

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia  
Volume 6 Nomor 2, Desember 2009

**INCOME TAX GAP:  
KAJIAN DESKRIPTIF DAN EMPIRIS ATAS KOREKSI PAJAK  
DI INDONESIA**

**Siti Nuryanah  
Christine**

*Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia*  
sit\_jane@yahoo.com  
christine71@ui.ac.id

**Abstract**

*Income tax could provide insights into the effectiveness of tax policy and the role of accounting. This paper examines the Indonesia income tax gap by focusing on accounts of taxpayer's income statements frequently adjusted by tax auditors. The study also examines the reasons for these tax audit adjustments. This paper finds that the tax non-compliance can be traced into some accounts which are: 1) general and administrative costs; 2) COGS; and 3) sales. This study reveals that the main reason of the tax adjustments is due to the lack of evidence or supporting documents. The other reasons are inadequate tax knowledge of the taxpayers, the specific method of tax audit which leads to different tax payable amounts according to the auditors, the absence of arm's length transactions, and no proper book keeping by the tax payer. In addition, this paper finds the relationship between the taxable income difference and two factors, i.e. company's turnover and type of industry (manufacture/non-manufacture). The results of this study bring implications for the tax policy improvement in Indonesia and the harmonisation between tax regulations and accounting standards; and these would be the main contribution of this study.*

**Keywords:** *self-assessment system, book-tax difference, tax non-compliance, tax payer, tax audit*

## PENDAHULUAN

Indonesia, sebagai negara berkembang, menggantungkan pendanaan pembangunannya pada sektor pajak. Hal ini terlihat di dalam struktur Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN) Indonesia, dimana pendapatan dari sektor pajak pada setiap tahunnya mencapai sekitar 70% dari total pendapatan negara. Walaupun kebijakan pajak merupakan hal yang menarik untuk diteliti dan sering menjadi objek diskusi, penelitian tentang pajak tidaklah banyak terutama terkait dengan penelitian yang bersifat mikro dan menyangkut data para wajib pajak. Hal ini dapat dipahami mengingat data perpajakan bersifat rahasia atau *confidential*. Di Indonesia, kerahasiaan data perpajakan di atur dalam UU No. 6 Tahun 1983 yang diubah terakhir kali oleh UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) Pasal 34.

Selain sifat strategis pajak terhadap ekonomi suatu negara, penelitian perpajakan juga menarik mengingat adanya perbedaan prinsip pembukuan yang dianut oleh perpajakan dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Perbedaan peraturan perpajakan dan standar akuntansi dikenal dengan istilah *book-tax difference*. Wajib pajak harus menyesuaikan laporan keuangannya yang disusun berdasarkan standar akuntansi keuangan dengan peraturan perpajakan pada saat memenuhi kewajiban perpajakannya.

Selain faktor *book-tax difference*, perbedaan besar pajak (*tax gap*) antara yang dihitung dan disetorkan oleh wajib pajak dengan yang terutang juga sering kali terjadi dikarenakan sistem perpajakan yang menganut *self-assessment system* (Mazur dan Plumley 2007). Ada tiga komponen yang menyebabkan *tax gap* menurut Mazur dan Plumley (2007), yaitu: 1) *nonfilling gap* yaitu perbedaan karena wajib pajak telat lapor atau tidak melaporkan pajak sama sekali; 2) *underreporting gap* yaitu perbedaan karena adanya kesalahan dalam pelaporan pajak yang mengakibatkan naiknya hutang pajak; dan 3) *underpayment gap* yaitu perbedaan karena telatnya pembayaran pajak.

Penelitian di bidang perpajakan secara umum bertujuan untuk mengkaji efektifitas sistem perpajakan yang berlaku. Penelitian yang lebih mikro secara khusus mengkaji antara lain besar tarif pajak efektif, efek pajak terhadap aktiva, hubungan antara pajak dengan faktor-faktor bukan pajak, perilaku taat dan tidak taat pajak pembayar pajak (*tax noncompliance*), besar penyesuaian yang dilakukan oleh pemeriksa pajak, faktor-faktor yang mempengaruhi *tax noncompliance* dan besar pajak yang dibayarkan oleh pembayar pajak, perbedaan antara pendapatan yang

dihitung berdasarkan aturan akuntansi dan aturan perpajakan (*tax-book difference*), dan juga perbandingan pajak secara internasional. Penelitian perpajakan pada sektor makro dan mikro memiliki manfaat ekonomis dimana penelitian yang memfokuskan pada ketaatan pajak dianggap sangat penting karena perbedaan besar pajak versi wajib pajak dengan pemeriksa pajak (*tax gap*) dapat menjadi indikasi penggelapan pajak (Andreoni, Erard, dan Feinstein 1998). Andreoni, Erard, dan Feinstein (1998) menyebutkan bahwa kajian dalam *tax gap* ini sangatlah populer mengingat dampak ekonomis dari *tax gap* terhadap penerimaan negara; kajian tersebut ada yang berupa kajian empiris namun ada pula kajian untuk membuat model untuk mendeteksi *tax gap* tersebut, seperti yang dilakukan oleh Chorvat (2007) dan Mazur dan Plumley (2007).

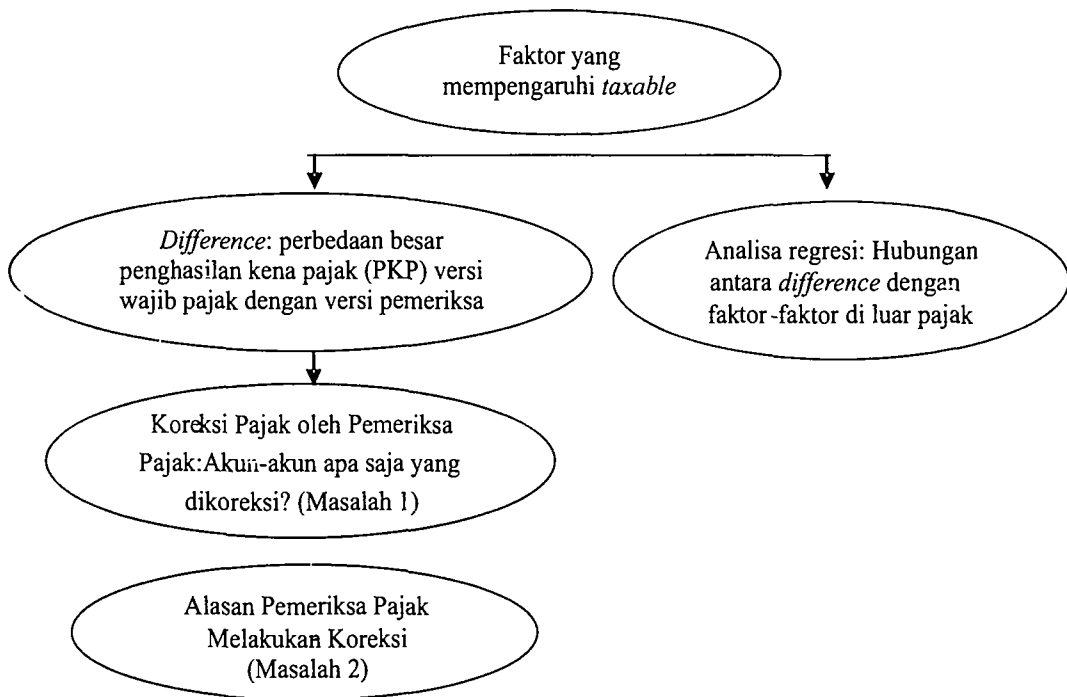
Berdasarkan uraian di atas dan dengan mempertimbangkan manfaat strategis kajian *tax gap* tersebut, maka penelitian ini berupaya untuk melakukan kajian *income tax gap* di Indonesia dengan meneliti hubungan antara pajak dengan akuntansi dan penyelarasan atau harmonisasi di antara keduanya dalam konteks sistem perpajakan Indonesia yang menganut *self-assessment system*. Penelitian ini memfokuskan pada: 1) kajian akun-akun dalam laporan keuangan wajib pajak (*taxpayers*)<sup>1</sup> yang sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak; dan 2) faktor-faktor apa yang mempengaruhi akun-akun tersebut di koreksi. Berbeda dengan penelitian-penelitian sebelumnya, penelitian ini menggunakan pendekatan kajian deskriptif dan analisis regresi bersama-sama dimana kajian deskriptif dilakukan untuk permasalahan pertama dan analisis regresi digunakan untuk permasalahan kedua. Oleh karena itu, penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi dengan memberikan hasil kajian yang lebih mendalam dan menyeluruh terhadap masalah sistem perpajakan di Indonesia.

Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan-perusahaan yang mengalami koreksi pajak. Untuk kajian deskriptif tentang analisis rincian akun-akun yang sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak, penelitian ini menggunakan 84 sampel perusahaan yang diperoleh dari buku pengadilan pajak Departemen Keuangan Republik Indonesia tahun 2004-2005. Dengan data tersebut penelitian ini juga menganalisa faktor-faktor yang mendorong terjadinya koreksi oleh pemeriksa pajak. Untuk

---

<sup>1</sup> Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan Perpajakan (Ps. 1(2) UU No. 28/2007) (Undang-Undang no.28/ 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) 2007)

kajian regresi, penelitian ini menguji *taxable income difference* dengan faktor-faktor di luar pajak. *Taxable income difference* digunakan sebagai pengukur dari *income tax gap* atau perbedaan pajak antara versi wajib pajak dengan versi pemeriksa pajak yang kemudian hal ini juga mengindikasikan ketidaktaatan pembayar pajak (*tax noncompliance*). Untuk kajian regresi ini, peneliti menggunakan 30 sampel data yang diperoleh secara *confidential* dari konsultan perpajakan. Permasalahan penelitian lebih lanjut dapat dilihat pada Gambar 1 berikut ini.



**Gambar 1**  
**Hubungan Permasalahan Penelitian**

Hasil penelitian tentang perbedaan perhitungan pajak versi wajib pajak dan pemeriksa pajak ini berimplikasi pada sistem perpajakan di Indonesia yang menganut *self-assessment system* dimana penyuluhan perpajakan kepada wajib pajak harus diintensifkan sehingga koreksi pajak yang diakibatkan karena perbedaan antara besar pajak yang dihitung oleh wajib pajak dengan besar pajak yang dihitung oleh pemeriksa pajak (*income tax gap*) dapat diminimalisasi sehingga denda

pajak yang merupakan beban bagi wajib pajak dapat dihindarkan. Hasil regresi antara perbedaan besar penghasilan kena pajak (PKP) versi wajib pajak dengan PKP versi pemeriksa pajak (*income tax gap*) dengan faktor-faktor di luar pajak berimplikasi terhadap kebijakan harmonisasi atau penyelarasan aturan akuntansi, aturan perpajakan dan kebijakan sektoral pada setiap industri.

## KAJIAN LITERATUR DAN PEMBENTUKAN HIPOTESIS

### Sistem Perpajakan di Indonesia

Secara umum, sistem pemungutan pajak yang berlaku di seluruh negara dapat dibagi menjadi dua bagian besar, yaitu: *traditional/official assessment system* dan *self-assessment system*. Sistem pemungutan pajak di Indonesia yang menganut sistem *self-assessment*, didasari dengan pemikiran bahwa dengan menerapkan sistem *self-assessment* akan mengurangi *administrative and compliance costs*, meningkatkan efisiensi dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) karena sumber daya yang ada dapat lebih fokus dalam melaksanakan fungsi pengawasan pelaksanaan perpajakan, seperti penelitian, pemeriksaan dan penyidikan (Purba dan Andreas 2005).

Berkaitan dengan penerapan sistem *self-assessment* di Indonesia, meskipun wajib pajak berhak untuk menghitung, menyetorkan, dan melaporkan sendiri jumlah pajak penghasilan yang harus dibayarkan, namun besarnya pajak yang dihitung oleh wajib pajak berdasarkan sistem tersebut belum bersifat pasti sebelum dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh DJP. Hal ini dimungkinkan karena berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia, masa daluarsa pajak adalah selama 10 (sepuluh) tahun, sehingga selama jangka waktu tersebut DJP berhak untuk melakukan pemeriksaan pajak atas Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) yang telah dilaporkan oleh wajib pajak<sup>2</sup>. Inilah alasannya mengapa beban pajak kini (*current tax expense*) maupun pajak tangguhan (*deferred tax expense*) sering disebut taksiran pajak penghasilan (Purba dan Andreas 2005). Adanya pemeriksaan pajak dapat menyebabkan perbedaan taksiran pajak penghasilan yang dihitung berdasarkan *self-assessment system* dengan kewajiban pajak yang ditetapkan oleh DJP.

---

<sup>2</sup>) Berdasarkan UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah direvisi dengan UU No. 28/2007, daluarsa pajak menjadi 5 tahun. UU No. 28/2007 efektif dilaksanakan mulai 1 Januari 2008.

## Penelitian-penelitian Terdahulu

Seperti yang dikemukakan sebelumnya bahwa penelitian yang memfokuskan pada ketaatan pajak sangatlah penting mengingat perbedaan besar pajak versi wajib pajak dengan pemeriksa pajak (*tax gap*) menjadi indikator utama penggelapan pajak (Andreoni, Erard, dan Feinstein 1998). Kajian Richardson (2006) di 45 negara menunjukkan bahwa kompleksitas sistem perpajakan merupakan faktor utama yang mempengaruhi penggelapan pajak selain tingkat pendidikan, sumber penghasilan, prinsip keadilan yang diakomodasi dalam kebijakan perpajakan dan moral perpajakan. Dalam kajiannya yang lain, Richardson (2008) menemukan bahwa faktor politik, hukum, dan juga ketaatan beragama juga mempengaruhi penggelapan pajak.

Faktor lainnya seperti perbedaan antara prinsip akuntansi yang diterapkan pada pelaporan keuangan dengan peraturan perpajakan yang diterapkan juga dapat meningkatkan perbedaan (*gap*) antara pajak yang dihitung sendiri oleh perusahaan (*self-assessed*) dengan pajak yang ditetapkan setelah dilakukan pemeriksaan pajak (*tax audit*). Hal ini ditunjukkan oleh Feng (2005), Hanlon, Mills, dan Slemrod (2005) dan Chan dan Mo (2002). Dengan mengambil sampel perusahaan-perusahaan di Cina, penelitian Feng (2005) menunjukkan bahwa koreksi/penyesuaian pajak (setelah *tax audit*) meningkat seiring dengan adanya perbedaan antara prinsip/peraturan yang digunakan untuk pelaporan pajak dan pelaporan keuangan. Hanlon, Mills, dan Slemrod (2005) lebih lanjut menemukan bahwa koreksi/penyesuaian pajak (setelah *tax audit*) mengindikasikan adanya ketidaktaatan pajak yang dipengaruhi oleh karakteristik perusahaan diantaranya terkait dengan ukuran perusahaan, industri, mutinasional, perusahaan publik, bentuk kompensasi manajemen. Kebijakan perpajakan atau peraturan perpajakan itu juga mempengaruhi ketaatan wajib pajak, seperti yang ditunjukkan oleh kajian Chan dan Mo (2000) pada investor luar negeri yang diberikan insentif pajak berupa *tax holiday* bahwa setelah diberlakukan kebijakan insentif pajak tersebut ketaatan wajib pajak menurun dibandingkan sebelum diberlakukan *tax holiday*. Studi Chan dan Mo (2000) juga menunjukkan bahwa jenis industri dan kepemilikan berhubungan dengan ketaatan pajak perusahaan.

