

PENGARUH TINGKAT KEADILAN PROSEDURAL TERHADAP KEPATUHAN WAJIB PAJAK: VARIABEL KEPERCAYAAN TERHADAP OTORITAS PAJAK DAN NORMA PERSONAL SEBAGAI VARIABEL MODERATOR DAN MEDIATOR (Studi Empiris Pada Wajib Pajak Yang Melakukan Kegiatan Usaha Di Kota Semarang)

Mohamad Danand Giswa, Indira Januarti¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This study aims to analyze the effect of procedural fairness on taxpayer's compliance and the role of trust in tax authorities and personal norms as moderator and mediator variables. Fairness Heuristic Theory explains trust in the tax authorities can strengthen the influence of procedural fairness on tax compliance. While based on the norm activation theory developed by Schwartz (1973; 1977), presented mediation model, which is personal norms role as mediator variables on the influence of procedural fairness to the taxpayer's compliance. This study uses a quantitative method where the data obtained from the questionnaire with convenience sampling technique. The respondents in this research is the taxpayer who carries on business in the city of Semarang, both of which are businesses individual taxpayers and corporate taxpayers. Data was analyzed using regression analysis, moderated regression analysis, and path analysis with SPSS 20:00 for windows. Based on the research that has been done, procedural fairness have a direct negative effect on tax compliance, but have an indirect positive effect through the mediator variable personal norms, in addition the effect of procedural fairness on tax compliance can be strengthened by a moderator variable of trust in tax authorities.

Keywords: Taxpayer's compliance, procedural fairness, personal norms, trust in tax authorities

PENDAHULUAN

Pertimbangan bahwa suatu saat kekayaan alam yang dimiliki oleh Indonesia akan habis, menjadikan pajak sebagai prioritas dan solusi utama sumber pembiayaan negara (pajak.go.id). Ketergantungan penerimaan negara dari sektor pajak selalu meningkat tiap tahun. Tabel 1 memperlihatkan realisasi penerimaan negara dari tahun 2011 sampai 2014. Puncaknya, ketergantungan penerimaan negara mencapai sekitar 78 persen dari sektor perpajakan pada tahun 2014. Sumber pendapatan perpajakan lebih didominasi oleh sumber pajak dalam negeri yaitu sekitar 95 persen dan hanya 5 persen untuk pajak perdagangan internasional. Oleh karena itu, pajak dalam negeri berperan penting baik dalam sumber pendapatan perpajakan maupun dalam keseluruhan jumlah realisasi pendapatan negara dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).

Penerimaan pajak yang diperoleh negara belum tercapai secara maksimal. Realisasi pajak dari seluruh wilayah Indonesia pada tahun 2014, menurut Menteri Keuangan, Ditjen Pajak hanya mampu mengumpulkan Rp 981,8 triliun dari target Rp. 1.072 triliun di APBNP 2014 meleset Rp 90 triliun. Menkeu menjelaskan hampir semua jenis perpajakan lebih rendah dari targetnya pada tahun 2014, salah satunya adalah pajak penghasilan yang

¹ Corresponding author

meleset sebesar Rp 55,9 triliun. (*cnnindonesia.com*). Dalam pencapaian pajak tahun 2014, perbandingan penerimaan pajak dengan Produk Domestik Bruto (PDB) atau *tax ratio* hanya sebesar 8,9% (*finansial.bisnis.com*).

Tabel 1
Realisasi Penerimaan Negara (Milyaran Rupiah) 2011-2014

Sumber Penerimaan	2011	2012	2013	2014
Pajak Dalam Negeri	819.752	930.862	1.009.944	1.256.304
Pajak Perdagangan Internasional	54.122	49.556	48.421	53.915
Total Penerimaan Perpajakan	873.874	980.518	1.148.365	1.310.219
Penerimaan Negara (Keseluruhan)	1.210.600	1.338.110	1.502.005	1.662.509

Sumber: Badan Pusat Statistik Indonesia

Indonesia menganut *Self Assessment System* membutuhkan kesadaran kepatuhan membayar pajak dari para wajib pajaknya. Masyarakat akan secara sukarela untuk memenuhi kepatuhannya ketika otoritas yang berwenang memberlakukan prosedurnya secara adil (de Cremer dan Tyler 2005; Tyler, 2006). Tingkat kepercayaan terhadap otoritas pajak memainkan peran penting dalam memahami mengapa keadilan prosedural dapat merangsang kepatuhan sukarela terhadap pihak berwenang (Dijke & Verboon, 2010). Selain itu norma personal wajib pajak juga sangat dibutuhkan dalam memperkuat hukum dan peraturan mengenai pajak. Terdapat beberapa penelitian mengenai pengaruh keadilan prosedural terhadap kepatuhan wajib pajak dan hasilnya pun tidak konsisten (lihat misalnya, Murphy, 2004; Murphy dan Tyler, 2008; Wenzel, 2002; Porcano, 1988; Worsham, 1996; Ratmono dan Faisal, 2014), sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi hasil dengan kondisi yang berbeda.

