

PERAN PERKEMBANGAN MORAL KOGNITIF DALAM KEPUTUSAN DILEMA MORAL: ANALISIS KEPATUHAN PAJAK DI DALAM IKLIM SYNERGISTIC DAN ANTAGONISTIC

Full paper

Syaiful Iqbal
Universitas Brawijaya
iqbillo@yahoo.com

Mahfud Sholihin
Universitas Gadjah Mada
mahfud@ugm.ac.id

Abstract: *Tax compliance is a moral dilemma decision. It can generate cognitive conflict both within an individual and between individuals. The way to solve the moral dilemma is by involving the individuals' moral judgment in the decision making process. The present study investigates the role of CMD, an individual moral cognitive development which measured based on the moral judgment maturity, in tax compliance decision. A series of detail examination exercised through a paper and pencil laboratory experiment engaged of 157 student participants. The analysis conducted by comparing the tax compliance degree among groups in the each of synergistic and antagonistic tax climate. As predicted, CMD has significant contribution to the tax compliance intention, especially for taxpayers at both the pre-conventional and conventional level. In addition, the taxpayers who have achieved post-conventional level do not shift their compliance degree even when the tax climate was change. The present results support and contribute to the CMD Theory.*

Keywords: *Cognitive Moral Development, Tax Compliance, and Tax Climate.*

1. PENDAHULUAN

Keputusan kepatuhan Pajak (*tax compliance*) bersifat dilematis (Kaplan *et al.*, 1997; Kirchler *et al.*, 2008; Balliet & Van Lang, 2013; Luttmer & Singhal, 2014). Balliet dan Van Lang (2013) menjelaskan bahwa dilema kepatuhan pajak timbul karena terdapat pertentangan antara kepentingan individual wajib pajak dan kepentingan kolektif masyarakat. Kepentingan individual wajib pajak bersifat jangka pendek dalam bentuk keinginan untuk meminimalkan pembayaran pajak, sedangkan kepentingan kolektif (semua masyarakat) bersifat jangka panjang dalam bentuk pembayaran pajak sebagai sumber pembiayaan barang dan jasa publik (Balliet & Van Lang, 2013). Dilema ini dapat diformulasikan dalam sebuah ilustrasi: “Jika individu memutuskan menjadi wajib pajak tidak patuh” (**keputusan pertama**), maka “ia menghalangi kelancaran pelayanan publik” (*morale requirement*)

pertama); tetapi “jika individu memutuskan menjadi wajib pajak patuh” (**keputusan kedua**), maka “ia mengorbankan sejumlah utilitas pendapatannya untuk kepentingan orang lain” (***morale requirement kedua***).

Suatu dilema dapat disebut dilema moral jika memenuhi kriteria-kriteria tertentu (lihat Sinnott-Armstrong, 1996; & Lueck, 2015; untuk diskusi lebih lanjut). Ilustrasi kepatuhan pajak di atas dapat memenuhi seluruh kriteria Sinnott-Armstrong (1996) dan Lueck (2015). Pertama, terdapat wajib pajak sebagai agen yang harus mengambil keputusan; kedua, terdapat dua alternatif keputusan yang bersifat *mutually exclusive*, yaitu patuh atau tak-patuh kepada pertaoran pajak; ketiga, setiap alternatif keputusan memiliki syarat moral; dan keempat, agen hanya dapat mengambil satu keputusan saja pada satu waktu. Dengan demikian, kepatuhan pajak merupakan keputusan dilema moral.

Sinnott-Armstrong (1996) berargumen bahwa semua bentuk dilema moral (*weak, moderate, atau strong*) hanya dapat diuraikan menggunakan *judgment* moral. Hasil penelitian lain mendukung argumen ini (misalnya: Cubbit *et al.*, 2011; & Bartels *et al.*, 2015). Bartels *et al.* (2015) menjelaskan bahwa setiap keputusan yang melibatkan ketegangan antar prinsip-prinsip moral (mengandung dilema moral) selalu dapat menimbulkan konflik kognitif baik dalam diri individu sendiri maupun antar individu. Oleh karena itu, individu selalu menggunakan *judgment* moral untuk mempertimbangkan suatu tindakan penyelesaian (Bartels *et al.*, 2015). Sedangkan Cubbit *et al.* (2011) melakukan investigasi empiris atas sebuah dilema yang terjadi di dalam situasi ekonomi, yaitu *free riding dilemma*. Hal utama yang menjadi perhatian mereka adalah *judgment* moral para pelaku *free riding*. Simpulan yang diperoleh menunjukkan bahwa para *free rider* menggunakan *judgment* moral untuk membenarkan kegiatan *free riding*, yaitu karena terdapat orang lain yang melakukan kegiatan *free riding* maka mereka juga melakukannya. *Judgment* moral para *free rider* betul-betul (*strongly*) bergantung kepada perilaku *free rider* lainnya (Cubbit *et al.*, 2011).