Penelitian yang terkait dengan koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak dilakukan oleh Mills (1998). Penelitian tersebut menjelaskan akun-akun apa saja yang menyebabkan terjadinya perbedaan besar penghasilan untuk tujuan pembukuan (akuntansi) dan tujuan perpajakan (*book-tax difference*) yang menyebabkan koreksi pajak oleh pemeriksa pajak. Hasil regresi Mills (1998) menunjukkan bahwa koreksi pajak cenderung meningkat dalam kasus *book income* melebihi

*taxable income*. Penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Mills sebelumnya yang menunjukkan bahwa besarnya laba yang dilaporkan pada laporan keuangan dibandingkan dengan yang dilaporkan untuk tujuan perpajakan mengakibatkan tambahan biaya akibat terjadinya koreksi pajak (Mills 1996). Berdasarkan hasil ini, Mills (1998) menyimpulkan bahwa telah terjadi perencanaan pajak yang terlalu berlebihan (*agressive tax planning*). Penelitian Mills (1998) menunjukkan bahwa baik perusahaan publik maupun perusahaan pribadi berusaha memanfaatkan celah *book-tax difference* untuk meminimilasi pajak. Namun demikian perusahaan publik memiliki tingkat koreksi pajak yang lebih rendah dibandingkan perusahaan pribadi. Kemudian penelitian tersebut juga menunjukkan bahwa semakin besar penghasilan dari luar negeri yang didapat oleh perusahaan semakin besar pula koreksi pajaknya. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa variabel lain berupa jenis industri (*dummy variable*) pada sektor manufaktur juga menjelaskan besarnya koreksi pajak. Berdasarkan penelitiannya, Mills (1998) menyarankan agar perusahaan lebih banyak melakukan penelitian dan perencanaan pajak lebih baik sehingga dapat mengurangi beban pajak (Mills 1996, 1998).

Terkait dengan ketaatan wajib pajak dan besar pajak yang dibayarkan wajib pajak, pada kajian tarif efektif pajak perusahaan,<sup>3</sup> penelitian Richardson dan Lanis (2007) menunjukkan bahwa karakteristik perusahaan seperti besar perusahaan, struktur modal (*leverage*) dan *asset mix* (intensitas modal, intensitas persediaan dan intensitas kegiatan riset dan pengembangan) mempengaruhi tarif efektif pajak perusahaan (*effective tax rate/ETR*). Studi Richardson dan Lanis (2007) menunjukkan adanya hubungan negatif yang signifikan antara besar perusahaan (yang diukur dengan *log natural* total aset perusahaan) dengan ETR perusahaan. Hasil penelitian ini konsisten dengan temuan Derashid dan Zhang (2003) dengan kasus Malaysia yaitu semakin besar perusahaan semakin besar ukuran efektifitas tarif pajak yang dibayarkan perusahaan. Hasil penelitian Derashid dan Zhang (2003) juga menunjukkan bahwa selain besar perusahaan, jenis industri, dan ukuran kinerja perusahaan juga mempengaruhi ETR. Pada akhirnya, penelitian Richardson dan Lanis (2007) dan Derashid dan Zhang (2003) mengkonfirmasi hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa besar perusahaan berpengaruh secara signifikan terhadap besar tarif efektif pajak perusahaan (Kim dan Limpaphayom 1998).

---

<sup>3)</sup> Proxy dari tarif pajak efektif perusahaan adalah total hutang pajak dibagi dengan pendapatan (Richardson dan Lanis 2007)

## Hipotesis dan Model Penelitian

Berdasarkan kajian literatur di atas, untuk menjawab permasalahan penelitian ketiga (lihat Gambar 1), penelitian ini menduga bahwa perbedaan perhitungan PKP antara wajib pajak dengan pemeriksa pajak berhubungan secara signifikan dengan nilai peredaran usaha, tercatat/tidaknya perusahaan di bursa, besar perusahaan, dan jenis industri. Hubungan ini dianalisa dengan menggunakan metode regresi linear berganda.

*Taxable income difference* (D) adalah perbedaan besar penghasilan kena pajak (PKP) antara wajib pajak dengan pemeriksa pajak. Dengan kata lain, nilai tersebut adalah besarnya koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak terhadap perhitungan PKP yang dilakukan oleh wajib pajak. Penelitian ini menggunakan nilai absolut dari perbedaan besar PKP antara versi wajib pajak dengan versi pemeriksa pajak dan mengabaikan apakah perbedaan tersebut bersifat koreksi positif (PKP versi wajib pajak lebih kecil dari versi pemeriksa pajak) atau sebaliknya.

Temuan awal penelitian ini (kajian deskriptif) menemukan bahwa salah satu akun yang sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak adalah *sales turnover* (untuk lebih lanjut lihat hasil penelitian). Dalam rangka mengkonfirmasi temuan awal tersebut dan mengacu kepada penelitian Derashid dan Zhang (2003), yang menunjukkan bahwa kinerja perusahaan juga mempengaruhi *Effective Tax Rate* (ETR) perusahaan, penelitian ini akan menguji hubungan kinerja perusahaan (diukur dengan peredaran usaha (TO)) dengan perbedaan perhitungan penghasilan kena pajak antara wajib pajak dengan pemeriksa pajak. Penelitian ini tidak menggunakan laba sebagai pengukur kinerja mengingat laba digunakan sebagai pengukur pada *taxable income difference* (D). Berdasarkan uraian di atas, hipotesa yang terbentuk adalah:

**H<sub>1</sub>: Nilai peredaran usaha berpotensi pada peningkatan *taxable income difference*.**

Penelitian ini juga melihat hubungan antara jenis industri (IND) dengan *taxable income difference* dimana *dummy* variabel 1 untuk industri manufaktur dan 0 untuk industri lainnya. Jenis industri, seperti temuan-temuan penelitian sebelumnya (Chan dan Mo 2000, 2002; Hanlon, Mills, dan Slemrod 2005; Mills 1998), merupakan faktor yang mempengaruhi banyak/sedikitnya penyesuaian/koreksi wajib pajak terhadap akun-akun yang sama maupun akun-akun yang berbeda antara pajak dan perakuntansian (*book-tax-confirming*). Penelitian ini memiliki hipotesa bahwa perusahaan manufaktur memiliki potensi *taxable income difference* yang lebih kecil dibandingkan dengan industri bukan manufaktur disebabkan karena lebih jelas



dan mudahnya proses akuntansi perusahaan manufaktur dibandingkan perusahaan bukan manufaktur, misal identifikasi/penilaian pendapatan/beban pada perusahaan manufaktur lebih mudah dan jelas dibandingkan dengan perusahaan jasa.