Tujuan dari penelitian ini adalah menganalisis pengaruh langsung keadilan prosedural terhadap kepatuhan wajib pajak, pengaruh langsung keadilan prosedural terhadap kepatuhan wajib pajak dengan diperkuat oleh variabel kepercayaan terhadap otoritas pajak, serta pengaruh tidak langsung keadilan prosedural terhadap kepatuhan wajib pajak melalui variabel norma personal.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Dalam penelitian ini terdapat tiga variabel yang diperkirakan dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, yaitu keadilan prosedural, kepercayaan terhadap otoritas pajak, dan norma personal. Ketiga variabel tersebut dijelaskan dalam teori heuristik keadilan dan teori aktivasi norma. Berdasarkan teori heuristik keadilan (*Fairness Heuristic Theory*) (Lind, 2001), dapat diperkirakan bahwa tingkat kepercayaan yang rendah membuat orang-orang lebih memperhatikan keadilan otoritas pajak dalam membuat prosedur. Artinya, seseorang tidak akan mudah percaya begitu saja terhadap hal ataupun sesuatu yang berpotensi bagi pihak lain untuk mengambil keuntungan (dalam hal ini otoritas pajak).

Dalam teori aktivasi norma (Scwartz 1973; 1977) menjelaskan norma personal seseorang dapat menetapkan bahwa seseorang tersebut harus membayar pajak yang diketahui sebagai sebuah prediktor yang kuat untuk kepatuhan terhadap otoritas pajak (Wenzel, 2004a) dan dipengaruhi oleh keadilan prosedural yang dibuat otoritas pajak yang dapat mempengaruhi perilaku norma seseorang untuk secara sukarela membayar pajaknya kemudian meningkatkan tingkat kepatuhan pajak.

Pengaruh Keadilan Prosedural Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Berdasarkan *Fairness Heuristic Theory*, disebutkan bahwa individu membuat penilaian keadilan yang bisa mereka gunakan sebagai heuristik untuk menentukan sejauh mana mereka dapat percaya bahwa lingkungan sosial mereka aman untuk keterlibatan

bersama (Lind, 2001). Seseorang akan taat membayar pajak pada tepat waktunya, jika seseorang tersebut memandang pihak yang berwenang (otoritas pajak) memberlakukan semua individu dengan cara yang sama dan tidak memanfaatkan atau mengambil keuntungan dari pajak yang telah dibayar oleh seseorang tersebut serta mementingkan untuk memiliki pekerjaan yang mudah daripada membuat cara yang mudah untuk membayar pajak.

Fairness Heuristic Theory relevan untuk menjelaskan perilaku wajib pajak dalam ketersediaannya dalam mematuhi kewajiban pajaknya berdasarkan pandangannya terhadap keadilan prosedural dari otoritas pajak. Prosedur, misalnya, dianggap lebih adil ketika seseorang diperbolehkan untuk menyuarakan pendapat mereka dalam keputusan otoritas dan ketika pihak berwenang mengambil keputusan secara akurat dan tanpa memperhatikan kepentingan (Dijke & Verboon, 2010). Efek ini telah dijelaskan mengacu pada gagasan bahwa orang mengharapkan prosedur yang adil untuk menjamin hasil yang adil dalam jangka panjang, meningkatkan kesediaan mereka untuk berinvestasi dalam kolektif sosial (Dijke & Verboon, 2010). Lebih lanjut, beberapa penelitian seperti Verboon dan van Dijke (2010), Wenzel (2002), dan Murphy dan Tyler (2008) telah berhasil membuktikan bahwa keadilan prosedural otoritas pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan pajak seseorang. Berdasarkan hal tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Keadilan prosedural berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Keadilan Prosedural Terhadap Norma Personal

Berdasarkan teori aktivasi norma, teori ini membedakan norma pada dua tingkatan, yaitu norma sosial dan norma personal. Norma sosial berbentuk abstrak dan hanya merupakan panduan yang samar-samar untuk perilaku, panduan, tetapi dimiliki oleh semua individu dari kelompok. Sedangkan, norma personal sebagai ekspektasi bahwa individu berperilaku untuk dirinya sendiri (Schwartz, 1973), berasal dari norma-norma sosial yang merupakan penentu dasar perilaku, tetapi heterogen di seluruh individu.