Studi-studi kepatuhan pajak terdahulu yang melibatkan moral (*tax morale*) dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu kelompok *social psychological* (seperti Vogel, 1974; Grasmik & Scott, 1982; Thurman *et al.*, 1984; Hite, 1988; Kaplan *et al.*, 1985; Hasseldine *et al.*, 1994; Torgler, 2004; Frey & Torgler,

2007) dan kelompok *fiscal psychological* (seperti Etzioni, 1986; Sheffrin, 1993; Bazart & Bonein, 2014). Sayangnya, kedua kelompok hanya fokus pada faktor determinan kepatuhan dalam konteks *psychological* (misalnya: *attitudes, trust, belief* dan *fairness*). Tidak terdapat penelitian yang menginvestigasi proses pengambilan keputusan kepatuhan pajak sebagai satu dilema moral, padahal kepatuhan pajak bersifat dilematis (Kaplan *et al.*, 1997; Kirchler, 2008; Balliet & Van Lang, 2013; Luttmer & Singhal, 2014).

Penelitian ini didesain berbeda dari penelitian sebelumnya, baik kelompok *social psychological* maupun *fiscal psychological*. Fokus utama penelitian tidak terletak pada variabel determinan kepatuhan pajak, tetapi pada proses pengambilan keputusan kepatuhan yang didasarkan pada *judgment* moral wajib pajak. Penelitian ini menggunakan tahapan perkembangan perkembangan moral kognitif dalam teori CMD (Kohlberg, 1969) untuk menginvestigasi apakah CMD memiliki peran dalam pengambilan keputusan kepatuhan pajak.

Gibs *et al.* (2007) menyebutkan bahwa teori CMD (*Cognitive Moral Development*) dapat menggambarkan kedudukan *judgment* moral individu dalam mengambil keputusan. CMD melibatkan dua aspek individual dalam proses pengambilan keputusan (Kohlberg 1981 & 1984). Pertama, aspek *cognitive*, yaitu bagian utama dalam struktur penalaran (*reasoning*) moral individual, dan setiap individu memunculkan motivasi tindakan moral atau amoral dari bagian ini. Kedua, argumen *development*, yaitu argumen yang menjelaskan bahwa struktur penalaran moral individu bergerak meningkat dari satu tahap kemajuan pemikiran (*rational progress*) ke tahap berikutnya, dengan cara yang tidak berbeda (*invariant*), tidak dapat berbalik (*irreversible*), dan mengikuti urutan (*sequence*) tahap perkembangan moral.

Menurut teori CMD (Kohlberg, 1969), perkembangan *judgment* moral individual terjadi dalam tiga level urutan, yaitu *pre-conventional, conventional*, dan *post-conventional*. Setiap level terdiri dari tiga stage, masing-masing stage menjelaskan secara spesifik tahap perkembangan moral. Kohlberg (1976) menegaskan bahwa individu yang telah mencapai level lebih tinggi memiliki kemampuan lebih baik dalam mempertimbangkan keputusan sesuai dengan dilema kriteria moral. Lebih khusus, capaian

individu pada setiap level CMD dapat membedakan perilaku individual dalam konteks pengambilan keputusan moral atau amoral (Rest, 1986; Rest & Narvaez, 1994; & Ashkanasy *et al.*, 2006).

Peran CMD dalam pengambilan keputusan moral telah dikaji oleh peneliti-peneliti sebelumnya dalam beberapa bidang ilmu, misalnya: bidang *Accounting/ Auditing* (Heron dan Gilbertson, 2003), bidang *Education* (Latif, 2000), dan bidang *Human Relationships* (Goolsby & Hunt, 1992; Chin & Chou, 2013). Heron dan Gilbertson (2003) menguji bagaimana level perkembangan moral akuntan mempengaruhi efektifitas standar etika profesi. Latif (2000) mendiskripsikan satu metoda berbasis CMD yang dapat digunakan oleh pendidik bidang farmasi untuk meningkatkan moral mahasiswa. Goolsby dan Hunt (2012) mengkaji peran CMD terhadap tanggung jawab sosial para *marketer* kepada konsumen. Demikian pula Chin dan Chou (2013) yang menginvestigasi peran CMD terhadap perilaku *altruistic* di tempat kerja. Seluruh peneliti tersebut di atas secara umum menyimpulkan bahwa gradasi CMD memainkan peran dalam proses pengambilan keputusan.

Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi peran pengetahuan dan perkembangan moral kognitif dalam proses pengambilan keputusan berdilema moral, yaitu kepatuhan pajak. Menginvestigasi kepatuhan pajak sebagai dilema moral sangat menarik dengan beberapa penjelasan. Pertama, dilema moral kepatuhan pajak bersifat personal (melibatkan manusia sebagai penanggung akibat keputusan) (lihat Greene *et al.*, 2001). Dalam ilustrasi di atas, manusia yang menjadi penanggung akibat adalah masyarakat atau wajib pajak itu sendiri. Kedua, oleh karena kepatuhan pajak bersifat personal maka dalam proses penentuan keputusan melibatkan konflik kognitif (Bartels *et al.*, 2015) dan konflik emosional (Greene *et al.*, 2001) pengambil keputusan. Kedua konflik tersebut sangat mempengaruhi *judgment* moral selama proses pengambilan keputusan (lihat Greene & Haidt, 2002). Dengan demikian, kepatuhan pajak dapat dijelaskan sebagai satu bentuk perilaku (*behavioral action*) manusia (lihat Greene *et al.*, 2001; Greene & Haidt, 2002).