**H<sub>2</sub>: Perusahaan manufaktur memiliki potensi *taxable income difference* yang lebih kecil dibandingkan dengan perusahaan bukan manufaktur.**

Penelitian ini lebih lanjut menguji hubungan antara ukuran perusahaan dengan *taxable income difference*. Ukuran perusahaan (*SIZE*) adalah independen variabel dengan menggunakan total nilai aktiva (aset) sebagai pengukur. Mengacu pada *political cost theory* dan *political power theory* yang dikemukakan oleh Richardson dan Lanis (2007), penelitian ini berasumsi bahwa perilaku pajak perusahaan dalam hal ini adalah adanya *tax gap* dan koreksi pajak dipengaruhi oleh besar (aset) perusahaan. Zimmerman (1983) menyatakan bahwa, berdasarkan *political cost theory*, semakin besar dan kaya perusahaan maka semakin besar pula kemungkinannya menjadi “korban politisasi” kebijakan pemerintah dan transfer kesejahteraan (dari yang pihak yang lebih sejahtera ke pihak yang kurang atau tidak sejahtera) (Zimmerman 1983, 235). Sedangkan berdasarkan *political power theory*, perusahaan besar memiliki kemampuan untuk “mempolitisasi” dan memanipulasi pajaknya (Siegfried 1972). Seperti yang ditemukan oleh Rice (1992), *tax noncompliance* merupakan fenomena yang meningkat sejalan dengan ukuran perusahaan. Penelitian-penelitian sebelumnya (Hanlon, Mills, dan Slemrod 2005; Murray 1995) juga menunjukkan bahwa besar aset perusahaan mempengaruhi *income tax gap*. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang terbentuk adalah:

**H<sub>3</sub>: Besar aset perusahaan berpotensi pada semakin besarnya *taxable income difference*.**

Penelitian ini juga akan melihat hubungan antara tercatat atau tidaknya perusahaan dengan besar *taxable income difference* dimana *dummy variable* 1 jika perusahaan tersebut terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) (emiten) dan nilai 0 jika perusahaan tersebut tidak terdaftar di BEI (non emiten). Penelitian sebelumnya oleh Hanlon, Mills, dan Slemrod (2005), menunjukkan bahwa koreksi pajak oleh pemeriksa pajak berhubungan dengan karakteristik perusahaan yang salah satunya adalah perusahaan pribadi yang bersifat tertutup (*private companies*). Sebelumnya, penelitian Mills (1998) juga menunjukkan bahwa perusahaan publik memiliki tingkat koreksi pajak yang lebih rendah dibandingkan perusahaan pribadi. Hipotesis yang terbentuk adalah:

**H<sub>4</sub>: Tercatatnya perusahaan di bursa akan berpotensi pada penurunan *taxable income difference*.**

Mengacu pada penelitian-penelitian sebelumnya (Chan dan Mo 2000, 2002; Feng 2005), penelitian ini menggunakan analisis regresi untuk menguji hipotesa-hipotesa di atas. Model regresi penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$\text{Ln(D)} = A_0 + A_1 \text{Ln(TO)} + A_2(\text{Listed}) + A_3 \text{Ln(SIZE)} + A_4(\text{IND}) + e$$

dengan:

D = *Taxable income difference* (Ln dalam Rp)

TO = Nilai peredaran usaha (Ln dalam Rp)

Listed = Terdaftar di BEI

SIZE = Ukuran perusahaan (Ln dalam Rp)

IND = Jenis Industri (Manufaktur/lainnya)

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh dari hasil putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak Departemen Keuangan Republik Indonesia dan konsultan perpajakan. Data penelitian yang diperoleh terdiri dari informasi tentang perpajakan wajib pajak yang memuat data penghasilan kena pajak (PKP), pajak terutang, dan total pajak yang dibayarkan oleh perusahaan.

Penelitian ini mengambil populasi perusahaan-perusahaan yang telah diperiksa kewajiban perpajakannya oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam lima tahun terakhir (2002-2007). Sampel penelitian adalah perusahaan-perusahaan yang mengalami koreksi pajak oleh pemeriksa pajak (koreksi pajak mengindikasikan ada perbedaan besar pajak antara perhitungan versi wajib pajak dengan versi pemeriksa pajak). Keterbatasan dalam memperoleh informasi menyebabkan peneliti menggunakan *convenience sampling* perusahaan-perusahaan yang datanya dapat diperoleh oleh peneliti. Total sampel adalah 114 perusahaan yang diperoleh dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan konsultan perpajakan. 84 sampel dari total sampel digunakan untuk kajian deskriptif penelitian karena 84 perusahaan tersebut hanya memiliki informasi rincian akun-akun yang sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak. Sedangkan sisanya 30 sampel tidak memiliki rincian akun yang sering dikoreksi namun memuat data-data yang dibutuhkan untuk kajian regresi hubungan antara *income tax gap* dengan faktor-faktor di luar pajak. Penelitian ini

melakukan uji regresi dengan menggunakan metode OLS (*Ordinary Least Square*) dan melakukan berbagai pengujian untuk memenuhi kriteria BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*).

## HASIL PENELITIAN

### **Alasan Pemeriksa Pajak Melakukan Koreksi Laporan Perpajakan Wajib Pajak**

Tabel 1 menggambarkan alasan koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak terhadap perhitungan yang dilaporkan wajib pajak dalam surat pemberitahuan (SPT). Berdasarkan Tabel 1 tersebut, terdapat empat faktor utama yang menyebabkan SPT wajib pajak dikoreksi oleh pemeriksa pajak. Faktor-faktor tersebut terkait dengan: 1) bukti pendukung; 2) perbedaan interpretasi atau kurangnya pengetahuan perpajakan wajib pajak; 3) hubungan istimewa (*related party transactions*); 4) tidak ada pembukuan; dan 5) faktor lainnya. Seluruh penyebab/alasan utama pemeriksa pajak tersebut lebih lanjut dijelaskan dan dianalisis pada paragraf berikut.

Terkait dengan bukti pendukung perhitungan SPT, seringkali pemeriksa pajak melakukan koreksi dengan alasan tidak terdapat bukti, ada bukti tetapi data tidak lengkap atau dasar perhitungan yang dilakukan oleh wajib pajak tidak jelas, contohnya adalah dasar perhitungan penyusutan aktiva tetap.

Faktor kedua yang menjadi penyebab dilakukannya koreksi pada saat pemeriksaan adalah adanya perbedaan perhitungan antara wajib pajak dengan pemeriksa pajak. Kurangnya keahlian teknis perpajakan wajib pajak dapat menimbulkan kesalahan dalam proses perhitungan SPT, seperti kesalahan penerapan kurs transaksi dan keliru dalam menghitung dasar penyusutan. Berdasarkan peraturan perpajakan, wajib pajak diharuskan menggunakan Kurs Menteri Keuangan (KMK). Terkait dengan perhitungan penyusutan, peraturan perpajakan hanya memperkenankan dua metode penyusutan yaitu garis lurus dan saldo menurun. Adanya kekurangtahuan wajib pajak terkait dengan biaya-biaya yang dapat menjadi pengurang juga kerap kali menjadi faktor dimana pemeriksa pajak juga melakukan koreksi terhadap laporan pajak wajib pajak. Pemeriksa melakukan koreksi terhadap biaya-biaya yang dianggap pemeriksa tidak berhubungan dengan kegiatan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara pendapatan. Selain itu, koreksi juga dilakukan karena ada komponen biaya yang tidak seluruhnya (100%) dapat dibiayai sebagai contoh terkait dengan biaya sedan, *entertainment*, *handphone*, natura dan cadangan.

