Jurnal BPPK Volume 15 Nomor 1 Tahun 2022 Halaman 24-34

BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA

JURNAL BPPK

IMPLEMENTASI *COMPLIANCE RISK MANAGEMENT* DALAM PENGAWASAN WAJIB PAJAK: STUDI KANTOR PELAYANAN PAJAK MADYA MAKASSAR

Arif Nugrahanto[a], Nurlatifah Asikin[b]

[a] Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia, Email: arifn@pknstan.ac.id

[b] Direktorat Jenderal Pajak, Indonesia, Email: nurlatifah.asikin@pajak.go.id

INFO ARTIKEL

SEJARAH ARTIKEL
Diterima Pertama
01 Desember 2021

Dinyatakan Dapat Dimuat
05 Agustus 2022

KATA KUNCI:
compliance risk management
pengawasan wajib pajak
kepatuhan pajak

compliance risk management
taxpayer supervision
tax compliance

ABSTRAK

Salah satu upaya untuk meningkatkan kepatuhan pajak yang dilakukan oleh pemerintah, melalui Direktorat Jenderal Pajak adalah dengan mengimplementasikan *compliance risk management (CRM).* Penelitian ini bertujuan untuk mendeskrisikan implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan wajib pajak dan mengidentifikasi hambatan yang dihadapi. Penelitian menggunakan metode kualitatif dengan teknik pengumpulan data melalui wawancara dan dokumentasi, dan dianalisis dengan model Miles dan Huberman (2002). Berdasarkan analisis disimpulkan bahwa seluruh tahap implementasi CRM telah memenuhi ketentuan sebagaimana diatur dalam SE-24/PJ/2019. Lebih lanjut, implementasi CRM juga memenuhi keempat aspek Edward III (aspek komunikasi, sumber daya, disposisi, dan struktur birokrasi). Namun demikian, masih terdapat beberapa hambatan dalam implementasi CRM, antara lain kurang optimalnya pemanfaatan CRM, khususnya dalam penentukan prioritas pemeriksaan, munculnya data pemicu di luar skema CRM yang mengakibatkan CRM hanya menjadi *complement tools* dalam kegiatan pengawasan, bukan sebagai *main tools*, dan masih rendahnya akurasi data dalam peta risiko CRM.

To improve tax compliance, the government, through the Directorate General of Taxes, have implemented a system that is compliance risk management (CRM). This study aims to describe the implementation of CRM in taxpayer supervision activities and identify the obstacles faced during the implementations. It used qualitative approach collected by interviews and documentation. Based on the analysis that all of implementation stages met all of requirement according to the SE-24/PJ/2019 and fulfilled the four aspects of Edward III (communication, resources, disposition, and bureaucratic structure aspects). However, there are several problem raised during the implementation of CRM. Those are less optimal in use of CRM, especially in determining the priority of audit, emergence of trigger data which makes CRM as only a complement tool rather than a main tool, and low accuracy in mapping of taxpayers.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Sampai saat ini pajak masih menjadi sumber utama penerimaan negara dan memegang peranan penting dalam menunjang jalannya roda pemerintahan. Namun, fakta tentang pentingnya pajak belum diimbangi dengan penerimaan pajak yang optimal. Berdasarkan data dari Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)(2020), rasio penerimaan perpajakan (*tax ratio*) Indonesia pada tahun 2018 hanya 11,9% dari Produk Domestik Bruto (PDB). Rasio tersebut jauh di bawah rata-rata negara yang tergabung dalam OECD sebesar 34,3% PDB dan lebih rendah dibandingkan dengan rasio pajak beberapa negara tetangga, seperti Filipina 18,2% PDB, Thailand 17,5% PDB, Singapura 13,2% PDB, dan Malaysia 12,5% PDB.

Salah satu faktor yang memicu rendahnya rasio pajak Indonesia adalah kepatuhan pajak yang lemah (OECD, 2021). Berdasarkan Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), dalam kurun waktu lima tahun terakhir, tingkat kepatuhan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) Wajib Pajak cenderung meningkat dari waktu ke waktu. Namun, capaian tingkat kepatuhan tertinggi pada tahun 2019 masih berada pada kisaran angka 75,9% untuk Wajib Pajak Orang Pribadi Non Karyawan, 73,2% untuk Wajib Pajak Orang Pribadi Karyawan, dan 65,5% untuk Wajib Pajak Badan.

Dalam rangka meningkatkan kepatuhan pajak, DJP selaku institusi penerimaan negara mulai menerapkan sebuah strategi yang komprehensif dalam mengelola kepatuhan wajib pajak, yaitu model manajemen kepatuhan wajib pajak berbasis risiko atau *compliance risk management* (CRM) (DJP, 2020). CRM dapat membantu DJP dalam memetakan wajib pajak berdasarkan risiko kepatuhan sehingga dapat

memberikan tindak lanjut atau penanganan secara lebih tepat. Penanganan yang tepat tersebut diharapkan dapat mengarahkan pada tingkat kepatuhan dan kepuasan wajib pajak yang lebih tinggi (DJP, 2020).

Penerapan CRM di Indonesia menjadi salah satu perhatian DJP. Keseriusan DJP dalam mengembangkan model CRM dapat tercermin pada Rencana Strategis DJP tahun 2015-2019 yang menetapkan penyusunan model CRM sebagai salah satu inisiatif strategi untuk mencapai tujuan DJP sebagai institusi penghimpun penerimaan negara. Sebagai upaya konkret dalam mengembangkan model CRM, DJP telah melakukan berbagai kegiatan, seperti pembentukan tim CRM, pengembangan *risk engine* CRM, dan uji coba CRM (DJP, 2020). Selanjutnya, pada bulan September 2019, DJP menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-24/PJ/2019 yang menandai penerapan CRM secara nasional dalam kegiatan ekstensifikasi, pengawasan, pemeriksaan, dan penagihan pajak. Sampai saat ini DJP masih terus melakukan pengembangan atas model CRM sebagai strategi dalam meningkatkan kepatuhan pajak dan mengoptimalkan penerimaan negara (DJP, 2020). Berdasarkan hal tersebut, topik terkait CRM menjadi hal yang menarik untuk diteliti. Namun, penelitian terkait CRM khususnya di Indonesia masih terbatas.

Beberapa penelitian luar negeri menjadikan Australian Taxation Office (ATO) sebagai objek penelitian. Penelitian Murphy (2004) memberikan gambaran tentang konsep yang mendasari model kepatuhan yang diterapkan oleh ATO dan menyajikan beberapa kesuksesan yang telah dicapai dengan penggunaan model tersebut. Penelitian Whait (2012) memberikan gambaran tentang efisiensi dan efektivitas administrasi sebagai faktor yang melatarbelakangi pengembangan model kepatuhan ATO. Whait juga menggarisbawahi bahwa beberapa wajib pajak akan mengubah perilakunya agar tidak terdeteksi oleh ATO sehingga tetap diperlukan sebuah model yang lebih fleksibel dan non otomatis untuk mendeteksinya. Adapun penelitian Hamilton (2012) memberikan gambaran tentang kerangka diferensiasi risiko yang mulai digunakan untuk melengkapi strategi piramida kepatuhan yang digunakan oleh ATO. Hasil penelitian memberikan kesimpulan bahwa kedua elemen model kepatuhan tersebut saling melengkapi dalam menentukan wajib pajak yang harus diprioritaskan serta pilihan tindakan yang tepat jika ditemukan ketidakpatuhan.

