas berkaitan dengan tujuan penugasan yang banyak, beragam alternatif penyelesaian tugas dalam mencapai tujuan, tujuan akhir penugasan yang tidak jelas, sub-pekerjaan yang saling berkaitan atau tumpang-tindih, hasil dari penugasan yang tidak pasti, muatan informasi yang tidak jelas, keterkaitan antar-informasi dalam mencapai tujuan, dan hambatan-hambatan dalam mencapai tujuan penugasan.

Kompleksitas tugas secara teoretis berhubungan dengan pencapaian kualitas hasil kerja. Huey dan Wickens (1993, p. 98) menegaskan bahwa tugas yang kompleks akan membuat kinerja individu relatif lebih rendah jika dibandingkan dengan tugas yang sederhana. Pada beban kerja yang lebih tinggi, tugas yang kompleks dapat menyebabkan penurunan kinerja yang lebih dramatis dibandingkan tugas yang sederhana, sebagaimana diilustrasikan pada Gambar II. 8.

Gambar II. 8 Hubungan antara Kompleksitas Tugas dan Kinerja



Sumber: Huey, B. M. & Wickens, C. D. (1993). *Workload Transition: Implications for Individual and Team Performance*. Washington DC: National Academy of Sciences, p. 98

Pada konteks pemeriksaan secara khusus, Abdolmohammadi dan Wright (1987, pp. 3-4) membagi kompleksitas tugas ke dalam tiga tingkatan, yakni tugas yang tidak terstruktur; tugas yang semi-terstruktur; dan tugas yang terstruktur. Pada tugas yang tidak terstruktur, pemeriksa memerlukan pertimbangan yang tinggi dan pandangan yang luas dalam melakukan pemeriksaan. Pada tugas semi-terstruktur, pertimbangan diperlukan pada tingkatan menengah. Pada tugas yang terstruktur, pemeriksa hanya membutuhkan sedikit pertimbangan sebab masalah telah didefinisikan dengan baik. Merujuk pada konsep kompleksitas tugas yang dijelaskan oleh Campbell (1988), dapat dimaknai bahwa kompleksitas tugas dalam pemeriksaan berdasarkan penjelasan Abdolmohammadi dan Wright (1987) berhubungan dengan interaksi pemeriksa terhadap tugas, dalam hal ini adalah terkait kejelasan prosedur atau program pemeriksaan.

Sementara itu, Bonner (1994, p. 214) mendefinisikan kompleksitas tugas di dalam pemeriksaan sebagai suatu tingkat kesulitan yang berhubungan dengan kompetensi pemeriksa, tingkat kejelasan penugasan, maupun tingkat kerumitan tertentu di dalam pemeriksaan. Bonner (1994) membagi kompleksitas tugas ke dalam tiga dimensi, yakni: (1) masukan, berkaitan dengan jumlah dan kejelasan informasi; (2) proses, berkaitan dengan kesulitan dan kejelasan proses; dan (3) keluaran, berhubungan dengan kejelasan tujuan pemeriksaan.

Konsep dan penjelasan teoretis terkait hubungan kompleksitas tugas dalam pemeriksaan terhadap pertimbangan auditor telah dibuktikan oleh Choo (1995) melalui penelitian eksperimental dalam suatu kasus audit yang kompleks atau sulit. Temuan dari penelitian yang dilakukan oleh Choo (1995) menegaskan konsep

kompleksitas tugas oleh Abdolmohammadi dan Wright (1987) dan Bonner (1994), bahwa penugasan audit yang sulit/kompleks, atau terdapat ketidakjelasan struktur (prosedur), dapat mempengaruhi pertimbangan pemeriksa. Pertimbangan pemeriksa dalam menentukan ada atau tidaknya temuan audit berkaitan erat dengan dimensi kualitas hasil pemeriksaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Choo (1995) juga mengonfirmasi hukum relasi U-terbalik Yerkes dan Dodson (1908) dan penjelasan Huey dan Wickens (1993) terkait hubungan kompleksitas tugas (stres) terhadap pencapaian hasil kerja. Temuan Choo (1995, p. 631) menunjukkan bahwa kinerja pemeriksa yang pada awalnya rendah akan meningkat seiring dengan peningkatan kompleksitas pada batas wajar, kemudian mencapai kinerja optimal pada tekanan tertentu di tingkatan menengah, dan akan turun pada tingkat kompleksitas tugas yang sangat tinggi.