**Tabel 1**  
**Alasan Koreksi yang Dilakukan oleh Pemeriksa Pajak**

No.	Alasan Koreksi	Persentase
1.	Tidak ada bukti pendukung dan data yang lengkap, dasar perhitungan tidak jelas, jawaban dari konfirmasi pihak ketiga belum diterima.	26.63%
2.	Perbedaan perhitungan karena kurangnya pengetahuan perpajakan, misal:	23.91%
	a. Keahlian teknis perpajakan, kesalahan penerapan kurs, kesalahan dalam menerapkan dasar penyusutan, koreksi bunga pinjaman karena diasumsikan deposito berasal dari pinjaman.	14.13% dari total sampel (84 perusahaan) <sup>a</sup>
	b. Biaya yang tidak dapat dibiayakan ( <i>non deductible expenses</i> ), misal terkait dengan pembebanan biaya sedan, entertainment, handphone, natura, dan cadangan.	9.78% dari total sampel (84 perusahaan) <sup>b</sup>
3.	Perbedaan perhitungan karena faktor lain di luar pengetahuan perpajakan, misal karena:	
	a. Pengujian (analisa) pemeriksa pajak vs SPT	19.57%
	b. Adanya penghasilan/beban yang belum dilaporkan dalam SPT, misal: keuntungan penjualan aktiva tetap dan pendapatan bunga	
4.	<i>Related party transactions</i> misal dalam penetapan suku bunga, piutang, dividend terselubung kepada pemegang saham (e.g. <i>marketing assistance fee</i> ), <i>transfer pricing</i> .	4.89%
5.	Tidak ada pembukuan	1.09%

a: Atau 59.09% dari total koreksi akibat perbedaan perhitungan.

b: Atau 40.91% dari total koreksi akibat perbedaan perhitungan.

Faktor lain yang menyebabkan terjadinya perbedaan perhitungan antara wajib pajak dan pemeriksa juga disebabkan karena hasil perhitungan yang dihasilkan oleh pemeriksa pajak pada proses pengujian berbeda dengan perhitungan yang dihasilkan oleh wajib pajak. Beberapa proses pengujian perhitungan yang dilakukan oleh pemeriksa pajak antara lain uji arus kas, uji arus barang, uji arus piutang. Proses pengujian dengan metode-metode tersebut umumnya digunakan pemeriksa pajak saat pengujian akun pendapatan dan akun Harga Pokok Penjualan (HPP).

Selain faktor pengetahuan perpajakan, hubungan istimewa dalam transaksi wajib pajak juga mendorong pemeriksa pajak melakukan koreksi. Hubungan istimewa menyebabkan kondisi transaksi wajar (*arm's length transaction*) tidak dapat terpenuhi. Akibat adanya hubungan ini, pemeriksa seringkali mengkoreksi suku bunga yang diterapkan dalam menghitung biaya bunga atau piutang bunga kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan wajib pajak. Sebagai konsekuensi dari alasan tersebut, apabila menurut pemeriksa terdapat pembayaran bunga yang melebihi kewajaran, maka pemeriksa dapat mengkoreksi kelebihan pembayaran bunga tersebut sebagai dividen terselubung.

Terkait dengan faktor terakhir penyebab dilakukannya koreksi pajak, yaitu tidak adanya pembukuan, pemeriksa menerapkan norma perhitungan penghasilan neto untuk menghitung jumlah pajak yang seharusnya terutang oleh Wajib Pajak. Perhitungan pajak berdasarkan norma ini dapat menyebabkan diabaikannya bukti-bukti perpajakan yang dimiliki oleh wajib pajak dan akibatnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak akan menjadi lebih besar dibandingkan dengan perhitungan berdasarkan tarif Pasal 17 Undang-Undang Perpajakan: Pajak Penghasilan.

### **Akun-Akun yang sering Dikoreksi oleh Pemeriksa Pajak**

Setelah mengetahui alasan-alasan pemeriksa pajak melakukan koreksi terhadap laporan perpajakan wajib pajak, Tabel 2 menunjukkan rincian akun-akun yang sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak. Berdasarkan tabel tersebut ada tujuh kelompok besar akun yang sering dikoreksi. Kelompok tersebut adalah penjualan/peredaran usaha, harga pokok penjualan, biaya penjualan, biaya umum dan administrasi, penghasilan lain-lain, biaya lain-lain, dan kredit pajak. Kelompok akun tersebut disusun berdasarkan susunan laporan laba rugi wajib pajak. Penjelasan dari masing-masing akun yang sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak akan dijelaskan lebih lanjut pada paragraf-paragraf berikut ini.

Terkait dengan komponen biaya umum dan administrasi, terdapat beberapa akun biaya yang sering dikoreksi oleh pemeriksa. Salah satu biaya yang paling sering dikoreksi adalah akun penyusutan/amortisasi. Dengan mengacu ke pembahasan mengenai alasan-alasan koreksi pada Tabel 1, koreksi terkait komponen biaya umum dan administrasi disebabkan karena perbedaan perhitungan akibat kurangnya keahlian teknis perpajakan, serta kurangnya pengetahuan perpajakan dari wajib pajak sehingga wajib pajak keliru dalam menghitung dasar penyusutan, serta terdapat kesalahan dalam menginterpretasikan peraturan perpajakan yang berlaku.

Akun lain yang sering dikoreksi oleh pemeriksa adalah akun natura, yang diantaranya termasuk biaya pengobatan dan penyediaan makanan dan minuman

**Tabel 2**  
**Kelompok Akun Laporan Keuangan Wajib Pajak**  
**yang sering Dikoreksi oleh Pemeriksa Pajak**

No.	Nama Kelompok Akun	Frekuensi	Persentase
1	Biaya umum & administrasi	86	27.39%
2	Biaya lain-lain	75	23.89%
3	Harga pokok penjualan	57	18.15%
4	Penjualan/peredaran usaha	51	16.24%
5	Penghasilan lain-lain	36	11.46%
6	Biaya penjualan	5	1.59%
7	Kredit Pajak	4	1.27%
Total		314	100%

kepada karyawan. Alasan yang paling sering muncul dalam mengoreksi beban tersebut adalah karena menurut pemeriksa beban tersebut tidak dapat dijadikan sebagai pengurang penghasilan (*non-deductible expenses*), namun wajib pajak menjadikan beban tersebut sebagai pengurang penghasilan (*deductible expenses*).

Biaya telepon/listrik/air serta biaya reparasi, baik untuk kendaraan/mesin/bangunan/perlengkapan serta biaya penjamuan (*entertainment expenses*) juga merupakan komponen biaya yang sering dikoreksi oleh pemeriksa. Beberapa alasan yang menyebabkan akun-akun tersebut dikoreksi antara lain karena tidak terdapat bukti pendukung; contohnya adalah tidak terdapat daftar nominatif dalam pembebanan biaya penjamuan. Alasan lain adalah karena Wajib Pajak melakukan pembebanan biaya-biaya yang menurut pemeriksa hal tersebut tidak dapat dibiayakan karena tidak menyangkut biaya-biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara pendapatan.

Terkait dengan biaya lain-lain, hasil penelitian menunjukkan komponen biaya lain-lain yang sering dikoreksi oleh pemeriksa adalah biaya bunga, biaya selisih kurs serta biaya pajak. Alasan yang mendasari adanya koreksi adalah tidak adanya bukti pendukung yang cukup; contohnya adalah tidak adanya *loan agreement*. Alasan selain ketiadaan bukti kurangnya keahlian teknis serta pengetahuan tentang perpajakan menyebabkan adanya kekeliruan wajib pajak dalam menerapkan peraturan perpajakan yang berlaku. Akhirnya, pengaruh dari hubungan istimewa dalam transaksi wajib pajak juga menjadi salah satu faktor yang menyebabkan timbulnya koreksi dalam proses pemeriksaan pajak, terutama terkait dengan biaya bunga.