Untuk mencapai tujuan di atas, peneliti melakukan analisis pengujian perbedaan tingkat kepatuhan pajak antar level CMD. Analisis dilakukan dalam dua *setting* skenario iklim pajak, *synergistic* dan *antagonistic*. Kirchler *et al.* (2008) menjelaskan bahwa kepatuhan pajak maksimal dapat tercapai pada

kedua iklim, sehingga jika terdapat perbedaan tingkat kepatuhan wajib pajak dalam kedua iklim maka hal itu dapat diduga sebagai akibat perkembangan moral kognitif mereka. Hasil pengujian menunjukkan bahwa CMD memiliki kontribusi signifikan dalam pengambilan keputusan kepatuhan pajak, khususnya bagi wajib pajak yang berada pada level *pre-conventional* dan *conventional*. Adapun wajib pajak yang telah mencapai CMD *post-conventional* tidak merubah kepatuhan mereka walaupun iklim pajak berubah.

Hasil penelitian ini memiliki kontribusi baik secara teoretis maupun praktis. Secara teoretis, hasil penelitian menjadi bukti dan penjelasan di dalam literatur CMD bahwa perkembangan moral kognitif individual memiliki peran dalam pengambilan keputusan kepatuhan pajak. Hasil ini mendukung penelitian-penelitian sebelumnya, seperti Heron & Gilbertson (2003), Latif (2000), Goolsby and Hunt (1992), and Chin and Chou (2013). Secara praktis, hasil penelitian ini menjadi wawasan atau pengetahuan bahwa pemerintah dan otoritas pajak harus meningkatkan moral kognitif wajib pajak sampai pada level *post-conventional* sehingga diperoleh kepatuhan yang stabil.

Selanjutnya, paper ini membahas kerangka teori dan pengembangan hipotesis, metoda penelitian, dan hasil yang diperoleh. Diskusi akhiri dengan penyajian simpulan, implikasi, dan keterbatasan penelitian.

2. KERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. TEORI COGNITIVE MORAL DEVELOPMENT (CMD)

Teori psikologis yang dapat menjelaskan fenomena moral (*moral issue*, *moral agent*, dan *ethical/moral decision*) individu dan perkembangannya adalah teori *Cognitive Moral Development* (CMD) yang ditulis Lawrence Kohlberg pada tahun 1969 (Cesur & Topcu, 2010). Rest *et al.* (1999) menegaskan bahwa Kohlberg (1927-1987) memiliki pemikiran tentang sifat dasar (*nature*) moral sedemikian bijaksana (*wise*) dan sangat berguna (*useful*). Berdasar hal itu, teori CMD (Kohlberg, 1969 & 1976) dibangun dengan sangat mengedepankan pertimbangan moral (*moral judgment*), yaitu alasan (*reason*) atau dasar membenarkan (*justification*) atas satu keputusan, atau nilai (*value*) yang

berkaitan dengan tindakan sosial (Gibbs, 2003). Oleh karena itu tidak berlebihan untuk menyebutkan bahwa CMD merupakan teori paling mapan (*established*) yang dapat membedakan satu individu dengan individu lain dalam konteks pengambilan keputusan moral (Rest, 1986, Rest & Narvaez, 1994, & Ashkanasy *et al.*, 2006).

Pada dasarnya teori CMD dibangun berdasar dua argumen, yaitu Argumen Kognitif (*cognitive*) dan Argumen Perkembangan (*development*) (Kohlberg, 1981, 1984). Argumen kognitif menyebutkan bahwa akar utama moralitas (*morality*) berasal dari struktur perkembangan penalaran moral (*moral reasoning*), dimana pikiran-dasar (*rationale*) individu membangkitkan motivasi untuk bertindak moral atau amoral. Argumen perkembangan menjelaskan tentang struktur penalaran moral (*moral reasoning*) yang bergerak meningkat dari satu tahap kemajuan pemikiran (*rationale progress*) ke tahap berikutnya, dengan cara yang tidak berbeda (*invariant*), tidak dapat berbalik (*irreversible*), dan mengikuti urutan (*sequence*) tahap perkembangan moral. Kualitas *judgment* tingkat yang lebih tinggi secara obyektif lebih baik atau lebih memadai daripada kualitas *judgment* tingkat sebelumnya sesuai dengan kriteria moral. Ringkasnya, kedua argumen menjelaskan bahwa individu yang berada pada tingkat yang lebih tinggi dalam struktur perkembangan moral memiliki alat yang lebih canggih (*sophisticated tool*) untuk menghadapi dilema moral.