Pada konteks pemeriksaan pajak, kompleksitas tugas diduga dapat mempengaruhi pertimbangan pemeriksa dalam menentukan ketidakpatuhan WP yang berkaitan dengan indikator kualitas hasil pemeriksaan pajak yang optimal. Kemungkinan tidak terdeteksinya ketidakpatuhan WP berhubungan dengan hilangnya potensi pajak yang bisa digali, dan dengan demikian dapat menyebabkan tidak tercapainya indikator pemeriksaan pajak yang berkualitas dari sisi hasil pemeriksaan pajak yang optimal.

2.6.2 *Time Pressure*

Tekanan waktu dalam konteks pemeriksaan berdasarkan penjelasan yang dikemukakan oleh DeZoort dan Lord (1997, dikutip dalam Bowrin & King, 2010) dapat didefinisikan sebagai persepsi pemeriksa terkait kemampuan/kapasitas untuk

menyelesaikan tugas dalam tenggat waktu yang terbatas. Keterbatasan waktu dapat menimbulkan tekanan dari sisi alokasi waktu maupun tekanan jatuh tempo dalam menyelesaikan pemeriksaan. Pada konteks pemeriksaan pajak, hal ini berkaitan dengan persepsi pemeriksa pajak mengenai kemampuan dalam menyelesaikan pemeriksaan pajak dalam tenggat waktu penyelesaian pemeriksaan yang telah diatur di dalam PMK Nomor: 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan.

Penelitian eksperimental oleh Choo (1995) yang juga menguji hubungan antara tekanan waktu terhadap kinerja pemeriksa menunjukkan kesesuaian dengan hukum relasi U-terbalik Yerkes dan Dodson (1908). Hasil penelitian Choo (1995) menunjukkan bahwa pada tingkat tekanan waktu yang ketat, performa pemeriksa menjadi rendah sebab pemeriksa akan cenderung mengabaikan informasi yang relevan. Pada tekanan waktu dengan tingkatan menengah, kinerja yang optimal akan tercapai sebab pemeriksa tidak mencari begitu banyak informasi dan hanya memanfaatkan informasi yang relevan. Sementara itu, pada tekanan waktu dengan tingkatan yang longgar, pemeriksa cenderung mencari banyak informasi bahkan yang tidak relevan dalam pemeriksaan (Choo, 1995, p. 634).

Temuan Choo (1995) selaras dengan penjelasan dalam teori psikologis oleh Easterbrook (1959, p. 198), bahwa pemanfaatan informasi pada kondisi tekanan (stres) tertentu akan dapat berdampak “positif” karena seseorang mengabaikan informasi yang tidak relevan. Sementara itu, pada tingkat tekanan yang tinggi akan dapat berdampak “negatif”, karena selain mengabaikan informasi yang tidak relevan, seseorang juga berpotensi mengabaikan informasi yang relevan. Pengabaian informasi ini dalam konteks pemeriksaan pajak berhubungan dengan

kecukupan bukti yang kompeten dalam menentukan ketidakpatuhan WP. Tekanan waktu juga dapat menjadikan berbagai hambatan di dalam menjalankan prosedur pemeriksaan pajak, seperti perolehan data yang tidak cukup disebabkan waktu yang terbatas, hambatan dalam mengevaluasi bukti pemeriksaan secara akurat disebabkan waktu yang terbatas, dan dengan demikian dapat menjadikan pemeriksa pajak gagal dalam mendeteksi ketidakpatuhan WP. Hambatan di dalam tekanan waktu ini dapat berhubungan dengan indikator-indikator di dalam kualitas hasil pemeriksaan pajak, seperti penyelesaian pemeriksaan yang tepat waktu dan pencapaian hasil pemeriksaan pajak yang optimal.

2.7 Penelitian Terdahulu

Berikut ini beberapa penelitian terdahulu terkait kualitas pemeriksaan pajak.