Pada komponen komponen Harga Pokok Penjualan (HPP), akun-akun yang sering dikoreksi antara lain biaya pembelian dan pemakaian bahan baku/barang jadi, serta biaya pemusnahan suku cadang dan juga biaya lainnya. Terdapat beberapa alasan yang mendasari koreksi terhadap akun-akun di dalam harga pokok penjualan, di antaranya adalah karena tidak terdapat bukti pendukung dalam pembebanan biaya pemusnahan suku cadang, serta data yang tidak lengkap sehingga menyebabkan dasar perhitungan HPP menjadi tidak jelas.

Akun penjualan/peredaran usaha juga merupakan akun yang cukup sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak. Penelitian ini menemukan bahwa alasan utama dilakukannya koreksi adalah karena adanya perbedaan perhitungan antara wajib pajak dengan pemeriksa dimana pemeriksa melakukan pengujian dengan beberapa proses pengujian seperti uji arus kas, uji arus barang, uji arus piutang.

Pada komponen penghasilan lain-lain, keuntungan dari pengalihan aktiva, penghasilan bunga atas piutang afiliasi, serta penghasilan lainnya adalah akun yang sering dikoreksi. Alasan utama yang menyebabkan timbulnya koreksi pada saat pemeriksaan terhadap akun tersebut adalah karena pemeriksa mengasumsikan adanya bunga atas piutang afiliasi. Alasan lainnya adalah karena wajib pajak tidak menggunakan suku bunga pasar dalam transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, sehingga transaksinya dianggap tidak wajar. Alasan terakhir, koreksi dilakukan oleh pemeriksa pajak disebabkan karena berdasarkan pemeriksaan ada keuntungan penjualan aktiva tetap yang belum dilaporkan oleh wajib pajak.

Pada kelompok akun biaya penjualan, jenis biaya yang sering dikoreksi oleh pemeriksa diantaranya adalah biaya promosi, biaya komisi penjualan, serta biaya penjualan lainnya. Berdasarkan hasil penelitian, alasan penyebab dikoreksinya akun-akun tersebut adalah karena tidak adanya bukti pendukung yang cukup sehingga pemeriksa tidak dapat menerima biaya tersebut sebagai pengurang penghasilan. Pada kelompok terakhir, kredit pajak, alasan utama yang menimbulkan koreksi adalah karena tidak terdapat bukti/dokumen yang valid untuk mengkreditkan jumlah kredit pajak tersebut.

### **Faktor-faktor yang Mempengaruhi *Taxable Income Difference***

Terkait dengan analisis faktor-faktor yang mempengaruhi *taxable income difference*, statistik deskriptif pada Tabel 3 menggambarkan bahwa data sampel sangatlah bervariasi dimana besar perbedaan Penghasilan Kena Pajak (PKP) versi wajib pajak dengan versi pemeriksa pajak dari 30 perusahaan sampel berkisar Rp 135.635,- sampai dengan Rp 2.665.965.644.698,-. Hal ini ditunjukkan pula oleh besar peredaran usaha dan besar aset perusahaan yang sangat bervariasi.

**Tabel 3A**  
**Statistik Deskriptif 1**

	<i>D</i>	<i>TO</i>	<i>SIZE</i>
<i>Mean</i>	160,938,679,746	1,076,431,334,349	1,796,801,665,699
<i>Standard Error</i>	100,932,235,424	664,315,611,774	937,025,318,944
<i>Median</i>	2,899,356,691	230,766,829,031	268,346,328,048
<i>Standard Deviation</i>	552,828,621,210	3,638,606,458,714	5,132,299,041,392
<i>Minimum</i>	135,635	90,915,489	136,037,914
<i>Maximum</i>	2,665,965,644,698	20,158,965,721,670	27,422,744,000,000
<i>Sum</i>	4,828,160,392,376	32,292,940,030,465	53,904,049,970,966

**Tabel 3B**  
**Statistik Deskriptif 2**

	<i>Ln D</i>	<i>Ln TO</i>	<i>LISTED</i>	<i>Ln SIZE</i>	<i>IND</i>
<i>Mean</i>	21.7145	25.4119	0	26.1679	0
<i>Standard Error</i>	0.6558	0.5279	0	0.4448	0
<i>Median</i>	21.7877	26.1328	0	26.3155	0
<i>Standard Deviation</i>	3.5919	2.8914	1	2.4362	1
<i>Minimum</i>	11.8177	18.3254	0	18.7284	0
<i>Maximum</i>	28.6116	30.6347	1	30.9424	1
<i>Sum</i>	651.4352	762.3558	NA	785.0360	NA

Hasil akhir uji regresi dengan metode OLS (*Ordinary Least Square*) yang telah memenuhi kriteria BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*) ditunjukkan oleh Tabel 5.<sup>4</sup> Diketahui pula bahwa berdasarkan uji normalitas dengan menggunakan statistik non parametrik *Kolmogorov Smirnov* (lihat Lampiran 1) variabel dependen (*LnD*) berdistribusi normal.

Tabel 4 menunjukkan bahwa besar perbedaan PKP versi wajib pajak dengan PKP versi pemeriksa pajak secara signifikan dipengaruhi oleh peredaran usaha dan

<sup>4</sup> Uji white menunjukkan bahwa nilai Obs\*R-squared: 19.59542 dengan nilai probabilitasnya: 0.0751 (lebih besar dari =5%) maka dapat disimpulkan data terbebas dari gejala heteroskedastisitas; uji nilai VIF (variance inflation factor) dengan SPSS menunjukkan VIF semua variabel adalah di bawah 10, sehingga dapat disimpulkan tidak ada indikasi multikolinearitas.



jenis industri. Hubungan antara peredaran usaha dengan *taxable income difference* adalah positif. Hal ini sesuai dengan hipotesa dimana pada tingkat keyakinan 99.9%, elastisitas nilai peredaran usaha terhadap *taxable income difference* adalah sebesar 0.8372. *Ceteris paribus*, kenaikan peredaran usaha sebesar 10% akan menyebabkan kenaikan *taxable income difference* sebesar 8,372%. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Derashid dan Zhang (2003) dan mengkonfirmasi temuan awal penelitian tentang akun-akun yang sering dikoreksi oleh pemeriksa pajak bahwa besar peredaran usaha atau kinerja perusahaan berhubungan secara signifikan dengan *taxable income difference*.

**Tabel 4**  
**Hasil Regresi Variabel Peredaran Usaha, Emiten/Non Emiten, Ukuran Perusahaan, dan Jenis Industri terhadap *Taxable Income Difference***

Dependent Variable: LND				
Method: Least Squares				
Date: 03/28/10 Time: 21:21				
Sample (adjusted): 2 30				
Included observations: 29 after adjustments				
Convergence achieved after 14 iterations				
<i>Variable</i>	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-Statistic</i>	<i>Prob.</i>
LNT0	0.837239	0.203280	4.118646	0.0004
IND	-2.257866	1.005733	-2.244996	0.0347
LNSIZE	0.098406	0.242809	0.405282	0.6890
LIST	1.917767	1.703257	1.125941	0.2718
C	-2.270431	2.795166	-0.812271	0.4250
AR(1)	0.237527	0.231761	1.024881	0.3161
<i>R-squared</i>	0.802572	<i>Mean dependent var</i>		19.34483
<i>Adjusted R-squared</i>	0.759653	<i>S.D. dependent var</i>		5.353743
<i>S.E. of regression</i>	2.624685	<i>Akaike info criterion</i>		4.949790
<i>Sum squared resid</i>	158.4464	<i>Schwarz criterion</i>		5.232679
<i>Log likelihood</i>	-65.77196	<i>Hannan-Quinn criter</i>		5.038388
<i>F-statistic</i>	18.69961	<i>Durbin-Watson stat</i>		1.747392
<i>Prob(F-statistic)</i>	0.000000			
<i>Inverted AR Roots</i>	.24			