Penelitian luar negeri lainnya dilakukan oleh Mahmood (2012) yang menjadikan Inland Revenue Board of Malaysia (IRBM) sebagai objek penelitian. Hasil penelitian Mahmood menunjukkan bahwa strategi manajemen risiko kepatuhan IRBM sesuai dengan teori regulasi responsif, yaitu mendorong pendekatan lunak (*soft approach*) untuk menangani Wajib Pajak yang tidak patuh sebelum menggunakan pendekatan keras (*hard approach*).

Penelitian di Indonesia yang berkaitan dengan topik CRM dilakukan oleh Pujiati & Rusli (2020) serta Astuti & Gunadi (2021). Penelitian yang dilakukan oleh Pujiati & Rusli (2020) mengevaluasi kepatuhan pajak dari sudut pandang pemerintah dengan memanfaatkan rasio *Corporate Tax to Turn Over Ratio* (CTTOR) dari wajib pajak yang berada dalam kuadran X3Y3 sistem CRM. Adapun penelitian yang dilakukan oleh Astuti & Gunadi (2021), menganalisis penerapan dan evaluasi pemeriksaan pajak dengan model CRM dalam meningkatkan penerimaan pajak pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Jakarta Senen. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pemeriksaan pajak dengan CRM mendukung tercapainya penerimaan pajak KPP Pratama Jakarta Senen pada tahun 2020 dan meningkatnya kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini berusaha mengkaji lebih dalam tentang implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan wajib pajak, khususnya yang dilakukan oleh otoritas pajak, di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Madya Makassar dan kendala yang dihadapi selama implementasi.

2. KERANGKA TEORITIS

2.1. Teori Pajak

Menurut Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut UU KUP), pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Sejak reformasi perpajakan pada tahun 1983, Indonesia menerapkan sistem self assessment. Dalam sistem ini, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan sendiri pajaknya. Adapun otoritas pajak berperan untuk mengawasi kepatuhan wajib pajak baik melalui serangkaian tindakan pengawasan, melakukan pemeriksaan, maupun melakukan penyidikan pajak kepada wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana perpajakan (DJP, 2020).

OECD (2004) menyatakan bahwa kepatuhan pajak pada dasarnya berkaitan dengan sejauh mana wajib pajak memenuhi kewajibannya berdasarkan peraturan perpajakan. Kewajiban tersebut meliputi, kewajiban pendaftaran, kewajiban pelaporan penghasilan dan pajak secara tepat waktu, kewajiban pengisian SPT secara lengkap dan benar, serta kewajiban pembayaran pajak secara tepat waktu. Kegagalan dalam memenuhi salah satu kewajiban tersebut dapat dianggap ketidakpatuhan.

Ketidakpatuhan pajak merupakan masalah yang serius, kompleks, dan tergantung berbagai penyebab (Leviner, 2008). Mahmood (2012) mengungkapkan bahwa ketidakpatuhan pajak merupakan salah satu

risiko yang harus dikelola oleh administrasi perpajakan untuk memenuhi tujuannya dalam mengumpulkan penerimaan untuk pembangunan negara, mengingat fakta bahwa tidak semua wajib pajak bersedia melaporkan penghasilannya dan membayar pajak. Penelitian yang dilakukan oleh Ayres dan Braithwaite (1992), Kirchler et al. (2003), serta Braithwaite et al. (2005) membuktikan bahwa terdapat wajib pajak yang bersedia melakukan apa pun untuk menghindari kepatuhan terhadap undang-undang perpajakan.

2.2. *Compliance Risk Management* (CRM)

Mengamankan kepatuhan merupakan tantangan utama bagi setiap administrasi perpajakan karena perpajakan itu kompleks (Braithwaite, 2007; OECD, 2001). Selain itu, sebagaimana yang diungkapkan oleh Alm et al. (1992) bahwa orang secara alami merasa sulit untuk melepaskan penghasilan yang diperoleh dengan susah payah dan karena itu akan mencoba menghindari pembayaran pajak. Di sisi lain, otoritas pajak dihadapkan dengan kendala berupa sumber daya yang terbatas (OECD, 2004). Adanya keterbatasan sumber daya ini mengharuskan otoritas pajak mengambil keputusan yang cermat atas pengalokasian sumber daya. Oleh karena itu, dibutuhkan strategi yang terstruktur dan sistematis untuk memutuskan prioritas tindakan yang sesuai dalam rangka mengelola risiko kepatuhan dan menegakkan kepatuhan (OECD, 2004). Dalam hal ini, otoritas pajak perlu menerapkan suatu manajemen risiko berbasis kepatuhan atau *compliance risk management* (OECD, 2004).

Menurut OECD (2004), *compliance risk management* (CRM) adalah sebuah proses terstruktur untuk identifikasi sistematis, penilaian, peringkat, dan penanganan risiko kepatuhan pajak. Proses tersebut mencakup langkah-langkah yang terdefinisi dengan baik dan dilakukan secara berulang, untuk mendukung pengambilan keputusan yang lebih baik. Terkait dengan penerapan CRM, OECD (2004) memberikan seperangkat panduan dalam penerapan CRM untuk mendorong pendekatan sistematis dalam mengelola risiko kepatuhan. Berdasarkan panduan tersebut, proses CRM mencakup langkah-langkah berupa, penetapan konteks operasi, identifikasi risiko, penilaian dan prioritas risiko, analisis perilaku kepatuhan, penentuan strategi penanganan, perencanaan dan implementasi strategi, pemantauan kinerja, serta evaluasi hasil kepatuhan

Implementasi CRM dalam perpajakan di Indonesia ditandai dengan terbitnya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-24/PJ/2019. Surat edaran tersebut mendefinisikan CRM sebagai suatu proses pengelolaan risiko kepatuhan wajib pajak secara menyeluruh yang meliputi identifikasi, pemetaan, pemodelan, dan mitigasi atas risiko kepatuhan wajib pajak serta evaluasinya sehingga menjadi kerangka kerja yang sistematis, terukur, dan objektif.

Berdasarkan SE-24/PJ/2019, implementasi CRM dalam kegiatan pemeriksaan dan pengawasan wajib pajak mencakup beberapa tahapan kegiatan, antara lain penyusunan peta kepatuhan menggunakan peta kepatuhan CRM Fungsi Pemeriksaan dan Pengawasan (CRM Rikwas), penetapan Daftar Sasaran Prioritas Penggalian Potensi (DSP3), penyusunan Daftar Sasaran Prioritas Pemeriksaan (DSPP), dan penyusunan Daftar Prioritas Pengawasan (DPP). DSPP akan ditindaklanjuti sesuai dengan ketentuan perundang-undangan tentang pemeriksaan wajib pajak, sedangkan DPP akan ditindaklanjuti sesuai dengan ketentuan perundang-undangan tentang pengawasan wajib pajak.

