

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 *Theory of planned behavior (TPB)*

Theory planned of behavior yang dikembangkan oleh Ajzen (2005) menjelaskan *intention* (niat) digunakan sebagai penentu seseorang untuk melakukan suatu perilaku. Menurut Febriyani (2021) niat adalah keinginan dari dalam diri seseorang baik secara sadar ataupun tidak untuk melakukan suatu tujuan. TPB dapat menjelaskan bahwa perilaku FPP dalam pemenuhan dokumen pemeriksaan sesuai standar yang berlaku dipengaruhi oleh *intention* (niat) mereka untuk patuh. Dalam Destyani & Tanusdjaja (2020) perilaku auditor untuk mematuhi standar dipengaruhi oleh niat. Niat dilatarbelakangi oleh tiga faktor yaitu *attitude toward the behavior* (sikap terhadap perilaku), *subjective norm* (norma subjektif), dan *perceived behavioral control* (kontrol perilaku yang dipersepsikan) (Ajzen, 2005).

a. *Attitude toward the behavior* (sikap terhadap perilaku)

Sikap terhadap perilaku adalah evaluasi yang dilakukan oleh individu baik positif ataupun negatif terhadap suatu perilaku. Apabila suatu perilaku dinilai menimbulkan konsekuensi positif maka memungkinkan individu akan bersikap *favourable*, begitupun sebaliknya (Ajzen, 2005). Sikap dari pemeriksa pajak dapat dihubungkan dengan sikap terhadap pemenuhan dokumen pemeriksaan sesuai dengan standar yang berlaku.

b. *Subjective norm* (norma subjektif)

Norma subjektif adalah persepsi individu mengenai tekanan sosial yang ditunjukkan oleh orang sekitarnya untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku (Ajzen, 2005). Maka lingkungan sekitar pemeriksa pajak yang dapat mendorong perilaku terhadap pemenuhan dokumen pemeriksaan sesuai standar yang berlaku.

c. *Perceived behavioral control* (kontrol perilaku yang dipersepsikan)

Menurut Ajzen (2005), Kontrol perilaku yang dipersepsikan ialah persepsi mengenai tingkat kesanggupan seseorang individu yang didukung oleh sarana dan kesempatan untuk melakukan suatu perilaku. Maka persepsi mengenai kesanggupan pemeriksa pajak untuk patuh terhadap standar pemenuhan dokumen pemeriksaan akan mendorong niatnya untuk berperilaku patuh.

2.2 Audit

Pada Arens dkk (2020) auditing adalah kegiatan menghimpun dan mengevaluasi bukti terkait suatu informasi sebagai dasar penentuan dan pelaporan kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang ditetapkan. Menurut Koerniawan (2021) auditing adalah evaluasi terhadap suatu organisasi, sistem, atau proses yang dilakukan oleh seorang auditor untuk memastikan bahwa objek audit telah dilakukan sesuai dengan standar, regulasi, dan praktik yang telah ditetapkan. Auditing adalah rangkaian pemeriksaan dengan penjelasan, uraian, rekonsiliasi, dan argumentasi terhadap kebenaran dan kewajaran atas laporan keuangan suatu perusahaan yang dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen (Rahmatika & Yunita, 2020). Berdasarkan penjelasan tersebut, pengertian auditing terdiri dari:

- a. Adanya objek atau informasi yang akan diukur;
- b. Kriteria atau standar yang ditetapkan;
- c. Kumpulan dan evaluasi bukti terkait;
- d. Dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen;
- e. Pelaporan kepada pihak yang membutuhkan.

Dalam pelaksanaan audit diatur mengenai standar audit yang harus dipatuhi oleh seorang auditor. Di Indonesia, standar audit laporan keuangan ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia. Standar ini disebut Standar Profesional Akuntan Publik. Standar auditing terdiri dari sepuluh standar yang dibagi menjadi tiga kelompok besar yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Standar umum berisikan persyaratan dari seorang auditor yang berkaitan dengan independensi dan kompetensi. Pada standar pekerjaan lapangan memberikan panduan mengenai mutu pelaksanaan audit yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan, perencanaan audit, dan bukti audit. Standar pelaporan berisikan panduan bagaimana mengkomunikasikan hasil pelaksanaan audit melalui laporan audit (Koerniawan, 2021).