1) Supriyatin, E., Iqbal, M. A., & Indradewa, R. (2019)

Supriyatin *et al.* (2019) meneliti determinan kualitas pemeriksaan pajak pada beberapa KPP di seluruh wilayah Indonesia secara acak. Variabel yang diteliti adalah kompetensi pemeriksa, kepuasan kerja, dan tekanan waktu dalam pemeriksaan pajak. Teknik analisis data yang digunakan adalah dengan metode statistik *Partial Least Square-Structural Equation Modeling* (PLS-SEM). Variabel pada penelitian ini diukur dengan skala interval 6 poin dengan instrumen penelitian berupa kuesioner. Responden penelitian terdiri atas 126 pemeriksa pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi memiliki pengaruh positif terhadap kualitas pemeriksaan pajak. Adapun tekanan waktu tidak dapat memoderasi hubungan antara kompetensi pemeriksa terhadap kualitas proses dan hasil pemeriksaan pajak (Supriyatin *et al.*, 2019, p. 133).

2) Nurebo, B.Y., Lekaw, D.M., & Mariam, M.W. (2019)

Nurebo *et al.* (2019) melakukan penelitian pada kantor pajak di wilayah Kembata Tembaro, Ethiopia, mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas pemeriksaan pajak dalam mencapai hasil yang berkualitas. Variabel penelitian yang diteliti meliputi teknologi informasi dan kompleksitas peraturan perpajakan. Teknik analisis yang digunakan adalah metode statistik *Multiple Regression Analysis* (MRA). Variabel penelitian diukur dengan menggunakan kuesioner berskala *likert* 5 poin, dengan objek penelitian sebanyak 146 pemeriksa pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penggunaan teknologi informasi *Standardized Integrated Government Tax Administration System* (SIGTAS) dari aspek kemudahan dan kegunaan, memiliki pengaruh positif dalam meningkatkan efektivitas pemeriksaan pajak dalam mendeteksi pelanggaran. Adapun peraturan perpajakan yang kompleks berpengaruh negatif terhadap efektivitas pemeriksaan pajak, sebab terjadi perbedaan pemahaman antara pemeriksa dan WP yang mengakibatkan pemeriksaan menjadi lebih sukar (Nurebo *et al.*, 2019, p. 45).

3) Kencana, K.C., & Widhiastuti, S. (2018)

Kencana dan Widhiastuti (2018) melakukan penelitian terhadap 261 pemeriksa pajak di KPP wilayah Wajib Pajak Besar dan Jakarta Khusus. Analisis dilakukan dengan metode PLS-SEM. Hasil penelitian menunjukkan bahwa beban kerja berlebih dapat menuntun pada stres kerja karena jumlah tugas berbanding waktu penyelesaian pemeriksaan tidak seimbang. Hal ini dapat menyebabkan perilaku disfungsional oleh pemeriksa seperti melewatkan beberapa prosedur

pemeriksaan (Kencana & Widhiastuti, 2018, p. 55). Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa faktor stres bisa mempengaruhi kualitas pemeriksaan pajak.

4) Nadiah, A.H., Hajar, A.M.S., & Zarinah, A.R. (2017)

Nadiah *et al.* (2017) meneliti pengaruh kompetensi pemeriksa terhadap performa pemeriksa pajak di *Inland Revenue Board of Malaysia* (IRBM). Metode statistik yang digunakan adalah *Logistic Regression*. Kriteria kualitas pemeriksaan diukur dengan variabel *dummy*, apakah tepat waktu atau tidak tepat waktu. Jumlah responden penelitian adalah sebanyak 231 pemeriksa pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi dalam bentuk pengetahuan, pemahaman, dan keterampilan, dapat mempengaruhi performa dalam menghasilkan pemeriksaan pajak yang berkualitas dari sisi waktu penyelesaian (Nadiah *et al.*, 2017, p. 980).

5) Azene, K.T. (2016)

Azene (2016) melakukan penelitian terhadap 86 pemeriksa pajak pada kantor pajak di Addis Ababa Timur, Ethiopia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penggunaan teknologi informasi (SIGTAS) dan kompetensi pemeriksa pajak berpengaruh positif terhadap peningkatan efektivitas pemeriksaan pajak. Sementara itu, kompleksitas tugas di dalam peraturan perpajakan berpengaruh negatif terhadap efektivitas pemeriksaan pajak (Azene, 2016, p. 43).