Norma personal sangat dipengaruhi oleh lingkungan sosial masyarakat karena norma personal muncul karena norma-norma sosial yang diperhatikannya. Otoritas pajak sebagai pihak yang memiliki kekuasaan tentu dalam setiap keputusannya sangat berpengaruh terhadap perilaku setiap individu dalam masyarakatnya. Salah satunya adalah keadilan prosedural yang dikeluarkan oleh otoritas pajak. Jika prosedur yang dibuat semakin mencerminkan keadilan, maka akan membuat seseorang memperhatikan dan berperilaku sesuai dengan persepsinya. Beberapa penelitian (misalnya, Tyler, Degoey, & Smith, 1996; lihat Wenzel, 2002, untuk bukti dalam konteks kepatuhan pajak) memberikan bukti bahwa diperlakukan secara adil oleh otoritas yang mewakili kolektif sosial mengkomunikasikan bahwa seorang anggota dihargai dan dihormati secara kolektif. Perlakuan tersebut merangsang internalisasi norma-norma kolektif (proses norma personal) dan, akibatnya, kepatuhan sukarela terhadap keputusan otoritas. Selain itu, Penelitian yang dilakukan Verboon dan van Dijke (2010), Wenzel (2002), dan Halim dan Rahmawati (2014) telah berhasil membuktikan bahwa keadilan prosedural otoritas pajak berpengaruh positif terhadap norma seseorang. Berdasarkan hal tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: Keadilan prosedural berpengaruh positif terhadap norma personal.

Pengaruh Norma Personal Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Teori aktivasi norma, yang dirumuskan oleh Schwartz (1973, 1977), berpendapat bahwa terdapat dua kondisi yang diperlukan bagi seorang individu untuk mengaktifkan norma. Pertama, individu harus menerima bahwa terdapat aspek publik yang baik ataupun buruk dalam setiap tindakan pribadinya. Hal ini disebut kesadaran konsekuensi. Kedua,

individu harus menganggap setiap masalah yang dihadapi merupakan tanggung jawab pribadinya.

Teori aktivasi norma ini relevan untuk menjelaskan perilaku wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya membayar pajak. Seseorang akan taat membayar pajak tepat pada waktunya, jika seseorang tersebut sudah merasa bahwa membayar pajak merupakan kewajibannya. Seseorang juga akan taat membayar pajak pada waktunya bila seseorang tersebut sudah merasa bahwa membayar pajak merupakan konsekuensi dari wajib pajak tidak peduli apakah orang lain dalam lingkungannya belum atau sudah membayar pajak. Wenzel (2004b) menyatakan bahwa seseorang yang memiliki norma pribadi yang kuat terhadap kejujuran dan moralitas pajak akan membuat seseorang tersebut semakin patuh terhadap pajak. Penelitian yang dilakukan Verboon dan van Dijke (2010) telah berhasil membuktikan bahwa norma berpengaruh positif terhadap kepatuhan pajak dan penelitian Wenzel (2004a) membuktikan bahwa norma personal berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak yang artinya dapat meningkatkan kepatuhan pajak. Berdasarkan hal tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3: Norma personal berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak.

Kepercayaan Terhadap Otoritas Pajak Memperkuat Pengaruh Antara Keadilan Prosedural Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Fairness Heuristic Theory menjelaskan masyarakat akan mengamati secara cermat apakah Otoritas pajak bertindak secara prosedural adil. Teori Heuristik Keadilan juga bisa dijadikan dasar untuk menilai apakah otoritas pajak akan menyalahgunakan kekuasaan mereka atau, sebaliknya, peduli tentang kepentingan sosial bersama. Hal ini seharusnya membuat masyarakat dengan kepercayaan rendah rentan terhadap informasi mengenai bagaimana keadilan otoritas pajak memberlakukan prosedur pengambilan keputusan dalam keputusan mereka apakah akan sukarela mematuhi atau tidak. Sebaliknya, masyarakat dengan kepercayaan yang tinggi terhadap otoritas, yang mungkin kurang memperhatikan eksploitasi dan penyalahgunaan kekuasaan dari pihak berwenang, akan kurang memperhatikan keadilan otoritas pajak memberlakukan prosedur pengambilan keputusan.

Teori ini relevan untuk menjelaskan pengaruh tingkat kepercayaan seseorang dalam memercayai keadilan prosedural yang dikeluarkan oleh otoritas pajak. Beberapa penelitian mengungkapkan bahwa ketika otoritas pajak mengikuti aturan keadilan prosedural, seperti menahan diri dari kepentingan diri sendiri dan memberikan suara dalam proses pengambilan keputusan masyarakat menilai prosedur seperti lebih adil (Magner, Johnson, Sobery, & Walker, 2000; Stalans & Lind, 1997). Lebih khususnya, penelitian yang dilakukan Verboon dan van Dijke (2010), de Cremer dan Tyler (2007), dan Murphy (2004) telah berhasil membuktikan bahwa tingkat kepercayaan memperkuat pengaruh antara keadilan prosedural terhadap kepatuhan pajak wajib pajak orang pribadi. Berdasarkan hal tersebut dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H4: Kepercayaan terhadap otoritas pajak dapat memperkuat pengaruh antara keadilan prosedural dengan kepatuhan wajib pajak.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel keadilan prosedural diukur menggunakan kuesioner yang didasarkan dari enam item model Tyler (1997) dalam Verboon dan van Dijke (2010): “Kantor pajak dipastikan mempunyai informasi yang diperlukan tersedia untuk mengambil keputusan membayar pajak”, “Kantor pajak memperlakukan atau melayani semua orang dengan cara yang sama”, “Kantor pajak memperhatikan keadaan wajib pajak dalam mempertimbangkan ketika mengambil keputusan prosedural pajak”, “Kantor pajak telah memperlakukan setiap orang seolah-olah mereka telah jujur menyatakan pajak mereka”,