Teori CMD Kohlberg (1969 & 1976) menyebutkan bahwa pertimbangan moral individu berkembang melalui tiga level, dan di setiap level perkembangan berisi dua tahap (*stage*). Tiga level perkembangan moral *judgment* meliputi *pre-conventional*, *conventional*, dan *post-conventional*. Pada level *Pre-Conventional*, individu berada pada tingkat pikiran paling primitif. *Moral judgment* didasarkan pada adanya penghargaan (*rewards*) atau hukuman (*punishment*). Perilaku disebut baik (*good*) jika memiliki konsekuensi penghargaan, dan disebut jelek (*bad*) bila berakibat hukuman. Terdapat dua tahap (*stage*) pada level ini: *Stage 1: Punishment and Obedience Orientation*; Kebenaran diukur berdasar apakah terdapat hukuman atas pelanggaran terhadap aturan, kepatuhan untuk kepentingan diri sendiri, dan menghindari adanya kerusakan fisik. Keputusan dan tindakan benar dilakukan dengan pertimbangan *physically* dan bukan *psychologically*, semata karena untuk menghindari hukuman dari otoritas yang memiliki kekuasaan (*power*). Dalam *stage* ini individu hanya

berfikir untuk diri sendiri dan tidak menghiraukan kepentingan individu lainnya. *Stage 2: Instrumental-Relativist Orientation*; Individu bersedia mengikuti aturan karena terdapat individu lainnya yang bersedia. Kebenaran diukur berdasar keadilan atau pertukaran yang berimbang. Kepentingan individu lain diinterpretasi secara sederhana bahwa setiap individu memiliki kepentingan yang dianggap benar.

Pada level *Conventional*, individu telah mempersepsikan keberadaan harapan-harapan keluarga, kelompok, atau negara. Sikap dan pendirian tidak hanya berdasar kesesuaian harapan-harapan personal tetapi juga merupakan bentuk loyalitas sosial individu-individu di dalam keluarga, kelompok, atau negara. Selain itu, individu juga berorientasi wewenang dan aturan baku yang berlaku. Dua tahap (*stage*) pada level ini meliputi: *Stage 3: Interpersonal Relationships Orientation*; perilaku baik ditentukan berdasar apakah menyenangkan, apakah membantu individu lain, dan apakah semua individu menyepakatinya. Dalam hal ini terdapat orientasi keserasian hubungan antar individu. *Stage 4: Societal Order Orientation*; individu berorientasi pada wewenang, aturan baku, dan senantiasa menjaga keputusan sosial. Orientasi individu lebih luas dari sekedar kepentingan pribadi, keluarga, atau kelompok, individu memiliki dorongan untuk berperilaku patuh kepada aturan hukum yang berlaku.

Pada level *Post-Conventional*, individu telah dapat mendefinisikan nilai-nilai dan prinsip-prinsip moral beserta aplikasinya secara terpisah dari keluarga, kelompok, atau negara. Individu memiliki otonomi dan menjadi pribadi yang berprinsip. Pada level ini juga terdapat dua tahap (*stage*): *Stage 5: Social Contract Orientation*; keputusan dan tindakan yang benar didefinisikan berdasar pemahaman dan standar individual yang telah teruji dan disepakati dalam struktur masyarakat. Individu memiliki kesadaran bahwa nilai-nilai dan pendapat personal bersifat relatif, oleh karena itu setiap keputusan diberikan penekanan pada "*legal point of view*" walaupun juga memungkinkan adanya perubahan aturan/hukum. *Stage 6: Universal Ethical Principles Orientation*; kebenaran ditentukan dengan sebuah keputusan berdasar kata hati (*conscience*) sesuai dengan prinsip-prinsip etika yang diikuti. Prinsip-prinsip tersebut bersifat abstrak dan bersifat etis, tetapi meresap di dalam hati sebagai prinsip

keadilan, prinsip timbal-balik, dan prinsip persamaan hak-hak manusia, sekaligus menempatkan manusia sebagai individu personal yang bermartabat.

Colby *et al.* (1983) menguji teori CMD melalui sebuah studi jangka panjang, yaitu "a 20-year longitudinal study of moral development". Para peneliti menyusun hipotesis perkembangan *judgment* moral sesuai dengan asumsi dasar teori CMD. Penelitian melibatkan subyek sebanyak 58 orang anak yang berumur 10, 13, dan 16 tahun pada satu waktu. Pengujian dilakukan sebanyak enam kali pada rentang waktu 3-4 tahun. Subyek diwawancara secara individual pada setiap waktu-waktu pengujian dan hasil wawancara dianalisa dengan cara *blind scoring*. Hasilnya menunjukkan *judgment* moral subyek berkembang sesuai tahapan perkembangan yang dihipotesiskan. Selain itu, tidak terdapat *judgment* moral subyek yang berkembang dengan bentuk meloncati satu tahap tertentu di dalam *sequence* perkembangan. Hasil penelitian ini mengarah kepada dan membuktikan konsistensi model tahapan perkembangan moral kognitif Kohlberg (1969; 1976).

2.2. PERAN CMD DALAM KEPUTUSAN KEPATUHAN PAJAK

CMD Kohlberg (1969 & 1976) menunjukkan proses penalaran dalam rangka pengambilan keputusan moral. Sedangkan kepatuhan pajak merupakan perilaku yang melibatkan keputusan moral (Kaplan *et al.*, 1997), dimana moral benar-benar merupakan komponen penting dari keputusan kepatuhan pajak (Luttmer & Singhal, 2014). Dilema moral kepatuhan pajak terletak pada implikasinya, yaitu terdapat pertentangan antara kepentingan individual jangka pendek dalam bentuk keinginan untuk meminimalkan pembayaran pajak, dan kepentingan kolektif jangka panjang dalam bentuk pembiayaan barang dan jasa publik (Balliet & Van Lang, 2013). Kepentingan individual jangka pendek mengarah kepada keputusan, tindakan, dan perilaku penghindaran pajak, sementara kepentingan kolektif jangka panjang menghendaki kepatuhan pajak dalam rangka menjamin ketersediaan barang dan layanan publik. Dengan demikian, CMD seharusnya memiliki peran yang menentukan apakah individu akan memutuskan mematuhi seluruh ketentuan perpajakan atau sebaliknya. Hal ini juga sesuai dengan argumen Rest (1986) tentang CMD yang menyebutkan bahwa

keputusan untuk menjadi patuh atau tak-patuh diambil melalui serangkaian proses yang melibatkan *moral judgment* yang berjenjang sesuai dengan tahapan perkembangan moral kognitif individu.

