

Persepsi dan Preferensi Wajib Pajak Terhadap Praktisi Pajak: *Agent of Compliance* atau  
*Agent of Client?* Studi *Mix Method*  
Jenis Sesi Paper: *Full paper*

**Yenni Mangoting**  
Universitas Kristen Petra  
yenni@petra.ac.id

**Cory Benata**  
Universitas Kristen Petra  
corybenata@gmail.com

**Abstrak**

*Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris hubungan persepsi dan preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak dan mengetahui peran praktisi pajak dalam kepatuhan wajib pajak. Metode penelitian menggunakan mix method dengan menggabungkan pendekatan kuantitatif dan kualitatif. Analisis kuantitatif menggunakan Pearson Product Moment Correlation, sedangkan analisis kualitatif menggunakan pendekatan interpretatif. Sample penelitian kuantitatif adalah 100 wajib pajak orang pribadi yang menjalankan usaha dan menggunakan jasa praktisi pajak dan informan praktisi pajak sebagai sumber data penelitian kualitatif. Hasil uji Pearson Product Moment Correlation menunjukkan adanya korelasi positif signifikan antara persepsi terhadap preferensi wajib pajak. Korelasi tersebut menunjukkan bahwa preferensi wajib pajak tentang praktisi pajak adalah sama dengan persepsinya. Hasil penelitian kualitatif sebagai komplementari menjelaskan keberadaan tiga karakter praktisi pajak yang teridentifikasi dalam penelitian ini, yaitu honest, creative, dan machiavellian yang menjelaskan peran praktisi pajak dalam kepatuhan wajib pajak.*

**Kata Kunci:** *praktisi pajak, wajib pajak, mix method*

**Abstract**

*The purpose of this research is to determine the correlation between the perception of taxpayers toward the preference of taxpayers in choosing tax practitioners and to know how tax practitioners take their position in taxpayer compliance. The method of data analysis using mix method that combine quantitative and qualitative approaches. Quantitative approach uses Pearson Product Moment Correlation and Qualitative approach uses interpretive. This research used 100 sample of individual taxpayers who run private business and use tax practitioner. The statistic result found that there are positive significant correlation between taxpayers perception toward taxpayers preferences. The correlation shows that taxpayer preferences about tax practitioners are the same as their perceptions. The result of qualitative research as complementary explains the existence of three characters of tax practitioners identified in this research, namely honest, creative, and machiavellian. The three characters of the tax practitioner explain the role of tax practitioners in taxpayer compliance.*

**Key Words:** *tax practitioner, taxpayer, creative, mix method*

## 1. PENDAHULUAN

*Self Assessment* adalah sistem pemungutan pajak mengandalkan integritas wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan. *Self Assessment* telah menempatkan wajib pajak sebagai aktor sentral dalam sistem perpajakan, karena sistem pemungutan tersebut telah memberikan kewenangan sepenuhnya kepada wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban pajaknya secara mandiri. Adanya pelimpahan kewenangan tersebut, mengharuskan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai lembaga yang bertanggung jawab dalam penerimaan pajak menciptakan sistem perpajakan yang ramah bagi wajib pajak. Ramah dalam pandangan Mansury (1996) adalah pentingnya menciptakan sistem perpajakan yang merupakan elaborasi kebijaksanaan perpajakan (*tax policy*), undang-undang perpajakan (*tax laws*), dan administrasi perpajakan (*tax administration*) dengan sederhana, karena sistem perpajakan berkaitan dengan kehidupan masyarakat yang terus berkembang. Kesederhanaan tersebut harus dapat menjamin adanya kepastian hukum sehingga dapat mencegah upaya-upaya penghindaran maupun penyelundupan pajak dan penyalahgunaan wewenang.

Kompleksitas ketentuan perpajakan merupakan kendala dalam implementasi *Self Assessment*. Umumnya wajib pajak mengandalkan praktisi pajak untuk mengatasi masalah tersebut sehingga dapat menimbulkan biaya kepatuhan pajak tinggi (*high cost compliance*) akibat ketergantungan wajib pajak terhadap jasa praktisi pajak. Selain kompleksitas, Klepper, Mazur, dan Nagin (1991); Hite dan McGill (1992); Niemiowski dan Wearing (2003); Sakurai dan Braithwaite (2001); Carley dan Maxwell (2006) menyebutkan bahwa kompetensi praktisi pajak digunakan untuk mengurangi ketidakpastian, kesalahan penafsiran, interpretasi ketentuan perpajakan, dan penghematan waktu melaksanakan kewajiban pajak.

Kompleksitas ketentuan perpajakan juga telah menjembatani kesenjangan pengetahuan yang dimiliki wajib pajak dan praktisi pajak serta menciptakan interelasi antara keduanya. Tan (1998) berpendapat adanya interelasi tersebut telah menciptakan peran besar praktisi pajak dalam kepatuhan wajib pajak di New Zeland yang umumnya cenderung menyetujui nasihat praktisi pajak, baik yang bersifat konservatif maupun agresif. Peran besar tersebut mengindikasikan adanya ketergantungan dan kepercayaan wajib pajak kepada praktisi pajak sebagai cara mengalihkan risiko kesalahan menafsirkan ketentuan perpajakan dan risiko sanksi administrasi di kemudian hari. Bagi praktisi pajak kompetensi dalam mengeksplorasi kelemahan ketentuan perpajakan merupakan kekuatan untuk menarik perhatian wajib pajak dalam rangka menciptakan strategi penghindaran pajak. Dalam penelitiannya, Erard (1993) mencontohkan keberadaan praktisi pajak yang merangkap sebagai akuntan dan pengacara banyak menggunakan area abu-abu (*grey area*) ketentuan perpajakan sebagai strategi untuk mengurangi pembayaran pajak.

Keberadaan praktisi pajak dan kompetensi yang dimiliki, sedikit banyak telah memengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak dan menciptakan kebergantungan wajib pajak yang pada akhirnya berkontribusi dalam membentuk persepsi wajib pajak mengenai praktisi pajak. Webb dan Hussain (2010) menjelaskan persepsi wajib pajak mengenai perpajakan mempunyai kekuatan untuk memengaruhi perilaku kepatuhan mereka baik sesuai maupun tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan. Marliyah, Dewi, dan Suyasa (2004) menyebut jika persepsi seseorang merupakan hasil seleksi terhadap sesuatu dan merupakan pengetahuan mengenai objek yang dimaksud. Sedangkan Ismayanti (2010, hal. 31) dan Herman (2006, hal. 13) menjelaskan bahwa persepsi seseorang akan menghasilkan sebuah preferensi yang merupakan serangkaian pilihan berdasarkan selera yang ikut dikendalikan alam bawah sadar dengan pola tertentu yang unik bagi setiap orang.

Dalam konteks penelitian ini, persepsi wajib pajak mengenai praktisi pajak adalah hasil seleksi terhadap pengetahuan wajib pajak yang telah dipengaruhi oleh stimulus lingkungan wajib pajak mengenai gambaran utuh praktisi pajak dari sudut kompetensi dan motivasi dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Persepsi wajib pajak mengenai praktisi wajib pajak akan menghasilkan pilihan atau preferensi mereka terhadap praktisi pajak. Long dan Caudill (1987) membuktikan ada hubungan positif signifikan antara persepsi wajib pajak dan pilihan mereka terhadap praktisi pajak. Ketika penghasilan mereka tinggi dan ketentuan perpajakan dianggap kompleks, wajib pajak memilih menggunakan praktisi pajak. Tan (1999) dalam penelitiannya juga menemukan bukti preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak didasari adanya kecenderungan wajib pajak memanfaatkan ambiguitas ketentuan perpajakan.

Sakurai dan Braithwaite (2001) menyebutkan, meskipun praktisi pajak mempunyai kompetensi dalam memahami ketentuan perpajakan, tetapi motivasi wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan akan memengaruhi pembentukan persepsi wajib pajak mengenai praktisi pajak. Ketika persepsi wajib pajak bahwa pembayaran pajak mengurangi kemampuan ekonomis mereka, persepsi tersebut akan memengaruhi preferensi mereka dalam memilih jasa praktisi pajak. Stephenson (2007) juga berpendapat bahwa persepsi yang dilandasi dengan motivasi pembayaran pajak akan mengarahkan wajib pajak mencari praktisi pajak yang dapat memenuhi kebutuhan wajib pajak.

Beranjak dari latar belakang di atas, penelitian ini memiliki dua tujuan, yaitu untuk mengetahui hubungan persepsi dan preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak dan memahami bagaimana praktisi pajak memosisikan dirinya sebagai profesional dalam mendukung kepatuhan pajak. Pentingnya mengetahui hubungan persepsi dan preferensi karena pengambilan keputusan wajib pajak mengenai pilihan terhadap praktisi pajak seringkali didasari oleh persepsi. Selain itu, mengetahui ada tidaknya korelasi antara persepsi dan preferensi wajib pajak akan membantu pemerintah memahami sebagian perilaku wajib pajak dalam menjalankan kewajiban pajak mereka.

## 2. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Dalam pandangan Kotler (1995), persepsi akan memungkinkan seseorang menyeleksi, mengatur, dan menginterpretasikan masukan-masukan informasi untuk menciptakan gambaran keseluruhan yang berarti mengenai sebuah objek. Bagi wajib pajak, persepsi adalah kemampuan menggunakan, memahami, dan menafsirkan pengetahuan dan pengalaman masa lalu mengenai sistem perpajakan dan interelasi dengan fiskus dan praktisi pajak sehingga membentuk dan memengaruhi preferensi pilihan perilaku wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakan.

Wajib pajak menganggap bahwa pajak merupakan reduksi terhadap kemampuan ekonomis mereka, sehingga ada upaya untuk melakukan penghindaran pajak baik dengan memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan atau penghindaran pajak agresif yang bertentangan dengan ketentuan perpajakan. Wajib pajak yang menginginkan penghindaran pajak akan menggunakan jasa praktisi pajak, karena praktisi pajak mempunyai kemampuan profesional dalam memahami seluk beluk kelemahan ketentuan perpajakan (Carley dan Maxwell, 2006). Penelitian Devos (2012) menjelaskan secara statistik adanya pengaruh yang signifikan peran praktisi pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Meskipun di luar faktor praktisi pajak, ketidakpatuhan wajib pajak di New Zeland juga disebabkan oleh faktor perilaku, sumber pendapatan, pengetahuan perpajakan, kompleksitas ketentuan perpajakan, dan keadilan (Niemirowski dan Wearing, 2003; Saad, 2012).