“Kantor pajak tidak membuat saya tertarik untuk menghitung pajak” (diukur terbalik), “Kantor pajak lebih mementingkan untuk memiliki pekerjaan mudah bagi mereka daripada membuat cara yang mudah untuk membayar pajak bagi masyarakat” (diukur terbalik). Setiap item menggunakan skala Likert (1= sangat tidak setuju; 5= sangat setuju; $\alpha= 0,648$; $M=22,09$).

Variabel kepercayaan terhadap otoritas pajak menggunakan tujuh item kuesioner yang didasarkan dari model Mulder, Verboon, dan De Cremer (2009) dalam Verboon dan van Dijke (2010): “Saya percaya terhadap otoritas pajak” (skala), “Secara umum, saya benar-benar percaya kepada keputusan kantor pajak”, “Biasanya saya senang mengenai cara pihak kantor pajak dalam memecahkan masalah”, “Secara umum, saya menghormati otoritas pajak pada tingkat yang tinggi”, “Sering kali kantor pajak tidak mengetahui apa yang sebenarnya mereka informasikan” (diukur terbalik), “Saya sendiri lebih tahu apa yang baik untuk masyarakat pada umumnya daripada kantor pajak” (diukur terbalik), “Pihak kantor pajak biasanya tahu apa yang terbaik bagi masyarakat”. Setiap item menggunakan skala Likert (1= sangat tidak setuju; 5= sangat setuju; $\alpha= 0,797$; $M=24,71$).

Variabel norma personal diukur dengan lima item pertanyaan berdasarkan model Wenzel (2004b) dalam Verboon dan van Dijke (2010): “Apakah Anda merasa mempunyai kewajiban moral untuk membayar pajak?”, “Menurut Anda, Anda harus selalu jujur menyatakan pendapatan/ penjualan/ omset ke petugas pajak”, “Apakah anda setuju untuk melebih-lebihkan PTKP (Pendapatan Tidak Kena Pajak)?” (diukur terbalik), “Menurut Anda, bekerja untuk memperoleh pendapatan/ keuntungan tanpa harus membayar pajak, dapat diterima?” (diukur terbalik), “Menurut Anda, dapat diterima untuk berusaha keras membayar pajak sesedikit mungkin” (diukur terbalik). Setiap item menggunakan skala Likert (1= tidak dengan pasti; 5= ya dengan pasti; $\alpha= 0,652$; $M=18,97$).

Variabel kepatuhan wajib pajak diukur dengan Sembilan item pertanyaan berdasarkan model Wenzel (2002) dalam Verboon dan van Dijke (2010): “Saya pasti melaporkan pendapatan /penjualan /omset saya ke kantor pajak”, “Dalam beberapa keadaan, saya memilih untuk tidak melaporkan pendapatan /penjualan /omset saya ke kantor pajak” (diukur terbalik), “Saya setuju terhadap ide untuk tidak melaporkan pendapatan /penjualan /omset ke kantor pajak” (diukur terbalik), “Pada tahun-tahun sebelumnya saya tidak melaporkan pendapatan /penjualan /omset saya ke kantor pajak” (diukur terbalik), “Untuk membayar pajak lebih sedikit, saya setuju untuk mengurangi jumlah pendapatan /penjualan /omset daripada yang diperbolehkan (dikenakan pajak)” (diukur terbalik), “Pada tahun-tahun sebelumnya, saya pernah mengurangi jumlah pembayaran pajak daripada yang diperbolehkan” (diukur terbalik), “Jika saya memiliki keuntungan /laba /profit yang besar, saya tidak akan sepenuhnya melaporkannya ke kantor pajak” (diukur terbalik), “Pada tahun-tahun sebelumnya, saya memiliki alasan untuk tidak melaporkan keuntungan /laba /profit saya ke kantor pajak” (diukur terbalik), “Saya berkesimpulan merupakan suatu tantangan yang menarik untuk membayar pajak sesedikit mungkin dari keuntungan/ laba/ profit saya” (diukur terbalik). Setiap item menggunakan skala Likert (1= sangat tidak setuju; 5= sangat setuju; $\alpha= 0,783$; $M=34,13$).