6) Drogalas, G., Ioannis, S., Dimitra, K., & Ioannis, D. (2015)

Drogalas *et al.* (2015) melakukan penelitian terhadap 93 pemeriksa pajak di Yunani. Metode analisis statistik yang digunakan adalah MRA. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penggunaan teknologi informasi (Elenxis) dan kompetensi pemeriksa pajak berpengaruh positif terhadap efektivitas pemeriksaan pajak.

Adapun kompleksitas peraturan perpajakan dapat menyebabkan penurunan efektivitas pemeriksaan pajak (Drogalas *et al.*, 2015, p. 129).

Ringkasan penelitian terkait pemeriksaan pajak disajikan pada Tabel II. 4.

Tabel II. 4 Rangkuman Penelitian Terdahulu

No	Peneliti (Tahun)	Judul	Hasil
1	Supriyatin, E., Iqbal, M.A., & Indradewa, R. (2019)	<i>Analysis of Auditor Competencies and Job Satisfaction on Tax Audit Quality Moderated by Time Pressure</i>	Kompetensi pemeriksa pajak berpengaruh positif, sementara interaksi tekanan waktu dengan kompetensi pemeriksa tidak menurunkan kualitas proses dan kualitas hasil pemeriksaan pajak.
2	Nurebo, B.Y., Lekaw, D.M., & Mariam, M.W. (2019)	<i>Effectiveness of Tax Audit: A Study in Kembata Tembaro Zone, Southern Ethiopia</i>	Teknologi informasi (yakni: SIGTAS) berpengaruh positif, sementara kompleksitas peraturan perpajakan berpengaruh negatif.
3	Kencana, K.C., & Widhiastuti, S. (2018)	<i>The Effect of Over Workload and Role Conflicts on Behavior of Tax Auditor Dysfunction with Working Stress as Mediation Factor and Moral Competence as Moderation Factor</i>	Stress kerja dapat memediasi efek dari beban kerja berlebihan (seperti tekanan waktu) terhadap munculnya perilaku disfungsi pemeriksa, seperti mengabaikan beberapa prosedur pemeriksaan, yang dapat berdampak pada kualitas pemeriksaan pajak.
4	Nadiah, A.H., Hajar, A.M.S., & Zarinah, A.R. (2017)	<i>The Influence of Core Competency Skills of IRBM Tax Auditors Towards Their Performance</i>	Terdapat hubungan positif antara kompetensi pemeriksa pajak terhadap kualitas pemeriksaan (dari segi waktu penyelesaian pemeriksaan pajak).
5	Azene, K.T. (2016)	<i>Tax Audit Effectiveness in Addis Ababa, Ethiopia: Tax Auditors' Perceptions in ERCA Eastern Addis Ababa Branch Office</i>	Teknologi informasi (yakni: SIGTAS) dan kompetensi berpengaruh positif, sementara peraturan perpajakan yang kompleks berpengaruh negatif terhadap efektivitas (kualitas) pemeriksaan pajak.
6	Drogalas, G., Ioannis, S., Dimitra, K., & Ioannis, D. (2015)	<i>Tax Audit Effectiveness in Greek Firms: Tax Auditors' Perception</i>	Teknologi informasi (Elenxis) berpengaruh positif, sementara itu kompleksitas peraturan pajak dapat menurunkan efektivitas (kualitas) pemeriksaan pajak.

Sumber: Diolah peneliti (2020)

Adapun beberapa studi terdahulu yang relevan terkait kualitas pemeriksaan secara umum dapat dirangkum sebagai berikut.