Persoalan independensi praktisi pajak juga menjadi perhatian pemerintah yang memiliki otoritas memungut pajak. Bagi pemerintah, praktisi pajak adalah kepanjangan tangan pemerintah atau *agent of compliance* yang akan membantu melaksanakan meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Killian dan Doyle, 2004). Namun demikian, tidak mudah mengharapkan praktisi pajak sebagai *agent of compliance*, karena adanya ketergantungan ekonomis praktisi pajak kepada wajib pajak sehingga ada kecenderungan praktisi pajak dapat mengikuti keinginan wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak secara agresif. Thuronyi dan Vanistendael (1996) mengatakan bahwa sistem perpajakan tidak dapat berjalan dengan baik tanpa bantuan praktisi pajak, meskipun pemerintah perlu menciptakan regulasi untuk menyeimbangkan peran praktisi pajak baik sebagai kepanjangan tangan pemerintah (*agent of compliance*) maupun kepanjangan tangan klien (*agent of client*).

Fakta tersebut menjadi dasar pemetaan karakter praktisi pajak dalam penelitian Sakurai dan Braithwaite (2001) berdasarkan persepsi dan preferensi wajib pajak yaitu *creative consultant*, *honest consultant*, dan *cautious consultant*. *Cautious consultant* merupakan praktisi pajak yang memiliki penghindaran pajak dengan memanfaatkan celah-celah yang belum diatur dalam ketentuan perpajakan (*tax avoidance*). *Honest consultant* merupakan tipe praktisi pajak yang selalu mematuhi peraturan perpajakan yang ada, memiliki integritas yang tinggi dan bersikap jujur atas semua tindakan yang dilakukan meskipun saat sedang berada dalam keadaan yang ambigu. *Creative consultant* merupakan tipe praktisi pajak yang agresif dalam perencanaan pajak. Praktisi pajak tipe ini memiliki jaringan luas yang dapat dimanfaatkan untuk menangani kasus-kasus pemeriksaan pajak klien.

Sedangkan William dan Simmons (2008) menggambarkan empat karakteristik profesional pajak, yaitu profesional pajak yang menjunjung tinggi etika dan tanggung jawab sosial perusahaan sehingga anti terhadap skema penghindaran pajak agresif, profesional pajak yang menilai negatif skema penghindaran pajak agresif tetapi masih berpotensi untuk terlibat dalam tindakan penghindaran

pajak, profesional pajak yang berorientasi *machiavellianisme* kuat dan memiliki keyakinan yang rendah terhadap pentingnya etika dan tanggungjawab sosial, dan profesional pajak dengan orientasi *machiavellianisme* kuat tetapi masih bersikap lunak terhadap skema penghindaran pajak agresif. Penelitian ini hanya menggunakan tiga karakter praktisi pajak, yaitu *honest*, *creative*, dan *machiavellian*.

Karakterisasi tersebut sebenarnya secara empiris telah menggambarkan adanya peran ganda praktisi pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Satu sisi praktisi pajak berperan mendukung kepatuhan wajib pajak melalui kejujuran dan penolakan terhadap implementasi penghindaran pajak baik yang sesuai maupun bertentangan dengan ketentuan perpajakan, tetapi sisi yang lain praktisi pajak justru dapat melemahkan kepatuhan wajib pajak baik melalui penghindaran pajak yang memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan maupun implementasi penghindaran pajak agresif.

Dualisme peran praktisi pajak tersebut juga menyebabkan adanya *gap* antara keinginan wajib pajak dan harapan praktisi pajak. Wajib pajak berkeinginan melaksanakan ketentuan perpajakan dengan baik dan benar tetapi praktisi pajak dapat bertentangan dengan itu sehingga melakukan persuasi agar wajib pajak mau mengimplementasikan penghindaran pajak agresif dengan risiko terdeteksi dan pemeriksaan pajak yang rendah (Stephenson, 2006).

Setelah mengetahui hubungan persepsi dan preferensi wajib pajak, untuk memvalidkan dan melebarkan data kuantitatif, penelitian ini akan mengimplementasikan pendekatan kualitatif sebagai komplementari hasil penelitian kuantitatif dengan informan praktisi pajak untuk mendapatkan pengetahuan dari level yang berbeda mengenai perilaku praktisi pajak dalam sistem perpajakan. Memahami bagaimana implementasi peran praktisi pajak dalam sistem perpajakan akan membantu pemerintah memetakan regulasi dan melakukan re-posisi peran praktisi pajak sehingga lebih memberi manfaat bagi sistem perpajakan nasional.

Untuk memenuhi tujuan penelitian di atas, penelitian ini menggunakan metode pendekatan campuran (*mix method*) dalam melihat suatu fenomena tunggal dari sudut yang berbeda sehingga menghasilkan tingkat keandalan dan kesahihan hasil penelitian. Analisis data dilakukan dengan menggabungkan dua pendekatan, yaitu pendekatan positivisme-kuantitatif untuk menguji hipotesis. Analisis data kualitatif menggunakan pendekatan interpretatif akan menjawab pertanyaan penelitian yaitu bagaimana perilaku praktisi pajak dalam sistem perpajakan. Sedangkan analisis kuantitatif dalam penelitian ini untuk menguji hipotesis:

H<sub>0</sub>: Persepsi wajib pajak tidak berhubungan dengan preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak

H<sub>1</sub>: Persepsi wajib pajak berhubungan dengan preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak

### 3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian lanjutan yang sebelumnya telah dilakukan dengan menguji hubungan antara persepsi dan preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak. Hasil penelitian kuantitatif dalam penelitian ini akan dilengkapi menggunakan pendekatan kualitatif sebagai komplementari. Oleh karena itu penelitian ini menggunakan pendekatan *mix method* atau penelitian campuran dengan menggabungkan dua pendekatan, yaitu pendekatan kuantitatif dan kualitatif. Kemunculan *mix method* karena adanya debat epistemologi antara paradigma positivis yang berorientasi pada analisis kuantitatif dan eksperimen untuk menguji hipotesis secara deduktif. Sedangkan paradigma kualitatif yang memfokuskan pada pemahaman suatu fenomena secara holistik subjektif dan pengambilan keputusan dilakukan secara induktif (Amaratunga, Baldry, Sarshar, dan Newton, 2002).

Ilmu pengetahuan bukan hanya sekedar menguji (*to test*), memprediksi (*to predict*) atau menjelaskan (*to explain*) sebuah teori, tetapi melepaskan nilai-nilai yang terintenasiasi dalam diri subjek yang sebenarnya mengkonstruksi realitas sosial itu sendiri. Ilmu pengetahuan berusaha memecahkan persoalan nyata yang terjadi melalui interaksi-interaksi dalam dunia sosial yang menggunakan manusia sebagai subjek dan juga objek. Brannen (2005) menggarisbawahi pentingnya *mix method* ketika penelitian kuantitatif berusaha memahami perilaku aktual dari objek atau subjek penelitian tetapi memiliki keterbatasan sumber daya. Dengan penelitian kualitatif persoalan tersebut terjawab melalui pertanyaan kuisisioner yang dirancang khusus mengeksplorasi pemikiran informan penelitian mengenai

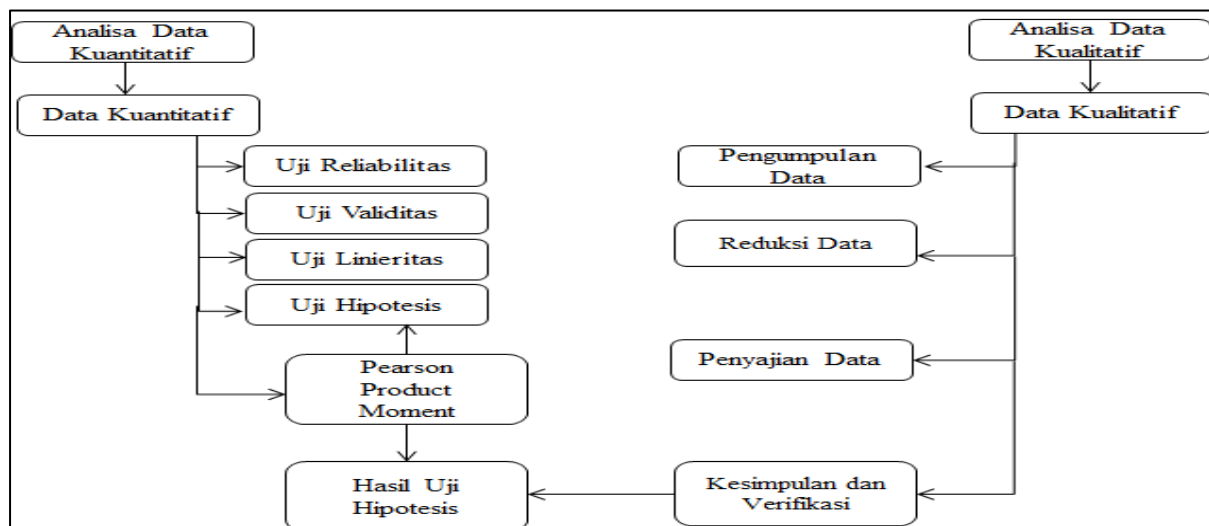
sebuah fenomena sosial. Kehadiran *mix method* dalam pandangan Suparno (2008, hal. 71) adalah untuk melihat suatu realitas dari sudut pandang atau perspektif yang berbeda.

Oleh karena itu, perlunya memandang dan mengkaji suatu fenomena dari sudut pandang yang lain dengan melibatkan individu dan persepsinya untuk memahami realitas atau orisinalitas yang sebenarnya bukan menggantungkan pada keterwakilan populasi yang menjadi fokus penelitian kualitatif (Somantri, 2005). Brannen (2005) memetakan bahwa analisis data dalam penelitian *mix method* dapat dilakukan dengan elaborasi atau ekspansi, inisiasi, komplementari, dan kontradiksi untuk menghasilkan wawasan yang lebih besar.