Peran teori CMD, secara teoretis, didukung oleh banyak peneliti (seperti Kohlberg, 1984; Trevino & Youngblood, 1990; Ashkanasy *et al.*, 2006; dan Egan *et al.*, 2015). Kohlberg (1984) berargumen bahwa sekali saja individu mengetahui dan memahami *moral* maka ia akan memaksa bertindak sesuai dengan pengetahuan tersebut. Egan *et al.* (2015) mengungkapkan bahwa individu akan selalu konsisten memegang pengetahuan moral yang sudah dipahami (*beliefs*), dan menghindari ketaksesuaian (*conflict*) antara moral itu dengan tingkah-laku sebenarnya. Trevino & Youngblood (1990) memperoleh bukti empiris bahwa karakteristik individu-individu yang bermoral jelek merangsang mereka untuk mengambil keputusan tak-etis. Ashkanasy *et al.* (2006) menjelaskan simpulan penelitian mereka, bahwa moral kognitif mempengaruhi pembuatan keputusan etis para manajer: (a) manajer dengan moral kognitif rendah membuat keputusan-keputusan yang kurang etis; sedangkan (b) manajer dengan moral kognitif tinggi membuat keputusan-keputusan yang lebih etis.

Peran CMD dalam pengambilan keputusan moral telah dikaji oleh peneliti-peneliti sebelumnya dalam beberapa bidang ilmu, dengan hasil konsisten. Pertama, di bidang *Accounting/ Auditing*, Heron dan Gilbertson (2004) menguji bagaimana tingkat perkembangan moral akuntan mempengaruhi efektifitas standar etika profesi. Mereka melakukan serangkaian eksperimen dengan menggunakan instrumen DIT dan material skenario kasus. DIT digunakan untuk mengelompokkan partisipan sesuai level CMD dan kasus skenario digunakan untuk mengukur perilaku independen auditor. Kedua, Latif (2000), di bidang *Education*. Ia melakukan kajian normatif tentang perkembangan moral kognitif dan profesionalitas tenaga medis farmasi. Ia mempertimbangkan bahwa pengetahuan moral menjadi modal utama profesional bidang kesehatan dalam menghadapi segala permasalahan yang ditemukan di tempat kerja. Kajian diakhiri dengan satu deskripsi satu metoda berbasis CMD yang dapat digunakan oleh pendidik bidang farmasi untuk meningkatkan moral mahasiswa. Ketiga, Goolsby dan Hunt (1992) berkonsentrasi di bidang *Human Relationships* mengkaji peran CMD terhadap tanggung jawab sosial para *marketer* kepada konsumen. Mereka menginvestigasi perilaku *marketer* terhadap konsumen melalui survey dengan menggunakan instrumen DIT dan instrumen *Social Responsibility*.

Hasil survey menunjukkan bahwa *marketer* dengan level CMD *post-conventional* menunjukkan sikap dan perilaku tanggung jawab sosial kepada konsumennya. Chin dan Chou (2013) melakukan analisis teoretis tentang hubungan antara CMD terhadap perilaku *altruistic* di tempat kerja. Analisis dibuktikan dengan satu pengujian yang menghasilkan simpulan bahwa karyawan yang memiliki level CMD lebih tinggi cenderung lebih senang menciptakan kenyamanan di tempat kerja bagi karyawan lainnya.

2.3. IKLIM PAJAK SYNERGISTIC DAN ANTAGONISTIC

Kirchler *et al.* (2008) memunculkan suatu ide bahwa iklim pajak dalam suatu tatanan masyarakat dapat berubah-ubah sepanjang rangkaian (*continuum*) dengan batas *Synergistic Climate* dan *Antagonistic Climate*. Kedua batas menggambarkan hubungan antara otoritas dan wajib pajak. Pola hubungan terbentuk melalui kebijakan yang diterbitkan otoritas dan respon wajib pajak (masyarakat) terhadap otoritas. Akhirnya, sifat hubungan tersebut menciptakan perbedaan bentuk kepatuhan pajak, yaitu kepatuhan sukarela (*voluntary*) atau kepatuhan terpaksa (*enforced*) (Kirchler *et al.*, 2008).