1) Teknologi informasi dan kualitas pemeriksaan

Penggunaan teknologi informasi di dalam pemeriksaan menunjukkan pengaruh yang positif terhadap efektivitas pemeriksaan (Meihami *et al.*, 2013). Pham *et al.* (2018, p. 23) menyimpulkan bahwa penggunaan teknologi informasi dalam pemeriksaan sangat penting dalam menilai risiko, pelaksanaan kegiatan audit, dan pelaporan audit. Penelitian oleh Mustapha dan Lai (2017, p. 58) menegaskan bahwa penggunaan teknologi informasi dapat meringkas waktu dan membuat pekerjaan lebih efisien. Sejalan dengan hal tersebut, Tarek *et al.* (2017, p. 251) menyimpulkan bahwa penggunaan teknologi informasi dapat meningkatkan produktivitas pemeriksa dalam melaksanakan tahap-tahapan audit.

Hasil yang kontras ditunjukkan dalam penelitian Supriadi *et al.* (2019, pp. 491-492) dengan temuan bahwa teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan, dalam hal implementasi *e-audit* belum optimal. Hal ini selaras dengan penjelasan Veerankutty *et al.* (2018, p. 13), bahwa untuk mengoptimalkan pemeriksaan dengan teknologi informasi, dibutuhkan tata kelola teknologi yang mendukung. Adapun Al-qudah *et al.* (2013, p. 428) menyimpulkan bahwa teknologi informasi bisa berdampak negatif terhadap proses reviu, sebab belum dapat mengakomodasi berbagai prosedur audit konvensional (manual).

2) Kompetensi pemeriksa dan kualitas pemeriksaan

Mayoritas penelitian yang menganalisis pengaruh kompetensi terhadap kualitas pemeriksaan menunjukkan hasil yang positif (Hardiningsih *et al.*, 2019;

Kartika & Pramuka, 2019; Kertarajasa *et al.*, 2019; Puspitasari *et al.*, 2019). Temuan penelitian Asmara (2016, p. 73) menunjukkan bahwa kompetensi yang direfleksikan dengan indikator pendidikan, pelatihan, dan keterampilan, akan dapat meningkatkan kualitas hasil audit. Penelitian yang dilakukan oleh Furiady dan Kurnia (2015, p. 334) juga menegaskan bahwa kompetensi dapat membuat pertimbangan auditor lebih tepat sehingga membuat hasil audit lebih berkualitas.

Sementara itu, hasil yang kontras ditunjukkan dalam penelitian Arfiansyah (2020) dan Susanto *et al.* (2020). Penelitian Arfiansyah (2020) menganalisis pengaruh kompetensi yang diukur berdasarkan angka kredit pendidikan profesional berkelanjutan, sementara kualitas pemeriksaan diproksi dengan ada/tidaknya pelanggaran yang dilakukan oleh pemeriksa. Dengan metode statistik *logistic regression*, hasil penelitian Arfiansyah (2020, p. 753) menunjukkan bahwa kompetensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas pemeriksaan, dan justru memiliki arah negatif. Adapun penelitian Susanto *et al.* (2020) dengan metode analisis SEM juga menunjukkan hasil bahwa kompetensi pemeriksa tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan dan menunjukkan arah yang negatif.

3) Kompleksitas tugas dan kualitas pemeriksaan

Pemeriksaan pada tingkat penugasan yang kompleks dapat berdampak pada penurunan kinerja pemeriksa (Chung & Monroe, 1998; Adnyana & Mimba, 2019) menyebabkan pemeriksa gagal dalam mendeteksi kecurangan (Umar *et al.*, 2017), dan secara umum akan dapat menurunkan kualitas hasil pemeriksaan (Susanto *et al.*, 2020; Bowrin & King, 2009). Namun, temuan yang kontras ditunjukkan di dalam penelitian Wijaya dan Yulyona (2017, p. 399), yang menyimpulkan bahwa

kompleksitas tugas yang diukur dengan tingkat keragaman dan tingkat kesulitan pemeriksaan tidak dapat membuat kualitas pemeriksaan menjadi lebih rendah.