Seorang auditor dalam melakukan audit harus melewati beberapa proses audit salah satunya sebagaimana diatur dalam standar pekerjaan pekerjaan mengenai perencanaan audit. Menurut Hadi dkk (2019) tahapan audit meliputi:

- a. Penerimaan Penugasan

Penerimaan penugasan ditandai dengan adanya perikatan antara klien yang membutuhkan jasa audit dengan auditor. Saat penyerahan pekerjaan audit, seorang auditor sanggup untuk melaksanakan audit tersebut. Pada tahapan ini

adanya permintaan dari klien mengenai pelaksanaan audit atas laporan keuangan miliknya kepada kantor akuntan publik (KAP) yang ditandai dengan penandatanganan surat perjanjian kerja antara klien dengan KAP.

b. Perencanaan Audit

Perencanaan audit yang baik sangat dibutuhkan agar pelaksanaan audit dapat berjalan dengan efektif dan efisien, salah satunya dengan pemahaman bisnis klien, identifikasi risiko, penentuan strategi, program, area, dan materialitas audit. Pada tahapan ini auditor akan membuat perencanaan dan pendekatan audit berdasarkan hasil identifikasi alasan klien untuk diperiksa, pihak dan tujuan penggunaan laporan audit, latar belakang usaha, struktur pengendalian internal, sistem administrasi pembuatan laporan keuangan, kewajiban hukum klien, materialitas dan risiko audit. Serta pengembangan rencana audit seperti susunan tim audit, tujuan dan prosedur audit, jadwal pelaksanaan audit.

c. Pekerjaan Lapangan

Pada tahapan pekerjaan lapangan akan dilakukan pengujian terhadap perolehan bukti audit mengenai pengendalian intern dan *substantive* sesuai dengan perencanaan audit yang telah buat sebelumnya. Tahapan ini akan dilakukan pengujian seperti untuk menguji ketidaksesuaian transaksi yang mempengaruhi penyajian saldo pada laporan keuangan, menguji prosedur pengendalian yang dilaksanakan, membandingkan rasio pos-pos tertentu dengan periode sebelumnya atau dengan data lain yang berkaitan.

d. Pelaporan Audit

Setelah selesai melakukan audit maka auditor harus membuat laporan audit yang berisikan temuan-temuan dan klarifikasi dari hasil pelaksanaan audit serta pemberian opini dan rekomendasi. Pada tahapan ini berdasarkan pengujian yang telah dilakukan berdasarkan bukti-bukti yang ada, auditor akan mengemukakan opininya seperti wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjelasan, atau tidak wajar pada suatu dokumen yang disebut laporan audit. Kemudian hasil audit tersebut harus dikomunikasikan dengan klien.

2.3 Pemeriksaan Pajak

2.3.1 Definisi

Menurut Alhadi & Nugrahanto (2021) *Audit Pajak* adalah *audit* yang dilakukan oleh otoritas pajak atas pemenuhan kewajiban Wajib Pajak. Selanjutnya, pemeriksaan pajak merupakan kegiatan dari pelaksanaan fungsi pengawasan dari Direktorat Jenderal Pajak terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain berdasarkan standar pemeriksaan yang akan menghasilkan produk hukum berupa surat ketetapan pajak atau surat tagihan pajak (Waluyo, 2020). Menurut Novasari & Ratnawati (2020) Pemeriksaan adalah rangkaian aktivitas dengan menghimpun dan mengolah data, fakta, dan/atau keterangan lainnya yang dilakukan oleh Fungsional Pemeriksa Pajak (FPP) secara faktual dan profesional berdasarkan suatu prosedur pemeriksaan.

Berdasarkan angka 1 pasal 25 UU KUP mendefinisikan pemeriksaan sebagai serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah 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. Maka, apabila suatu pemeriksaan menyimpang dari standar pemeriksaan akan berpotensi cacat prosedur dan menimbulkan sengketa formil (Amiruddin dkk, 2022).

