

**JURNAL BPPK**  
Volume 1, Nomor 1, Juli 2010

**Persepsi Etis Aparat Pajak dan Mahasiswa:  
Studi Empiris pada Pemeriksa Pajak, *Account Representative* dan  
Mahasiswa Sekolah Tinggi Akuntansi Negara**

**Oleh :**

**Marsono**

**Eko Suwardi**

**Persepsi Etis Aparat Pajak dan Mahasiswa:  
Studi Empiris pada Pemeriksa Pajak, Account Representative dan  
Mahasiswa Sekolah Tinggi Akuntansi Negara**

Marsono<sup>1</sup>  
Eko Suwardi<sup>2</sup>

**Abstract**

*The objectives of this study were to empirically test the difference of ethical perceptions between tax officers and students, and to test the difference between groups in tax officers and students. Population of this study was tax officers in Java except West Java and Banten provinces and students of Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN). Questionnaires were distributed to 1000 tax officers and 400 students. The number of returned and qualified questionnaires was 830 consisting of 535 from tax officers and 295 from students.*

*The difference test with .05 significant level indicated that there was significant difference in ethical perceptions between the tax officers and the students where the tax officers had better ethical perceptions than the students did. The other result revealed that there was no significant difference in ethical perceptions between the tax auditors and the account representatives with a tendency that account representative's ethical perceptions were better than tax auditor's. Besides, based on the result of the difference test between the freshmen and the seniors, there was no difference in ethical perceptions with a tendency that the senior's ethical perceptions were better than the freshmen's.*

*The implication of this study includes a need to continuously enforce ethical values in tax institution through examples from their executives in maintaining good ethical climate and culture. Besides, to engraft ethical values to among students of STAN as tax officer candidates, appropriate ethical education formats are needed both when they sit in their college and when they are about to be tax officers.*

**Keywords:** *ethical perception, tax officer, tax auditor, account representative, student.*

---

<sup>1</sup>Pegawai pada Direktorat Jenderal Pajak

<sup>2</sup>Wakil Dekan pada Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Gadjah Mada

## 1. Pendahuluan

### 1.1. Latar Belakang

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mendapatkan sorotan tajam dari masyarakat atas perilaku etis para pegawainya. Hal itu terlihat dari hasil survei harian Kompas yang menyatakan bahwa masyarakat masih berpersepsi negatif terhadap Direktorat Jenderal Pajak dan aparatnya (Kompas, 26 November 2005). Survei Transparency Internasional Indonesia (TII, 2006) menguatkannya dengan menempatkan DJP di urutan keenam instansi yang tingkat meminta suapnya tinggi (76%). Hasil survei sebelumnya (TII, 2004) menyebutkan DJP sebagai instansi terkorup nomor dua setelah Direktorat Jenderal Bea Cukai. Sedangkan survei terbaru (TII, 2008) menunjukkan bahwa DJP berada di peringkat 13 dari 15 instansi yang dianggap terjadi praktik suap di dalamnya dengan indeks suap 14%. Meskipun dari tahun ke tahun terjadi penurunan persepsi negatif masyarakat, DJP masih termasuk dalam daftar instansi publik yang rawan penyuapan.

Kalau dilihat sumber daya manusia di DJP, selama ini DJP melakukan perekrutan pegawainya sebagian dari alumni perguruan tinggi di Indonesia, baik melalui perekrutan sarjana maupun melalui perguruan tinggi kedinasan Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN). Lulusan perguruan tinggi tersebutlah yang telah dan akan menjadi aparat pajak. Mahasiswa

perguruan tinggi di Indonesia yang mempunyai pengetahuan yang luas dan moralitas yang baik diharapkan akan membuat DJP terisi oleh sumber daya yang mumpuni dan bermoral walaupun pada kenyataannya tidak jarang mahasiswa yang semula mempunyai idealisme tinggi saat di bangku kuliah menjadi oportunis ketika menghadapi permasalahan yang melibatkan dilema etis.

Permasalahan etika di DJP menghambat seiring dengan reformasi birokrasi di tubuh DJP untuk memperbaiki citra dan meningkatkan kinerja pegawainya. Salah satu program reformasi adalah penegakan kode etik secara bertahap di lingkungan DJP. Hal tersebut merupakan salah satu usaha DJP untuk mencapai visi DJP menjadi institusi pemerintah yang menyelenggarakan sistem administrasi perpajakan modern yang efektif, efisien dan dipercaya masyarakat dengan integritas dan profesionalisme yang tinggi (DJP, 2008). Sesuai dengan Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak tahun 2008-2012, DJP menekankan pada integritas dan profesionalisme aparatnya.

Dengan demikian perhatian terhadap kualitas moral calon aparat pajak juga menjadi penting karena merekalah yang akan mengisi formasi di DJP, terutama lulusan Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN) yang merupakan salah satu sumber daya yang memenuhi syarat untuk diangkat sebagai pemeriksa pajak maupun *account representative* di DJP. Sebagai

perguruan tinggi kedinasan di lingkungan Kementerian Keuangan, STAN mempunyai peran strategis dalam menghasilkan calon aparat pajak yang handal dan beretika tinggi. Pembekalan pendidikan etika di STAN, selain kemampuan teknis, adalah sangat penting agar para lulusannya memiliki moralitas yang baik sebelum terjun di dunia kerja. Berdasarkan kurikulum di STAN, terdapat mata kuliah Etika Profesi Pegawai Negeri Sipil (PNS), selain mata kuliah lain yang juga mengandung muatan pendidikan etika, seperti mata kuliah akuntansi, perpajakan dan auditing. Dengan sistem paket, mata kuliah yang bermuatan etika di STAN lebih banyak diterima oleh mahasiswa tingkat akhir daripada mahasiswa tingkat awal.

Penelitian ini dilakukan dengan alasan masih sangat jarang penelitian yang mengobservasi persepsi etis aparat pajak dan calon aparat pajak (mahasiswa STAN) dengan jumlah sampel yang besar. Selain itu penelitian ini bisa menunjukkan indikasi hasil reformasi moral dan etika di DJP yang ditandai dengan diberlakukannya kode etik pegawai. Penelitian ini juga akan memberikan informasi tentang hal-hal yang masih memerlukan perhatian oleh DJP dalam menegakkan nilai-nilai etika dan STAN sebagai lembaga penyelenggara pendidikan.

Berdasarkan uraian di atas, perlu kiranya untuk mengetahui bagaimana persepsi etis para aparat pajak, terutama pemeriksa pajak dan *account representative*, serta persepsi etis calon

aparat pajak (mahasiswa STAN). Dengan demikian, permasalahan yang akan dijawab dalam penelitian ini adalah: (1) Bagaimana persepsi etis aparat pajak dibandingkan dengan persepsi etis mahasiswa? (2) Apakah terdapat perbedaan persepsi etis antara *account representative* dan pemeriksa pajak? (3) Apakah terdapat perbedaan persepsi etis antara mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir?

## 1.2. Tujuan dan Manfaat Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah menguji secara empiris apakah terdapat perbedaan persepsi etis antara aparat pajak dan mahasiswa serta persepsi etis antara masing-masing kelompok aparat pajak (pemeriksa dan *account representative*) dan masing-masing kelompok mahasiswa (mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir). Selain itu penelitian ini juga ingin menyajikan item/hal apa saja yang masih memerlukan perhatian dan yang dipersepsikan secara berbeda oleh kelompok yang diperbandingkan.

Dengan demikian penelitian ini diharapkan bisa memberikan manfaat bagi DJP dalam merumuskan kebijakan dan tindakan yang harus diambil dalam menegakkan nilai-nilai etika di DJP. Sedangkan bagi STAN diharapkan bisa memberikan informasi untuk penyempurnaan pendidikan etika di STAN secara berkesinambungan.

## 2. Kerangka Teoretis dan Pengembangan Hipotesis

## 2.1. Persepsi

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2007) persepsi didefinisikan sebagai tanggapan (penerimaan) langsung dari sesuatu, serapan atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui panca inderanya. Robbins (1997) mendefinisikan persepsi sebagai suatu proses yang mana individu-individu mengorganisasikan dan menafsirkan kesan indera mereka agar memberi makna kepada lingkungan mereka.

Hal ini senada dengan pendapat Rahmat (2007) yang mendefinisikan persepsi sebagai pengalaman tentang objek, peristiwa, atau hubungan-hubungan yang diperoleh dengan menyimpulkan informasi dan menafsirkan pesan. Dengan demikian persepsi merupakan suatu proses yang didahului oleh penginderaan (Walgito, 2003). Menurut Walgito (2003) persepsi melibatkan proses pengorganisasian, penginterpretasian terhadap stimulus yang diterima sehingga merupakan sesuatu yang berarti dan merupakan aktivitas yang *integrated* dalam diri individu.