Sesuai dengan Hipotesa 2, dengan tingkat keyakinan 95%, penelitian ini menunjukkan bahwa besar *taxable income difference* perusahaan pada industri

manufaktur berbeda secara signifikan dengan besar *taxable income difference* perusahaan pada industri bukan manufaktur. *Ceteris paribus*, perusahaan manufaktur memiliki potensi *taxable income difference* yang lebih kecil dibandingkan dengan perusahaan bukan manufaktur sebesar 89.67%.<sup>5</sup> Adanya signifikansi hubungan antara jenis industri dengan *taxable income difference* sejalan dengan penelitian sebelumnya seperti penelitian Chan dan Mo (2000, 2002), Hanlon, Mills, dan Slemrod (2005), dan Mills (1998). Penelitian ini tidak menemukan hubungan yang signifikan antara *taxable income difference* dengan besar aset perusahaan dan dengan kategori perusahaan publik (tercatat di bursa atau tidak).

## DISKUSI DAN IMPLIKASI

Kajian deskriptif penelitian ini menunjukkan bahwa berdasarkan Mazur dan Plumley (2007) *underreporting gap* di Indonesia disebabkan karena kurangnya bukti pendukung dan juga tidak adanya pembukuan. Selain itu *tax gap* berupa *underpayment gap* disebabkan karena adanya perbedaan interpretasi atau kurangnya pengetahuan perpajakan wajib pajak terkait dengan aturan perpajakan yang berlaku dan juga terkait dengan kesalahan interpretasi transaksi hubungan istimewa (*related party transactions*). Pada penelitian ini, jenis *tax gap* berupa *nonfiling gap* tidak dapat diidentifikasi.

Adanya kesalahan dalam menginterpretasikan *non deductible expenses*, transaksi hubungan istimewa dan juga terhadap aturan perpajakan lainnya lebih lanjut menunjukkan bahwa perbedaan standar akuntansi dan peraturan perpajakan memiliki dampak terhadap besaran koreksi pajak (*tax gap*) (Andreoni, Erard, dan Feinstein 1998; Feng 2005; Guenther dan Hussein 1995; Guenther, Maydew, dan Nutter 1997; Hanlon, Maydew, dan Shevlin 2006; Mazur dan Plumley 2007; Mills 1996, 1998). Meningkatnya koreksi positif dapat berdampak kepada meningkatnya beban pajak perusahaan, oleh karena itu implikasi terhadap kebijakan internal perusahaan, mengacu pada Guenther, Maydew, dan Nutter (1997) dan Mills (1996) yang menyatakan bahwa ada *social costs* yang bertanggung terkait dengan

---

<sup>5)</sup>  $\ln(D) = -2.270431$  IND  
 $D = \exp(-2.270431) = 0.1033$   
 $0.1033 - 1 = -0.8967$

*compliance costs*, penelitian dan perencanaan pajak yang baik dari perusahaan dapat meminimalisasi beban pajak tersebut. Secara spesifik, kebijakan perpajakan internal perusahaan haruslah mengacu kepada penghindaran *tax risks* dimana untuk mengurangi risiko koreksi pajak positif, wajib pajak harus memperbaiki dan meningkatkan prosedur *tax planning* mereka. Beberapa hal yang harus dilakukan terkait dengan *tax planning*, sebagai berikut:

*a. Meningkatkan keahlian teknis dan pengetahuan perpajakan*

Hal yang cukup penting untuk dilakukan oleh wajib pajak adalah perlunya meningkatkan keahlian teknis perpajakan dan juga selalu meng-*update* pengetahuan perpajakan yang berlaku serta meningkatkan pemahaman terhadap pengetahuan perpajakan. Dengan melakukan hal ini, wajib pajak dapat mengurangi kesalahan teknis dalam perhitungan pajak. Peningkatan pengetahuan perpajakan ini sebaiknya tidak hanya dilakukan terhadap pihak yang menangani permasalahan perpajakan di perusahaan saja, tetapi juga penting bagi level manajemen untuk mengetahui dan mengerti peraturan perpajakan karena mereka adalah pihak yang melakukan pengambilan keputusan di dalam perusahaan, sehingga mereka juga perlu mempertimbangkan aspek perpajakan dari pengambilan keputusan tersebut.

*b. Terkait dengan dokumentasi dan bukti pendukung*

Karena bukti menjadi faktor utama penyebab pengkoreksian pajak oleh periksa pajak, wajib pajak harus memberikan perhatian yang cukup serius dalam menjaga dan menyimpan dokumen-dokumen yang penting untuk mendukung perhitungan pajak yang dilaporkan di dalam SPT wajib pajak yang bersangkutan. Sehingga, pada saat pemeriksa pajak meminta dokumen tersebut, wajib pajak dapat memenuhi permintaan pemeriksa atas dokumen-dokumen yang dibutuhkan. Diharapkan hal tersebut dapat mengurangi resiko dilakukannya koreksi oleh pemeriksa.

*c. Memiliki pembukuan yang jelas dan rapi*

Pembukuan yang jelas dan rapi akan sangat membantu di dalam proses pemeriksaan karena akan memudahkan pemeriksa untuk melakukan pengujian dan juga akan membantu wajib pajak dalam menjelaskan perhitungan pajak kepada pemeriksa. Dengan demikian, semua perhitungan perpajakan akan mempunyai dasar yang jelas sehingga pemeriksa tidak akan melakukan koreksi terhadap akun tersebut.

Lebih lanjut, temuan terhadap jenis-jenis koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak membawa implikasi terhadap kebijakan perpajakan yang berupa *self assessment system* sebagai berikut:

a. *Meningkatkan upaya sosialisasi peraturan perpajakan di Indonesia*

Hasil penelitian menunjukkan banyaknya kesalahan dan kekeliruan dalam pemahaman peraturan perpajakan dari wajib pajak menjadi salah satu alasan utama pemeriksa melakukan koreksi. Oleh karena itu, pihak DJP diharapkan dapat meningkatkan upaya sosialisasi peraturan perpajakan kepada para wajib pajak di Indonesia.

b. *Fairness*

Dalam melakukan pemeriksaan, harus bersikap *fair* dan memiliki alasan serta landasan perhitungan yang jelas dalam melakukan koreksi terhadap perhitungan WP.

Selain analisis deskriptif, hasil regresi penelitian ini menunjukkan bahwa, sejalan dengan penelitian sebelumnya, faktor-faktor yang dapat menjelaskan *taxable income difference* adalah jumlah peredaran usaha perusahaan dan jenis industri. Penelitian ini tidak menemukan hubungan yang signifikan antara tercatat atau tidaknya perusahaan di bursa efek dan ukuran perusahaan dengan *taxable income difference*.

Sejalan dengan penelitian sebelumnya (Derashid dan Zhang 2003), semakin besar ukuran kinerja perusahaan (pada penelitian ini diukur peredaran usaha) semakin besar pula *taxable income difference* perusahaan. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa industri menjelaskan *income tax gap* secara signifikan (Chan dan Mo 2000, 2002; Derashid dan Zhang 2003; Hanlon, Mills, dan Slemrod 2005; Mills 1998).