Synergistic climate menggambarkan bahwa otoritas pajak menyelenggarakan sistem dengan baik atau memberikan layanan kepada masyarakat, dan sekaligus menjadi bagian tak terpisahkan dari masyarakat. Hubungan antara otoritas dan masyarakat digambarkan sebagai '*service and client*' (Kirchler *et al.*, 2008). Otoritas bertujuan untuk memperjelas prosedur-prosedur perpajakan dan mendukung wajib pajak dengan cara memperlakukan wajib pajak secara terhormat. Dalam iklim ini jarak sosial antara otoritas dan wajib pajak sedemikian pendek, yaitu otoritas dan wajib pajak saling memberi kepercayaan satu sama lain. Oleh karena itu, individu tidak lagi mempertimbangkan untuk melakukan penggelapan pajak, lebih bersemangat untuk memberikan kontribusi kepada negara (tidak sebatas kewajiban), dan kepatuhan pajak yang bersifat sukarela (*voluntary compliance*) dapat terbangun dengan baik. Akhirnya, kepatuhan wajib pajak bersandar kepada rasa percaya yang tinggi kepada otoritas, *trust in authorities*.

Sebaliknya, hubungan antara otoritas dan wajib pajak di dalam *antagonistic climate* digambarkan sebagai '*cops and robbers*' (Kirchler, *et al.*, 2008). Otoritas pajak berlaku sebagai polisi dan

menganggap wajib pajak sebagai perampok yang selalu berusaha melakukan penggelapan pajak kapanpun dan dimanapun. Dalam situasi ini, wajib pajak merasa dalam tekanan otoritas yang senantiasa mengawasi wajib pajak. Jarak sosial antara otoritas dan wajib pajak menjadi lebar dan masing-masing pihak tidak memiliki prasangka positif satu terhadap yang lain. Akibat yang timbul adalah *voluntary compliance* tidak dapat terbentuk. Wajib pajak menjadi sangat rasional dengan mempertimbangkan *cost and benefit* atas setiap keputusan kepatuhan pajak, sehingga kepatuhan mereka bersifat terpaksa (*enforced compliance*). Dengan kata lain kepatuhan wajib pajak hanya dibangun oleh *power of authorities*.

Kirchler *et al.* (2008) menegaskan bahwa kepatuhan tinggi dapat dihasilkan pada kedua iklim pajak, baik *synergistic* maupun *antagonistic*. Meskipun demikian, kepatuhan yang terjadi di kedua iklim memiliki motivasi yang berbeda. Kepatuhan sukarela dimotivasi oleh rasa *commitment*, sedangkan kepatuhan terpaksa dimotivasi oleh dorongan *resistance* (Braithwaite (2003). Wajib pajak dengan komitmen (*committed taxpayers*) merasakan satu kewajiban moral untuk memberikan kontribusi kepada masyarakat melalui pembayaran pajak. Sedangkan wajib pajak penantang (*resistant taxpayers*) tidak mempercayai dan meragukan maksud kerjasama otoritas, bahkan mereka mengajak wajib pajak lain untuk ikut melawan otoritas.

2.4. RUMUSAN HIPOTESIS

Sifat dasar kepatuhan pajak di dalam iklim *synergistic* adalah rasa sukarela (*voluntary*). Wajib pajak dapat saling berkerja sama dengan otoritas pajak. Dalam kondisi sedemikian itu lahirlah *trust in authorities* (Kirchler *et al.*, 2008). *Trust* yang tinggi mendongkrak tingkat kepatuhan sukarela wajib pajak (Wahl *et al.*, 2010; Muehlbacher *et al.*, 2011).

Wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* mengambil keputusan dengan cara yang primitif. Mereka memutuskan dengan dasar *self interest* dalam bentuk hadiah (*rewards*) atau hukuman (*punishments*), atau hanya mengikuti individu lain (Kohlberg, 1969;1976). Sayangnya, *rewards dan punishment* cenderung tidak terdapat di dalam iklim pajak yang penuh *trust*, karena keberadaan *rewards* (apalagi *punishment*) dapat merusak *trust* antara wajib pajak dan otoritas. Feld &

Frey (2007) menyontohkan, kebijakan *punishment* dapat dipersepsikan oleh wajib pajak sebagai tanda bahwa otoritas tidak percaya lagi kepada wajib pajak, dan persepsi ini membuat wajib pajak tidak termotivasi untuk patuh. Oleh karena itu wajib pajak yang mempunyai level CMD *pre-conventional* cenderung tidak patuh.

Bagi wajib pajak level CDM *conventional*, iklim pajak *synergistic* dapat dipersepsikan sebagai situasi yang dapat menunjang keberlangsungan harapan negara dalam menyediakan barang dan jasa untuk kepentingan publik. Mereka berorientasi kepada keserasian hubungan antar individu (misalnya individu-individu atau individu-otoritas) dan kepentingan organisasi yang lebih luas dari individu atau kelompok (negara) (Kohlberg, 1969;1976). Sikap ini merupakan satu bentuk kecocokan dan loyalitas, sehingga mereka akan mencurahkan loyalitas tersebut dalam bentuk kepatuhan yang tinggi terhadap kepentingan negara.

Wajib pajak dengan level CMD *post-conventional* yang juga disebut individu dengan otonomi atau prinsip (Kohlberg, 1969;1976). Mereka terlibat dalam usaha untuk mendefinisikan nilai moral yang merupakan bagian sah dari otoritas kelompok. Mereka menjunjung tinggi prinsip dan berorientasi kepada *social contract*. Dalam situasi apapun (termasuk iklim *synergistic*), keputusan kepatuhan mereka kepada peraturan perpajakan tetap tinggi dan tidak terpengaruh oleh lingkungan.