## 2.2. Etika

### Pengertian etika

Istilah etika berasal dari bahasa Yunani kuno, yaitu *ethos* yang dalam bentuk tunggal mempunyai banyak arti: tempat tinggal yang biasa; padang rumput, kandang; kebiasaan, adat;

akhlak, watak; perasaan, sikap, cara pikir (Bertens, 2005). Bertens (2005) menyebutkan bahwa bentuk jamak (*ta etha*) yang bermakna adat kebiasaan, menjadi latar belakang bagi terbentuknya istilah etika yang sudah dipakai oleh Aristoteles untuk menunjukkan filsafat moral.

Jika dilihat dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia edisi pertama (1998), istilah etika mempunyai tiga arti: 1) ilmu tentang apa yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral (akhlak); 2) kumpulan asas atau nilai yang berkenaan dengan akhlak; 3) nilai mengenai benar dan salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat. Hal senada diajukan oleh Velasquez (2002) bahwa etika merupakan ilmu yang mendalami standar moral perorangan dan standar moral masyarakat. Etika mempertanyakan bagaimana standar-standar diaplikasikan dalam kehidupan dan apakah standar tersebut masuk akal atau tidak.

Keraf (1998) membedakan pengertian etika menjadi dua. Etika dalam pengertian pertama sama persis pengertiannya dengan moralitas yang berisikan nilai dan norma-norma konkret yang menjadi pedoman dan pegangan hidup manusia dalam seluruh kehidupannya. Etika dalam pengertian kedua adalah sebagai filsafat moral, atau ilmu yang membahas dan mengkaji nilai dan norma yang diberikan oleh moralitas dan etika dalam pengertian pertama di atas.

Dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa etika

merupakan seperangkat aturan/norma/pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia/masyarakat/profesi.

### **Faktor yang mempengaruhi dimensi etis**

Banyak faktor yang dianggap mempengaruhi dimensi etis dalam pembuatan suatu keputusan, di antaranya adalah faktor personal dan faktor organisasi yang biasanya berinteraksi dengan menghasilkan pengaruh yang berbeda (Fritzsche, 1997).

#### **1. Nilai (*Values*)**

Menurut Fritzsche (1997) sikap individu berdasar pada sistem nilai personal setiap orang sehingga yang mendasari perilaku adalah nilai yang merupakan poros dari pembuatan keputusan yang etis. Lebih lanjut Fritzsche (1997) menjelaskan bahwa nilai etis adalah kepercayaan yang menentukan tentang apa yang benar dan apa yang salah. Nilai-nilai ini terbentuk dan termodifikasi sepanjang pengalaman hidup yang dihadapi.

#### **2. Tahap Perkembangan Moral**

Tahap-tahap perkembangan moral adalah suatu penilaian dari kapasitas seseorang untuk menimbang-nimbang apakah suatu hal secara moral dibenarkan (Robbins, 1996). Kohlberg mendokumentasikan enam tahapan perkembangan moral

dalam tiga level, yaitu prakonvensional, konvensional dan pascakonvensional (Bertens, 2005). Makin tinggi perkembangan moral seseorang, makin kurang bergantung pada pengaruh-pengaruh luar dan makin cenderung untuk berperilaku etis.

#### **3. Iklim etis di organisasi**

Menurut Fritzsche (1997) iklim etis dalam unit organisasi mungkin mempunyai pengaruh yang kuat pada cara pembuat keputusan mendekati dimensi etis dari masalah bisnis. Sutherland dan Cressey mengembangkan teori *differential association* yang menyatakan bahwa seseorang akan cenderung mengadopsi perilaku dan keyakinan dimana dia berhubungan sehingga perilaku dan keyakinan seseorang mungkin akan dekat atau sama dengan rekan dekatnya daripada rekan di divisi yang lain (Fritzsche, 1997).

#### **4. Tujuan organisasi**

Tujuan organisasi yang mempunyai pengaruh dalam dimensi etis pembuatan keputusan adalah kebijakan dan struktur penghargaan (Fritzsche, 1997). Kebijakan bisa berbentuk kode etik dan kebijakan operasi yang dinyatakan oleh manajemen atas. Fritzsche (1997) menyatakan bahwa struktur penghargaan juga mempengaruhi aspek etis dari pembuat keputusan.

### **2.3. Kode Etik Pegawai Direktorat Jenderal Pajak**

Kode etik pegawai Direktorat Jenderal Pajak diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1/PM.3/2007 dan dirinci dalam panduan pelaksanaan kode etik dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-33/PJ./2007. Adanya kode etik tersebut lebih diperkuat dengan pencantuman dalam pasal 36 B Undang-undang No. 28 Tahun 2007 mengenai perubahan ketiga UU No. 6 Tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan. Kode etik tersebut berisi sembilan kewajiban dan delapan larangan pegawai dalam menjalankan tugasnya serta dalam pergaulan hidup sehari-hari. Segala bentuk ucapan, tulisan, atau perbuatan yang melanggar kode etik merupakan suatu pelanggaran dan akan dikenakan sanksi moral dan atau hukuman disiplin.

## 2.4. Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai sensitivitas etika pemeriksa pajak dilakukan oleh Praptiningsih (2008). Penelitian tersebut menghasilkan adanya pengaruh positif dan signifikan dari kode etik, komite kode etik dan remunerasi terhadap sensitivitas etika pemeriksa pajak. Penelitian mengenai perbandingan persepsi etis aparat pajak dan mahasiswa sepanjang pengetahuan peneliti belum dilakukan. Dengan masih jarang nya penelitian etika untuk aparat pajak dan calon aparat pajak maka penelitian ini mengacu pada penelitian persepsi etis lainnya, terutama tentang etika bisnis dan etika profesi akuntan yang telah ada.

Ludigdo dan Mahfoedz (1999) menemukan adanya perbedaan signifikan antara persepsi akuntan dan mahasiswa terhadap etika bisnis. Sedangkan persepsi antara mahasiswa tingkat pertama dan tingkat akhir terhadap etika bisnis tidak terdapat perbedaan yang signifikan. Demikian juga antara ketiga kelompok akuntan (akuntan pendidik, akuntan publik, dan akuntan pendidik sekaligus akuntan publik) tidak terdapat perbedaan persepsi. Sihwahjoeni dan Gudono (2000) menemukan tidak adanya perbedaan persepsi yang signifikan di antara tujuh kelompok akuntan terhadap kode etik akuntan. Akan tetapi terdapat perbedaan yang signifikan antara akuntan pendidik dan akuntan manajemen serta antara akuntan pendidik dan akuntan pemerintah.

Penelitian Davis dan Welton (1991) menemukan perbedaan antara persepsi etis mahasiswa tingkat awal, mahasiswa di tingkat yang lebih tinggi dan mahasiswa yang telah lulus. Sedangkan bagi mahasiswa yang mendapatkan pendidikan etika secara formal tidak berbeda dengan mahasiswa yang tidak mendapatkan pendidikan etika secara formal. Demikian juga secara gender mahasiswa laki-laki dan perempuan tidak ada perbedaan persepsi.

Steven *et al.* (1993) melakukan penelitian tentang perbandingan evaluasi etis dari staf pengajar dan mahasiswa sekolah bisnis. Secara umum tidak ada perbedaan signifikan di antara kelompok tersebut walaupun ada kecenderungan bahwa anggota staf pengajar lebih berorientasi pada etis dibandingkan

mahasiswa senior dan mahasiswa junior. Selain itu terdapat kecenderungan bahwa mahasiswa senior lebih berorientasi etis dibandingkan mahasiswa junior.

Hasil penelitian Glenn dan Van loo (1993) menunjukkan bahwa mahasiswa membuat pilihan yang kurang etis dibandingkan dengan praktisi bisnis. Sedangkan berkaitan dengan analisis antar waktu didapatkan bahwa mahasiswa pada tahun 1980-an membuat keputusan yang kurang etis dibandingkan pada tahun 1960-an. Hasil penelitian Fischer dan Rosenzweig (1995) menunjukkan adanya perbedaan signifikan antara kelompok mahasiswa dan praktisi dalam tiga dari empat faktor dalam manajemen laba.

Penelitian Cole dan Smith (1996) menunjukkan terdapat perbedaan persepsi antara mahasiswa dan pelaku bisnis dengan mahasiswa yang lebih menerima hal yang *questionable* serta mempunyai pandangan yang lebih negatif daripada pelaku bisnis. Selain itu, secara gender tidak terdapat perbedaan antara laki-laki dan perempuan. Sedangkan untuk perbandingan praktisi bisnis berdasarkan kelompok umur didapatkan hasil bahwa praktisi bisnis yang lebih muda ternyata memiliki persepsi etis yang lebih rendah daripada praktisi bisnis yang lebih tua.