Terkait dengan sifat perusahaan, berbeda dengan penelitian sebelumnya (Mills 1998), penelitian ini menemukan bahwa perusahaan terbuka memiliki potensi memiliki *income tax gap* yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan tertutup. Hal ini dapat dipahami bahwa, berbeda dengan perusahaan yang tidak tercatat, pada saat perusahaan tercatat di bursa maka perusahaan wajib menyusun laporan keuangannya berdasarkan standar akuntansi yang berlaku. Laporan keuangan yang diterbitkan oleh perusahaan tersebut lebih lanjut akan menjadi landasan untuk pengambilan keputusan oleh pihak lainnya dan dengannya pula

pasar/*market*, termasuk investor, menilai kinerja perusahaan. Oleh karena itu, laporan keuangan perusahaan tercatat akan disusun sebaik-baiknya sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum untuk memenuhi ekspektasi investor dan pasar. Namun demikian hasil penelitian yang menunjukkan adanya peningkatan *income tax gap* antara perhitungan wajib pajak dengan pemeriksa pajak pada perusahaan tercatat menunjukkan bahwa koreksi fiskal laporan keuangan yang dilakukan oleh perusahaan tercatat ini belum memenuhi secara sempurna kriteria peraturan perpajakan yang berlaku. Selain peningkatan edukasi perpajakan, untuk memperkecil *income tax gap* tersebut maka harmonisasi peraturan pajak dan standar akuntansi juga diperlukan.

Pada akhirnya kajian deskriptif dan empiris atas koreksi pajak di Indonesia memberikan gambaran secara umum akan pentingnya *tax planning* dari sisi wajib pajak, peningkatan edukasi perpajakan, fasilitas dan kualitas sumber daya manusia dari sisi otoritas perpajakan, dan juga perlunya harmonisasi antara peraturan perpajakan, standar akuntansi dan aturan-aturan yang berlaku di Industri oleh seluruh otoritas terkait.

## KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji *income tax gap* di Indonesia. Berdasarkan hasil penelitian dan analisis penelitian, dapat diketahui bahwa sebab utama dilakukan koreksi pajak adalah: 1) kurangnya bukti pendukung; 2) perbedaan interpretasi atau kurangnya pengetahuan perpajakan wajib pajak; 3) hubungan istimewa (*related party transactions*); 4) tidak ada pembukuan. Terkait dengan akun yang dikoreksi, komponen biaya menjadi akun yang sering dikoreksi.

Penelitian ini juga menemukan bahwa jumlah peredaran usaha perusahaan dan jenis industri berhubungan secara signifikan dengan *taxable income difference*. Penelitian ini berimplikasi terhadap kebijakan pajak internal perusahaan dan kebijakan perpajakan yang diterapkan oleh pemerintah sehingga pada akhirnya pajak dapat menjadi kebijakan publik yang efektif.

Pada akhirnya penelitian ini memiliki keterbatasan yang dapat menjadi masukan bagi penelitian selanjutnya, terutama terkait jumlah data dan bervariasinya data. Data yang sangat bervariasi dapat berpengaruh pada hasil penelitian dimana pada penelitian ini peneliti tidak melakukan penyekalaan (*scale*) terhadap, misalnya, besar aset perusahaan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein. "Tax Compliance." *Journal of Economic Literature* 36, no. 2 (1998): 818.
- Chan, K.H. and P.L.L. Mo. "Tax Holidays and Tax Noncompliance: An Empirical Study of Corporate Tax Audits in China's Developing Economy." *Accounting Review* 75, no. 4 (2000): 469.
- \_\_\_\_\_. "The Impact of Firm Characteristics on Book-Tax-Conforming and Book-Tax-Difference Audit Adjustments." *Journal of American Tax Association* 24, no. 2 (2002): 18-34.
- Chorvat, T. "Tax Compliance and the Neuroeconomics of Intertemporal Substitution." *National Tax Journal* 60, no. 3 (2007): 577-88.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia. *Data Pokok APBN 2007-2008*, 2007.
- Derashid, C and H. Zhang. "Effective Tax Rates and the "Industrial Policy" Hypothesis: Evidence from Malaysia." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 12, no. 1 (2003): 45-62.
- Feng, T. "An Empirical Analysis of Book-tax Reporting Difference and Tax Noncompliance Behavior in China." Degree of Master of Philosophy thesis. Lingnan University, 2005.
- Guenther, D.A. and MEA Hussein. "Accounting Standards and National Tax Laws: The IASC and the Ban on LIFO." *Journal of Accounting and Public Policy* 14, no. 2 (1995): 115-41.
- Guenther, D.A., E.L. Maydew, and S.E. Nutter. "Financial Reporting, Tax Costs, and Book-tax Conformity." *Journal of Accounting and Economics* 23, no. 3 (1997): 225-48.
- Hanlon, M., E.L. Maydew, and T.J. Shevlin. "Book-Tax Conformity and the Information Content of Earnings." *SSRN eLibrary*, 2006.
- Hanlon, M., L. Mills, and J. Slemrod. "An Empirical Examination of Corporate Tax Noncompliance." *Ross School of Business Working Paper Series, Working Paper No. 1025*, 2005.
- Kim, K.A. dan P. Limpaphayom. "Taxes and Firm Size in Pacific-basin Emerging Economies." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 7, no. 1 (1998): 47.
- Mazur, M.J. and A.H. Plumley. "Understanding The Tax Gap." *National Tax Journal* 60, no. 3 (2007): 569-76.

- Mills, L.F. "Corporate Tax Compliance and Financial Reporting." *National Tax Journal* 49, no. 3 (1996): 421-35.
- \_\_\_\_\_. "Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments." *Journal of Accounting Research* 36, no. 2 (1998): 343-56.
- Murray, M.N. "Sales Tax Compliance and Audit Selection." *National Tax Journal* 48, no. 4 (1995): 515-30.
- Purba, M.P. dan Andreas. *Akuntansi Pajak Penghasilan*. Graha Ilmu, 2005.
- Rice, E.M. "The Corporate Tax Gap: Evidence on Tax Compliance by Small Corporations." In *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, edited by J. Slemrod. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1992.
- Richardson, G. "Determinants of Tax Evasion: A Cross-country Investigation." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15, no. 2 (2006): 150-69.
- \_\_\_\_\_. "The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 17, no. 2 (2008): 67-78.
- Richardson, G. and R. Lanis. "Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rates and Tax Reform: Evidence from Australia." *Journal of Accounting and Public Policy* 26, no. 6 (2007): 689-704.
- Siegfried, J. "The Relationship between Economic Structure and the Effect of Political Influence: Empirical Evidence from the Federal Corporation Income Tax Program." PhD Dissertation, University of Wisconsin, 1972.
- Zimmerman, J.L. "Taxes and Firm Size." *Journal of Accounting and Economics* 5 (1983): 119-49.

## Lampiran 1

### *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test*

		<i>Unstandardized Residual</i>
<i>N</i>		30
<i>Normal Parameters(a,b)</i>	<i>Mean</i>	.0000000
	<i>Std. Deviation</i>	2.44511676
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	.152
	<i>Positive</i>	.152
	<i>Negative</i>	-.094
<i>Kolmogorov-Smirnov Z</i>		.832
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		.493

a. *Test distribution is Normal.*

b. *Calculated from data.*

Pengujian normalitas dalam regresi adalah pengujian residu atau errornya bukan pengujian menggunakan variabel dependennya. Pengujian tersebut menggunakan statistik non parametrik *Kolmogorov Smirnov*. Dengan menggunakan variabel dependen LND, hasil pengujian tersebut menunjukkan mempunyai nilai *Asymp. Sig* sebesar 0.493. Hal tersebut menunjukkan bahwa ***data terdistribusi normal*** dikarenakan nilai tersebut lebih besar dari 0.05.