2.3. Pengawasan Wajib Pajak

Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-49/PJ/2016, pengawasan wajib pajak adalah serangkaian kegiatan penelitian data hingga tindak lanjut pengawasan dalam rangka penggalian potensi perpajakan, pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak, dan peningkatan penerimaan perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-07/PJ/2020 (selanjutnya disebut SE-07/PJ/2020), kegiatan pengawasan atas wajib pajak (selanjutnya disebut WP) dilakukan berdasarkan segmentasi, yaitu WP strategis dan WP lainnya. Seluruh WP yang terdaftar pada KPP Madya termasuk dalam kategori WP strategis sehingga kegiatan pengawasannya dilaksanakan melalui kegiatan penelitian secara komprehensif. Setelah dilakukan penelitian komprehensif, kegiatan pengawasan dapat dilanjutkan dengan penerbitan Laporan Hasil Penelitian (LHPt), penyampaian Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Dokumen (SP2DK), penerbitan Laporan Hasil Permintaan Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Dokumen (LHP2DK), hingga usulan pemeriksaan.

2.4. Teori Kebijakan Publik

Dye (1978, dikutip dalam Abdoellah & Rusfiana, 2016) mendefinisikan kebijakan publik sebagai *"whatever government choose to do or not to do"* atau dapat diterjemahkan sebagai apa pun yang dipilih pemerintah untuk dilakukan atau untuk tidak dilakukan. Definisi ini menekankan bahwa kebijakan publik adalah mengenai perwujudan tindakan, bukan hanya sekadar pernyataan keinginan pemerintah. Selain itu, definisi ini juga menunjukkan bahwa pilihan pemerintah untuk tidak melakukan sesuatu juga merupakan kebijakan publik. Kebijakan publik mencakup serangkaian tahap yang saling bergantung dan diatur menurut urutan waktu, yaitu penyusunan agenda, formulasi kebijakan, adopsi kebijakan, implementasi kebijakan, dan penilaian kebijakan (Dunn, 2017).

Implementasi kebijakan publik merupakan salah satu tahapan dalam siklus kebijakan publik secara

keseluruhan. Menurut Van Meter dan Van Horn (1975, dikutip dalam Abdoellah & Rusfiana, 2016), implementasi kebijakan adalah tindakan-tindakan yang dilakukan baik oleh individu-individu atau pejabat-pejabat atau kelompok-kelompok pemerintah atau swasta yang diarahkan pada tercapainya tujuan-tujuan yang telah digariskan dalam perumusan kebijakan. Tanpa suatu implementasi, suatu kebijakan yang telah dirumuskan akan sia-sia saja (Abdoellah & Rusfiana, 2016). Kebijakan yang diimplementasikan dengan buruk bisa gagal mencapai tujuan yang diharapkan, sebaik apa pun desain kebijakan tersebut (Edwards III, 1980). Oleh karena itu, implementasi kebijakan mempunyai kedudukan yang penting di dalam kebijakan publik.

Salah satu teori implementasi kebijakan publik dikemukakan oleh George C. Edwards III. Menurut model Edwards III (1980), terdapat empat faktor yang menentukan keberhasilan implementasi suatu kebijakan publik, yaitu komunikasi, sumber daya, disposisi, dan struktur birokrasi.

a. Komunikasi

Implementasi kebijakan bisa berjalan efektif apabila para pelaku kebijakan mengetahui tujuan kebijakan dan hal yang harus dipersiapkan atau tindakan yang harus dilakukan untuk menjalankan kebijakan tersebut. Agar hal ini bisa tercapai, informasi terkait kebijakan harus disampaikan kepada orang yang tepat. Selain itu, informasi kebijakan harus disampaikan secara jelas, akurat, dan konsisten.

b. Sumber daya

Sumber daya mencakup personel dengan jumlah yang tepat dan keahlian yang diperlukan, informasi yang relevan dan memadai tentang penerapan kebijakan, kepatuhan personel yang terlibat dalam implementasi, kewenangan untuk memastikan bahwa kebijakan dilaksanakan dengan semestinya, serta fasilitas untuk menjalankan kebijakan.

c. Disposisi (Sikap Pelaksana)

Disposisi adalah kecenderungan, keinginan, atau kesepakatan para pelaksana untuk melaksanakan kebijakan. Agar suatu kebijakan berjalan dengan efektif, para pelaksana kebijakan juga harus memiliki keinginan dan kemauan untuk menjalankan suatu kebijakan. Sikap tersebut dapat dipengaruhi oleh pandangan mereka terhadap kebijakan dan bagaimana mereka melihat kebijakan tersebut mempengaruhi kepentingan organisasi dan pribadi.

d. Struktur birokrasi

Struktur organisasi berkaitan dengan fragmentasi dan *Standard Operating Procedure (SOP).* Adanya fragmentasi (organisasi yang terpecah-pecah dan tersebar) dapat menghambat koordinasi yang diperlukan untuk mencapai kesuksesan implementasi kebijakan. Adapun SOP dapat membantu dalam meminimalkan waktu yang digunakan dalam pelaksanaan suatu tindakan. Namun, di sisi lain penerapan SOP yang tidak tepat juga dapat menjadi hambatan.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada salah satu unit vertikal DJP, yaitu KPP Madya Makassar. Pemilihan objek penelitian ini berdasarkan pertimbangan bahwa KPP Madya merupakan salah satu KPP strategis yang menjadi penopang utama penerimaan pajak. Selain itu, penelitian yang terkait dengan CRM di Indonesia, belum pernah menggunakan locus KPP Madya.

Penelitian dilakukan dengan pendekatan kualitatif dengan teknik pengumpulan data berupa wawancara dan dokumentasi. Wawancara dilakukan kepada 9 informan dari KPP Madya Makassar, selaku pelaku kebijakan, dan 1 informan dari Kantor Pusat DJP selaku pembuat kebijakan. Jabatan informan dalam penelitian ini antara lain Kepala Seksi Mitigasi dan Evaluasi Risiko, Subdirektorat Risiko Kepatuhan Wajib Pajak dan Sains Data, Direktorat Data dan Informasi Perpajakan, Kepala Seksi Pemeriksaan pada KPP Madya Makassar, beberapa *Account Representative* dan Pemeriksa Pajak KPP Madya Makassar. Wawancara dilakukan pada jam kerja secara langsung, yaitu di KPP Madya Makassar dan melalui aplikasi Zoom, untuk narasumber yang berada di luar Makassar. Wawancara dilakukan secara semi-terstruktur dengan cara menyampaikan daftar pertanyaan yang bersifat umum beberapa hari sebelum pelaksanaan wawancara. Daftar pertanyaan dikirimkan melalui email dan aplikasi whatsapps.