Penelitian Abratt, Bendixen, dan Drop (1999) secara umum menunjukkan adanya perbedaan antara ketiga kelompok dalam perusahaan *retail*, yaitu eksekutif, manajer dan tenaga penjualan. Sedangkan penelitian Cagle dan Baucus (2006) menunjukkan

bahwa mahasiswa perempuan lebih berorientasi etis daripada mahasiswa laki-laki. Sedangkan hipotesis bahwa mahasiswa yang lebih tua lebih etis daripada mahasiswa yang lebih muda tidak terdukung. Demikian juga hipotesis bahwa mahasiswa S1 lebih etis daripada mahasiswa MBA tidak terdukung. Hasil lainnya adalah pemberian studi kasus secara mendalam akan berpengaruh secara positif terhadap persepsi etis mahasiswa, membuat mahasiswa lebih berorientasi etis.

Dari telaah terhadap keseluruhan penelitian tersebut menunjukkan belum adanya kekonsistenan hasil penelitian. Walaupun dalam banyak kasus tidak ada perbedaan persepsi etis yang signifikan antara akuntan atau praktisi dengan mahasiswa akuntansi atau bisnis, akuntan atau praktisi mempunyai kecenderungan yang lebih baik dalam hal etika tersebut. Peneliti merasa tertarik untuk melakukan penelitian sejenis untuk mengkonfirmasi penelitian-penelitian sebelumnya dalam konteks persepsi aparat pajak (pemeriksa pajak dan *account representative*) dan calon aparat pajak (mahasiswa STAN).

## 2.5. Pengembangan Hipotesis

Persepsi merupakan aktivitas yang *integrated* dalam diri individu sehingga apa yang ada dalam diri individu akan ikut aktif dalam persepsi. Oleh karena perasaan, kemampuan berpikir, dan pengalaman-pengalaman individu tidak sama, maka dalam mempersepsi sesuatu stimulus, hasil

persepsi mungkin akan berbeda antar individu satu dengan individu lain (Walgito, 2002).

Hal-hal yang mempengaruhi dimensi etis seseorang meliputi faktor pribadi dan faktor organisasi tempat berada (Fritzsche, 1997). Faktor karakter pribadi terutama adalah *value* (nilai) yang diyakini yang terbentuk dan termodifikasi sepanjang pengalaman hidup yang dihadapi. Selain itu sesuai dengan teori perkembangan moral, fase perkembangan moral yang sedang dialami oleh tiap individu memungkinkan adanya perbedaan persepsi etis. Sedangkan karakter organisasi yang mempengaruhi adalah iklim etis dan kebijakan serta struktur penghargaan dalam organisasi, termasuk kode etik yang diberlakukan dalam organisasi (Fritzsche, 1997).

Dari penelitian Ludigdo dan Mahfoedz (1999), Glenn dan Van loo (1993), dan penelitian Cole dan Smith (1996) dapat dikemukakan hipotesis:

Ha1: Terdapat perbedaan persepsi etis antara aparat pajak dan mahasiswa

Teori *differential association* menyatakan bahwa seseorang akan cenderung mengadopsi perilaku dan keyakinan dimana dia berhubungan sehingga perilaku dan keyakinan seseorang mungkin akan dekat/sama dengan rekan dekatnya daripada rekan di bagian yang lain. Dari penelitian Sihwahjoeni dan Gudono (2000) dan Abratt, *et al.* (1999) yang dihubungkan

dengan konteks persepsi antarkelompok aparat pajak, dapat diajukan hipotesis:

Ha2: Terdapat perbedaan persepsi etis antara pemeriksa pajak dan *account representative*

Pendidikan etika akan menghasilkan pengaruh positif pada penilaian dan persepsi etis (Cagle dan Baucus, 2006). Pemberian materi kuliah yang bermuatan etika akan memberikan dampak yang positif terhadap pemahaman mahasiswa mengenai permasalahan etika. Davis dan Welton (1991) menemukan bahwa secara umum terdapat perbedaan antara persepsi etis mahasiswa tingkat awal, mahasiswa di tingkat yang lebih tinggi dan mahasiswa yang telah lulus.

Dengan kurikulum di STAN yang bersistem paket, mahasiswa tingkat akhir lebih banyak mendapatkan mata kuliah bermuatan etika daripada mahasiswa tingkat awal sehingga dimungkinkan terjadi perbedaan persepsi etis antara kedua kelompok mahasiswa tersebut. Dengan demikian hipotesis yang diajukan peneliti adalah:

Ha3: Terdapat perbedaan persepsi etis antara mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir

### 3. Metodologi Penelitian

#### 3.1. Tipologi Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian bersifat survei dengan

menggunakan instrumen kuesioner. Penelitian ini mengambil acuan utama dari penelitian Ludigdo dan Mahfoedz (1999) dengan subjek yang berbeda dan modifikasi instrumen dimensi etis. Ludigdo dan Mahfoedz (1999) menggunakan responden akuntan dan mahasiswa sedangkan dalam penelitian ini menggunakan responden aparat pajak dan mahasiswa. Penelitian ini juga mengubah dimensi etis bidang auditing yang digunakan dengan dimensi etis bidang perpajakan.

### 3.2 Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak di Pulau Jawa selain Provinsi Jawa Barat dan Banten dan mahasiswa nontugas belajar Sekolah Tinggi Akuntansi Negara. Pemilihan populasi penelitian yang hanya di Pulau Jawa, selain Jawa Barat dan Banten disebabkan keterbatasan jangkauan peneliti.

Pada saat penelitian, jumlah populasi PNS DJP di Pulau Jawa selain Jawa Barat dan Banten tidak dapat diketahui secara pasti. Untuk menjaga agar hasil penghitungan sampel yang harus diambil tidak kurang dari yang seharusnya maka dalam rangka penentuan jumlah sampel digunakan jumlah acuan yg lebih besar daripada jumlah populasi sesungguhnya, yaitu jumlah seluruh pegawai DJP yang berjumlah sekitar 32.000 orang (DJP, 2008). Sedangkan jumlah populasi

mahasiswa STAN selain pegawai tugas belajar adalah 4.797 orang (Sumber <http://www.stan.ac.id>, 19 September 2008).

Dari populasi PNS DJP di Pulau Jawa selain Jawa Barat dan Banten, diambil sampel dengan pertimbangan tertentu (*judgment sampling*) sehingga dipilih sampel hanya dari pegawai yang menjadi pemeriksa pajak dan *account representative*. Pertimbangan yang digunakan adalah jabatan pemeriksa pajak dan *account representative* merupakan posisi yang mempunyai fungsi strategis di DJP dan sering berhubungan dengan wajib pajak. Setelah itu dari kelompok pemeriksa pajak dan *account representative* dipilih sampel secara *convenience* tetapi dengan memperhatikan keterwakilan pada tiap daerah.

Dalam pengambilan sampel mahasiswa STAN digunakan pertimbangan berdasarkan besarnya peluang menjadi pegawai Direktorat Jenderal Pajak khususnya untuk jabatan pemeriksa pajak dan *account representative*. Oleh karena itu dipilih sampel dari mahasiswa spesialisasi D III Administrasi Perpajakan dan D III Akuntansi Pemerintahan karena mereka mempunyai peluang yang besar untuk diangkat sebagai PNS di DJP dan memenuhi syarat untuk menduduki jabatan pemeriksa pajak dan *account representative*. Hal ini terlihat dari banyaknya lulusan D III Akuntansi Pemerintahan dan D III Administrasi Perpajakan yang menjadi pegawai DJP tiap tahunnya. Setelah ditentukan bahwa

sampel diambil dari kedua spesialisasi tersebut kemudian dipilih mahasiswa yang berada di tingkat awal (baru menyelesaikan maksimal 2 semester) dan mahasiswa di tingkat akhir (telah menyelesaikan 5 semester) secara *convenience*.

Dalam menentukan jumlah sampel target yang memadai untuk suatu penelitian, peneliti menggunakan rumus Slovin. Dengan persentase kelonggaran (tingkat kesalahan) 0,05 dan dengan acuan jumlah pegawai DJP sekitar 32.000 orang maka sampel yang seharusnya didapatkan adalah 395 orang. Sedangkan dari jumlah mahasiswa STAN di tahun ajaran 2007/2008 sebanyak 4.797 orang seharusnya didapatkan sampel sebanyak 369 orang. Untuk mencapai jumlah tersebut peneliti mengirimkan 1000 kuesioner ke pegawai DJP dan 400 kuesioner ke mahasiswa STAN. Dengan demikian penelitian ini menggunakan sampel yang besar sehingga memenuhi *central limit theorem* yang menyatakan bahwa distribusi rata-rata sampel akan normal jika menggunakan sampel yang besar (Sumodiningrat, 2007).