### 3.1 TAHAPAN ANALISA DATA

Penelitian ini menggunakan desain eksplanatori yang melakukan analisis data kuantitatif terlebih dahulu kemudian dilanjutkan dengan analisis data kualitatif sebagai komplementari. Desain eksplanatori digunakan jika tujuan penelitian yang dilakukan adalah untuk menguraikan, mengelaborasi, atau menjelaskan temuan kuantitatif seperti dalam gambar 1 di bawah ini.

Gambar 1  
Desain Penelitian *Mix Method*



Sumber: diolah kembali

Analisa data kuantitatif menggunakan *Pearson Product Moment Correlation* untuk mengetahui korelasi antar variabel persepsi dan preferensi. Sedangkan analisa data kualitatif menggunakan metode interpretatif untuk memahami bagaimana praktisi pajak memosisikan dirinya sebagai profesional dalam mendukung kepatuhan pajak..

Analisis data kualitatif menggunakan *flow model* yang diinisiasi oleh Miles dan Huberman (1994). dengan memfokuskan pada tiga aktivitas utama setelah pengumpulan data yaitu reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan dan verifikasi. Setelah pengumpulan data melalui wawancara dilakukan, peneliti melakukan dokumentasi dengan membuat transkrip wawancara untuk mengidentifikasi pernyataan-pernyataan informan.

Hasil wawancara mengalami proses reduksi untuk mengungkap esensi atas setiap pernyataan informan. Meminjam istilah dalam fenomenologi, reduksi dilakukan dengan cara *bracketing* dan *horizontalization*. *Bracketing* adalah proses menempatkan fenomena dalam “keranjang” atau tanda kurung, dan memisahkan hal-hal yang dapat mengganggu untuk memunculkan kemurnian. Sedangkan *horizontalization* dilakukan dengan cara, peneliti menemukan pernyataan-pernyataan penting dari wajib pajak, kemudian peneliti akan melakukan inventarisasi pernyataan-pernyataan penting yang relevan dengan fenomena dalam penelitian ini. Reduksi data menghasilkan unit-unit bermakna atau tema sebagai

interpretasi hasil wawancara dengan informan. Tahap akhir dalam analisis kualitatif adalah kesimpulan dan verifikasi yang dilakukan dengan mengkonstruksikan kembali seluruh penjelasan tentang tema atau unit-unit bermakna yang telah dihasilkan dalam proses analisis data sebelumnya.

### 3.2 SUMBER DATA DAN TEKNIK PENGUMPULAN DATA

Sumber data kuantitatif adalah data primer yang diperoleh dengan menyebarkan kuisioner kepada 100 wajib pajak orang pribadi di wilayah Surabaya dengan komposisi 44% laki-laki dan 56% perempuan. Sedangkan sumber data kualitatif adalah wajib pajak dan praktisi pajak

Penyebaran kuisioner dilakukan secara online dan manual dengan mendatangi responden satu per satu. Bidang usaha responden cukup bervariasi dengan informasi, 67% memiliki usaha di bidang perdagangan *sparepart*, bahan bangunan, bahan kue, obat-obatan, kosmetik, 28 % di bidang jasa, dan 5% di bidang manufaktur. Umur responden dalam rentang 20-40 tahun 79% dan rentang 50-60 tahun sebanyak 21%. Omzet usaha responden dibagi dalam dua kategori, yaitu yang tidak lebih dari 4,8 milyar 84% dan lebih dari 4,8 milyar 16%. Responden penelitian kuantitatif adalah praktisi pajak dan wajib pajak yang menggunakan jasa praktisi pajak itu sendiri. Wawancara dengan informan wajib pajak dan praktisi pajak dilakukan sesuai dengan jam dan tempat yang ditentukan oleh informan penelitian.

### 3.3 DEFINISI OPERASIONAL VARIABEL

Variabel independen yaitu persepsi wajib pajak diukur melalui pertanyaan-pertanyaan yang berkaitan dengan karakteristik praktisi pajak, *machiavellian*, *creative*, dan *honest*. *Machiavellian* adalah praktisi pajak dengan nasihat penghindaran pajak agresif yang bertentangan dengan ketentuan perpajakan. Praktisi pajak *creative* adalah praktisi pajak yang melakukan penghindaran pajak agresif namun tidak selalu manipulatif dan bekerja dalam “grey area” peraturan. Sedangkan praktisi pajak *honest* adalah pribadi yang jujur, tidak mengambil resiko meskipun ketentuan perpajakan multiinterpretasi dan ambigu.

Variabel dependen adalah preferensi wajib pajak yang diukur melalui pertanyaan mengenai karakteristik praktisi pajak, *machiavellian* berfokus kepada keuntungan dibandingkan moral konservatif, mengambil jalan pintas demi efisiensi dan efektivitas tanpa memperhatikan peraturan yang ada, dan menganggap kegiatan penggelapan pajak sebagai hal yang biasa. Praktisi pajak *creative* adalah praktisi yang melakukan penghindaran pajak agresif tetapi tidak manipulatif dengan memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan (*loopholes*). Sedangkan *honest* adalah praktisi pajak yang memiliki integritas tinggi, royal dalam memberikan informasi, dan memberikan nasihat kepada klien agar tidak melakukan skema penghindaran pajak.

## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1 ANALISIS KUANTITATIF

Analisis data kuantitatif menggunakan *Pearson Product Moment* (PPM) untuk mengukur besarnya hubungan linear antara dua variabel. Korelasi PPM memiliki rentang nilai antara +1 dan -1. Nilai 1 berarti hubungan antara variabel sangat kuat dan positif. Sedangkan nilai 0 berarti hubungan antara variabel sangat lemah atau tidak terdapat hubungan sama sekali, dan nilai -1 berarti hubungan antara variabel sangat kuat dan negatif. Rumus PPM yang digunakan adalah:

$$r = \frac{\sum xy}{\sqrt{\sum x^2 \sum y^2}}$$

Keterangan:

$r$  = koefisien korelasi *Pearson Product Moment* antara persepsi wajib pajak dan preferensi wajib pajak

$\Sigma_x$  = jumlah nilai Persepsi wajib pajak  
 $\Sigma_y$  = jumlah nilai Preferensi wajib pajak

Uji reliabilitas menggunakan internal korelasi dengan teknik analisis *Cronbach's Alpha* dengan nilai alpha yang menunjukkan reliabilitas lebih besar atau sama dengan 0,6. Hasil uji validitas dalam penelitian ini menunjukkan semua item pertanyaan yang mengukur tiap variabel memiliki nilai  $r$  hitung  $>$   $r$  tabel. Uji normalitas menggunakan *one-sample kolmogorov-smirnov test* dan diketahui bahwa nilai hitung signifikansi dari uji normalitas variabel lebih besar dari nilai *alpha* (0,05) yakni 0,999, sehingga menunjukkan data telah berdistribusi normal. Hasil uji linearitas menunjukkan bahwa besar nilai *sig.linearity* adalah 0,000 yaitu lebih kecil dari *alpha* 0,05, sedangkan nilai *sig.deviation from linearity* adalah sebesar 0,680 yaitu lebih besar dari *alpha* 0,05. Hasil tersebut menunjukkan adanya hubungan linear signifikan antara persepsi dan preferensi wajib pajak.

Hasil statistik deskriptif dalam tabel 1 di bawah menjelaskan persepsi wajib pajak terhadap karakteristik praktisi pajak yang melebar menjadi enam kategori, yaitu *machiavellian*, *creative*, *honest*, *machiavellian & creative*, *creative & honest*, dan gabungan dari ketiga karakteristik praktisi pajak tersebut yakni *machiavellian*, *creative*, & *honest consultant* berdasarkan analisa jawaban yang diberikan dalam kuesioner.

Tabel 1  
 Persepsi Wajib Pajak mengenai Praktisi Pajak

No.	KARAKTERISTIK	JUMLAH
1.	Machiavellian	1
2.	Creative	1
3.	Honest	9
4.	Machiavellian & Creative	8
5.	Creative & Honest	40
6.	Machiavellian, Creative & Honest	41
<b>TOTAL</b>		<b>100</b>

Hasil statistik deskriptif juga memetakan preferensi wajib pajak terhadap praktisi dalam tabel 2 berikut ini.

Tabel 2  
 Preferensi Wajib Pajak dalam Memilih Praktisi Pajak

No.	KARAKTERISTIK	JUMLAH
1.	Machiavellian	8
2.	Creative	14
3.	Honest	78
<b>TOTAL</b>		<b>100</b>

Pemetaan berdasarkan hasil kuesioner adalah sebagai berikut: 8 responden memilih preferensi *machiavellian* dengan rincian 1 responden dengan persepsi *machiavellian*, 2 responden dengan persepsi *machiavellian dan creative*, dan 4 responden dengan persepsi gabungan dari ketiga karakteristik praktisi pajak. Ada 14 responden yang memilih preferensi *creative* dengan rincian 1 responden dengan persepsi *creative*, 5 responden dengan persepsi *machiavellian dan creative*, 4 responden *creative dan honest*, dan 5 responden dengan persepsi gabungan dari ketiga karakteristik praktisi pajak. Terdapat 78 responden yang memilih preferensi *honest* dengan rincian 9 responden dengan persepsi *honest*, 1 responden dengan persepsi *machiavellian dan creative*, 36 responden *creative dan honest*, dan 32 responden dengan persepsi gabungan dari ketiga karakteristik praktisi pajak.

Hasil statistik deskriptif di atas menjelaskan suatu hubungan antara persepsi wajib pajak dengan preferensi. Responden dengan persepsi *honest* memilih preferensi *honest*, responden dengan

persepsi *creative* memilih preferensi *creative*, responden dengan persepsi *machiavellian* dan *creative* cenderung memilih preferensi *creative*. Sedangkan responden dengan persepsi *creative* dan *honest* maupun *machiavellian*, *creative*, dan *honest* cenderung memilih *honest*.