Adapun dokumentasi dilakukan dengan mengumpulkan, membaca dan memahami berbagai dokumen, seperti literatur, buku, artikel, dan peraturan terkait implementasi CRM. Berdasarkan hal ini, paling tidak terdapat 15 jenis dokumen yang dianalisis, yang meliputi peraturan Menteri Keuangan, profil KPP, surat edaran Dirjen Pajak, bahan paparan sosialisasi CRM, dan dokumen lainnya.

Teknik analisis data menggunakan model Miles dan Huberman (2002), yaitu *data collection*, *data reduction*, *data display*, dan *draw conclusion*. Nodes yang digunakan dalam proses *data reduction* antara lain CRM Rikwas, Implementasi CRM, Komunikasi, Sumber Daya, Disposisi, Struktur Birokrasi, WP Madya, Data Pemicu, dan Keandalan Posisi Risiko.

Pengujian keabsahan dalam penelitian ini mengacu pada empat pengujian yang dikemukakan oleh Sugiyono (2018), yaitu pengujian *credibility*, pengujian *transferability*, pengujian *dependability*, dan *confirmability*. Uji keabsahan data dilakukan melalui uji kredibilitas, dependabilitas, dan konfirmabilitas.

1) Pengujian *Credibility* (Validitas Internal)

Kredibilitas *(credibility)* atau validitas internal berkenaan dengan derajat akurasi desain penelitian dengan hasil yang dicapai (Sugiyono, 2018). Pengujian kredibilitas yang dilakukan dalam penelitian ini meliputi:

a. peningkatan ketekunan atau pengamatan secara lebih cermat melalui pengecekan kembali kebenaran data;
b. triangulasi sumber, yaitu pengujian kredibilitas data melalui beberapa sumber.

Selain mewawancarai pegawai KPP Madya Makassar sebagai pelaksana kebijakan, penulis juga mewawancarai pejabat dari Direktorat Data dan Informasi Perpajakan, Kantor Pusat DJP, selaku pembuat kebijakan. Selain itu, wawancara terhadap pelaksana kebijakan tidak hanya dilakukan kepada beberapa AR, tapi juga dilakukan kepada Kepala Seksi Pemeriksaan, Penagihan, dan Penilaian serta Fungsional Pemeriksa Pajak; dan

c. penggunaan bahan referensi berupa alat perekam ketika melakukan wawancara. Hasil rekaman tersebut kemudian menjadi dasar dalam membuat transkrip wawancara.

2) Pengujian *Transferability* (Validitas Eksternal)

Transferability atau validitas eksternal berkaitan dengan sejauh mana penelitian dapat diterapkan atau digunakan dalam situasi lain (Sugiyono, 2018). Dalam hal ini, penulis berupaya menyajikan informasi secara jelas dan otomatis sehingga pembaca dapat memahami isi dari penelitian ini. Dengan demikian, ada kemungkinan pembaca bisa menerapkan pada situasi lain yang relevan.

3) Pengujian *Dependability* (Reliabilitas)

Dalam penelitian kualitatif, uji *dependability* dilakukan dengan melakukan audit terhadap keseluruhan proses penelitian (Sugiyono, 2018). Uji *dependability* dalam penelitian ini dilakukan dengan pemeriksaan keseluruhan proses penelitian oleh pembimbing skripsi dan pengujian oleh dosen penguji. Setiap langkah dalam proses penelitian ini didokumentasikan secara sistematis dan dapat diuji kembali.

4) Pengujian *Confirmability* (Objektivitas)

Pengujian *confirmability* berarti menguji keterkaitan hasil penelitian dengan proses yang dilakukan (Sugiyono, 2018). Standar *confirmability* tercapai ketika hasil penelitian merupakan fungsi dari proses penelitian yang telah dilakukan. Dalam penelitian ini, uji *confirmability* dilaksanakan bersamaan dengan uji *dependability.* Penulis juga melakukan konfirmasi ulang atas data-data tertentu dengan memberikan pertanyaan yang telah ditanyakan sebelumnya kepada informan yang sama.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

CRM ditetapkan sebagai salah satu Rencana Strategis DJP Tahun 2015-2019 dengan inisiatif strategis berupa penyusunan model manajemen kepatuhan WP berbasis risiko. Dalam rangka mewujudkan inisiatif strategis tersebut, sejak tahun 2014 DJP mulai membentuk tim *ad hoc* CRM yang terdiri atas pegawai-pegawai lintas unit DJP. Selanjutnya, pada tahun yang sama DJP mulai mendesain *risk engine* yang pertama, dengan penyusunan CRM fungsi pemeriksaan dan pengawasan. *Risk engine* CRM fungsi pemeriksaan dan pengawasan (selanjutnya disebut CRM Rikwas) ditempatkan di salah satu aplikasi DJP yang sudah ada sebelumnya, yaitu Approweb.

Pada tahun 2015 sampai dengan tahun 2016 dilakukan *piloting* atau uji coba CRM Rikwas di 12 KPP Pratama dan 5 KPP Madya. Selanjutnya, pada tahun 2017, dilakukan pengembangan *risk engine* dan *piloting* untuk CRM fungsi ekstensifikasi dan CRM fungsi penagihan. Pada tahun yang sama, DJP melakukan penyempurnaan CRM fungsi pemeriksaan dan pengawasan sebagai tindak lanjut hasil *piloting* tahun 2015 dan tahun 2016.

Pada tahun 2018 dilakukan pengembangan dan uji coba CRM fungsi lainnya, yaitu fungsi pelayanan, penyuluhan, dan keberatan. Pada tahun yang sama, DJP juga mulai menyusun usulan desain unit kerja yang berfungsi mengelola CRM. Dalam hal ini, DJP membentuk tim *data management unit* sebagai persiapan untuk masuk ke dalam unit struktural yang akan dibentuk. Selanjutnya, pada tahun 2019 pengelolaan CRM ditetapkan menjadi tugas struktural pada Subdirektorat Risiko Kepatuhan Wajib Pajak dan Sains Data (RKWP-SD) pada Direktorat Data dan Informasi Perpajakan (DIP). Pada bulan September tahun 2019, DJP menerbitkan SE-24/PJ/2019 yang menandai implementasi CRM secara nasional. CRM yang diimplementasikan DJP, yaitu CRM Fungsi Ekstensifikasi, CRM Fungsi Penagihan, serta CRM Rikwas (DJP, 2020).

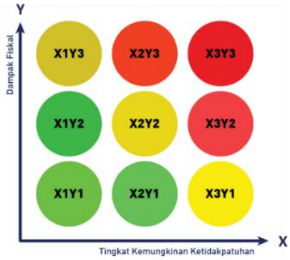
4.1. CRM Rikwas

CRM Rikwas merupakan salah satu fungsi CRM yang telah diimplementasikan secara nasional oleh DJP. *Risk engine* dari CRM Rikwas ditempatkan pada aplikasi Approweb, yang merupakan aplikasi penunjang utama bagi *Account Representative* dalam melakukan kegiatan pengawasan WP. *Output* dari CRM Rikwas ini adalah Peta Risiko Wajib Pajak.