### 3.3. Pengumpulan Data

Data untuk penelitian ini dikumpulkan melalui survei dengan mengirimkan kuesioner menggunakan surat kepada *contact person* tertentu. Kuesioner untuk kelompok pegawai DJP dikirimkan ke *contact person* yang merupakan pegawai DJP di setiap kantor tujuan. Sedangkan kuesioner untuk kelompok mahasiswa dikirimkan ke

*contact person* yang merupakan staf pengajar di STAN dan pengurus organisasi kemahasiswaan. Setelah terkumpul kembali maka kuesioner dikirimkan kembali ke peneliti melalui *contact person* tersebut dengan amplop yang telah ditempel perangko dan alamat peneliti agar responden mudah mengirimkan kembali sehingga respon meningkat (Hartono, 2008: 296).

Kuesioner dibagikan dari tanggal 10 Oktober 2008 sampai dengan 7 November 2008. Sedangkan kuesioner yang diolah adalah yang diterima peneliti sampai dengan tanggal 28 November 2008.

### 3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Persepsi etis didefinisikan sebagai tanggapan berdasarkan pemahaman dan pengalaman yang dimiliki terhadap nilai-nilai etika secara umum, nilai etika dalam dimensi keagamaan dan nilai-nilai etika di bidang perpajakan. Persepsi terhadap nilai-nilai etika secara umum diukur dengan enam belas pernyataan yang berasal dari modifikasi atas pengindonesian (secara bahasa dan konteks) oleh Ludigdo dan Mahfoedz (1999) pada kuesioner Ruch dan Newstrom (1975) yang telah dimodifikasi oleh O'Clock dan Okleshen (1993). Untuk persepsi terhadap nilai etika dalam dimensi keagamaan diukur dengan tujuh pernyataan yang dikembangkan oleh Ludigdo dan Mahfoedz (1999). Sedangkan pengukuran persepsi terhadap nilai-nilai

etika di bidang perpajakan digunakan dua belas pernyataan yang dikembangkan sendiri oleh peneliti yang bersumber dari kode etik pegawai DJP. Kuesioner penelitian termuat pada lampiran.

### 3.5. Uji *non-response bias*

Uji ini dilakukan untuk melihat apakah terdapat perbedaan karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang mengembalikan kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner. Dengan keterbatasan informasi yang diperoleh peneliti terhadap identitas individu responden yang tidak mengembalikan kuesioner maka dalam pengujian ini responden yang mengembalikan kuesioner melewati waktu tertentu dianggap mewakili jawaban dari responden yang tidak mengembalikan kuesioner.

Untuk penelitian ini uji *non-response bias* hanya dilakukan pada responden aparat pajak karena *response rate*-nya lebih rendah daripada mahasiswa. Jawaban yang diterima dikelompokkan ke dalam dua kelompok yaitu (1) kelompok awal, yaitu kuesioner yang diterima peneliti dalam waktu satu minggu sejak kuesioner diterima responden, sebanyak 96 kuesioner dan (2) kelompok akhir, yaitu kuesioner yang diterima peneliti setelah empat minggu sejak diterima responden, sebanyak 109 kuesioner.

Pengujian dilakukan dengan *independent sample t-test* untuk menguji perbedaan dua kelompok tersebut. Hasil

pengujian menghasilkan *sig. (2 tailed)* sebesar 0,839 yang lebih besar daripada taraf kesalahan 0.05 sehingga berarti tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara dua kelompok tersebut. Dengan demikian ancaman *non-response bias* telah dapat dikurangi.

### 3.6. Uji validitas

Pengujian validitas dan reliabilitas dilakukan untuk meyakinkan kualitas data yang terkumpul dari instrumen yang ada. Validitas berkaitan dengan ketepatan alat ukur dalam mengukur apa yang seharusnya diukur. Hartono (2007:120) menyatakan bahwa pengukuran dikatakan valid jika mengukur tujuannya dengan nyata dan benar.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini dengan mengorelasikan skor tiap-tiap item dengan skor total. Teknik korelasi yang digunakan adalah *Pearson's Correlation Product Moment* untuk pengujian dua sisi yang terdapat pada *SPSS 13.0 for Windows*. Hasil uji korelasi dikatakan valid jika tingkat signifikansinya lebih kecil dari 0,05. Dari 35 pertanyaan kuesioner semuanya valid dengan tingkat probabilitas masing-masing item di bawah 0,05.

### 3.7. Uji reliabilitas

Reliabilitas menunjukkan akurasi dan ketepatan dari pengukurnya. Suatu pengukur dikatakan reliabel (dapat diandalkan) jika dapat dipercaya

sehingga harus akurat dan konsisten (Hartono, 2007:120). Pengujian reliabilitas pada penelitian ini menggunakan teknik *Cronbach's Alpha* yang terdapat pada *SPSS 13.0 for Windows*. Sekaran (2003) menyatakan bahwa semakin dekat koefisien alpha pada nilai 1 berarti butir-butir pernyataan dalam kuesioner semakin reliabel. Besarnya nilai alpha yang dihasilkan jika di bawah 0,600 berarti jelek (Sekaran, 2003:311). Dari hasil uji reliabilitas pernyataan responden terlihat bahwa diperoleh koefisien *Cronbach's Alpha* sebesar 0,908 sehingga termasuk kategori reliabel.

### 3.8. Pengujian Hipotesis

Pengujian perbedaan atas dua kelompok sampel yang saling independen menggunakan *independent sample t-test* yang *robust* terhadap data yang tidak terdistribusi secara normal (Rasch dan Guiard, 2004). Meskipun demikian, pengujian hipotesis akan disandingkan dengan pengujian *Mann-Whitney U* sebagai konfirmasi.

## 4. Analisis Hasil Penelitian

### 4.1. Deskripsi Data

Kuesioner yang dikirim dan diterima kembali ditunjukkan dalam Tabel 1 di lampiran. Dari 1000 kuesioner yang dikirim ke aparat pajak di 70 kantor di Jawa Tengah, Yogyakarta, Jawa Timur dan Jakarta, kuesioner yang kembali dan memenuhi syarat

sebesar 535 (53,5%). Sedangkan dari 400 kuesioner yang dikirimkan ke mahasiswa, kuesioner yang kembali dan memenuhi syarat sebesar 295 (73,75%).

Statistik deskriptif variabel rinci ditunjukkan dalam Tabel 2 di lampiran. Dari jawaban para responden didapatkan bahwa pernyataan etika yang berskor paling rendah (kurang etis) untuk aparat pajak adalah pada item "menolak perintah kedinasan yang tidak termasuk dalam uraian jabatan". Sedangkan untuk mahasiswa, skor terendah terdapat pada pernyataan "mengisikan SPT Wajib Pajak secara cuma-cuma".

### 4.3. Uji Hipotesis

#### Hasil pengujian hipotesis pertama

Hasil pengujian menggunakan *independent sample t-test* dan *Mann-Whitney U* ditunjukkan dalam Tabel 3 di lampiran yang menghasilkan nilai *sig. (2 tailed)* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari taraf kesalahan 0,05 sehingga hipotesis nol ditolak. Dengan demikian kedua bentuk pengujian menghasilkan hal yang sama bahwa terdapat perbedaan signifikan antara persepsi etis aparat pajak dan mahasiswa.

Pengujian pelengkap atas tiga dimensi yang ada menunjukkan bahwa untuk dimensi etika yang umum dan dimensi perpajakan terdapat perbedaan signifikan antara aparat pajak dan mahasiswa. Sedangkan untuk dimensi keagamaan tidak terdapat perbedaan signifikan. Hasil uji beda per-item pertanyaan kuesioner menghasilkan

bahwa dari 35 pertanyaan, terdapat 24 pertanyaan yang berbeda secara signifikan yang terdiri dari 12 *item* dalam dimensi etika yang umum, 1 *item* dalam dimensi keagamaan, dan 11 *item* dalam dimensi perpajakan.

### Hasil pengujian hipotesis kedua

Hasil pengujian menggunakan *independent sample t-test* ditunjukkan dalam tabel 4 di lampiran yang menghasilkan nilai *sig. (2 tailed)* sebesar 0,689 dan hasil pengujian menggunakan *Mann-Whitney U* menghasilkan nilai *asympt. sig. (2-tailed)* sebesar 0,647. Keduanya menunjukkan nilai yang lebih besar dari taraf kesalahan 0,05 sehingga hipotesis nol tidak dapat ditolak. Hal ini berarti tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara persepsi etis pemeriksa dan *account representative*.

Pengujian pelengkap atas tiga dimensi dalam persepsi etis menunjukkan bahwa ketiga dimensi etis, yaitu dimensi etika yang umum, dimensi keagamaan dan dimensi perpajakan tidak terdapat perbedaan signifikan. Hasil uji beda per-*item* pertanyaan kuesioner terlihat bahwa dari 35 pertanyaan, terdapat 7 *item* yang berbeda secara signifikan yang terdiri dari 4 *item* dalam dimensi etika yang umum dan 3 *item* dalam dimensi perpajakan.