Berdasar penjelasan tersebut, peneliti dapat menduga bahwa di dalam iklim pajak *synergistic*, derajat kepatuhan wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* lebih rendah daripada derajat kepatuhan dua kelompok wajib pajak yang telah mencapai level CMD lebih tinggi, yaitu *conventional* dan *post-conventional*. Adapun derajat kepatuhan wajib pajak level CMD *conventional* cenderung setara dengan derajat kepatuhan wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional*. Berikut adalah tiga hipotesis yang dirumuskan dalam iklim pajak *synergistic*:

- H1.** *Tingkat kepatuhan wajib pajak CMD pre-conventional lebih rendah daripada tingkat kepatuhan wajib pajak CMD conventional*
- H2.** *Tingkat kepatuhan wajib pajak CMD conventional setara dengan tingkat kepatuhan wajib pajak CMD post-conventional*
- H3.** *Tingkat kepatuhan wajib pajak CMD pre-conventional lebih rendah daripada tingkat kepatuhan wajib pajak CMD post-conventional*

Berbeda dari iklim pajak *synergistic*, iklim pajak *antagonistic* memiliki karakteristik wajib pajak tidak dapat bekerja sama dengan otoritas pajak. Otoritas pajak menggunakan *power* untuk memaksa kepatuhan wajib pajak. Otoritas menganggap wajib pajak sebagai perampok yang mencoba melakukan penggelapan pajak setiap ada kesempatan, dan oleh karena itu perlu diperiksa (Kirchler *et al.*, 2008). Kepatuhan yang tinggi juga dapat terjadi di dalam iklim ini tetapi tidak bersifat suka rela. Kepatuhan yang terjadi bersifat terpaksa (*enforced*) karena otoritas memaksakan kepatuhan pajak dengan menggunakan *power*.

Pola pikir wajib pajak dengan level CMD *pre-conventional* memiliki keselarasan dengan situasi *antagonistic*. *Power* otoritas dalam memaksa kepatuhan pajak dapat berakibat hadiah (*rewards*) atau hukuman (*punishment*) yang signifikan, misalnya pembebasan atau implementasi denda. Dengan demikian, kepatuhan wajib pajak dapat meningkat sampai ke titik maksimal. Bagi wajib pajak level CMD *conventional*, situasi *antagonistic* akan merangsang kecanggihan *judgment* moral mereka kepada pemikiran rasional, bahwa pemerintah yang tidak bersahabat tidak layak menjadi tujuan kepentingan. Mereka lebih memikirkan kepentingan kelompok (*group*) di bawah level negara/pemerintah (misalnya kelangsungan organisasi dan keluarga). Kirchler *et al.* (2008) menyebutkan bahwa individu kemungkinan berusaha menjadi *rationale* dengan mempertimbangkan untung dan rugi dari kegiatan penghindaran pajak. Mereka dapat memutuskan menghindari kewajiban pajak jika hal itu dirasa menguntungkan dirinya atau kelompoknya. Demikian juga sebaliknya, mereka juga dapat memilih patuh jika merasa biaya menghindari pajak lebih besar dari keuntungannya. Oleh karena tidak terjadi konsistensi *judgment*, derajat kepatuhan wajib pajak dengan CMD *conventional* cenderung menurun. Sementara itu wajib pajak dengan CMD *post-conventional*, seperti telah diuraikan sebelumnya, tidak akan mengalami perubahan tingkat kepatuhan yang dipengaruhi iklim pajak. Mereka tidak akan merubah keputusan untuk tetap menjadi wajib pajak patuh, walaupun lingkungan mereka berubah dari *antagonistic* ke *synergistic*, atau sebaliknya. Mereka menjunjung tinggi prinsip dan berorientasi kepada *social contract*.

Berdasar pertimbangan tersebut, peneliti menduga bahwa di dalam iklim *antagonistic*, derajat kepatuhan wajib pajak dengan level CMD *conventional* berada pada posisi paling rendah dibanding

dengan dua kelompok wajib pajak lain, yaitu wajib pajak dengan level CMD *pre-conventional* dan wajib pajak dengan level CMD *post-conventional*. Sedangkan derajat kepatuhan wajib pajak dengan level CMD *pre-conventional* berada setara dengan kepatuhan wajib pajak yang telah mencapai level CDM *post-conventional*. Tiga hipotesis disusun dalam skema iklim pajak *antagonistic* sebagai berikut:

- H4.** *Tingkat kepatuhan wajib pajak CMD pre-conventional lebih tinggi daripada tingkat kepatuhan wajib pajak CMD conventional*
- H5.** *Tingkat kepatuhan wajib pajak CMD conventional lebih rendah daripada tingkat kepatuhan wajib pajak CMD post-conventional*
- H6.** *Tingkat kepatuhan wajib pajak CMD pre-conventional setara dengan tingkat kepatuhan wajib pajak CMD post-conventional*

3. METODA PENELITIAN

Untuk menguji hipotesis, penelitian ini menggunakan metoda eksperimen. Pendekatan ini dipilih karena menurut McCall (1977) penelitian dengan domain *social-psychological* yang menguji hubungan antara dua variabel paling tepat menggunakan metoda eksperimen. Eksperimen melibatkan 174 mahasiswa S1 untuk menjadi subyek penelitian. Dari jumlah itu, terdapat 17 subyek yang tidak memenuhi syarat validitas pengukuran. Mereka memiliki skor *item M (meaningless item)* lebih besar dari delapan ($M > 8$) (Rest, 1986). Dengan demikian, 157 mahasiswa menjadi subyek yang terlibat (partisipan) di dalam eksperimen.