Hasil korelasi variabel persepsi dan preferensi yang ditunjukkan dalam tabel 2 memiliki nilai 0,625. Angka tersebut mengindikasikan adanya hubungan kuat karena berada pada rentang angka 0,60 – 0,799. Pengujian hipotesis dilakukan dengan melihat nilai signifikansi dengan cara uji dua sisi ((*Sig. (2-tailed)*)) untuk melihat ada tidaknya hubungan antar kedua variabel. Dengan menggunakan batas *alpha* sebesar 5% (0,05), jika probabilitas > 0,05 maka  $H_0$  ditolak dan apabila probabilitas < 0,05 maka  $H_0$  diterima.

Tabel 3  
Hasil Uji Korelasi *Pearson Product Moment*  
Correlations

		Persepsi_Total	Preferensi_Total
Persepsi_Total	Pearson Correlation	1	.625**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	100	100
Preferensi_Total	Pearson Correlation	.625**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	100	100

\*\*Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Dari nilai *Sig.(2-tailed)* sebesar 0,000 < 0,05 maka  $H_0$  ditolak, sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara persepsi wajib pajak dengan preferensi wajib pajak. Tabel 4 memberi informasi korelasi antara masing-masing persepsi dan preferensi. Angka korelasi 0.545, dibandingkan dengan 0.317, dan -0.161 menandakan korelasi terkuat antara persepsi wajib pajak bahwa praktisi pajak *machiavellian*, demikian juga preferensi wajib pajak tersebut bahwa praktisi pajak *machiavellian*. Artinya wajib pajak akan memilih praktisi pajak sesuai dengan persepsi wajib pajak sebelumnya. Korelasi yang kuat tersebut diartikan adanya persamaan antara persepsi dengan preferensi wajib pajak terhadap karakter praktisi pajak yang dipilih dan membuktikan bahwa wajib pajak menggunakan praktisi pajak sesuai dengan apa yang dipersepsikan sebelumnya (Benata, 2016)

Tabel 4  
Korelasi Persepsi dan Preferensi terhadap Tiga Tipe Praktisi Pajak  
Correlations

		X1	X2	X3	Y1	Y2	Y3
X1	Pearson Correlation	1	.553**	-.335**	.545**	.317**	-.161
	Sig. (2-tailed)		.000	.001	.000	.001	.109
	N	100	100	100	100	100	100
X2	Pearson Correlation	.553**	1	-.009	.326**	.615**	-.126
	Sig. (2-tailed)	.000		.930	.001	.000	.210
	N	100	100	100	100	100	100
X3	Pearson Correlation	-.335**	-.009	1	-.155	.122	.428**
	Sig. (2-tailed)	.001	.930		.125	.228	.000
	N	100	100	100	100	100	100

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Keterangan:

X1 = Persepsi Wajib Pajak (*Machiavellian Consultant*)

X2 = Persepsi Wajib Pajak (*Creative Consultant*)

X3 = Persepsi Wajib Pajak (*Honest Consultant*)

Y1 = Preferensi Wajib Pajak (*Machiavellian Consultant*)

Y2 = Preferensi Wajib Pajak (*Creative Consultant*)

Y3 = Preferensi Wajib Pajak (*Honest Consultant*)



Selain menunjukkan adanya kesamaan antara persepsi dan preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak, hasil analisa kuantitatif menunjukkan keberadaan praktisi pajak yang tidak saja sebagai *agent of compliance* dari sisi pemerintah tetapi juga *agent of client* dari sisi wajib pajak melalui keberadaan praktisi pajak *honest, creative, dan Machiavellian*

#### 4.2 HASIL ANALISIS KUALITATIF

Penulis memberikan *bracketing* yaitu tanda kurung terhadap setiap keterangan dalam wawancara informan yang akan menjadi fokus penafsiran makna. Peraturan perpajakan yang kompleks dan minimnya adukasi dan sosialisasi menjadi hambatan tersendiri bagi wajib pajak dalam menjalankan *Self Assessment* sebagai sistem yang mengandalkan kesukarelaan, kemandirian, dan kejujuran wajib pajak. Sebagai wajib pajak Joko mengungkapkan pernyataan berikut ini:

*“Saya menggunakan praktisi pajak karena sejujurnya saya (tidak begitu memahami peraturan pajak). Peraturan perpajakan (cukup kompleks dan sulit dipahami)”*

Fenomena kompleksnya ketentuan pajak telah menjadi persoalan klasik banyak negara yang mengandalkan pajak sebagai sumber penerimaan utama. sesungguhnya salah satu keberhasilan pemungutan pajak adalah simplifikasi sistem perpajakan termasuk ketentuan perpajakan itu sendiri. Bagi Joko kompleksitas ketentuan perpajakan tersebut adalah sebuah kesulitan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan secara *Self Assessment*. Untuk mengantisipasi kesulitan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, Joko menggunakan jasa praktisi pajak. Alasan Joko menggunakan praktisi pajak menjadi alasan bagi banyak wajib pajak dengan kondisi yang sama. Kompleksitas dan minimnya pengetahuan perpajakan menjadi latar belakang mereka melibatkan praktisi pajak.

Tidak berarti setelah menggunakan jasa praktisi pajak, Joko menggunakan jasa praktisi pajak tersebut untuk mengatur sedemikian rupa pembayaran pajaknya sesuai dengan keinginan. Integritas berdasarkan keyakinan agama yang dianut menjadi landasan Joko dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

*“ya itu tadi...saya ini kan orang beragama. Angsuran PPh yang dibayarkan 5 juta per bulan. PPN yang dibayarkan rata-rata 9 jutaan. Logikanya saya kan menyumbang ke pemerintah dan belum tentu perusahaan lain juga seperti saya”*

Pengalaman spiritual telah membentuk persepsi Joko dalam menjalankan kewajiban perpajakan yang juga akan memengaruhi preferensinya terhadap praktisi pajak. Kontribusi praktisi pajak dalam kepatuhan wajib pajak cukup signifikan. Selain menghemat waktu, wajib pajak tidak akan dibingungkan dengan urusan administrasi pajak. Keberadaan praktisi pajak ditengarai sebagai upaya menjembatani, mengurangi, dan mengalihkan risiko sanksi perpajakan karena minimnya pemahaman dan pengetahuan perpajakan wajib pajak. Pada dasarnya, wajib pajak memercayakan kewajiban perpajakan mereka kepada praktisi pajak yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang memadai agar mereka dapat fokus pada pengelolaan manajemen perusahaan. Namun demikian adanya kecenderungan praktisi pajak terlibat dalam pelemahan kepatuhan wajib pajak dapat digambarkan melalui pernyataan praktisi pajak Andika berikut ini:

*“Praktisi pajak (pasti berperan), wajib pajak sebenarnya (apa kata) praktisi pajak. Misalnya, (mau bayar pajak segini nggak). Jika wajib pajak menyetujui, praktisi pajak (akan menyesuaikan)”*

Pernyataan informan praktisi pajak “...mau bayar pajak segini nggak...” mencerminkan ada peran yang dimainkan praktisi pajak atas kepatuhan wajib pajak. Peran praktisi pajak dipengaruhi oleh perilaku wajib pajak itu sendiri. Peran praktisi pajak yang agresif justru ditimbulkan oleh perilaku pasif wajib pajak dalam menjalankan kewajiban mereka. Kondisi ini dapat dipahami sebagai kesempatan bagi praktisi pajak untuk mengatur sedemikian rupa pembayaran pajak terhutang apakah sesuai atau tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan. Bagi wajib pajak tertentu keberadaan praktisi pajak dianggap telah menyelesaikan sebagai besar kewajiban pajak mereka.

Hal tersebut tidak dapat dihindari karena wajib pajak pasif dan merasa bertanggungjawab hanya pada saat pembayaran pajak terhutang. Namun demikian, kondisi tersebut mengindikasikan bahwa secara tidak langsung, wajib pajak telah mengarahkan keinginannya kepada praktisi pajak untuk mengatur pembayaran pajak terhutang. Pengungkapan dua fakta di atas menjelaskan bahwa persepsi wajib pajak akan membentuk preferensi terhadap praktisi pajak. Hal tersebut selaras dengan penelitian OECD (2008) yang menyebutkan bahwa perilaku praktisi pajak salah satunya dipengaruhi oleh perilaku kliennya dalam melaksanakan kewajiban pajak mereka.

Interelasi antara wajib pajak dan praktisi pajak sedikit banyaknya dipicu oleh kesenjangan pengetahuan ketentuan perpajakan dan kekuatiran kelalaian dalam melaksanakan kewajiban perpajakan yang berbuntut pada penegakkan hukum (*law enforcement*) melalui sanksi dan denda administrasi. Namun demikian, keinginan wajib pajak untuk meningkatkan pemahaman pengetahuan pajak mereka dihalangi oleh persepsi bahwa peraturan perpajakan itu kompleks dan ambigu yang kemudian memunculkan ketergantungan mereka kepada jasa praktisi pajak. Tetapi ketergantungan tersebut tidak selalu berdampak positif, karena pengetahuan ketentuan perpajakan yang dimiliki oleh praktisi pajak dapat memengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak. Chaca sebagai praktisi pajak pada sebuah Kantor Akuntan Publik menjelaskan pengalaman yang dihadapi berikut ini:

*Klien awalnya telah menggunakan praktisi pajak sebelum menggunakan jasa kami. Omzet klien besar. Tidak masuk akal, jika mereka (tidak punya persediaan)*

Pendapat Chaca menegaskan keberadaan praktisi pajak agresif yang telah mereduksi kepatuhan wajib pajak. Logika ekonomi mengatakan bahwa penghasilan berbanding lurus dengan pembayaran pajak. Omzet besar akan diikuti dengan pembayaran pajak yang juga besar sepanjang beban-beban yang digunakan untuk memelihara, mendapatkan, dan menagih penghasilan proposional dengan omzet perusahaan. Chaca kembali menjelaskan ada kecenderungan praktisi pajak “bermain” atau bertindak agresif dalam mereduksi kepatuhan wajib pajak melalui cara-cara yang bertentangan dengan ketentuan perpajakan, seperti dalam penjelasan:

*(Lebih banyak) yang menggunakan perencanaan pajak dengan memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan. Tetapi tidak menutup kemungkinan (praktisi pajak yang menjadi praktisi borongan), yaitu membuat laporan keuangan sekaligus menghitung pajaknya, sehingga lebih mudah mengatur jumlah pajak terhutang.*

Perencanaan pajak sejauh ini dianggap sebagai penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*). Otto dkk. (2015) menambahkan bahwa perencanaan pajak adalah bentuk penghindaran pajak (*tax avoidance*) legal atau ekstrimnya nyaris melanggar hukum dengan tujuan mengurangi pembayaran pajak melalui interpretasi ketat atas inkonsistensi dan ambiguitas ketentuan perpajakan dan memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan. Kreativitas dan penguasaan ketentuan perpajakan merupakan syarat implementasi perencanaan pajak yang legal, meskipun seringkali perencanaan pajak dijadikan alasan bagi praktisi pajak yang justru melakukan penghindaran pajak ilegal. Tidak mudah memisahkan penghindaran pajak dan penggelapan pajak, sehingga, alibi perencanaan pajak sering menjadi strategi penghindaran pajak bagi praktisi pajak.