### Hasil pengujian hipotesis ketiga

Hasil pengujian menggunakan *independent sample t-test* ditunjukkan dalam Tabel 5 di lampiran yang

menghasilkan nilai *sig. (2 tailed)* sebesar 0,209. Hasil pengujian menggunakan *Mann-Whitney U* menghasilkan nilai *asympt. sig. (2-tailed)* sebesar 0,069. Keduanya menunjukkan nilai yang lebih besar dari taraf kesalahan 0,05 sehingga hipotesis nol tidak dapat ditolak. Hal ini berarti tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara persepsi etis mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir.

Pengujian pelengkap atas tiga dimensi etis menunjukkan bahwa untuk dimensi etika yang umum dan dimensi keagamaan tidak terdapat perbedaan signifikan. Sedangkan pengujian untuk dimensi perpajakan terdapat perbedaan yang signifikan. Hasil uji beda per-*item* pertanyaan kuesioner terlihat bahwa dari 35 *item*, terdapat 12 *item* yang berbeda secara signifikan yang terdiri dari 5 *item* dari dimensi etika yang umum, dan 7 *item* dalam dimensi perpajakan.

## 4.4. Pembahasan

### Pembahasan hipotesis pertama

Hasil pengujian perbedaan persepsi etis aparat pajak dan mahasiswa menghasilkan adanya perbedaan signifikan antara persepsi etis kedua kelompok tersebut dengan aparat pajak lebih berpersepsi etis daripada mahasiswa. Hasil ini dikarenakan adanya pengaruh iklim etis organisasi DJP yang telah memberlakukan kode etik selain pengaruh dari *value* personal yang dimiliki tiap pegawai. Pemberlakuan kode etik di DJP beserta usaha internalisasinya yang dibarengi dengan

memberian insentif yang memadai serta adanya sanksi yang tegas terhadap pelanggaran sangat memungkinkan terciptanya iklim etis yang positif. Hal ini berbeda dengan mahasiswa yang walaupun berada dalam lingkungan dengan idealisme yang tinggi, tidak berada dalam suatu organisasi yang formal, mapan dan rapi seperti DJP yang telah menerapkan kode etik dan sistem *reward* yang jelas.

Selain itu terdapat perbedaan tahapan perkembangan moral yang sedang dialami oleh aparat pajak dan mahasiswa. Faktor pribadi dan lingkungan yang mempengaruhi bisa saja membuat suatu kelompok berada dalam tingkat perkembangan moral yang lebih tinggi, dalam hal ini adalah aparat pajak yang kebanyakan telah berusia dewasa karena nilai yang dianut seseorang mungkin saja menjadi lebih kuat dengan bertambah dewasanya seseorang (Cole dan Smith, 1996).

### **Pembahasan Hipotesis Kedua**

Hasil pengujian perbedaan persepsi etis pemeriksa pajak dan *account representative* mendapatkan hasil tidak adanya perbedaan signifikan antara persepsi etis pemeriksa pajak dan *account representative* dengan kecenderungan *account representative* lebih berpersepsi etis daripada pemeriksa.

Responden pemeriksa pajak untuk penelitian ini ternyata sebagian baru diangkat pada bulan Juli 2008 yang sangat dimungkinkan berasal dari jabatan

*account representative* sehingga iklim etis yang ada pada kelompok *account representative* masih terbawa ketika berganti jabatan menjadi pemeriksa. Akan tetapi ketika data responden pemeriksa pajak tersebut dikeluarkan dari analisis ternyata tidak ada perbedaan sehingga hal tersebut bukanlah penyebab tidak adanya perbedaan persepsi etis antara pemeriksa pajak dan *account representative*.

Penjelasan yang paling dekat atas hasil pengujian di atas adalah karena adanya kode etik di DJP telah membuat para pegawai DJP mempunyai standar perilaku yang sama yang mengikat semua pegawai meskipun berbeda jabatan. Hal tersebut menyebabkan tidak ada perbedaan persepsi etis antara kelompok pemeriksa pajak dan kelompok *account representative* karena keduanya mengacu pada pedoman yang sama. Hal ini lebih mendukung teori bahwa adanya kebijakan dan struktur penghargaan mempengaruhi dimensi etis dalam organisasi (Fritzsche, 1997).

### **Pembahasan Hipotesis Ketiga**

Hasil pengujian perbedaan persepsi etis mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir mendapatkan hasil tidak terdapat perbedaan signifikan antara persepsi etis mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir dengan kecenderungan mahasiswa tingkat akhir lebih berpersepsi etis daripada mahasiswa tingkat awal. Hal yang bisa menjelaskan hasil penelitian ini adalah karena selisih umur dari

mahasiswa tingkat awal dan tingkat akhir tidaklah berbeda jauh. Responden mahasiswa kebanyakan berusia di bawah 20 tahun untuk mahasiswa tingkat awal dan di bawah 25 tahun untuk mahasiswa tingkat akhir. Selain itu untuk pendidikan Diploma III di STAN hanya ditempuh dalam enam semester, sehingga jarak antara mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir hanya sekitar 2-3 semester saja.

Dengan selisih yang tidak begitu jauh membuat mereka dalam tingkat kematangan yang tidak berbeda jauh. Selisih waktu tersebut bagi mahasiswa tingkat awal bisa jadi telah terisi dengan pendidikan etika secara nonformal dari lingkungan sekitarnya (organisasi dan masyarakat). Oleh karena itu, meskipun mahasiswa tingkat awal lebih rendah persepsi etisnya daripada mahasiswa tingkat akhir, secara keseluruhan tidak terdapat perbedaan yang signifikan di antara keduanya.

Penjelasan lainnya adalah sebenarnya untuk dimensi perpajakan terdapat perbedaan signifikan antara mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir dengan kecenderungan mahasiswa tingkat akhir berpersepsi etis lebih tinggi daripada mahasiswa tingkat awal. Akan tetapi, dua dimensi lainnya tidak terdapat perbedaan signifikan sehingga secara keseluruhan hasilnya tidak terdapat perbedaan yang signifikan. Hal itu menunjukkan bahwa nilai etika yang umum dan nilai etika dalam dimensi keagamaan bisa didapatkan dari luar kurikulum pendidikan tinggi. Sedangkan untuk nilai etika dalam

dimensi perpajakan yang berkaitan dengan etika dalam dunia perpajakan, diperlukan pendidikan formal melalui kurikulum di kampus yang berisi pemahaman tentang dunia perpajakan dan kode etik pegawai DJP.

## 5. Penutup

### 5.1. Simpulan

Secara keseluruhan persepsi etis aparat pajak cukup baik dengan rata-rata 4,106 tetapi untuk skor dimensi etika yang umum masih rendah dibanding kedua dimensi etis lainnya. Sedangkan persepsi etis mahasiswa tidak sebaik aparat pajak, yaitu dengan rata-rata 3,845. Dimensi etis yang paling rendah pada persepsi etis mahasiswa adalah di bidang perpajakan. Hal tersebut menunjukkan bahwa persepsi etis aparat pajak lebih baik daripada persepsi etis mahasiswa.

Hasil pengujian hipotesis pertama menghasilkan adanya perbedaan signifikan antara persepsi etis aparat pajak dan mahasiswa dengan persepsi etis aparat pajak yang lebih baik daripada mahasiswa. Apabila dilihat per dimensi persepsi etis, terdapat perbedaan yang signifikan untuk dimensi etika yang umum dan dimensi perpajakan, sedangkan untuk dimensi keagamaan tidak terdapat perbedaan yang signifikan. Hasil ini mendukung teori adanya pengaruh faktor organisasi pada dimensi etis, dalam hal ini adalah kode etik dan sistem *reward and punishment*.

Pengujian hipotesis kedua menunjukkan tidak adanya perbedaan yang signifikan antara persepsi etis pemeriksa dan *account representative* dengan kecenderungan *account representative* lebih baik persepsi etisnya daripada pemeriksa. Ketika pengujian dilakukan per dimensi persepsi etis, masing-masing dimensi tersebut tidak terdapat perbedaan signifikan antara pemeriksa dan *account representative*. Hasil ini dijelaskan dengan adanya kode etik pegawai DJP yang menjadi pedoman yang seragam bagi perilaku etis para pegawai DJP, termasuk pemeriksa dan *account representative*.

Pengujian hipotesis ketiga menghasilkan tidak adanya perbedaan persepsi etis antara mahasiswa tingkat awal dan mahasiswa tingkat akhir dengan kecenderungan persepsi etis mahasiswa tingkat akhir lebih baik daripada mahasiswa tingkat awal. Pengujian per dimensi etis menunjukkan tidak terdapat perbedaan yang signifikan dalam dimensi etika yang umum dan dimensi keagamaan. Sedangkan untuk dimensi perpajakan terdapat perbedaan yang signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa pendidikan etika secara formal di kampus bukanlah faktor yang dominan dalam perkembangan persepsi etis seseorang (Davis dan Welton, 1991). Namun demikian, dengan adanya perbedaan signifikan untuk dimensi perpajakan sebenarnya mendukung teori bahwa pendidikan etika (dalam hal ini etika di dunia perpajakan) menghasilkan pengaruh positif pada penilaian dan persepsi etis.