4) Tekanan waktu dan kualitas pemeriksaan

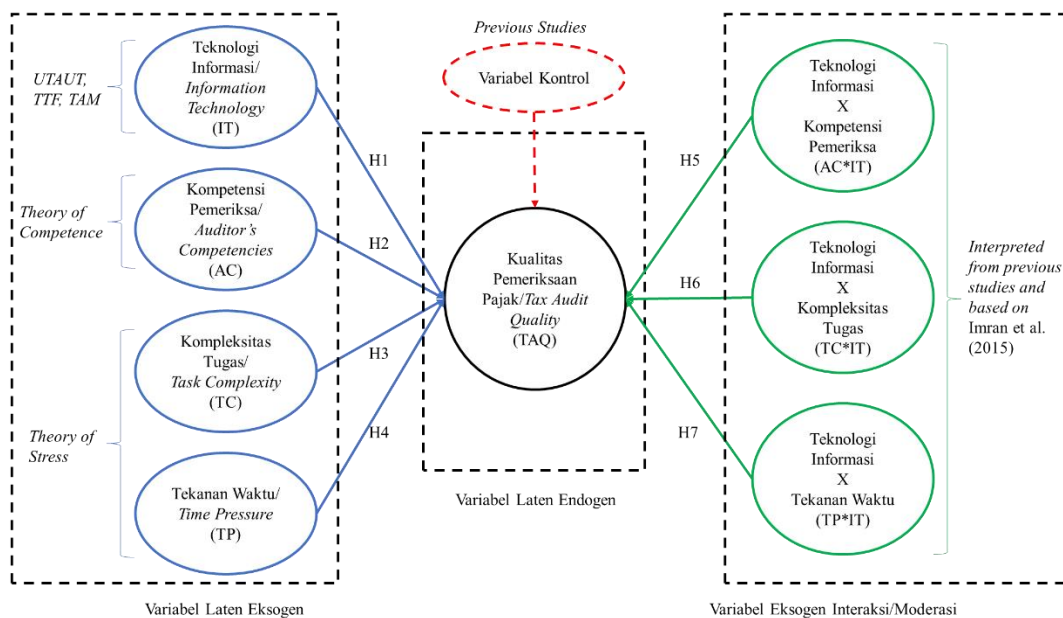
Tekanan waktu pada banyak penelitian empiris menunjukkan hasil negatif yang dapat menimbulkan perilaku disfungsional pemeriksa, seperti penyelesaian dini dengan mengabaikan prosedur pemeriksaan, tidak mengevaluasi bukti secara akurat, dan menerima penjelasan auditan yang tidak kuat (Azad, 1994; Otley & Pierce, 1996; Margheim *et al.*, 2005; Svanström, 2016; Umar *et al.*, 2017). Beberapa penelitian secara umum menyimpulkan bahwa tekanan waktu terbukti dapat menyebabkan penurunan kualitas pemeriksaan (Svanberg & Öhman, 2013; Halim *et al.*, 2014; Broberg *et al.*, 2017; Amalia *et al.*, 2019).

Hasil yang kontras ditemukan oleh Wijaya dan Yulyona (2017, p. 403), dengan simpulan bahwa tekanan waktu dalam bentuk jatuh tempo penyelesaian tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas pemeriksaan. Temuan yang berbeda juga ditunjukkan di dalam penelitian Rustianawati *et al.* (2017) dan Johari *et al.* (2019), bahwa tekanan waktu dengan proksi penyelesaian pemeriksaan dalam waktu yang terbatas justru dapat meningkatkan kinerja pemeriksa dan kualitas pekerjaan. Rustianawati *et al.* (2017, p. 63) menjelaskan bahwa dalam waktu yang terbatas, pemeriksa menggunakan waktu dengan lebih efisien sehingga kinerja pemeriksa akan meningkat. Selaras dengan hal tersebut, Johari *et al.* (2019, p. 99) juga menjelaskan bahwa waktu yang terbatas dapat memacu pemeriksa untuk memanfaatkan waktu dengan lebih efisien sehingga kualitas kerja pun meningkat, dan dengan demikian kualitas pemeriksaan dapat meningkat.

2.8 Kerangka Pemikiran dan Perumusan Hipotesis

Berdasarkan berbagai tinjauan literatur dan penelitian terdahulu, dapat diduga bahwa terdapat hubungan antara teknologi informasi, kompetensi pemeriksa, kompleksitas tugas, dan tekanan waktu, terhadap kualitas pemeriksaan pajak. Kerangka berpikir yang menunjukkan hubungan logis atas berbagai fenomena tersebut diilustrasikan pada Gambar II. 9.