Kemampuan teknis praktisi pajak tidak ada artinya jika tidak disertai dengan kecerdasan moral dan intelektual. Kecerdasan moral dapat memengaruhi motivasi praktisi pajak sehingga mampu mempertahankan independensinya dengan menolak mengikuti keinginan wajib pajak melakukan penghindaran pajak agresif yang melanggar ketentuan perpajakan. Hal tersebut diungkapkan oleh Chaca dalam pernyataan berikut ini:

*“(Saya pernah diajak) oleh praktisi pajak lain, untuk membantu wajib pajak yang menghendaki pajak yang dibayarkan (diatur sedemikian rupa sesuai kehendaknya), (bukan) berdasarkan peraturan perpajakan”*

Chaca hidup dalam komunitas praktisi pajak. Komunikasi dan interelasi antar kolega dapat menjadi sarana saling mempersuasi. Chaca pernah diminta untuk melakukan penghindaran pajak agresif bahkan yang melanggar ketentuan perpajakan. Sejak awal Chaca membentengi dirinya dengan kecerdasan moral dan mengendalikan dirinya dari keinginan melakukan penghindaran pajak yang melanggar ketentuan perpajakan. Komitmen profesional menjadi ujung tombak Chaca sehingga tetap berjalan dalam tataran etis sebagai praktisi pajak. Sebagai praktisi pajak berpengalaman, kekuatiran dan ketakutan akan konsekuensi yang harus dihadapi jika melakukan pelanggaran kode etik menjadi pengangannya, seperti dalam ungkapan berikut ini:

*“Saya menikmati peran saya sebagai praktisi pajak, selain itu jantung saya cuma satu, nggak ada cadangannya.”*

Thuronyi dan Vanistendael (1996) menyadari pergeseran peran praktisi pajak sehingga meminta pemerintah tidak hanya perlu meregulasi peran praktisi pajak tetapi melindungi wajib pajak dari praktisi pajak yang tidak bermoral dan tidak berkompeten. Salah satunya dilakukan dengan cara meminimalisasi peran praktisi pajak dan menciptakan sistem pemungutan pajak yang mengandalkan pihak ketiga sebagai pemotong atau pemungut.

Masih ada praktisi pajak yang mempertimbangkan antara *fee* yang diterima dengan risiko jika melakukan penghindaran pajak. Bona menjelaskan terkadang praktisi pajak mencari celah dengan kemampuan teknis yang mereka miliki untuk mengestimasi dan menilai risiko atas kepatuhan atau ketidakpatuhan dalam rangka menciptakan strategi penghindaran pajak agresif.

*“Jika tax planning lebih memfokuskan pada kesempatan memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan. Tax target fokus pada penyesuaian pajak terhutang (dengan keinginan wajib pajak)”*

Sebagai manusia rasional, praktisi pajak tidak terhindar dari keinginan-keinginan yang sifatnya *money oriented*. Wajib pajak yang memberikan imbalan tinggi sebagai kompensasi atas permintaan melakukan penghitungan pajak berdasarkan keinginan mereka terkadang memicu keagresifan praktisi pajak dalam penghindaran pajak.

Penelitian ini menggunakan desain penelitian eksplanatori atau eksplanatif yang bertujuan untuk menjelaskan hubungan antara dua atau lebih gejala atau variabel. Dalam konteks penelitian *mix method*, desain eksplanatori digunakan untuk menjelaskan apakah hasil penelitian kuantitatif atau kualitatif mana yang lebih dulu dilakukan. Dalam penelitian ini, analisis kualitatif digunakan untuk menjelaskan hasil penelitian kuantitatif.

Hasil uji hipotesis membuktikan secara empiris adanya hubungan positif signifikan antara persepsi dan preferensi wajib pajak dalam memilih praktisi pajak. Hasil uji tersebut menunjukkan bahwa persepsi wajib pajak terhadap praktisi pajak sama dengan preferensi wajib pajak. Artinya wajib pajak memilih praktisi pajak berdasarkan persepsi awalnya. Hasil penelitian ini menyetujui argumentasi Sakurai dan Braithwaite (2001) dan Sutanto dan Tjondro (2013) bahwa karakteristik praktisi pajak muncul berdasarkan motivasi wajib pajak ketika melaksanakan kewajiban pajak.

Persepsi wajib pajak mengenai praktisi pajak murni berdasarkan pandangan masing-masing wajib pajak yang dipengaruhi oleh faktor internal seperti keinginan, minat dan motivasi, pengharapan dan pengalaman masa lalu, juga faktor eksternal seperti situasi, keadaan sosial, waktu, keadaan tempat kerja. Preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak adalah kecenderungan wajib pajak untuk memilih sesuatu yang dianggap lebih prioritas, lebih diminati, dan memberi keuntungan lebih baik bagi wajib pajak. Persepsi wajib pajak mengenai kewajiban membayar pajak yang terbentuk secara bebas telah memengaruhi preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak. Ketika wajib pajak membangun resistensi untuk menghindari kewajiban pajak bahkan melalui cara-cara yang bertentangan dengan ketentuan perpajakan, wajib pajak akan memilih praktisi pajak berdasarkan persepsi awal tersebut. Sebaliknya, ketika persepsi wajib pajak menganggap bahwa pajak adalah sebuah komitmen perwujudan bakti kepada negara, persepsi tersebut memengaruhi preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak (Sakurai dan Braithwaite, 2001)

#### ***PERILAKU EKONOMI PRAKTIISI DAN WAJIB PAJAK: KONTRIBUSI TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK AGRESIF***

Bagi wajib pajak, praktisi pajak adalah sosok yang dianggap mumpuni untuk melaksanakan kepatuhan pajak mereka. Kemampuan teknis dalam memahami ketentuan perpajakan menjadikan praktisi pajak piawai dalam memanfaatkan kelemahan atau celah-celah ketentuan perpajakan.

Karakter *machiavellian* praktisi pajak yang agresif melalui tindakan penghindaran pajak ilegal teridentifikasi dalam penelitian ini. Praktisi pajak yang berorientasi pada *fee* yang diberikan klien menjadi faktor utama bertindak di luar jalur ketentuan perpajakan. Karakter tersebut dapat disebabkan adanya ketergantungan finansial kepada klien dan keberadaan pasar jasa konsultan pajak yang kompetitif, sehingga independensi dan integritas lambat laun tidak menjadi pegangan praktisi pajak tersebut (Killian dan Doyle, 2004).

Keberadaan praktisi pajak *machiavellian* dapat dipengaruhi oleh perilaku kepatuhan wajib pajak itu sendiri. Dalam kondisi tersebut, praktisi pajak berupaya mempertahankan

pasar dan eksistensinya di hadapan klien, bukan hanya melalui kompetensi yang dimiliki, tetapi dengan upaya-upaya yang dapat menciptakan ketergantungan klien kepada praktisi pajak melalui tindakan penghindaran pajak agresif. Pernyataan tersebut sejalan dengan Tan (1999) yang menjelaskan, bahwa wajib pajak dapat memutus kontrak jika mereka tidak menyetujui rekomendasi praktisi pajak, meskipun tidak ada penjelasan lebih lanjut apakah rekomendasi yang diberikan bersifat konservatif atau agresif.

Thuronyi dan Vanistendael (1996) mencermati perilaku praktisi pajak *machiavellian* yang mempersiapkan wajib pajak untuk melanggar hukum karena melakukan penggelapan pajak tetapi praktisi pajak lain lebih memilih bertindak *creative* dengan memanfaatkan inkonsistensi, ambiguitas, dan kelemahan ketentuan perpajakan. Selain hasil penelitian Arestanti, Herawati, dan Rahmawati (2016), menegaskan bahwa sebanyak 50 konsultan pajak di kota Surabaya yang dijadikan *sample* penelitian membuktikan keberadaan karakter *machiavellian* sebagai faktor individu yang berpengaruh negatif terhadap pembuatan keputusan etis.

Meskipun tidak secara eksplisit mengatakan bahwa praktisi pajak melakukan penghindaran pajak agresif, tetapi Niemirowski dan Wearing (2003) berkeyakinan jikalau praktisi pajak, meskipun dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya terikat dengan kode etik, tetapi dominasi peran wajib pajak dapat mengarahkan mereka untuk meminimalkan pembayaran pajak.

Sebagai sosok yang paling mengerti tentang ketentuan perpajakan, terkadang praktisi pajak berangkat dengan alibi bahwa tindakan mereka sebatas memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan. Adanya prinsip dalam kasus *The Duke of Westminster* yang sering dikutip oleh hakim pengadilan pajak misalnya dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT 29050/PP/M.III/13/2011 yang menyatakan bahwa "...wajib pajak pada dasarnya bebas untuk mengatur bagaimana mereka bertransaksi untuk menekan beban pajaknya sepanjang tidak melanggar ketentuan perpajakan..."(Wijaya, 2014). Prinsip tersebut sering dijadikan pembenaran bagi praktisi pajak untuk sebuah skema perencanaan pajak yang sebenarnya merupakan penggelapan pajak.