Peta risiko tersebut merepresentasikan matriks risiko yang ditampilkan melalui sumbu X dan sumbu Y. Sumbu X mewakili tingkat kemungkinan ketidakpatuhan WP, yaitu tingkat kemungkinan tidak terpenuhinya kewajiban perpajakan dalam hal melakukan pelaporan, pembayaran, dan pelaporan dengan benar. Adapun sumbu Y mewakili dampak fiskal, yaitu konsekuensi tidak terpenuhinya kewajiban perpajakan dalam hal melakukan pelaporan, pembayaran, dan pelaporan dengan benar.

Berdasarkan sumbu X dan sumbu Y, WP dikelompokkan ke dalam sembilan posisi risiko. Tampilan peta kepatuhan CRM Rikwas ditunjukkan pada Gambar 1.

Gambar 1 Peta Risiko CRM Rikwas



Sumber : DJP (2019)

Semakin ke kanan sumbu X dan semakin ke atas sumbu Y maka semakin besar tingkat risikonya. Dengan demikian, X1Y1 adalah posisi risiko terendah dan X3Y3 adalah posisi risiko tertinggi atau paling tidak patuh. Penentuan posisi risiko tersebut didasarkan atas beberapa variabel, seperti data SPT, data ekualisasi, data analisis rasio keuangan, data pihak ketiga, data Surat Keterangan Bebas (SKB) dan alat keterangan (Alket), data riwayat pemeriksaan, data pengembalian pajak, data Modul Penerimaan Negara (MPN), data Laporan Hasil Analisis (LHA) Center for Tax Analysis (CTA), dan data saham AHU.

4.2. Implementasi CRM Rikwas dalam Kegiatan Pengawasan Wajib Pajak

Tahapan Implementasi

Berdasarkan SE-24/PJ/2019, implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan WP mencakup langkah-langkah berupa penyusunan peta kepatuhan, penyusunan Daftar Sasaran Prioritas Penggalian Potensi (DSP3), penetapan Daftar Prioritas Pengawasan (DPP), tindak lanjut atas DPP, dan pengusulan Daftar Prioritas Pemeriksaan (DSPP). Berdasarkan hasil wawancara dan dokumentasi, berikut rincian tahapan tersebut.

a. Penyusunan peta kepatuhan telah dilaksanakan pada bulan Januari tahun berjalan. Peta kepatuhan tersebut memuat informasi berupa gambaran WP di KPP Madya Makassar, analisis ekonomi, analisis signifikansi per sektor, riwayat pemeriksaan, serta fokus pengawasan dan pemeriksaan. Berdasarkan peta kepatuhan tersebut, dari 1.100 WP terdaftar, terdapat 442 WP yang masuk dalam kuadran X3Y3 CRM dan menjadi salah satu kriteria dalam penentuan fokus pengawasan dan pemeriksaan.
b. Penyusunan DSP3 telah dilaksanakan pada bulan Januari tahun berjalan. DSP3 yang disusun oleh KPP Madya Makassar mencakup seluruh WP aktif, yaitu 1.070 WP. Hal ini sejalan dengan ketentuan pada SE-07/PJ/2020 yang mengatur bahwa seluruh WP yang terdaftar di KPP Madya termasuk dalam kategori WP strategis dan seluruhnya masuk ke dalam DSP3.
c. Penetapan DPP telah dilaksanakan pada bulan Januari tahun berjalan. Penetapan DPP dilakukan oleh Kepala Kantor melalui Komite Kepatuhan WP yang beranggotakan Kepala Seksi Pemeriksaan, Kepala Seksi Penagihan, Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi, Kepala Seksi Pengolahan Data dan Informasi, serta Supervisor. Dari 1.070 WP yang masuk dalam DSP3, jumlah WP yang ditetapkan dalam DPP adalah 875 WP. Salah satu kriteria yang menjadi pertimbangan dalam penentuan DPP adalah data CRM posisi X3Y3.
d. Sebagai tindak lanjut atas DPP, telah dilaksanakan kegiatan pengawasan berupa penelitian komprehensif, pembuatan Laporan Hasil Penelitian (LHPt), penyampaian Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK), penerbitan Laporan Hasil Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (LHP2DK), hingga usulan pemeriksaan. Penelitian komprehensif tersebut melibatkan Kepala Seksi Waskon, *Account Representative,* dan *Supervisor*. Sampai dengan bulan September tahun berjalan KPP Madya MAKASSAR telah menerbitkan 1.697 LHPt dengan cakupan 773 WP dan 1.216 LHP2DK dengan cakupan 525 WP.
e. Penyusunan DSPP telah dilaksanakan secara periodik, yaitu setiap bulan. Jumlah WP yang telah diusulkan dalam DSPP sampai dengan periode Agustus tahun berjalan sebanyak 169 WP.

CRM

Berdasarkan pendekatan Edwards III (1980), terdapat empat faktor utama yang mempengaruhi implementasi kebijakan publik. Empat faktor tersebut, yaitu komunikasi, sumber daya, disposisi, dan struktur birokrasi.

a. Dari aspek komunikasi, telah dilaksanakan penyampaian informasi terkait kebijakan CRM melalui surat edaran sebagai petunjuk implementasi, sosialisasi, *e-learning, broadcast email, banner,* dan *desktop join domain*. Kebijakan tertulis atau peraturan yang menjadi pedoman implementasi CRM adalah SE-24/PJ/2019. Surat edaran tersebut memberikan petunjuk implementasi CRM dalam beberapa kegiatan di unit kerja DJP, termasuk kegiatan pengawasan. Dengan berlakunya SE-24/PJ/2019, ketentuan lain yang berhubungan dengan kegiatan pengawasan masih tetap berlaku. Dengan demikian, kegiatan pengawasan tetap mengacu pada ketentuan sebelumnya, seperti Surat Edaran DJP Nomor SE-39/PJ/2015 tentang Pengawasan Wajib Pajak dalam Bentuk Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan, dan Kunjungan (*Visit*) kepada Wajib Pajak serta Surat Edaran DJP Nomor SE-49/PJ/2016 tentang Pengawasan Wajib Pajak Melalui Sistem Informasi.

Pada tahun 2020, DJP juga menerbitkan SE-07/PJ/2020 tentang Kebijakan Pengawasan dan Pemeriksaan Wajib Pajak dalam Rangka Perluasan Basis Pajak. Surat edaran ini telah mengakomodir SE-24/PJ/2019 dan pemanfaatan

CRM dalam kegiatan pengawasan. Implementasi CRM ditunjukkan pada klausa yang menyatakan bahwa penyusun DPP dilakukan dengan menggunakan CRM dan klausa yang menyatakan bahwa penelitian komprehensif atas wajib pajak mencakup penelitian atas profil risiko berdasarkan CRM. Sama halnya dengan SE-24/PJ/2019, berlakunya surat edaran ini tidak menghapuskan aturan yang sudah ada sebelumnya. Dengan demikian, kegiatan pengawasan juga masih memperhatikan ketentuan yang ada sebelumnya.