2.3.2 Standar Pemeriksaan

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia standar ialah ukuran tertentu yang dipergunakan sebagai patokan. Standar *audit* menjadi pedoman bagi *auditor* dalam pengauditan (Destyani & Tanusdjaja, 2020). Maka, standar pemeriksaan diperlukan untuk menjaga kualitas pemeriksaan dengan memberikan petunjuk dan capaian minimum pelaksanaan pemeriksaan. Selain itu, standar pemeriksaan mengatur proses pemeriksaan agar seragam, tertib dan dapat dipertanggungjawabkan oleh FPP (Kusuma dkk, 2019). Oleh karenanya ditetapkanlah Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana diubah terakhir dengan PMK-184/PMK.03/2015 tentang tata cara pemeriksaan.

Dalam peraturan tersebut diatur mengenai tiga standar utama yang harus dipenuhi, yaitu standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan.

a. Standar Umum Pemeriksaan

Standar umum pemeriksaan mengatur tentang persyaratan yang harus dipenuhi oleh FPP seperti telah mendapatkan pendidikan dan pelatihan teknis sebagai Pemeriksa Pajak, bertindak jujur dan bersih, dan taat kepada ketentuan peraturan perpajakan.

b. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan

Dalam standar pelaksanaan pemeriksaan mengatur tahapan-tahapan pemeriksaan secara rinci meliputi cara pelaksanaan, pihak-pihak yang boleh terlibat, jangka waktu, serta dokumen administrasi yang harus dipenuhi baik sejak tahap persiapan. Selain itu, diatur mengenai metode dan teknik pemeriksaan sesuai dengan kondisi objek pemeriksaan. Dalam standar ini juga mengatur cara pengumpulan bukti pemeriksaan sebagai dasar temuan pajak dan mendokumentasikannya ke dalam Kertas Kerja Pemeriksaan (KKP).

c. Standar Pelaporan hasil Pemeriksaan

Pada akhirnya, proses dan hasil dari pelaksanaan pemeriksaan harus dicantumkan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan yang disusun dengan ringkas dan jelas yang berisikan ruang lingkup, pos-pos yang diperiksa dan temuan hasil pemeriksaan. Laporan ini digunakan sebagai dasar penerbitan produk hukum hasil pemeriksaan yaitu surat ketetapan pajak atau surat tagihan pajak.

2.3.3 Alur Pemeriksaan

Dalam menguji pemenuhan kewajiban Wajib Pajak, seorang pemeriksa perlu melaksanakan suatu alur yang dimulai dari penelitian SPT sampai pembuatan Laporan Hasil Pemeriksaan dan pemberkasan per-jenis kasus (“Antinomi Investigasi dan Pemeriksaan Pajak, 2016). Ruang lingkup dan jangka waktu pemeriksaan pajak telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013. Pada ruang lingkup terdiri dari pemeriksaan lapangan dan pemeriksaan kantor. Pemeriksaan lapangan dapat dilakukan di tempat Wajib Pajak sedangkan pemeriksaan kantor dilakukan hanya di kantor vertikal DJP.

Jangka waktu pemeriksaan lapangan, waktu pengujian dilakukan paling lama enam bulan sejak penyampaian surat pemberitahuan pemeriksaan lapangan hingga tanggal SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak. Perpanjangan jangka waktu pengujian pemeriksaan lapangan dapat dilakukan paling lama dua bulan. Skema jangka waktu pemeriksaan lapangan dicontohkan sebagaimana gambar II.1. Setelahnya dilakukan pembahasan akhir hasil pemeriksaan dan pelaporan paling lama dua bulan sejak tanggal SPHP disampaikan hingga tanggal LHP. Akibat ketentuan tersebut, FPP dapat meresponnya dengan dua cara yaitu 1) menggunakan waktu yang ada secara efektif dan efisien atau 2) menurunkan kualitas pemeriksaan seperti kurang atau tidak melakukan suatu prosedur pemeriksaan (De Zoort & Lord, 1997, dalam Meidawati dan Assidiqi, 2019).