Hal tersebut tercermin melalui keberadaan praktisi pajak *creative*. Praktisi pajak *creative* adalah praktisi pajak yang melakukan penghindaran pajak dengan memanfaatkan inkonsistensi, ambiguitas, dan kelemahan ketentuan perpajakan. Praktisi pajak *creative* umumnya bertindak hati-hati dan bertindak tidak seagresif praktisi pajak *machiavellian*. Sama-sama memanfaatkan sistem pemungutan pajak *Self Assessment*, tetapi praktisi pajak *creative* tidak akan mengambil tindakan seagresif praktisi pajak *machiavellian*, karena praktisi pajak *creative* menghindari penghindaran pajak agresif untuk meminimalkan risiko audit dan sanksi apabila terdeteksi dikemudian hari. Strategi penghindaran pajak lebih diarahkan pada perencanaan pajak yang konservatif sebatas memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan. Prinsipnya membayar pajak hemat tidak berarti melakukan kecurangan pajak. *Australian Tax Officers* (ATO) memahami bahwa praktisi pajak tidak hanya menjalankan fungsinya memberikan nasihat kepada kliennya, mempersiapkan pelaporan pajak klien dengan benar tetapi juga memberikan jasa mengelola risiko dalam rangka minimalisasi pembayaran pajak (Niemirowski dan Wearing, 2003). Pengelolaan risiko untuk tujuan minimalisasi pajak adalah bentuk implementasi kreativitas atas kompetensi yang dimiliki praktisi pajak.

#### ***MEMPERTAHANKAN FUNGSI SEBAGAI AGENT OF COMPLIANCE***

Selain *creative* dan *machiavellian*, keberadaan praktisi pajak *honest* juga teridentifikasi dalam penelitian ini. Kekhawatiran dan ketakutan mengenai sanksi perpajakan yang akan dihadapi wajib pajak sebagai kliennya serta keteguhan berpegang pada kode etik menjadi landasan praktisi pajak berjalan dalam kecerdasan moralnya. Bagi praktisi pajak *honest, fee*

wajib pajak bukanlah segalanya dibanding kemungkinan adanya risiko yang harus dihadapi. Bagi praktisi pajak *honest*, keberadaan profesinya tidak hanya mengandalkan kompetensi yang tinggi, melainkan kepemilikan kecerdasan moral yaitu integritas dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya dan kemandirian secara ekonomi.

Dalam penjelasan di atas disebutkan bahwa persuasi teman sejawat, perilaku pasif wajib pajak, dan persepsi wajib pajak bahwa implementasi *Self Assessment* belum mendatangkan keadilan bagi wajib pajak jelas dapat mempengaruhi perilaku profesional dan dapat melemahkan fungsi praktisi pajak sebagai *agent of compliance*. Tetapi upaya pelemahan tersebut diantisipasi dengan karakter integritas dan kecerdasan moral yang dibangun oleh praktisi pajak. Adanya pergeseran pemahaman mengenai pentingnya moral praktisi pajak sehingga dapat menghindari tekanan klien yang meminta praktisi pajak melakukan penghindaran pajak secara agresif (Blanthorne, Burton, dan Fisher, 2008).

Penelitian Gupta (2015) menjelaskan perilaku praktisi pajak di New Zeland yang bertindak secara konservatif dalam memberikan nasihat yang royal kepada wajib pajak. Mereka akan memberikan penjelasan yang lengkap kepada wajib pajak untuk menghindari adanya tuntutan dikemudian hari. Praktisi pajak di New Zeland memiliki prinsip kuat bahwa dalam melaksanakan jasa profesionalismenya, mereka wajib meningkatkan kepatuhan pajak para kliennya tanpa perlu menggadaikan tanggungjawab dan integritasnya. Penelitian Gupta (2015) juga membuktikan bahwa kepuasan wajib pajak terhadap layanan praktisi pajak justru bertumpu pada adanya interaksi yang terbuka ketika praktisi pajak mau mendengarkan wajib pajak, mempunyai pengalaman teknis dan kompetensi yang tinggi, serta mempunyai niat untuk kooperatif.

#### *DILEMA PRAKATISI PAJAK: AGENT OF COMPLIANCE ATAU AGENT OF CLIENT*

ATO dalam penelitian Tomasic dan Pentony (1991) mengakui begitu dalamnya peran praktisi pajak dalam kepatuhan pajak sehingga mereka bergantung pada keberadaan praktisi pajak, apalagi dengan sistem *Self Assessment*, dimana praktisi pajak dapat saja mengganggu sistem perpajakan jika diinginkan. Praktisi pajak berpendapat bahwa “*it’s not my role to improve compliance with the system*” atau mereka juga mengatakan “*you can’t force a client to prepare a correct tax return*”. Pendapat tersebut menandakan bahwa urusan kepatuhan bukan berada pada wilayah praktisi pajak.

Dilema praktisi pajak terjadi manakala mereka diperhadapkan pada misi sebagai *agent of compliance* dan *agent of client*. Sulit menghadapi dilema tersebut di tengah keterbatasan praktisi pajak sebagai manusia rasional yang mempunyai banyak keinginan dan harapan, dan keterbatasan. Perbedaan kepentingan ini menimbulkan *expectation gap* yaitu celah antara peran praktisi pajak sebagai *agent of compliance* dan peran yang dipersepsikan oleh wajib pajak ataupun praktisi pajak itu sendiri. *Expectation gap* tersebut tercermin melalui hasil penelitian ini bahwa praktisi pajak cenderung untuk melakukan pelemahan terhadap kepatuhan wajib pajak.

Hasil penelitian ini menjelaskan bahwa preferensi wajib pajak dapat menjelaskan bagaimana para praktisi pajak mengambil peran dalam sistem kepatuhan pajak baik untuk meningkatkan maupun melemahkan kepatuhan wajib pajak. Melalui persuasi sejawat, tawaran *fee* wajib pajak, minimnya pengetahuan wajib pajak, perilaku wajib pajak pasif, kecerdasan moral dan integritas baik wajib pajak maupun praktisi pajak, dan kompleksitas ketentuan perpajakan. Nienaber (2010) mengidentifikasi beberapa faktor yang dapat mempengaruhi perilaku etis praktisi pajak, yaitu: regulasi praktisi pajak, hubungan antara praktisi pajak dan wajib pajak, preferensi wajib pajak, kompetensi wajib pajak, risiko, dan informasi wajib pajak. Preferensi wajib pajak telah menunjukkan motivasi perilaku kepatuhan pajak mereka melalui pilihan terhadap praktisi pajak. Wajib pajak memandang bahwa praktisi pajak adalah pihak yang tidak hanya dapat membantu mereka menyelesaikan

kewajiban pajak tetapi juga mampu mengurangi pembayaran pajak melalui strategi penghindaran pajak baik yang legal maupun ilegal.

Frecknall-Hughes dan Kirchler (2015), memetakan dua jenis jasa yang dilaksanakan oleh praktisi pajak, yaitu jasa kepatuhan pajak (*tax compliance work*) yang memastikan apakah kewajiban pajak yang dilakukan oleh wajib pajak telah sesuai dengan peraturan pajak yang berlaku dan perencanaan/penghindaran pajak (*tax planning/avoidance work*). Dalam pengertian Frecknall-Hughes dan Kirchler (2015) perencanaan/penghindaran pajak cenderung mengarah kepada tindakan meminimalkan beban pajak secara agresif yang bertentangan dengan ketentuan perpajakan. Demikian juga Spilker, Ronald G. Worsham, dan Prawitt (1999) yang menyatakan bahwa praktisi pajak bertindak agresif dalam menginterpretasikan ketentuan perpajakan yang mengandung multiinterpretasi, namun demikian praktisi pajak juga dapat bertindak konservatif dalam melakukan tindakan penghindaran pajak sehingga tidak melanggar ketentuan perpajakan. Kompetensi praktisi pajak dalam perencanaan pajak mengarah pada motivasi manajemen laba. Pernyataan tersebut ditegaskan oleh Oponu (2015) melalui uji beda persepsi menjelaskan jika akuntan publik memiliki sensitifitas lebih tinggi dibanding praktisi pajak dalam hal praktek manajemen laba. Hal ini berarti, akuntan publik lebih tidak setuju atau lebih tidak mendukung praktik manajemen laba dibanding praktisi pajak.

Sistem pemungutan pajak *Self Assessment* yang melibatkan kemandirian wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pajak mereka bukanlah sebuah perkara mudah. Apalagi elaborasi kompleksitas ketentuan perpajakan dengan *Self Assessment* dapat ditangkap sebagai sebuah kesempatan bagi wajib pajak ataupun praktisi pajak untuk mengimplementasikan penghindaran pajak agresif. *Self Assessment* dan kompleksitas tersebut menciptakan *agency relationship* yaitu kontrak antara praktisi pajak dengan wajib pajak dan kontrak praktisi pajak dan pemerintah. Wolfman dan Holden (1982) menyadari bahwa adanya peran ganda praktisi pajak tidak dapat dihindari apalagi sistem pemungutan pajak menggunakan *Self Assessment*. Bahwa praktisi pajak harus membantu wajib pajak memenuhi kewajiban pajaknya yang dilaksanakan dengan *Self Assessment* tetapi pada sisi yang lain mereka juga diperhadapkan pada kepentingan untuk melindungi kepentingan umum yang bergantung pada penerimaan pajak.

*Agency relationship* adalah kontrak yang dapat meningkatkan pengetahuan dan pemahaman wajib pajak mengenai ketentuan perpajakan, namun demikian kontrak ini dapat digunakan untuk mengeksploitasi celah-celah dalam ketentuan perpajakan dalam rangka meminimalkan beban pajak secara agresif. *Agency relationship* digambarkan oleh Pickhardt dan Prinz (2014) dan Suci (2011) melalui terjadinya interaksi yang dinamis antara wajib pajak, konsultan pajak, dan petugas pajak. Bahkan, begitu dinamisnya interaksi antara wajib pajak, konsultan pajak, dan petugas pajak dapat mengarah pada kemitraan yang menyimpang ketika pihak-pihak tersebut bekerja sama dengan “damai” untuk mengurangi jumlah pajak yang akan disetor ke negara.