Penentuan Sampel

Populasi yang digunakan adalah wajib pajak yang melakukan kegiatan usaha di Kota Semarang, baik wajib pajak orang pribadi usahawan maupun wajib pajak badan. Pemilihan sampel menggunakan rumus menghitung sampel dari Lemeshow *et al* (1997):

$$n = \frac{Z^2 \times P(1 - P)}{d^2}$$

Dimana:

n = Jumlah Sampel

Z = Skor z pada pada kepercayaan 95% = 1,96

P = Maksimal estimasi = 0,5

d = $alpha$ (0,10) atau sampling error = 10%

$$96,04 = \frac{1,96^2 \times 0,5(1 - 0,5)}{0,1^2}$$

$n = 96,04$

Pemilihan sampel diambil dengan teknik *convenience sampling*. *Convenience sampling* adalah teknik pengambilan sampel non-probabilitas di mana subyek dipilih karena aksesibilitas yang mudah dan dekat dengan peneliti.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan analisis regresi dengan persamaan sebagai berikut:

Persamaan 1: $Y_1 = \alpha + \beta_1 X_1 + e$

Persamaan 2: $Y_2 = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_3 + e$

Keterangan:

Y_2 = Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi

Y_1 = Norma Personal

α = Konstanta

B_1 = Koefisien Regresi Variabel Keadilan Prosedural

B_2 = Koefisien Regresi Variabel Norma Personal

B_3 = Koefisien Regresi Variabel Kepercayaan

B_4 = Koefisien Regresi Variabel Kepercayaan Terhadap Otoritas Pajak

X_1 = Variabel Keadilan Prosedural

X_2 = Variabel Norma Personal

X_3 = Variabel Kepercayaan Terhadap Otoritas Pajak

e = *Error*

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Berdasarkan kuesioner yang disebar, dapat diketahui bahwa sampel dalam penelitian ini adalah sebanyak 99 yang dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 4.1

Ringkasan Hasil penyebaran kuesioner

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang kembali	102
Kuesioner yang tidak lengkap diisi	3
Kuesioner yang dapat diolah	99

Sumber: Data primer, diolah

Tabel 1 di atas menunjukkan bahwa jumlah kuesioner yang kembali sebanyak 102. Akan tetapi, dari 102 kuesioner terdapat tiga buah kuesioner yang belum diisi secara lengkap oleh responden, sehingga hanya 99 kuesioner yang dapat diolah menjadi sampel. Pengambilan sampel tersebut dilakukan dengan teknik *convenience sampling* terhadap wajib pajak sesuai dengan kemudahan akses dari peneliti. Gambaran umum responden

dapat dilihat dari demografi responden. Pada tabel 2 dapat dilihat ringkasan dari demografi responden.

Tabel 2
Demografi Responden

Data Deskriptif	Keterangan	Jumlah	Prosentase
Jenis Kelamin	Laki-Laki	81	82%
	Perempuan	18	18%
Usia	Antara 20 th – 30 th	55	56%
	Antara 31 th – 40 th	31	31%
	Antara 41 th – 50 th	10	10%
	Di atas 51 th	3	3%
Ukuran Usaha	UMKM	84	85%
	Bukan UMKM	15	15%

Sumber: Data Primer, Diolah

Berdasarkan tabel 4.2 di atas dapat diketahui bahwa 82% responden berjenis kelamin laki-laki sementara sisanya 18% berjenis kelamin perempuan. Sedangkan dilihat dari usianya, 56% usia responden pada rentang usia antara 20 sampai 30 tahun, 31% usia responden pada rentang usia antara 31 sampai 40 tahun, 10% usia responden pada rentang usia antara 41 sampai 50 tahun, dan sisanya 3% responden pada usia di atas 51 tahun. Jika dilihat dari ukuran usahanya, sebanyak 85% wajib pajak yang menjadi responden mempunyai usaha yang dapat dikategorikan UMKM (Usaha Mikro Kecil Menengah), dan sisanya 15% wajib pajak yang menjadi responden mempunyai usaha yang dapat dikategorikan bukan UMKM.