## 5.2. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan yang melekat. Keterbatasan pertama, penelitian ini hanya mengobservasi persepsi saja sehingga belum tentu hal tersebut diaplikasikan dalam tindakan keseharian. Keterbatasan kedua, beberapa responden merasa tidak jelas dengan pertanyaan kuesioner pada butir III.6 yang berbunyi "mengisikan SPT Wajib Pajak secara cuma-cuma". Beberapa responden menyatakan bahwa kalimat tersebut rancu karena jika diisi dengan jawaban tidak setuju maka terkesan seharusnya dalam mengisikan SPT adalah tidak gratis (cuma-cuma). Penambahan kata "secara cuma-cuma" oleh peneliti sebenarnya untuk memberikan suasana dilema etis karena secara substansi mengisikan SPT Wajib Pajak adalah tidak boleh, sehingga jika dilakukan tanpa mengutip bayaran pun tetap tidak boleh. Hal tersebut sesuai dengan panduan pelaksanaan kode etik pegawai DJP (SE-33/PJ./2007) yaitu kewajiban keempat.

Keterbatasan ketiga, dalam membangun sendiri kuesioner persepsi etis dalam bidang perpajakan, selain mendiskusikan dengan pembimbing, peneliti hanya melakukan *pretest* kepada mahasiswa S2 yang merupakan pegawai DJP sekaligus meminta penelaahan dari mereka. Peneliti tidak melakukan pembentukan panel pakar untuk mengkonfirmasi kebenaran item-item yang membentuk konstruk-konstruk (Hartono, 2008:28). Keterbatasan

keempat, responden aparat pajak masih terbatas pada pemeriksa dan *account representative* saja, belum mencakup jabatan lainnya seperti pelaksana, pegawai tugas belajar, penelaah keberatan, dan pejabat eselon sehingga hasil penelitian ini tidak bisa digeneralisasikan ke seluruh aparat pajak.

Keterbatasan kelima, pengambilan sampel aparat pajak hanya di Pulau Jawa dan belum merata ke semua kantor di Pulau Jawa, terutama Jawa Barat dan Banten. Sedangkan untuk wilayah Jawa Tengah dan DIY kuesioner lebih banyak disebarakan kepada pemeriksa (sangat sedikit untuk *account representative*). Keterbatasan keenam, metode pengumpulan kuesioner dalam penelitian ini sangat mengandalkan kinerja dari *contact person*, dari menyebarkan, mengumpulkan dan mengirimkan kuesioner kembali kepada peneliti.

Keterbatasan ketujuh, responden mahasiswa STAN masih terbatas pada mahasiswa D III Akuntansi Pemerintahan dan mahasiswa D III Administrasi Perpajakan, belum mencakup mahasiswa dari spesialisasi yang lain yang mempunyai peluang menjadi PNS di DJP, yaitu mahasiswa D III Pajak Bumi dan Bangunan dan paling rendah dibandingkan dimensi yang lainnya. Dengan fakta bahwa pendidikan etika secara formal di kampus bukanlah satu-satunya faktor yang membentuk nilai-nilai etika pada diri mahasiswa maka mahasiswa perlu didorong untuk menempatkan diri pada

Mahasiswa D I Administrasi Perpajakan sehingga hasil penelitian ini tidak bisa digeneralisasikan ke seluruh mahasiswa STAN.

### 5.3. Implikasi Hasil Penelitian

Penelitian ini mempunyai implikasi bagi DJP untuk menciptakan suasana yang kondusif bagi pengamalan nilai-nilai etika dengan internalisasi kode etik secara berkesinambungan karena *training* yang efektif haruslah dilakukan secara berulang (Davis dan Welton, 1991). Selain itu perlu penegakan hukum yang tegas atas pelanggaran kode etik yang ada. Hal yang lebih penting lagi adalah perlunya keteladanan dari pejabat atau pimpinan DJP untuk menularkan nilai-nilai etis dalam organisasi. Selain itu, DJP perlu memperluas internalisasi kode etik dengan dimensi etika yang umum karena skor aparat pajak untuk dimensi tersebut paling rendah dibanding dimensi yang lainnya.

Untuk mahasiswa, perlu ditanamkan nilai-nilai etika yang lebih mendalam saat berada di bangku kuliah dan ketika para mahasiswa masuk menjadi PNS di DJP, terutama yang berkaitan dengan dimensi perpajakan yang mana skor jawaban mahasiswa lingkungan yang baik agar mendukung pembentukan moral yang baik. Meskipun demikian peran pendidikan secara formal melalui mata kuliah bermuatan etika dan mata kuliah keahlian perpajakan sangat mendukung terbentuknya pemahaman yang benar

atas aturan perpajakan dan etika dalam profesi perpajakan sehingga perlu disusun kurikulum pendidikan yang cermat dan metode pembelajaran yang tepat bagi para calon aparat pajak.

#### **5.4. Saran untuk Penelitian Berikutnya**

Untuk penelitian selanjutnya diharapkan bisa menyempurnakan keterbatasan di penelitian ini, yaitu dengan memperluas penelitian tidak hanya pada persepsi responden saja tetapi ditambah seperti model penelitian O'clock dan Okleshen (1991) dengan membandingkan apa yang responden yakini, apa yang rekan kerja yakini, apa yang dilakukan responden dan apa yang rekan kerja lakukan.

Dalam mendesain kuesioner sendiri terlebih dahulu dilakukan *pretest* dengan membentuk panel pakar untuk mengkonfirmasi kebenaran item-item

yang membentuk konstruk-konstruk dalam kuesioner sehingga kuesioner yang dibentuk lebih terjaga validitas dan reliabilitasnya. Untuk kuesioner mengenai persepsi etis di bidang perpajakan diskusi bisa dilakukan dengan penggagas dan pendesain kode etik pegawai DJP.

Responden aparat pajak perlu diperluas pada jabatan yang lain seperti pelaksana (termasuk juga pegawai tugas belajar), penelaah keberatan, dan pejabat eselon. Sedangkan untuk responden mahasiswa diperluas untuk spesialisasi lain seperti D III Pajak Bumi dan Bangunan dan D I Administrasi Perpajakan.

Dalam pengambilan sampel perlu diperluas dengan pengambilan secara merata di seluruh kantor di tiap wilayah, atau bila hal itu tidak mungkin maka dilakukan pengambilan sampel yang mewakili tiap wilayah, sehingga semua wilayah telah terwakili.

## Daftar Pustaka

- Abratt, R., M. Bendixen dan K. Drop. 1999. "Ethical Perceptions of South African Retailers: Management and Sales Personnel". *International Journal of Retail & Distribution Management*. Vol.27. No. 2: 91-104.
- Bertens, K. 2005. *Etika*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama.
- Cagle, J. A. B. dan M. S. Baucus. 2006. "Case Studies of Ethics Scandals: Effect on Ethical Perceptions of Finance Students". *Journal of Business Ethics*. Vol. 64: 213-229.
- Cole, B. C. dan D. L. Smith. 1996. "Perception of Business Ethics: Students vs. Business People". *Journal of Business Ethics*. Vol. 15: 889-896.
- Davis, J. R. dan R. E. Welton. 1991. "Professional Ethics: Business Students' Perceptions". *Journal of Business Ethics*. Volume 10, 451-463.
- Fischer, M dan K. Rosenzweig. 1995. "Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earning Managements". *Journal of Business Ethics*. Vol. 14: 433-444.
- Fritzsche, D. J. 1997. *Business Ethics, A Global and Managerial Perspective*. Singapore: McGraw-Hill.
- Glenn, Jr., J. R., dan M.F. Van loo. 1993. "Business Students' and Practitioners' Ethical Decisions Over Time". *Journal of Business Ethics*. Vol.12: 835-847.
- Hartono, J. 2007. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Yogyakarta: BPFE.
- Hartono, J. 2008. *Pedoman Survei Kuesioner: Mengembangkan Kuesioner, Mengatasi Bias dan Meningkatkan Respon*. Yogyakarta: BPFE.
- Jumlah Mahasiswa STAN. Diakses dari [http://www.stan.ac.id/about\\_stan/jumlah-mahasiswa](http://www.stan.ac.id/about_stan/jumlah-mahasiswa) pada tanggal 19 September 2008.
- Indriantoro, N dan B. Supomo. 1998. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPFE.
- Keraf, A. S. 1998. *Etika Bisnis: Tuntutan dan Relevansinya*. Yogyakarta: Kanisius.
- Ludigdo, U. dan M. Machfoedz. 1999. "Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis". *Jurnal Riset Akuntansi*