Hasil penelitian ini menegaskan bahwa agresivitas penghindaran pajak tidak hanya bergantung pada motivasi wajib pajak, tetapi praktisi pajakpun memberikan andil dalam tindakan agresivitas tersebut. Meskipun keputusan kepatuhan pajak berada di tangan wajib pajak, tetapi nasehat konsultan pajak atau kepasifan wajib pajak yang menyerahkan semua urusan kewajiban pajak kepada praktisi pajak memberikan pengaruh yang cukup besar kepada kepatuhan wajib pajak. Bahkan di Australia, wajib pajak dapat menekan praktisi pajak dengan menghentikan kontrak jika praktisi pajak tidak memenuhi permintaan klien (Niemiowski dan Wearing, 2003). Keseluruhan hasil penelitian baik analisis data kuantitatif maupun kualitatif menunjukkan pentingnya mengetahui persepsi wajib pajak terhadap praktisi pajak, karena persepsi dikonstruksi oleh wajib pajak sendiri berdasarkan pengalaman

mereka termasuk bagaimana mereka memaknai kewajiban pajak yang melekat sebagai warga negara.

## 5. SIMPULAN, KONTRIBUSI PENELITIAN, DAN SARAN PENELITIAN SELANJUTNYA

### 5.1 SIMPULAN

Studi persepsi wajib pajak adalah representasi pengalaman wajib pajak yang berkontribusi dalam pembentukan sebuah tindakan. Penelitian ini membuktikan adanya hubungan positif antara persepsi wajib pajak dan preferensi. Artinya preferensi wajib pajak terhadap praktisi pajak sama dengan persepsinya dalam memilih praktisi pajak. Hal tersebut menandakan persepsi wajib pajak telah mengarahkan tindakan wajib pajak dalam mereferensikan pilihannya terhadap praktisi pajak. Pendekatan kualitatif dalam penelitian ini yang berperan sebagai komplementari hasil penelitian kuantitatif menjelaskan hasil persepsi dan preferensi wajib pajak melalui keberadaan tiga karakter praktisi pajak yang teridentifikasi dalam penelitian ini, yaitu *honest*, *creative*, dan *machiavellian*. Keberadaan karakter tersebut menandakan bahwa praktisi pajak tidak sepenuhnya bertindak sebagai *agent of compliance*, tetapi dapat bertindak sebagai *agent of client* yang dapat mengarah pada penghindaran pajak agresif.

### 5.2 KONTRIBUSI PENELITIAN

Secara praktis, penelitian ini menjadi referensi bagi Direktur Jenderal Pajak (DJP) sebagai pembuat kebijakan untuk meregulasi kembali peran dan posisi sentral praktisi pajak dalam sistem perpajakan. Selama ini DJP lebih memfokuskan dengan meningkatkan kualitas teknis konsultan pajak dengan mewajibkan praktisi pajak mengikuti pendidikan pelatihan berkelanjutan, tetapi melupakan aspek pendidikan untuk meningkatkan kecerdasan moral praktisi pajak.

Secara kebijakan, hasil penelitian ini dapat berkontribusi bagi DJP untuk merekonstruksi kembali relasi antara DJP sebagai regulator dan praktisi pajak sebagai intermediari. Rekonstruksi hubungan tersebut diperlukan, karena sistem perpajakan terkadang tidak berjalan sesuai dengan yang diinginkan oleh wajib pajak, sehingga wajib pajak menggunakan intermediari yaitu praktisi pajak untuk membantu menyelesaikan kewajiban pajak mereka.

### 5.3 SARAN PENELITIAN SELANJUTNYA

Hasil penelitian kualitatif bersifat subjektif atau merupakan temuan dari kasus-kasus yang sifatnya individual. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya dapat menggunakan temuan konsep-konsep atau pernyataan yang dihasilkan dalam penelitian ini, antara lain: persuasi sejawat, tawaran *fee* wajib pajak, minimnya pengetahuan wajib pajak, perilaku wajib pajak pasif, kecerdasan moral dan integritas baik wajib pajak maupun praktisi pajak, dan kompleksitas ketentuan perpajakan sebagai variabel yang dapat diuji dalam hubungannya dengan pengaruh praktisi pajak dalam kepatuhan wajib pajak.

## REFERENSI

- Amaratunga, D., Baldry, D., Sarshar, M., dan Newton, R. 2002. Quantitative and qualitative research in the built environment. *Work Study*, **51** (1), 17-31.
- Arestanti, M. A., Herawati, N., dan Rahmawati, E. 2016. Faktor-Faktor Internal Individual dalam Pembuatan Keputusan Etis: Studi pada Konsultan Pajak di Kota Surabaya. *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, **17** (2), 104-117.
- Benata, C. 2016. *Persepsi Wajib Pajak Mengenai Praktisi Pajak dan Preferensi Wajib Pajak Dalam Memilih Praktisi Pajak: Machiavellian Consultant, Creative Consultant, dan Honest Consultant*. S1, Universitas Kristen Petra, Surabaya.
- Blanthorne, C., Burton, H., dan Fisher, D. 2008. The Aggressiveness of Tax Professional Reporting: Examining The Influence of Moral Reasoning. *Working Paper Series*, **14**.
- Brannen, J. 2005. Mixed Methods Research: A Discussion Paper. *Working Papers, National Centre for Research Methods*, 1-30.

- Carley, K. M., dan Maxwell, D. T. 2006. Understanding Taxpayer Behavior and Assessing Potential IRS Interventions Using Multiagent Dynamic-Network Simulation. *Proceedings of the 2006 Internal Revenue Service Research Conference, Washington, DC*, 93-106.
- Devos, K. 2012. The impact of tax professionals upon the compliance behavior of Australian individual taxpayers. *Revenue Law Journal*, 22 (1), 1-26.
- Erard, B. 1993. Taxation with representation, an analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics*, 52, 163-197.
- Frecknall-Hughes, J., dan Kirchler, E. 2015. Towards a General Theory of Tax Practice. *Social & Legal Studies*, 24 (2), 289-312.
- Gupta, R. 2015. Relational Impact of Tax Practitioners' Behavioural Interaction and Service Satisfaction: Evidence from New Zealand. *eJournal of Tax Research* 13 (1), 76-107.
- Herman, G. 2006. *Reading People, Cara Efektif untuk Menggerakkan Orang serta Mengatasi dan Mencegah Penolakan*. Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Ismayanti. 2010. *Pengantar Pariwisata*. Jakarta: Grasindo.
- Killian, S., dan Doyle, E. 2004. The Aggression Among Tax Professionals The Case of South Africa. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 4 (3), 159-189.
- Klepper, S., Mazur, M., dan Nagin, D. 1991. Expert Intermediaries and Legal Compliance: The Case of Tax Prepares. *Journal of Law & Economics* 34, 205-229.
- Kotler, P. 1995. *Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation, and Control*: Prentice Hall.
- Long, J. E., dan Caudill, S. B. 1987. The Usage and Benefit of Paid Tax Return Preparation *National Tax Journal*, 40 (1), 35-46.
- Mansury, R. 1996. *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: IND - HILL- CO Jakarta.
- Marliyah, L., Dewi, F. I. R., dan Suyasa, T. Y. S. 2004. Persepsi terhadap Dukungan Orangtua dan Pembuatan Keputusan Karir Remaja. *Jurnal Provitae*, 1 (1).
- Miles, M. B., dan Huberman, A. M. 1994. *Qualitative Data Analysis*: Sage Publications. Inc.
- Niemirowski, P., dan Wearing, A. J. 2003. Taxation Agents and Taxpayer Compliance *Journal of Australian Taxation* 6(2), 166-200.
- Nienaber, S. 2010. Factors That Could Influence The Ethical Behaviour of Tax Professionals *Meditari Accountancy Research in Nursing & Health*, 18 (1), 33-46.
- OECD. 2008. Study into the Role of Tax Intermediaries. *Cape Town Forum Meeting*, 3-88.
- Oponu, S. H. A. 2015. *Persepsi Akuntan Publik dan Konsultan Pajak Terhadap Praktik Manajemen Laba*. Program Sarjana, Universitas Islam Negeri (UIN) Maulana Malik Ibrahim, Malang.
- Otto, F., Michael, F., Philip, G., Gertraud, L., Martina, N., dan Martin, S. 2015. Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens. *Stand Mei*.
- Pickhardt, M., dan Prinz, A. 2014. Behavioral Dynamics of Tax Evasion - A Survey. *Journal of Economic Psychology*, 40, 1-19.
- Saad, N. 2012. Tax Non-Compliance Behaviour: Taxpayer's View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 65, 344-351.
- Sakurai, Y., dan Braithwaite, V. 2001. Taxpayers' Perception of The Ideal Tax Adviser: Playing Safe or Saving Dollars *Working Paper* 5,1-32.
- Somantri, G. R. 2005. Memahami Metode Kualitatif. *Makara, Sosial Humaniora*, 9 (2), 57-65.
- Spilker, B. C., Ronald G. Worsham, J., dan Prawitt, D. F. 1999. Tax Professionals' Interpretations of Ambiguity in Compliance and Planning Decision Context. *The Journal of The American Taxation Association*, 21 (2), 75-89.
- Stephenson, T. 2006. *The Gap Between What Taxpayers Want and What Tax Professionals Think They Want: A Reexamination of Client Expectations and Tax Professional Aggressiveness*. The Graduate School University of Kentucky.
- Stephenson, T. 2007. Do Client Shares Prepares' Self Assessment of the Extent to Which They Advocate for Their Clients. *Accounting Horizons*, 21 (4), 411-422.
- Suci, A. 2011. *151 Konspirasi Dunia, Paling Gila & Mencengangkan*: Wahyu Media.
- Suparno, P. 2008. *Action Research, Riset Tindakan untuk Pendidik*. Jakarta: Grasindo.
- Sutanto, L., dn Tjondro, E. 2013. Persepsi Wajib Pajak terhadap Konsultan Pajak dan Preferensi Wajib Pajak dalam Memilih Konsultan Pajak: Honest Consultant, Creative Consultant, dan Cautious Consultant. *Tax Accounting Review*, 3 (2).
- Tan, L. M. 1998. Types of Advice from Taxpayers: A Preliminary Examination of Taxpayers's Preference. *Discussion Paper Series, Department of Accountancy and Business Law, Massey University Palmerston North*, 4-29.
- Tan, L. M. 1999. Taxpayers' Preference for Type of Advice From Tax Practitioner: A Preliminary Examination. *Journal of Economic Psychology*, 20 (4), 431-447.