Tabel 3
Ringkasan Statistik Deskriptif Variabel

Variabel	Keadilan Prosedural			Kepercayaan Thp. Oto. Pajak			Norma Personal			Kepatuhan Wajib Pajak		
	Min	Max	Mean	Min	Max	Mean	Min	Max	Mean	Min	Max	Mean
Demografi												
Jenis Kelamin												
Perempuan	15,00	25,00	21,83	16,00	28,00	24,11	15,00	25,00	18,94	27,00	43,00	33,61
Laki-Laki	16,00	30,00	22,24	14,00	35,00	24,87	10,00	25,00	19,05	22,00	45,00	34,35
Usia												
20-30thn	16,00	30,00	22,44	16,00	35,00	24,98	10,00	25,00	18,69	22,00	45,00	33,44
31-40thn	15,00	26,00	21,81	14,00	31,00	24,77	14,00	25,00	19,32	23,00	45,00	35,13
41-50thn	18,00	28,00	22,30	17,00	26,00	22,00	16,00	22,00	19,30	29,00	38,00	34,30
>50thn	19,00	22,00	20,67	21,00	33,00	28,00	17,00	21,00	19,33	34,00	38,00	36,00
Jenis Usaha												
UMKM	15,00	26,00	21,47	16,00	35,00	25,00	15,00	25,00	19,47	32,00	44,00	35,60
Bukan UMKM	16,00	30,00	22,30	14,00	33,00	24,65	10,00	25,00	18,88	22,00	45,00	33,87
KISARAN PRAKTIS	15,00	30,00	22,09	14,00	35,00	24,71	10,00	25,00	18,97	22,00	45,00	34,13
KISARAN TEORITIS	6,00	30,00	18,00	7,00	35,00	21,00	5,00	25,00	15,00	9,00	45,00	27,00

Sumber : Data primer, diolah

Deskripsi Variabel

Dari tabel 3 di atas dapat diketahui bahwa variabel keadilan prosedural memiliki rata-rata (*mean*) praktis sebesar 22,09 di atas nilai rata-rata teoritis sebesar 18, variabel

kepercayaan terhadap otoritas pajak memiliki rata-rata (*mean*) praktis sebesar 24,71 di atas rata-rata teoritis sebesar 21, variabel norma personal memiliki rata-rata (*mean*) praktis sebesar 18,97 di atas rata-rata teoritis sebesar 15, dan variabel kepatuhan wajib pajak memiliki rata-rata (*mean*) praktis sebesar 34,13 di atas rata-rata teoritis sebesar 27. Hasil tersebut menunjukkan semua variabel dalam penelitian menghasilkan rata-rata yang cukup tinggi, mengindikasikan lebih banyak responden yang menjawab setuju dibanding tidak setuju.

Pembahasan Hasil Penelitian

Berdasarkan hasil uji signifikansi simultan (uji statistik F), nilai signifikansi yang dihasilkan persamaan regresi 1 sebesar 0,001 dan persamaan regresi 2 sebesar 0,000. Hasil tersebut menunjukkan bahwa variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini merupakan penjelas nyata dari variabel terikat. Tingkat signifikansi minimum dalam penelitian ini sebesar 5% atau 0,05. Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat dari tabel 4 dan tabel 5.

Tabel 4
Hasil Uji t MRA

Variabel	Koefisien regresi	Nilai t	Signifikansi
Konstanta	7,060	3,739	0,000
Keadilan Prosedural	-1,118	-2,246	0,027
Kepercayaan terhadap otoritas pajak	-1,091	-1,947	0,054
KPxTP	0,359	2,491	0,014

Keterangan : Variabel Dependen: Kepatuhan Wajib Pajak

Sumber : Data primer, diolah

Tabel 5
Hasil Uji t Analisis Jalur

Variabel	Koefisien regresi	Nilai t	Signifikansi
Konstanta*	2,438	6,012	0,000
Keadilan prosedural*	0,368	3,363	0,000
Konstanta**	1,476	3,743	0,000
Morma Personal**	0,569	6,747	0,000

Keterangan : *Variabel dependen : Norma Personal

** Variabel dependen : Kepatuhan Wajib Pajak

Sumber : Data primer, diolah

Hasil analisis hipotesis pertama menunjukkan bahwa hipotesis pertama ditolak. Dapat diketahui dari tabel 4 bahwa variabel bebas keadilan prosedural memiliki koefisien regresi negatif sebesar 1,118 dengan signifikansi 0,027. Alasan mendasar dari hasil tersebut adalah tingkat kematangan seseorang dalam memutuskan untuk membayar pajak dan pengalaman seseorang dalam menilai keadilan prosedural seseorang. Alasan tersebut dapat dibuktikan melalui statistik deskriptif variabel keadilan prosedural dengan kepatuhan wajib pajak. Pada tabel 4.3 memperlihatkan rata-rata praktis dari variabel keadilan prosedural sebesar 22,09 dan rata-rata praktis dari variabel kepatuhan wajib pajak sebesar 34,13. Pada kelompok usia 20-30 tahun memiliki nilai rata-rata keadilan prosedural sebesar 22,44 di atas nilai rata-rata praktis sebesar 22,09, sementara memiliki nilai rata-rata kepatuhan wajib pajak sebesar 33,44 di bawah nilai rata-rata praktis sebesar 34,13. Pada kelompok usia 31-40 tahun memiliki nilai rata-rata keadilan prosedural sebesar 21,81 di