Kantor Pusat juga telah menyediakan alamat surel khusus CRM sebagai sarana untuk konsultasi terkait CRM. Sosialisasi memberikan informasi yang cukup memadai, tetapi hanya diterima oleh beberapa orang saja. Oleh karena itu, diperlukan adanya *transfer knowledge* melalui kegiatan *In House Training (IHT)* kepada seluruh pegawai. Namun, sampai saat ini KPP Madya Makassar belum melaksanakan IHT terkait CRM. *e-learning* menyajikan informasi yang memadai, tetapi cenderung terabaikan jika tidak bersifat wajib. Di sisi lain, *desktop join domain, banner,* dan *broadcast e-mail* bisa menjangkau seluruh pegawai, tetapi informasinya hanya bersifat umum. Oleh karena itu, media komunikasi yang digunakan perlu divariasikan agar saling melengkapi. Meskipun masih terdapat keterbatasan pada media komunikasi tersebut, ternyata pegawai di KPP Madya Makassar khususnya *Account Representative*, telah paham dengan tujuan CRM dan tindakan yang harus diambil dalam rangka implementasi CRM pada kegiatan pengawasan WP.

b. Aspek sumber daya. Salah satu hal yang melatarbelakangi hadirnya CRM adalah keterbatasan sumber daya (DJP, 2020). Namun di sisi lain, untuk mengimplementasikan CRM sendiri dibutuhkan sumber daya yang memadai. Edwards III (1980) menyatakan bahwa faktor sumber daya mempunyai peranan penting dalam keberhasilan implementasi kebijakan. Meskipun kebijakan telah disampaikan dengan baik, implementasi kebijakan tidak bisa berjalan efektif tanpa adanya sumber daya yang mendukung. Untuk menjamin keberhasilan implementasi CRM dibutuhkan Komite Kepatuhan WP yang meliputi Kepala KPP, Kepala Seksi Pemeriksaan, Kepala Seksi Penagihan, Kepala Seksi Pengolahan Data dan Informasi, Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi II s.d. IV, serta Supervisor. Sehubungan dengan hal tersebut, KPP Madya Makassar telah melaksanakan penetapan Komite Kepatuhan melalui Surat Keputusan Kepala Kantor yang diterbitkan pada awal tahun berjalan. Selain Komite Kepatuhan WP, implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan WP juga melibatkan *Account Representative* sebagai eksekutor. Dalam hal ini, KPP Madya Makassar telah memiliki 25 *Account Representative* dengan rincian latar belakang pendidikan, yaitu 3 orang Diploma I, 10 orang berlatar Sarjana, dan 12 orang Magister. Selain itu, mereka juga telah memiliki pengalaman kerja sebagai *Account Representative* di KPP Pratama. Sumber daya lain yang dibutuhkan untuk menunjang implementasi CRM adalah sarana atau fasilitas berupa perangkat komputer dan aplikasi Approweb sebagai rumah dari *risk engine CRM.* Perangkat komputer yang dimiliki oleh KPP Madya Makassar sudah memadai untuk mengimplementasikan CRM. Penambahan menu CRM pada Approweb sendiri tidak menimbulkan adanya kelambatan dalam kinerja Approweb. Namun demikian, untuk mengoptimalkan pemanfaatan CRM masih diperlukan pembaruan fitur-fitur dalam CRM.

c. Aspek disposisi. Menurut Edwards III (1980), disposisi atau sikap pelaksana menjadi faktor penting ketiga dalam implementasi kebijakan publik. Agar suatu kebijakan berjalan dengan efektif, para pelaksana kebijakan juga harus memiliki keinginan dan kemauan untuk menjalankan suatu kebijakan. Sikap tersebut dapat dipengaruhi oleh pandangan terhadap kebijakan dan pengaruhnya terhadap kepentingan organisasi dan pribadi. Seperti yang dipaparkan pada bagian sebelumnya, implementasi CRM di KPP Madya Makassar melibatkan Kepala Kantor, Kepala Seksi, hingga AR. Dengan demikian, agar implementasi berjalan efektif, harus ada dukungan dari semua pihak yang berkepentingan tersebut.

Implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan diatur dalam SE-24/PJ/2019 dan SE-20/PJ/2020. Namun, surat edaran itu hanya menyatakan bahwa CRM digunakan dalam kegiatan pengawasan, kedua aturan tersebut tidak secara eksplisit menyatakan bahwa WP yang berada pada posisi risiko X3Y3 (risiko tertinggi) harus menjadi prioritas pengawasan. Hal ini juga didukung oleh informan **DIP-D** yang menyatakan bahwa peraturan tidak menyebutkan harus mulai dari kuadran X3Y3, peraturan hanya menyebutkan "peta kepatuhan".

KPP Madya Makassar selaku pelaksana kebijakan secara umum telah mendukung adanya kebijakan CRM. Pimpinan di KPP Madya Makassar, telah memberikan instruksi agar kegiatan pengawasan dimulai dengan WP kategori X3Y3. Selanjutnya, *Account Representative* selaku eksekutor secara umum telah mendukung adanya CRM sebagai alat bantu dalam kegiatan pengawasan. Dukungan tersebut diberikan karena adanya kesadaran akan manfaat yang diperoleh dari CRM. Dukungan dari *Account Representative* juga sangat dipengaruhi

oleh sikap pimpinan. Meskipun KPP Madya Makassar telah mendukung kebijakan CRM, pada saat implementasi di lapangan terdapat pertimbangan lain yang dapat membuat pemanfaatan CRM menjadi kurang optimal.

d. Aspek struktur birokrasi. Menurut Edwards III (1980), struktur organisasi juga menjadi faktor penting yang mempengaruhi efektivitas implementasi kebijakan publik. Dua aspek yang berkaitan erat dengan struktur birokrasi, yaitu fragmentasi dan *Standard Operating Procedure (SOP).* Fragmentasi organisasi merupakan organisasi yang terpecah-pecah dan tersebar sehingga memerlukan koordinasi yang intensif.

Implementasi CRM melibatkan beberapa pihak secara berjenjang, mulai dari KPP hingga Kantor Pusat. SE-24/PJ/2019 memberikan petunjuk terkait pembagian tanggung jawab dalam implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan. Komite Kepatuhan WP bertugas melakukan pembahasan DSP3, penetapan DSPP dan DPP, serta menyampaikan DPP ke Kantor Wilayah. Selanjutnya, Kantor Wilayah melakukan rekapitulasi DPP untuk disampaikan ke Direktorat Potensi, Kepatuhan, dan Penerimaan (Direktorat PKP) dan Direktorat Data dan Informasi Perpajakan (Direktorat DIP). Adapun DPP di KPP akan ditindaklanjuti sesuai dengan kebijakan pengawasan. Dalam hal ini, berdasarkan SE-07/PJ/2020, Supervisor, Kepala Seksi Pengawasan, dan AR bertugas melakukan penelitian komprehensif. Implementasi CRM erat kaitannya dengan fragmentasi organisasi (organisasi yang terpecah-pecah dan tersebar) karena melibatkan beberapa pihak secara berjenjang, mulai dari KPP hingga Kantor Pusat. Di KPP sendiri, implementasi CRM melibatkan berbagai unit dan jenjang jabatan. Dari aspek struktur birokrasi juga ditemukan bahwa SOP khusus yang terkait pemanfaatan CRM di KPP. Meskipun demikian, SE-24/PJ.2019 dan SE-07/PJ/2020 yang memberikan petunjuk terkait pembagian tanggung jawab secara berjenjang dan langkah-langkah untuk implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan.