Gambar II.1 – Skema Jangka Waktu Pemeriksaan Lapangan

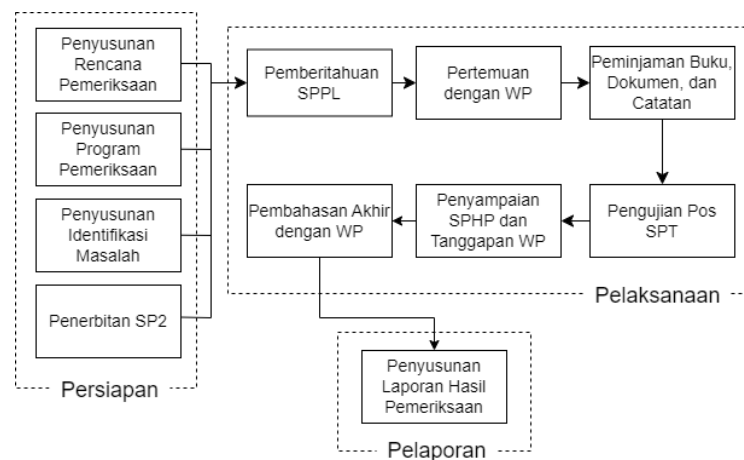


Sumber: Diolah penulis

Alur pemeriksaan dilakukan dengan tiga tahapan yaitu tahapan persiapan pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksaan, dan pelaporan pemeriksaan. Tahapan persiapan adalah kegiatan-kegiatan yang dilakukan sebelum pelaksanaan pemeriksaan dengan mempelajari karakteristik, laporan keuangan, dan SPT Wajib

Pajak berikut ruang lingkup, teknik, metode, dan pos-pos fokus pemeriksaan yang akan dilakukan untuk selanjutnya dicantumkan ke dalam *audit plan* dan *audit program*. Pedoman penyusunan *audit plan* diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-126/PJ/2010 tentang Pedoman Penyusunan Rencana Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan. Kemudian dalam penyusunan *audit program* diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-04/PJ/2012 tentang Pedoman Penyusunan Program Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan. Tahapan pelaksanaan pemeriksaan ialah serangkaian kegiatan yang dilakukan mulai dari pemberitahuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak, pertemuan dengan Wajib Pajak, pemeriksaan di tempat dan atas buku-buku, dokumen-dokumen, catatan-catatan Wajib Pajak, konfirmasi kepada pihak ketiga, hingga penyampaian hasil pemeriksaan dan pembahasan akhir. Tahapan pelaksanaan ini dapat dikatakan sebagai tahap pengujian atas pemenuhan kewajiban pajak dari Wajib Pajak berdasarkan temuan dan bukti-bukti yang dikumpulkan. Pada tahap pelaporan, pemeriksa pajak mencantumkan ikhtisar dan penuangan semua hasil temuan dan pelaksanaan pemeriksaan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) sebagai dasar penerbitan SKP (Rahayu, 2010, dikutip dalam Wahda dkk, 2018). Adapun alur pemeriksaan lapangan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak sebagaimana gambar II.2.

Gambar II.2 – Alur Pemeriksaan



Sumber: Diolah penulis

2.3.4 Dokumen Pemeriksaan

Dokumentasi *audit* adalah catatan mengenai prosedur *audit* yang dilakukan, bukti-bukti yang dikumpulkan, dan kesimpulan yang diambil oleh auditor (Arens dkk, 2020). Dokumentasi *audit* membantu dalam keberlangsungan dan keberhasilan *audit*. Dokumentasi *audit* digunakan sebagai pembuktian konkret dalam pertanggungjawaban hasil kerja *auditor* bahwa proses *audit* sudah dilakukan sesuai prosedur dan peraturan perundang-undangan (Harindahyani, 2015). Maka, dokumentasi atas proses pemeriksaan pajak berguna sebagai bukti keberlangsungan pemeriksaan pajak yang sedang atau telah berlangsung oleh pemeriksa pajak.

Pentingnya dokumen pemeriksaan sebagai bukti proses pemeriksaan juga berkaitan dengan kekuatan hukum atas produk hukum yang terbit berdasarkan laporan hasil pemeriksaan yang apabila suatu dokumen/dokumentasi dibuat tidak sesuai dengan standar berlaku sehingga kondisi tersebut dapat menggugurkan penerbitan surat ketetapan pajak dan menjadi batal demi hukum (Amiruddin dkk, 2022). Selain itu, dokumen *audit* juga membantu pemeriksa dalam menentukan dan

menyusun laporan hasil audit. Sebagaimana penelitian oleh Maisyarah (2019) kertas kerja audit (dokumen audit) secara parsial berpengaruh dan signifikan terhadap kualitas laporan audit. Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana diubah terakhir dengan PMK-184/PMK.03/2015 juga mengatur tentang dokumen yang diperlukan selama proses pemeriksaan sebagaimana lampiran 1 pada karya tulis ini.