- Thuronyi, V., dan Vanistendael, F. 1996. Regulation of Tax Professional. In V. Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting* (Vol. 1, pp. 1-26).
- Tomasic, R., dan Pentony, B. 1991. Taxation Law Compliance and The Role of Professional Advisers. *Aust & NZ Journal of Criminology*, 24, 241-257.
- Webb, J., dan Hussain, J. G. 2010. Developing an Understanding of Taxpayer Perceptions in an Economic Crisis. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 9 (2).
- Wijaya, I. 2014. Mengenal Penghindaran Pajak, Tax Avoidance. Retrieved from
- William, S. E., dan Simmons, R. S. 2008. Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Professionals *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21 (5), 695-720.
- Wolfman, B., dan Holden, J. P. 1982. Ethical Problems in Federal Tax Practice *Harvard Law Review*, 95 (8), 1995-2009.



X1_6	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.328* .001 100	.449* .000 100	.445* .000 100	.532* .000 100	.417* .000 100	1 .000 100	.679* .000 100	.319* .001 100	.322* .001 100	.117 .245 100	.466** .000 100	.242* .015 100	.317** .001 100	-.245* .014 100	.258** .009 100	-.210* .036 100	-.247* .013 100	-.256* .010 100	.261** .009 100	-.229* .022 100	.487* .000 100
X1_7	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.264* .008 100	.510* .000 100	.451* .000 100	.508* .000 100	.462* .000 100	.679* .000 100	1 .000 100	.343* .000 100	.346* .000 100	.344** .000 100	.459** .000 100	.118 .242 100	.307** .002 100	-.211* .035 100	-.234* .019 100	.262** .009 100	.296** .003 100	.304** .002 100	.327** .001 100	-.246* .014 100	.482* .000 100
X2_8	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.218* .029 100	.231* .021 100	.250* .012 100	.367* .000 100	.343* .000 100	.319* .001 100	.343* .000 100	1 .000 100	.626* .000 100	.337** .001 100	.246* .014 100	.538** .000 100	.499** .000 100	-.042 .675 100	.023 .819 100	-.013 .897 100	-.061 .544 100	-.036 .721 100	-.091 .367 100	-.016 .872 100	.567* .000 100
X2_9	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.199* .047 100	.289* .004 100	.163 .106 100	.328* .001 100	.365* .000 100	.322* .001 100	.346* .000 100	.626* .000 100	1 .000 100	.451** .000 100	.136 .177 100	.482** .000 100	.684** .000 100	-.128 .203 100	-.053 .597 100	.000 1.000 100	-.037 .715 100	-.053 .602 100	-.112 .269 100	.020 .846 100	.553* .000 100
X2_10	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.156 .121 100	.260* .009 100	.204* .041 100	.073 .469 100	.176 .080 100	.117 .245 100	.344* .000 100	.337* .001 100	.451* .000 100	1 .093 100	.169 .001 100	.332** .001 100	.556** .000 100	.174 .084 100	.231* .021 100	.147 .145 100	.105 .299 100	.093 .358 100	.090 .376 100	.169 .092 100	.561* .000 100
X2_11	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.244* .014 100	.386* .000 100	.402* .000 100	.328* .001 100	.309* .002 100	.466* .000 100	.459* .000 100	.246* .014 100	.136 .177 100	.169 .093 100	1 .020 100	.233* .026 100	.222* .026 100	-.125 .214 100	-.092 .364 100	-.185 .066 100	-.232* .020 100	-.232* .020 100	-.149 .139 100	-.186 .064 100	.413* .000 100

X2_1 2	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.143 .157 100	.197* .049 100	.296* .003 100	.275* .006 100	.305* .002 100	.242* .015 100	.118 .242 100	.538* .000 100	.482* .000 100	.332** .001 100	.233* .020 100	1 100	.536** .000 100	-.083 .412 100	-.021 .838 100	.196 .051 100	.142 .158 100	.177 .079 100	.046 .648 100	.215* .032 100	.584* .000 100
X2_1 3	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	.260* .009 100	.316* .001 100	.206* .040 100	.291* .003 100	.429* .000 100	.317* .001 100	.307* .002 100	.499* .000 100	.684* .000 100	.556** .000 100	.222* .026 100	.536** .000 100	1 100	.035 .726 100	.135 .179 100	.084 .407 100	-.013 .898 100	-.023 .822 100	-.098 .331 100	.099 .329 100	.640* .000 100
X3_1 4	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	-.104 .305 100	-.094 .351 100	-.021 .835 100	.282* .004 100	-.130 .196 100	.245* .014 100	.211* .035 100	-.042 .675 100	-.128 .203 100	.174 .084 100	-.125 .214 100	-.083 .412 100	.035 .726 100	1 100	.916** .000 100	.321** .001 100	.324** .001 100	.323** .001 100	.326** .001 100	.307** .002 100	.237* .017 100
X3_1 5	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	-.015 .886 100	-.073 .470 100	-.023 .818 100	.241* .016 100	-.096 .340 100	.258* .009 100	.234* .019 100	.023 .819 100	-.053 .597 100	.231* .021 100	-.092 .364 100	-.021 .838 100	.135 .179 100	.916** .000 100	1 100	.294** .003 100	.308** .002 100	.343** .000 100	.327** .001 100	.286** .004 100	.289* .004 100
X3_1 6	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	-.081 .421 100	-.167 .098 100	-.084 .403 100	.316* .001 100	-.092 .361 100	.210* .036 100	.262* .009 100	-.013 .897 100	.000 1.000 100	.147 .145 100	-.185 .066 100	.196 .051 100	.084 .407 100	.321** .001 100	.294** .003 100	1 100	.900** .000 100	.848** .000 100	.743** .000 100	.974** .000 100	.404* .000 100
X3_1 7	Pearson Correlation Sig. (2- tailed) N	-.165 .101 100	.205* .041 100	-.170 .091 100	.354* .000 100	-.192 .056 100	.247* .013 100	.296* .003 100	-.061 .544 100	-.037 .715 100	.105 .299 100	-.232* .020 100	.142 .158 100	-.013 .898 100	.324** .001 100	.308** .002 100	.900** .000 100	1 100	.932** .000 100	.850** .000 100	.892** .000 100	.336* .001 100

X3_18	Pearson Correlation	-.194	.270*	-.116	.306*	-.189	.256*	.304*	-.036	-.053	.093	-.232*	.177	-.023	.323**	.343**	.848**	.932**	1	.865**	.836**	.335*
	Sig. (2-tailed)	.054	.007	.251	.002	.060	.010	.002	.721	.602	.358	.020	.079	.822	.001	.000	.000	.000		.000	.000	.001
	N	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
X3_19	Pearson Correlation	-.160	.251*	-.127	.337*	.211*	.261*	.327*	-.091	-.112	.090	-.149	.046	-.098	.326**	.327**	.743**	.850**	.865**	1	.718**	.273*
	Sig. (2-tailed)	.112	.012	.207	.001	.035	.009	.001	.367	.269	.376	.139	.648	.331	.001	.001	.000	.000	.000		.000	.006
	N	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
X3_20	Pearson Correlation	-.117	-.181	-.086	.311*	-.084	.229*	.246*	-.016	.020	.169	-.186	.215*	.099	.307**	.286**	.974**	.892**	.836**	.718**	1	.399*
	Sig. (2-tailed)	.248	.071	.397	.002	.404	.022	.014	.872	.846	.092	.064	.032	.329	.002	.004	.000	.000	.000	.000		.000
	N	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Total	Pearson Correlation	.418*	.477*	.543*	.409*	.556*	.487*	.482*	.567*	.553*	.561**	.413**	.584**	.640**	.237*	.289**	.404**	.336**	.335**	.273**	.399**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.017	.004	.000	.001	.001	.006	.000	
	N	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).





TOTAL Pearson Correlation	.432**	.414**	.446**	.382**	.422**	.533**	.528**	.590**	.412**	.506**	.278**	.277**	.254*	.289**	.398**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.005	.005	.011	.004	.000	
N	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.696	16

#### Uji Normalitas Data

#### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		100
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	3.87919880
	Absolute	.037
Most Extreme Differences	Positive	.021
	Negative	-.037
Kolmogorov-Smirnov Z		.369
Asymp. Sig. (2-tailed)		.999

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.



Uji Linearitas

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Preferensi * Persepsi	Between Groups	(Combined)	1313.080	28	46.896	2.952	.000
		Linearity	950.608	1	950.608	59.847	.000
		Deviation from Linearity	362.472	27	13.425	.845	.680
	Within Groups		1127.760	71	15.884		
Total		2440.840	99				

Uji Hipotesis

Correlations

		Persepsi_Total	Preferensi_Total
Persepsi_Total	Pearson Correlation	1	.625**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	100	100
Preferensi_Total	Pearson Correlation	.625**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	100	100

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Uji Hipotesis (Sambungan)

Correlations

		X1	X2	X3	Y1	Y2	Y3
X1	Pearson Correlation	1	.553**	-.335**	.545**	.317**	-.161
	Sig. (2-tailed)		.000	.001	.000	.001	.109
	N	100	100	100	100	100	100
X2	Pearson Correlation	.553**	1	-.009	.326**	.615**	-.126
	Sig. (2-tailed)	.000		.930	.001	.000	.210
	N	100	100	100	100	100	100
X3	Pearson Correlation	-.335**	-.009	1	-.155	.122	.428**
	Sig. (2-tailed)	.001	.930		.125	.228	.000
	N	100	100	100	100	100	100
Y1	Pearson Correlation	.545**	.326**	-.155	1	.398**	-.326**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.125		.000	.001
	N	100	100	100	100	100	100
Y2	Pearson Correlation	.317**	.615**	.122	.398**	1	-.205*
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.228	.000		.041
	N	100	100	100	100	100	100
Y3	Pearson Correlation	-.161	-.126	.428**	-.326**	-.205*	1
	Sig. (2-tailed)	.109	.210	.000	.001	.041	
	N	100	100	100	100	100	100

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).