bawah nilai rata-rata praktis sebesar 22,09, sementara memiliki nilai rata-rata kepatuhan wajib pajak sebesar 35,13 di atas nilai rata-rata praktis sebesar 34,13. Pada kelompok usia di atas 50 tahun juga menunjukkan hal yang sama, memiliki nilai rata-rata keadilan prosedural sebesar 20,67 jauh di bawah rata-rata praktis sebesar 22,09, sementara memiliki nilai rata-rata kepatuhan wajib pajak sebesar 36,00 jauh di atas nilai rata-rata praktis kepatuhan wajib pajak sebesar 34,13. Tentu saja hasil tersebut menunjukkan pengaruh yang negatif antara variabel keadilan prosedural dan kepatuhan wajib pajak. Temuan dari hasil penelitian ini mendukung hasil dari penelitian Porcano (1988) dan Worsham (1996) yang membuktikan keadilan prosedural memiliki pengaruh negatif terhadap kepatuhan pajak.

Hasil analisis hipotesis kedua menunjukkan bahwa hipotesis kedua diterima. Dapat diketahui dari tabel 5 bahwa variabel bebas keadilan prosedural memiliki koefisien regresi positif sebesar 0,368 dengan signifikansi 0,000. Hasil analisis sesuai dengan teori Aktivasi Norma. Norma personal sangat dipengaruhi oleh lingkungan sosial masyarakat karena norma personal muncul karena norma-norma sosial yang diperhatikannya. Dalam hal ini prosedur yang dibuat otoritas pajak mencerminkan keadilan menurut responden, maka akan membuat responden tersebut memperhatikan dan berperilaku sesuai dengan persepsinya. Temuan dari hasil penelitian ini didukung hasil dari dari sejumlah penelitian seperti Verboon dan van Dijke (2010) dan Wenzel (2002) yang juga telah membuktikan keadilan prosedural berpengaruh positif terhadap norma personal.

Hasil analisis hipotesis ketiga menunjukkan bahwa hipotesis ketiga diterima. Dapat diketahui dari tabel 5 bahwa variabel mediasi norma personal memiliki koefisien regresi positif sebesar 0,569 dengan signifikansi 0,000. Hasil ini sesuai dengan teori aktivasi norma. Alasan mendasarnya adalah seseorang akan taat membayar pajak tepat pada waktunya, jika seseorang tersebut sudah merasa membayar pajak merupakan kewajibannya dan seseorang juga akan taat membayar pajak pada waktunya bila seseorang tersebut sudah merasa bahwa membayar pajak merupakan konsekuensi dari wajib pajak tidak peduli apakah orang lain dalam lingkungannya belum atau sudah membayar pajak. Temuan dari hasil penelitian ini didukung hasil dari dari sejumlah penelitian seperti Verboon dan van Dijke (2010), Wenzel (2004a, 2004b) yang juga telah membuktikan norma personal berpengaruh positif terhadap kepatuhan pajak.

Hasil analisis hipotesis keempat menunjukkan bahwa hipotesis keempat diterima. Dapat diketahui dari tabel 4 bahwa variabel kepercayaan terhadap otoritas pajak dikalikan dengan variabel keadilan prosedural adalah positif sebesar 2,491 dengan signifikansi 0,014. Hasil ini sesuai dengan *Fairness Heuristic Theory*. Alasan yang mendasari hasil temuan hipotesis ini adalah masyarakat dengan kepercayaan yang tinggi terhadap otoritas, yang mungkin kurang memperhatikan eksploitasi dan penyalahgunaan kekuasaan dari pihak berwenang, akan kurang memperhatikan keadilan kantor pajak dalam memberlakukan prosedur pengambilan keputusan dan begitu juga sebaliknya. Temuan dari hasil penelitian ini didukung hasil dari dari sejumlah penelitian seperti Verboon dan van Dijke (2010), de Cremer dan Tyler (2007), dan Murphy (2004) yang juga telah membuktikan kepercayaan terhadap otoritas pajak dapat memperkuat pengaruh antara keadilan prosedural dengan kepatuhan pajak.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Hasil dari pengujian keempat hipotesis menunjukkan bahwa hanya hipotesis pertama yang ditolak. Hipotesis pertama menjelaskan pengaruh langsung keadilan prosedural terhadap kepatuhan wajib pajak. Kesimpulannya adalah keadilan prosedural otoritas pajak tidak memiliki pengaruh langsung terhadap kepatuhan wajib pajak tetapi mempunyai hubungan tidak langsung melalui norma personal, atau memiliki pengaruh langsung yang diperkuat oleh kepercayaan terhadap otoritas pajak.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. *Pertama*, keterbatasan terkait dengan penggunaan metode survei kuesioner yang dapat membuat bias berupa *social responsibility bias* dan penggunaan self rating dalam pengukuran variabel kepatuhan pajak. *Kedua*, keterbatasan dalam jumlah sampel dan penyebarannya yang kurang merata. *Ketiga*, nilai koefisien determinasi tidak tinggi.