Pedoman dan format dari dokumentasi pemeriksaan telah diatur pada beberapa peraturan seperti format surat perintah pemeriksaan, surat panggilan dalam rangka pemeriksaan, berita acara hasil pertemuan dengan wajib pajak yang diatur pada Peraturan Menteri Keuangan nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana diubah terakhir dengan PMK-184/PMK.03/2015. Pengaturan tidak hanya dilakukan terhadap dokumen yang ditunjukkan untuk pihak eksternal ataupun berita acara tetapi juga pada dokumen internal seperti kertas kerja pemeriksaan yang diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-08/PJ/2012 tentang Pedoman Penyusunan Kertas Kerja Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, laporan hasil pemeriksaan yang diatur pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-24/PJ/2015 tentang Pedoman Penyusunan Laporan Hasil Pemeriksaan.

2.4 Penelitian Terdahulu

Pemeriksa pajak dalam mematuhi standar yang berlaku harus didasari oleh niat untuk melakukan hal tersebut. Dengan adanya niat yang dilatarbelakangi tiga faktor pendorong maka perilaku tersebut akan dilakukan. Selain itu, pemenuhan dokumen pemeriksaan juga membantu pemeriksa pajak sebagai bukti tanggung

jawab atas pelaksanaan pemeriksaan pajak. Nantinya, bukti tersebut akan menguatkan produk hukum yang diterbitkan di hadapan hukum. Tidak hanya sebagai bukti, dokumen pemeriksaan juga membantu dalam menentukan hasil temuan yang telah dilaksanakan. Pelaksanaan pemeriksaan sesuai standar yang berlaku juga menjadi tolak ukur dari kualitas pemeriksaan. Beberapa penelitian terdahulu yang memiliki kemiripan terkait penelitian yang dilakukan sebagaimana tercantum pada tabel di lampiran 2 pada karya tulis ini.

Penelitian yang dilakukan Afdalia dkk (2014) menunjukkan sikap terhadap perilaku, norma subyektif dari *Theory of Planned Behavior* menentukan niat untuk mengimplementasikan Peraturan Pemerintah nomor 72 tahun 2010 tentang Perusahaan Umum Perum Kehutanan Negara sedangkan pada aspek kontrol perilaku persepsian seperti pengetahuan, kemampuan dan sumber daya persepsian merupakan kendala-kendala yang dihadapi selama pengimplementasian peraturan yang menyebabkan aspek tersebut tidak mempengaruhi secara signifikan terhadap niat implementasi. Penelitian lain oleh Nzewi (2017) berkesimpulan bahwa model *Theory of Planned Behavior* dapat dijadikan sebagai ukuran perspektif mengenai kepatuhan terhadap peraturan dan prosedur kerja dalam pelayanan publik di Afrika Selatan.

Alhadi & Nugrahanto (2021) menyimpulkan bahwa pemanfaatan *information technology* (teknologi informasi), *auditor competence* (kompetensi pemeriksa), dan *time pressure* (tekanan waktu) berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak sedangkan pada variabel *task complexity* (kompleksitas tugas) tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan pajak. Penelitian oleh Maisyarah

(2019) menyatakan bahwa secara parsial kertas kerja audit sebagai dokumen audit berpengaruh dan signifikan terhadap kualitas laporan audit.

Kusuma dkk (2018), upaya hukum dari Wajib Pajak sebagian besar menang di Pengadilan Pajak disebabkan lemahnya bukti pemeriksaan secara formal dalam hal ini mengenai pemenuhan tahapan pemeriksaan sesuai standar yang ditetapkan serta dalam segi material mengenai cara menghimpun bukti pemeriksaan yang kompeten sebagai dasar temuan fiskal sebagai alat bukti di muka Pengadilan Pajak. Selain itu penelitian oleh Wijaya & Illahi (2022) terjadinya kesalahan prosedur/tata cara pada saat pemeriksaan pajak mengakibatkan batalnya ketetapan pajak secara formal. Upaya preventif agar tidak terjadinya sengketa formal dikemudian hari mengenai surat ketetapan pajak yang diterbitkan dengan memastikan bahwa prosedur formal pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan oleh pemeriksa pajak.