Gambar II. 9 Kerangka Pemikiran



Sumber: Diolah peneliti (2020)

Hipotesis yang diajukan pada penelitian ini dapat dijelaskan sebagai berikut.

1) Pengaruh teknologi informasi

Penggunaan teknologi informasi berkaitan erat dengan ekspektasi pengguna terhadap peningkatan kinerja yang dapat mendukung pelaksanaan tugas dan dapat berdampak pada hasil pekerjaan (Davis, 1989; Goodhue & Thompson, 1995; Venkatesh et al., 2003). Mustapha dan Lai (2017) menjelaskan bahwa penggunaan teknologi informasi dapat meringkas waktu dan membuat pekerjaan menjadi lebih

efisien. Tarek *et al.* (2017) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa penggunaan teknologi informasi dapat meningkatkan produktivitas pemeriksa dalam melaksanakan setiap tahapan audit. Namun, terdapat inkonsistensi temuan yang menunjukkan bahwa penggunaan teknologi informasi tidak berpengaruh signifikan (Supriadi *et al.*, 2019), dan dapat berpengaruh negatif dalam proses reвью audit (Al-qudah *et al.*, 2013). Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat diduga bahwa penggunaan teknologi informasi secara umum berpotensi mempengaruhi kualitas pemeriksaan pajak. Namun terdapat temuan yang inkonsisten sehingga akan diuji dua arah (*two-tailed*) dengan hipotesis:

H_{0,1}: Teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{a,1}: Teknologi informasi berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

2) Pengaruh kompetensi pemeriksa

Kompetensi secara teoretis merupakan karakteristik mendasar individu yang memiliki hubungan sebab-akibat terhadap hasil kerja (Spencer & Spencer, 1993). Beberapa penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang positif antara kompetensi pemeriksa terhadap kualitas hasil pemeriksaan (Asmara, 2016; Furiady & Kurnia, 2015; Halim *et al.*, 2014; Hardiningsih *et al.*, 2019; Kartika & Pramuka, 2019; Kertarajasa *et al.*, 2019; Mansouri *et al.*, 2009; Pandoyo, 2016; Puspitasari *et al.*, 2019; Supriyatin *et al.*, 2019; Zahmatkesh & Rezazadeh, 2017). Namun, terdapat penelitian yang menunjukkan bahwa kompetensi pemeriksa tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas pemeriksaan dan justru memiliki arah negatif (Arfiansyah, 2020; Susanto *et al.*, 2020). Secara umum, dapat diduga bahwa kompetensi pemeriksa memiliki hubungan terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

Namun, dengan adanya inkonsistensi temuan maka akan dilakukan uji dua arah (*two-tailed*) dengan hipotesis:

H_{0,2}: Kompetensi pemeriksa tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{a,2}: Kompetensi pemeriksa berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

3) Pengaruh kompleksitas tugas

Hukum relasi U-terbalik Yerkes dan Dodson (1908) menunjukkan adanya hubungan antara stres dan pencapaian hasil kerja. Kompleksitas tugas merupakan salah satu faktor stres yang dapat mempengaruhi hasil kerja (O’driscoll & Cooper, 2002). Byström dan Järvelin (1995) menjelaskan bahwa kompleksitas tugas dapat menyebabkan pemeriksa gagal memperoleh bukti pemeriksaan. Kompleksitas tugas pada beberapa penelitian terbukti dapat menuntun pada penurunan kualitas hasil pemeriksaan (Bowrin & King, 2010; Susanto et al., 2020). Namun, temuan yang kontras ditunjukkan di dalam penelitian Wijaya dan Yulyona (2017), yang menyimpulkan bahwa kompleksitas tugas yang diukur dengan tingkat keragaman dan tingkat kesulitan pemeriksaan tidak dapat membuat kualitas pemeriksaan menjadi lebih rendah. Dengan demikian, dapat diduga terdapat hubungan antara kompleksitas tugas terhadap kualitas pemeriksaan pajak. Namun, hasil penelitian inkonklusif sehingga akan dilakukan uji dua arah (*two-tailed*) dengan hipotesis:

H_{0,3}: Kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{a,3}: Kompleksitas tugas berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

4) Pengaruh tekanan waktu

Tekanan waktu yang dialami oleh individu dalam bekerja pada umumnya dapat menurunkan kualitas dalam pengambilan keputusan (Ahituv et al., 1998).