Terkait aspek struktur birokrasi, pengembangan SOP perlu tetap menjadi pertimbangan, meskipun saat ini ketiadaan SOP tidak menimbulkan kendala tertentu pada implementasi CRM. Keberadaan SOP bisa mencegah terjadinya masalah-masalah tertentu di masa yang akan datang, seperti adanya *Account Representative* baru yang tidak mengetahui keberadaan atau cara pemanfaatan CRM, implementasi yang tidak konsisten, atau kesalahan administrasi pada saat implementasi.

4.3. Kendala dalam Implementasi CRM

Selama implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan WP di KPP Madya Makassar ditemukan beberapa kendala. Fungsi CRM sebagai alat bantu dalam menentukan prioritas pengawasan kurang sesuai dengan karakteristik pengawasan di KPP Madya Makassar. Berbeda dengan KPP Pratama, KPP Madya Makassar mengadministrasikan WP strategis dan semuanya perlu diawasi. CRM masih bermanfaat dalam hal menentukan urutan pengawasan dan mendorong kegiatan pengawasan yang lebih sistematis, dengan catatan data CRM harus andal dan mampu meng-*capture* risiko ketidakpatuhan dari seluruh WP, termasuk WP Madya yang memiliki proses bisnis lebih komprehensif. Selain itu, keberadaan *smart business network analysis* (Smartweb) dan CRM Fungsi Transfer Pricing yang dimaksudkan untuk memperkaya CRM Rikwas, perlu dikomunikasikan secara efektif kepada para pelaksana kebijakan atau para pengguna.

Kehadiran data pemicu yang juga berfungsi sebagai alat atau *trigger* dalam kegiatan penggalian potensi, seringkali menginterupsi pengawasan rutin yang dilakukan oleh *account representative*. Seperti halnya CRM, data pemicu juga dapat diakses melalui aplikasi Approweb. Data pemicu dan data CRM juga memiliki kemiripan dalam variabel atau jenis datanya. Meskipun saling terkait, data pemicu dan CRM memiliki perbedaan pada aspek *time frame.* Data pemicu menampilkan data yang lebih terkini, dengan data yang sudah mencapai 99 jenis. Adapun data CRM bersifat lebih statis, dengan artian status risiko pada CRM tidak langsung berubah setelah dilakukan tindak lanjut atas data CRM. Posisi risiko di CRM hanya akan berubah setelah dilakukan *refinement. Refinement* ini sendiri biasanya dilakukan sekali setahun. Meskipun serupa, saat ini ditemukan adanya kecenderungan *Account Representative* lebih menggunakan data pemicu dalam kegiatan penggalian potensi. Hal ini disebabkan oleh beberapa faktor. Pertama, tren pemantauan pimpinan yang saat ini lebih berfokus kepada tindak lanjut data pemicu. Kedua, pemanfaatan data pemicu dianggap lebih aplikatif oleh *Account Representative.* Salah satu hal yang membuat data pemicu menarik adalah pemanfaatannya yang lebih aplikatif. Pengembangan data pemicu di Approweb menyediakan menu tindak lanjut, yang memungkinkan AR langsung menindaklanjuti data pemicu melalui Approweb. Dalam hal ini, data pemicu menampilkan nilai potensi rupiah. Selain itu, tindak lanjut data pemicu dapat dilakukan langsung melalui aplikasi Approweb dan bisa menghasilkan *output* berupa SP2DK. Ketiga, sifat data pemicu yang lebih mutakhir dan dapat menyediakan informasi terkait data yang sudah atau belum ditindaklanjuti. Keempat, proses penerbitan SP2DK hanya bisa diproses jika data pemicu atas WP yang bersangkutan telah ditindaklanjuti.

Tingkat akurasi data dan penentuan posisi risiko di CRM perlu mendapatkan perhatian yang lebih serius mengingat masih ditemukan adanya

ketidaksesuaian posisi risiko di CRM dengan kondisi di lapangan. Hal ini terjadi karena keterbatasan *risk engine* CRM dalam mengidentifikasi risiko atau potensi pajak. Salah satu variabel dalam penentuan posisi risiko CRM adalah data ekualisasi. Data ekualisasi ini sangat rentan dengan adanya kesalahan pembacaan potensi. Misalnya, data ekualisasi Pajak Masukan dengan harga pokok penjualan (HPP) yang menunjukkan adanya ketidaksesuaian antara nilai Pajak Masukan di SPT Masa PPN dengan nilai HPP pada SPT Tahunan PPh Badan. Setelah diteliti lebih lanjut, selisih tersebut terjadi karena adanya komponen HPP berupa transaksi pembelian yang tidak dipungut PPN. Kesalahan pembaca potensi juga dapat terjadi karena WP tidak melaporkan SPT atau WP melakukan pelaporan SPT dengan informasi yang sangat sedikit. Hal ini menyebabkan sistem kekurangan bahan baku untuk penentuan posisi risiko sehingga secara sistem menyimpulkan bahwa risikonya sedikit atau kecil. Selain itu, terdapat pula risiko atau potensi yang belum bisa diidentifikasi oleh *risk engine* CRM. Risiko atau potensi tersebut baru bisa teridentifikasi saat AR melakukan analisis laporan keuangan atau kunjungan lapangan *(visit).*

5. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data yang telah diuraikan pada bagian sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa secara umum, seluruh tahap implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan wajib pajak di KPP Madya Makassar telah sesuai dengan ketentuan pada SE-24/PJ/2019. Tahap penyusunan peta kepatuhan, penyusunan DSP3, dan penetapan DPP telah dilaksanakan pada awal tahun berjalan. Tahap tindak lanjut atas DPP telah dilakukan sesuai dengan ketentuan, yaitu melalui kegiatan penelitian komprehensif, penyampaian SP2DK, penerbitan LHP2DK, hingga usulan pemeriksaan. Selanjutnya, tahap penyusunan DSPP atas usulan pemeriksaan telah dilaksanakan secara bulanan sesuai dengan ketentuan.

Lebih lanjut, berdasarkan pendekatan implementasi Edwards III (1980), empat faktor yang mempengaruhi kebijakan implementasi telah terpenuhi sehingga implementasi kebijakan CRM bisa berjalan efektif.

Selama implementasi CRM dalam kegiatan pengawasan wajib pajak, terdapat beberapa kendala yang dihadapi oleh KPP Madya Makassar. Kendala pertama, fungsi CRM sebagai alat bantu dalam menentukan prioritas pengawasan kurang sesuai dengan karakteristik atau kebijakan pengawasan di KPP Madya Makassar. Seluruh WP yang terdaftar di KPP Madya Makassar termasuk ke dalam kategori WP strategis sehingga seluruhnya adalah prioritas dan harus diawasi.