Berdasarkan beberapa keterbatasan tersebut disarankan bagi penelitian selanjutnya untuk dapat mempertimbangkan penggunaan metode eksperimen laboratorium dalam meningkatkan validitas internal penelitian dan mengurangi beberapa bias dalam penelitian survei kuesioner, memperluas cakupan responden, dan dapat menggunakan atau menambah variabel yang tidak digunakan dalam penelitian ini, hal ini dapat dilakukan karena nilai koefisien determinasi dalam penelitian ini masih dapat ditingkatkan dengan penambahan variabel lainnya.

REFERENSI

- CNNIndonesia.com. (2015, Januari 5). *Penerimaan Pajak 2014 Meleset Rp 90 Triliun*. Retrieved Februari 16, 2015, from CNN Indonesia: <http://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20150105184140-78-22529/penerimaan-pajak-2014-meleset-rp-90-triliun/>
- Cremer, D. D., & Tyler, T. R. (2007). The effect in trust in authority and procedural fairness on cooperation. *Journal of Applied Psychology*, 639-649.
- De Cremer, D., & Tyler, T. R. (2005). Managing group behavior: The interplay between procedural justice, sense of self, and cooperation. In M. P. Zanna (Ed.), *Advances in experimental social psychology* (Vol. 37, pp. 151–218). San Diego, CA: Elsevier Academic Press.
- Dijke, M. v., & Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 80-91.
- Finansial.bisnis.com. (2015, Januari 13). *Formula tax ratio diubah*. Retrieved Februari 17, 2015, from Finansial: <http://finansial.bisnis.com/read/20150113/10/390175/formula-tax-ratio-diubah>
- Halim, D., & Ratnawati, J. (2014). *Pengaruh kualitas pelayanan dan sikap wajib pajak terhadap kepatuhan pelaporan wajib pajak*. Semarang: Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Dian Nuswantoro.
- Lemeshow, S., & David, J. W. (1997). *Besar sampel dalam penelitian kesehatan (terjemahan)*. Yogyakarta: Gadjahmada University Press.
- Lind, E. A. (2001). Fairness heuristic Theory: justice judgements as provital cognitions in organizational relations. Dalam J. Greendberg, & R. Cronpanzano, *Advances in organizational justice*. Stanford: Stanford University Press.
- Magner, N. R., Johnson, G. G., Sobery, J. S., & Welker, R. B. (2000). Enhancing procedural justice in local government budget and tax decision making. *Journal of Applied Social Psychology*, 30, 789–815.
- Mulder, L. B., Verboon, P., & Cremer, D. D. (2009). Sanctions and moral judgements: The moderating effect of sanction severity and trust in authorities. *European Journal of Social Psychology*, 255-269.
- Murphy, K. (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and human Behavior*, 187-209.
- Murphy, K., & Tyler, T. (2008). Procedural justice and compliance behavior: The mediating role of emotions. *European Journal of Social Psychology*, 652-668.
- Pajak.go.id. (2012, April 14). *Belajar Pajak*. Diunduh November 13, 2014, dari Direktorat Jenderal Pajak: <http://www.pajak.go.id>

- Porcano, T. M. (1988). Correlates of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 9, 47–67.
- Ratmono dan Faisal (2014). Model kepatuhan pajak sukarela : peran denda, keadilan prosedural, dan kepercayaan terhadap otoritas pajak. SNA 17 Mataram. Lombok: Universitas Mataram.
- Schwartz, S. H. (1973). Normative explanations of helping behavior: A critique, proposal and empirical test. *Journal of Experimental Social Psychology*, 349-364.
- Schwartz, S. H. (1977). Normative influences on altruism. *Advances in Experimental Social Psychology* 10, 221-279.
- Stalans, L., & Lind, E. A. (1997). The meaning of procedural fairness: A comparison of taxpayers' and representatives' views of their procedural fairness. *Social Justice Research*, 10, 311–331.
- Tyler, T. R., Degoey, P., & Smith, H. (1996). Understanding why the justice of group procedures matters: A test of the psychological dynamics of the group value model. *Journal of Personality and Social Psychology*, 70, 913–930.
- Tyler, T. R. (1997). The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference of authorities. *Personality and Social Psychology*, 323-345.
- Tyler, T. R. (2006). Psychological perspectives on legitimacy and legitimation. *Annual Review of Psychology*, 57, 375–400.
- Wenzel. (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayer's identity. *Journal of Applied Psychology*, 629-645.
- Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 213-228.
- Wenzel, M. (2004). The Social Side of Sanctions: Personal and Social Norms as Moderators of Deterrence. *Law and Human Behavior*, 547-567.
- Worsham, R. G. Jr., (1996). The effect of tax authority behavior on tax payer compliance: A procedural justice approach. *Journal of the American Taxation Association*, 18, 19–39.