Tekanan waktu yang dialami oleh pemeriksa dapat menuntun pada timbulnya perilaku disfungsional auditor dalam bekerja (Gundry & Liyanarachchi, 2007; Liyanarachchi & McNamara, 2007). Beberapa penelitian menyimpulkan terdapat hubungan antara tekanan waktu terhadap penurunan kualitas pemeriksaan (Svanberg & Öhman, 2013; Halim *et al.*, 2014; Broberg *et al.*, 2017; Amalia *et al.*, 2019). Crescenzi *et al.* (2013) juga menegaskan bahwa tekanan waktu yang tinggi dapat berdampak pada perilaku individu dalam mencari informasi. Dalam konteks pemeriksaan pajak, hal ini berpotensi mempengaruhi perilaku pemeriksa pajak dalam mencari dan mengevaluasi data/informasi/bukti pemeriksaan. Namun beberapa penelitian justru menemukan bahwa tekanan waktu dapat meningkatkan kinerja pemeriksa karena waktu pemeriksaan dimanfaatkan dengan lebih efisien (Johari *et al.*, 2019; Rustianawati *et al.*, 2017), sehingga kualitas hasil pekerjaan dapat meningkat. Hukum relasi U-terbalik Yerkes dan Dodson juga menunjukkan bahwa tekanan pada tingkat tertentu akan dapat meningkatkan performa kerja, atau dapat menurunkan performa ketika tekanan berlebih. Secara umum dapat diduga terdapat hubungan antara tekanan waktu terhadap kualitas pemeriksaan pajak. Namun dengan adanya inkonsistensi temuan maka akan dilakukan uji dua arah (*two-tailed*) dengan hipotesis:

H_{0,4}: Tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{a,4}: Tekanan waktu berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

5) Pengaruh teknologi informasi sebagai pemoderasi

Bierstaker *et al.* (2001) menyatakan bahwa teknologi informasi dapat membantu kegiatan pemeriksaan, seperti melakukan perencanaan, pencarian bukti,

pengujian, dan dokumentasi pemeriksaan. Penelitian yang dilakukan oleh Mustapha dan Lai (2017) mengindikasikan bahwa penggunaan teknologi informasi dapat membuat waktu pemeriksaan menjadi lebih ringkas dan efisien, dan dengan demikian dapat membantu penyelesaian pekerjaan dalam alokasi waktu pemeriksaan yang terbatas. Chan *et al.* (2015, p. 400) menegaskan bahwa teknologi informasi memiliki efek positif dalam meningkatkan performa pengguna ketika dihadapkan pada pekerjaan yang kompleks. Penggunaan teknologi informasi juga dapat menjadi unsur keterampilan di dalam konsep kompetensi yang berpotensi meningkatkan hasil kerja (Spencer & Spencer, 1993).

Berdasarkan penjelasan di atas, penggunaan teknologi informasi diduga berpotensi memoderasi hubungan kompetensi pemeriksa, kompleksitas tugas, dan tekanan waktu, terhadap pencapaian hasil pemeriksaan pajak yang berkualitas. Adapun penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Imran *et al.* (2015) juga menginvestigasi peran dari penggunaan teknologi informasi sebagai pemoderasi kualitas laporan audit. Berdasarkan uraian tersebut, efek moderasi teknologi informasi akan diuji dua arah (*two-tailed*). Hipotesis yang diajukan adalah:

H_{0,5}: Teknologi informasi tidak memoderasi pengaruh kompetensi pemeriksa terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{a,5}: Teknologi informasi memoderasi pengaruh kompetensi pemeriksa terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{0,6}: Teknologi informasi tidak memoderasi pengaruh kompleksitas tugas terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{a,6}: Teknologi informasi memoderasi pengaruh kompleksitas tugas terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{0,7}: Teknologi informasi tidak memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kualitas pemeriksaan pajak.

H_{a,7}: Teknologi informasi memoderasi pengaruh tekanan waktu terhadap kualitas pemeriksaan pajak.