Kendala kedua, kehadiran data pemicu menyebabkan adanya kecenderungan AR mulai meninggalkan CRM dan lebih berfokus pada data pemicu ketika melakukan penggalian potensi pajak. Hal ini terjadi karena saat ini tindak lanjut atas data pemicu lebih dipantau daripada data CRM, data pemicu yang sifatnya lebih terkini, pemanfaatan data pemicu yang dinilai lebih aplikatif daripada data CRM, dan penerbitan SP2DK yang hanya bisa dilakukan jika data pemicu atas wajib pajak yang bersangkutan sudah ditindaklanjuti. Munculnya data pemicu di luar skema CRM yang mengakibatkan CRM hanya menjadi *complement tools* dalam kegiatan pengawasan, dan bukan sebagai *main tools*.

Kendala ketiga, tingkat akurasi data dan penentuan posisi risiko di CRM masih kurang optimal sehingga kadang kala terjadi ketidaksesuaian antara profil risiko WP menurut CRM dengan profil risiko WP menurut AR. Hal ini terjadi karena adanya keterbatasan *risk engine* CRM dalam mengidentifikasi risiko-risiko

6. KETERBATASAN

Peneliti berusaha melaksanakan penelitian sesuai dengan prosedur ilmiah. Namun demikian, masih terdapat beberapa keterbatasan. Berikut beberapa keterbatasan yang dijumpai peneliti.

Penelitian kualitatif mengharuskan penelitian lapangan yang intensif agar data yang diperoleh bisa lebih kaya. Namun, adanya keterbatasan waktu dan kondisi pandemi Covid-19 menyebabkan pengumpulan data menjadi kurang maksimal.

Penelitian dilakukan dengan mewawancarai beberapa informan saja. Dengan demikian, masih terdapat kemungkinan adanya kendala selama implementasi CRM yang belum bisa ditemukan oleh penulis

DAFTAR PUSTAKA

Buku Akademik

Abdoellah, A. Y., & Rusfiana, Y. (2016). *Teori dan Analisis Kebijakan Publik*. Alfabeta.

Creswell, J. W. (2014). *Penelitian kualitatif dan desain riset : Memilih di antara lima pendekatan* (edisi ke-3). Pustaka Pelajar.

Creswell, J. W. (2016). *Research design : Pendekatan kualitatif, kuantitatif, dan campuran* (edisi ke-4). Pustaka Pelajar.

Dunn, W. N. (2017). Pengantar analisis kebijakan publik..

Sugiyono. (2018). *Metode penelitian kualitatif*. Alfabeta.

Yin, R. (2018). *Desain Dan & Metode Studi Kasus* (M. D. Mudzakir (Penerj.)).

Jurnal

Alm, J., Jackson, B., & McKee, M. (1992). Institutional uncertainty and taxpayer compliance. In *American Economic Review* (Vol. 82, Nomor 4, hal. 1018–1026). https://www.jstor.org/stable/2117358

Astuti, T. P., & Gunadi, G. (2021). Analisis Pemeriksaan

Pajak dengan Model Compliance Risk Management (CRM) dalam Meningkatkan Penerimaan Pajak pada KPP Pratama Senen. *Syntax Literate ; Jurnal Ilmiah Indonesia*, *6*(2), 1044. https://doi.org/10.36418 /syntax-literate.v6i2.2188

Ayres, I., & Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation : Transcending the deregulation debate*. Oxford University Press.

Braithwaite, V. (2007). Responsive Regulation and Taxation: Introduction. *Law & Policy*, *29*(1), 3–10. https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00242.x

Braithwaite, V., Murphy, K., & Reinhart, M. (2005). *The threat of taxation: Management by responsive regulation* (No. 72). http://hdl.handle.net/1885/154907

Hamilton, S. (2012). New dimensions in regulatory compliance - building the bridge to better compliance. *eJournal of Tax Research*, *10*(2), 483–531.

Huberman, M., & Miles, M. B. (2002). *The qualitative researcher's companion*. sage.

Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, *24*(4), 535–553. https://doi.org/10.1016/S0167-4870(02)00164-2

Leviner, S. (2008). An overview: A new era of tax enforcement - from "big stick" to responsive regulation. *Regulation & Governance*, *2*(3), 360–380. https://doi.org/10.1111/j.1748-5991.2008.00039.x

Mahmood, M. (2012). *Compliance Risk Management Strategies for Tax Administrations in Developing Countries : A Case Study of the Malaysian Revenue Authority*. 2–357. https://core.ac.uk/reader/17180839

Murphy, K. (2004). *Moving forward towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*. *January 2004*. https://www.researchgate.net/publication/237809967_Moving_towards_a_more_effective_model_of_regulatory_enforcement_in_the_Australian_Taxation_Office

Pujiati, S. W., & Rusli, D. (2020). *Evaluasi Corporate Tax To Turn Over Ratio (CTTOR) dan Jenis Indikasi Tax Evasion dalam Kuadran X3Y3 Sistem Compliance Risk Management (CRM)*. http://repository.stei.ac.id/330/

Whait, R. B. (2012). Developing risk management strategies in tax administration: The evolution of the Australian taxation office's compliance model. *eJournal of Tax Research*, *10*(2), 436–464.

Peraturan dan Dokumen Publik

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 132/PMK.01/2006 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2020.

Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-95/PJ/2015 tentang Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2015-2019.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-49/PJ/2016 tentang Pengawasan Wajib Pajak Melalui Sistem Informasi.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-15/PJ/2018 tentang Kebijakan pemeriksaan.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-24/PJ/2019 tentang Implementasi Compliance Risk Management dalam Kegiatan Ekstensifikasi, Pengawasan, Pemeriksaan, dan Penagihan di Direktorat Jenderal Pajak.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-07/PJ/2020 tentang Kebijakan Pengawasan dan Pemeriksaan Wajib Pajak dalam Rangka Perluasan Basis Pajak.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE- 30 /PJ/2021 tentang Petunjuk Pelaksanaan Penerapan Reorganisasi Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.01/2020 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak.

Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Laporan Tahunan 2019*.

OECD. (2001). *Risk Management – Practice Note*. Centre for Tax Policy and Administration.

OECD. (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. *Centre for Tax Policy and Administration*, *October*, 1–73. https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf

OECD. (2020). *Revenue Statistics 2020*. https://doi.org/10.1787/8625f8e5-en

OECD. (2021). OECD Economic Surveys: Indonesia 2021. In *OECD Publishing* (Nomor March). OECD. https://doi.org/10.1787/fd7e6249-en

Situs Web

Badan Pusat Statistik. (2021). Realisasi Pendapatan Negara 2007-2021. https://www.bps.go.id/indicator/13/1070/1/realisasi-pendapatan-negara.html

Edwards III, G. C. (1980). *Implementing public policy*. Congressional Quarterly Inc. https://openlibrary.org/books/OL4108847M/Implementing_public_policy