- Indonesia*. Vol. 2. No. 1: 168-184.
- O'clock, P. and M. Okleshen. (1993). A Comparasion of Ethical Perceptions of Business and Engineering Majors. *Journal of Business Ethics* 12: 677-687
- Praptiningsih. 2008. "Pengaruh Sistem Administrasi Pajak Modern terhadap Sensitivitas Etika Pemeriksa Pajak di Lingkungan Kanwil DJP Jakarta Khusus". Tesis tidak diterbitkan. Yogyakarta: Universitas Gadjah Mada.
- Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa. 1988. *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Edisi Pertama. Jakarta: Balai Pustaka.
- Rakhmat, J. 2007. *Psikologi Komunikasi*. Edisi Revisi. Bandung: PT Remaja Rosdakarya,
- Rasch, D. and V. Guiard. 2004. "The Robustness of Parametric Statistical Methods". *Psychology Science*. Vol. 46. No. 2:175-208.
- Robbins, S. P. 1997. *Perilaku Organisasi* (diterjemahkan oleh: Pujaatmaka), Jakarta: PT Prenhallindo.
- Sekaran, U. 2000. *Research Method for Business: A Skill Building Approach*. Third Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Sihwahjoeni dan Gudono. 1999. Persepsi Akuntan terhadap Kode Etik Akuntan. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 3. No. 2: 1-19.
- Stevens, R.E., O.J. Harris dan S. Williamson. 1993. "A Comparasion of Ethical Evaluations of Business School Faculty and Students: A Pilot Study". *Journal of Business Ethics*. Vol. 12: 611-619.
- Sugiyono. 2001. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: CV Alfabeta.
- Sumodiningrat, G. 2007. *Ekonometrika Pengantar*. Edisi Kedua. Yogyakarta: BPFE.
- Survei TII Tahun 2004. Diakses dari <http://www.ti.or.id/researchsurvey/90/tahun/2006/bulan/02/tanggal/16/id/3472/> pada tanggal 19 September 2008.
- Survei TII Tahun 2006. Diakses dari <http://www.ti.or.id/researchsurvey/90/tahun/2007/bulan/02/tanggal/28/id/2820/pada tanggal 19 September 2008.>
- Survei TII Tahun 2006. Diakses dari <http://www.ti.or.id/researchsurvey/90/tahun/2009/bulan/01/tanggal/21/id/3816/pada tanggal 22 Januari 2009.>
- Velazquez, M. G. 2002. *Business Ethics: Concept and Case*. Fifth

Edition. New Jersey: Prentice  
Hall,

Walgito, B. 2003. *Psikologi Sosial  
(Suatu Pengantar)*. Yogyakarta:  
Andi Offset.

## DAFTAR PERATURAN

Pemerintah Republik Indonesia. 2007. *Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga UU No 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta.

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1/PM.3/2007 tentang Kode Etik Pegawai Direktorat Jenderal Pajak*. Jakarta.

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 447/KM.1/UP.11/2008 tentang Pengangkatan Pertama dalam*

*Jabatan Fungsional Pemeriksa Pajak para Pegawai Negeri Sipil di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan*. Jakarta.

Direktorat Jenderal Pajak. 2007. *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-33/PJ./2007 tentang Panduan Pelaksanaan Kode Etik Pegawai Direktorat Jenderal Pajak*. Jakarta.

Direktorat Jenderal Pajak. 2008. *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-111/PJ/2008 tentang Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2008-2012*. Jakarta

## Lampiran

### KUESIONER PENELITIAN

#### BAGIAN I DATA RESPONDEN

Isilah dengan memberi tanda silang (x) pada kotak yang tersedia dan menuliskan data yang diminta pada tempatnya

1. Jenis Kelamin: ☐ 1 Laki-laki ☐ 2 Perempuan
2. Usia: ☐ 1 < 20 th ☐ 2 20-30 th ☐ 3 31-40 th ☐ 4 >40 th
3. Status: ☒ PNS DJP: ☐ 1 Account Representative ☐ 2 Pemeriksa Pajak  
☒ Mahasiswa STAN: ☐ 3 D III Administrasi Perpajakan ☐ 4 D III Akuntansi Pemerintahan
4. Jika status Anda adalah mahasiswa STAN: **(Hanya diisi oleh mahasiswa)**
  - a. Tahun masuk sebagai mahasiswa STAN :
  - b. Instansi yang diminati ☐ 1 DJP ☐ 2 Lainnya: .....
5. Jika status Anda adalah PNS DJP: **(Hanya diisi oleh PNS)**
  - a. Ijazah tertinggi yang telah diraih: ☐ 1 SMU ☐ 2 D I ☐ 3 D III ☐ 4 D IV/S1 ☐ 5 S2 ☐ 6 S3
  - b. Latar belakang pendidikan ☐ 1 Akuntansi ☐ 2 Perpajakan ☐ 3 Manajemen  
☐ 4 Ekonomi Pembangunan ☐ 5 Nonekonomi: .....
  - c. Nama Sekolah/Perguruan Tinggi Almamater: .....
  - d. Bekerja di DJP mulai tahun
  - e. Berada di jabatan sekarang (AR/Pemeriksa) mulai tahun
  - f. Golongan/ruang sekarang ☐ 1 II c ☐ 3 III a ☐ 5 III c ☐ 7 IV a ☐ 9 IV c  
☐ 2 II d ☐ 4 III b ☐ 6 III d ☐ 8 IV b ☐ 10 IV d
  - g. Pernah mendapatkan materi kode etik dalam diklat/training: ☐ 1 Ya ☐ 2 Tidak
  - h. Nama kantor tempat bekerja sekarang: .....
  - i. Letak kantor tempat bekerja: ☐ 1 Jakarta ☐ 2 Luar Jakarta

**BAGIAN KEDUA****PERNYATAAN PENGAMBILAN KEPUTUSAN**

Bapak/Ibu/Sdr. diminta untuk memberikan tanggapan atas pernyataan yang ada pada angket ini sesuai dengan keadaan, pendapat, perasaan Bapak/Ibu/Sdr., bukan pendapat umum atau pendapat orang lain.

Pernyataan-pernyataan dalam kuesioner ini mempunyai lima alternatif jawaban. Mohon diisi dengan melingkari atau memberi tanda silang pada skala 1 sampai 5 yang tersedia di samping tiap pernyataan. Kerjakan seteliti mungkin dan jangan ada yang terlewatkan.

Skala 1 = Sangat Tidak Setuju (STS)

Skala 4 = Setuju (S)

Skala 2 = Tidak Setuju (TS)

Skala 5 = Sangat Setuju (SS)

Skala 3 = Netral (N)

**I. Pernyataan Tentang Etika dalam Perspektif yang Umum**

|                                                                                                                                         | STS | TS | N | S | SS |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|---|---|----|
| 1 Sulit memisahkan antara penggunaan jasa kantor untuk kepentingan pribadi dan untuk kepentingan kantor                                 | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 2 Memberi hadiah/cinderamata dalam suatu urusan agar mendapatkan perlakuan istimewa                                                     | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 3 Memerlukan waktu yang lebih lama dari yang seharusnya untuk melakukan suatu pekerjaan                                                 | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 4 Urusan pribadi dapat dilakukan pada jam kerja                                                                                         | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 5 Tidak mementingkan kesalahan kerja yang dilakukan oleh orang lain                                                                     | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 6 Tidak perlu merasa prihatin jika kesalahan yang dilakukan menjadi tanggung jawab orang lain yang tidak bersalah                       | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 7 Tidak mempermasalahkan pelanggaran peraturan atau kebijakan kantor yang dilakukan oleh bawahan                                        | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 8 Fasilitas kantor dapat dimanfaatkan untuk keperluan pribadi                                                                           | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 9 Menerima hadiah/cinderamata yang berkaitan dengan pekerjaan                                                                           | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 10 Menggunakan waktu yang lebih lama untuk menyelesaikan keperluan pribadi (misal: makan siang yang terlalu lama atau datang terlambat) | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 11 Tidak acuh terhadap pelanggaran peraturan atau kebijakan kantor yang dilakukan orang lain                                            | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 12 Menyempatkan diri untuk menonton suatu pertandingan/perlombaan olahraga (secara langsung atau melalui TV) pada jam kerja             | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 13 Merokok dalam ruangan yang tidak seyakinya untuk merokok (misalnya, dalam ruangan ber-AC)                                            | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |

|    |                                                                                                                  | STS | TS | N | S | SS |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|---|---|----|
| 14 | Meng-copy <i>software</i> kantor tempat kerja untuk keperluan pribadi                                            | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 15 | Resepsionis diminta untuk mengatakan kepada penelpon bahwa orang yang dimaksud tidak ada walaupun sebenarnya ada | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 16 | Tidak melaporkan kepada pihak yang berwenang atas pelanggaran hukum yang dilakukan oleh kantor tempat kerja      | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |

## II. Pernyataan Tentang Etika Dikaitkan dengan Dimensi Keagamaan

|   |                                                                                                       | STS | TS | N | S | SS |
|---|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|---|---|----|
| 1 | Perbedaan agama mempengaruhi pola hubungan kerja dengan rekan kerja atau bawahan                      | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 2 | Dalam kondisi tertentu untuk kepentingan pekerjaan, suatu tindakan yang dilarang agama akan dilakukan | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 3 | Menganggap urusan agama hanya pada saat melaksanakan ibadah ritual keagamaan, selebihnya urusan lain  | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 4 | Meninggalkan kewajiban ibadah ritual untuk melaksanakan suatu pekerjaan                               | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 5 | Menunda menunaikan kewajiban ibadah ritual untuk melaksanakan suatu pekerjaan                         | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 6 | Tidak mempedulikan tindakan rekan kerja atau bawahan yang bertentangan dengan ajaran agama            | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 7 | Dengan alasan kepadatan kerja, tidak memberikan keleluasaan melaksanakan ibadah ritual                | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |

## III. Pernyataan Tentang Etika Dikaitkan dengan Bidang Perpajakan

|   |                                                                                                                                                                 | STS | TS | N | S | SS |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|---|---|----|
| 1 | Dengan pertimbangan sosial, memenuhi permintaan Wajib Pajak untuk mengubah data agar kewajiban perpajakan menjadi lebih kecil                                   | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 2 | Menangani Wajib Pajak (WP) yang masih kerabat                                                                                                                   | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 3 | Mengendurkan pengawasan atas Wajib Pajak yang kewajiban perpajakannya diwakilkan kepada pensiunan pegawai pajak                                                 | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 4 | Memberikan foto copy SPT (Surat Pemberitahuan Pajak) milik Wajib Pajak lain sebagai contoh kepada Wajib Pajak baru yang mengalami kesulitan dalam pengisian SPT | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |

|    |                                                                                                           | STS | TS | N | S | SS |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----|---|---|----|
| 5  | Menolak memberikan penjelasan mengenai perpajakan bagi WP yang tidak terdaftar di kantor sendiri          | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 6  | Mengisikan SPT Wajib Pajak secara cuma-cuma                                                               | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 7  | Menolak perintah kedinasan yang tidak termasuk dalam uraian jabatan kita                                  | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 8  | Tidak perlu memasukkan adanya penghasilan lain ke dalam SPT Tahunan sendiri                               | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 9  | Menjadi simpatisan aktif partai politik                                                                   | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 10 | Meminta bawahan/rekan kerja untuk mengubah penilaian objektif atas pemeriksaan terhadap WP                | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 11 | Menerima honor yang telah dipotong PPh 21 dari WP atas penyuluhan yang diberikan dalam rangka tugas dinas | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |
| 12 | Memberi isyarat yang mengesankan meminta atau mengharapkan sesuatu dari Wajib Pajak                       | 1   | 2  | 3 | 4 | 5  |

-o0o-

Saran mengenai kuesioner/penelitian ini, jika ada:

Catatan:

Apabila Anda menginginkan hasil penelitian ini, silahkan tulis alamat email Anda di bawah ini:

Tabel 1  
Kuesioner yang dikirim dan diterima kembali

| No. | Responden                        | Dikirim | Kembali | Cacat | Diolah | Persentase |        |
|-----|----------------------------------|---------|---------|-------|--------|------------|--------|
|     |                                  |         |         |       |        | kembali    | diolah |
| 1.  | Aparat Pajak                     |         |         |       |        |            |        |
|     | a. Pemeriksa                     | 594     | 295     | 22    | 273    | 49.66%     | 45.96% |
|     | b. <i>Account Representative</i> | 406     | 292     | 30    | 262    | 71.92%     | 64.53% |
|     | Jumlah                           | 1000    | 587     | 52    | 535    | 58.70%     | 53.50% |
| 2.  | Mahasiswa                        |         |         |       |        |            |        |
|     | a. Tingkat awal                  | 200     | 184     | 18    | 166    | 92.00%     | 83.00% |
|     | b. Tingkat akhir                 | 200     | 143     | 14    | 129    | 71.50%     | 64.50% |
|     | Jumlah                           | 400     | 327     | 32    | 295    | 81.75%     | 73.75% |
|     | TOTAL                            | 1400    | 914     | 84    | 830    | 65.29%     | 59.29% |

Tabel 2  
Statistik Deskriptif Variabel

| No. | Variabel                          | Mean   | Deviasi Standar | Rentang Aktual |
|-----|-----------------------------------|--------|-----------------|----------------|
| 1.  | Persepsi Aparat Pajak             |        |                 |                |
|     | a. Pemeriksa                      | 4.0995 | 0.4243          | 2.80 - 5.00    |
|     | b. <i>Account Representative</i>  | 4.1133 | 0.3703          | 3.00 - 5.00    |
|     | Persepsi Aparat Pajak Keseluruhan | 4.1063 | 0.3985          | 2.80 - 5.00    |
| 2.  | Persepsi Mahasiswa                |        |                 |                |
|     | a. Mahasiswa Tingkat Awal         | 3.8220 | 0.3190          | 3.00 - 5.00    |
|     | b. Mahasiswa Tingkat Akhir        | 3.8737 | 0.3850          | 2.17 - 4.83    |
|     | Persepsi Mahasiswa Keseluruhan    | 3.8446 | 0.3497          | 2.17 - 5.00    |

Tabel 3  
Uji Beda Aparat Pajak dan Mahasiswa

| No  | Yang diuji    | Mean (Deviasi Standar) |             | Uji Beda          |                    |            |
|-----|---------------|------------------------|-------------|-------------------|--------------------|------------|
|     |               | Aparat Pajak           | Mahasiswa   | p-value<br>T Test | p-value<br>MW Test | Hasil      |
| I.  | Keseluruhan   | 4.11 (0.40)            | 3.85 (0.35) | 0.000             | 0.000              | beda       |
| II. | Per dimensi:  |                        |             |                   |                    |            |
|     | 1. Umum       | 4.04 (0.45)            | 3.79 (0.42) | 0.000             | 0.000              | beda       |
|     | 2. Keagamaan  | 4.25 (0.53)            | 4.19 (0.49) | 0.103             | 0.083              | tidak beda |
|     | 3. Perpajakan | 4.11 (0.46)            | 3.72 (0.39) | 0.000             | 0.016              | beda       |

Tabel 4  
Uji Beda Pemeriksa Pajak dan *Account Representative*

| No  | Yang diuji    | Mean (Deviasi Standar) |             | Uji Beda                 |                           |            |
|-----|---------------|------------------------|-------------|--------------------------|---------------------------|------------|
|     |               | Pemeriksa              | AR          | <i>p-value</i><br>T Test | <i>p-value</i><br>MW Test | Hasil      |
| I.  | Keseluruhan   | 4.10 (0.40)            | 4.11 (0.35) | 0.689                    | 0.647                     | tidak beda |
| II. | Per dimensi:  |                        |             |                          |                           |            |
|     | 1. Umum       | 4.02 (0.49)            | 4.06 (0.40) | 0.297                    | 0.259                     | tidak beda |
|     | 2. Keagamaan  | 4.22 (0.59)            | 4.29 (0.46) | 0.632                    | 0.504                     | tidak beda |
|     | 3. Perpajakan | 4.13 (0.46)            | 4.08 (0.45) | 0.198                    | 0.174                     | tidak beda |

Tabel 5  
Uji Beda Mahasiswa Tingkat Awal dan Mahasiswa Tingkat Akhir

| No  | Yang diuji    | Mean (Deviasi Standar) |                        | Uji Beda                 |                           |            |
|-----|---------------|------------------------|------------------------|--------------------------|---------------------------|------------|
|     |               | Mahasiswa Tk.<br>Awal  | Mahasiswa<br>Tk. Akhir | <i>p-value</i><br>T Test | <i>p-value</i><br>MW Test | Hasil      |
| I.  | Keseluruhan   | 3.82 (0.32)            | 3.87 (0.38)            | 0.209                    | 0.069                     | tidak beda |
| II. | Per dimensi:  |                        |                        |                          |                           |            |
|     | 1. Umum       | 3.82 (0.38)            | 3.74 (0.47)            | 0.131                    | 0.272                     | tidak beda |
|     | 2. Keagamaan  | 4.18 (0.50)            | 4.20 (0.48)            | 0.737                    | 0.934                     | tidak beda |
|     | 3. Perpajakan | 3.61 (0.36)            | 3.86 (0.40)            | 0.000                    | 0.000                     | beda       |