Partisipan dalam eksperimen merupakan mahasiswa S1 jurusan akuntansi yang sedang menempuh matakuliah *Behavioral Accounting*. Walaupun mereka terikat dengan ketentuan kelas, mereka terlibat eksperimen secara suka rela atas dasar keinginan mereka sendiri. Eksperimenter memberi kesempatan kepada subyek untuk memilih menjadi partisipan dan mengikuti eksperimen sampai selesai (atau tidak) pada saat sesi awal usai - sebelum sesi utama eksperimen dimulai.

Eksperimenter memiliki keyakinan yang memadai atas dua hal yang mendukung validitas hasil eksperimen, yaitu pengetahuan partisipan dan motivasi partisipan. Seluruh partisipan telah menyelesaikan matakuliah Perpajakan. Ruang lingkup matakuliah ini mencakup peraturan-peraturan dan praktik perpajakan. Matakuliah ini membekali partisipan dengan pengetahuan tentang hak dan

kewajiban wajib pajak, cara menghitung kewajiban pajak, dan administrasi pajak. Seluruh pengetahuan ini menjadi modal yang cukup bagi partisipan untuk memahami skenario kasus eksperimen. Selain itu, eksperimenter mengungkit motivasi partisipan dengan memberikan insentif uang Rp50.000-Rp100.000 yang bisa diperoleh secara kompetitif. Kemenangan mereka ditentukan berdasar dua ukuran. Pertama, tingkat pemahaman partisipan terhadap skenario iklim pajak. Tingkat pemahaman diukur dari hasil cek manipulasi. Semakin besar (pada iklim *synergistic*) dan semakin kecil (pada iklim *antagonistic*) skor cek manipulasi berarti semakin baik pemahaman partisipan. Kedua, tingkat kepatuhan partisipan dalam mengikuti setiap petunjuk pengisian jawaban cerita dilema moral. Kepatuhan ini diukur dari banyak/sedikit jumlah kesalahan yang dilakukan partisipan. Semakin sedikit berarti partisipan semakin patuh.

Dalam eksperimen ini, partisipan diminta berperan sebagai wajib pajak orang pribadi (WPOP) di negara Vorasia. Satu negara hipotetis yang digunakan sebagai *setting* skenario di dalam material *treatment* atau manipulasi iklim pajak *synergistic* dan *antagonistic*. Selanjutnya, partisipan dibagi menjadi dua kelompok, yaitu kelompok *synergistic* dan kelompok *antagonistic*. Pembagian kelompok berlangsung secara random berdasar material eksperimen yang diterima oleh partisipan. Jika seorang partisipan menerima material skenario iklim *synergistic* maka ia secara langsung menjadi anggota kelompok partisipan iklim pajak *synergistic*, dan berlaku cara yang sama bagi anggota kelompok partisipan iklim pajak *antagonistic*. Akhirnya, 157 partisipan menyebar ke dalam dua kelompok skenario dengan distribusi 80 orang pada iklim *synergistic* dan 77 orang pada iklim *antagonistic*.

Eksperimenter menjelaskan maksud dan tujuan eksperimen pada sesi awal, dan melakukan *debriefing* pada sesi penutupan untuk mengembalikan kondisi psikologis partisipan ke posisi sebelum eksperimen. Pada sesi utama, eksperimenter meminta partisipan membaca cerita instrumen *Defining Issues Test* (DIT) dan cerita negara Vorasia. Cerita-cerita instrumen DIT dilengkapi 12 pertanyaan yang harus dijawab oleh partisipan. Adapun dalam cerita negara Vorasia, partisipan hanya menjawab satu pertanyaan tentang kepatuhan membayar dan melaporkan pajak.

Variabel penelitian ini meliputi variabel dependen dan variabel independen. CMD berperan sebagai variabel independen, dan kepatuhan pajak berlaku sebagai variabel dependen. Variabel CMD

diukur dengan menggunakan lima cerita instrumen DIT (*The Defining Issues Test*) (Rest, 1986). Output instrumen DIT adalah *P-score*, yang menunjukkan level CMD masing-masing kelompok partisipan (*pre-conventional*, *conventional*, atau *post-conventional*). Level CMD kelompok partisipan ditentukan berdasarkan pengelompokan *P-score* sesuai kaidah DIT *manual* (Rest, 1986). Adapun variabel kepatuhan pajak diukur di dalam dua iklim pajak, *synergistic* dan *antagonistic*. Instrumen skenario manipulasi iklim pajak diadopsi dari Kogler (2013) dengan perubahan minor untuk menyesuaikan konteksnya. Jawaban pertanyaan kepatuhan diukur dalam skala Likert 1-7 (1 = sangat tidak patuh, 7 = sangat patuh). Rata-rata jawaban setiap kelompok partisipan menunjukkan tingkat kepatuhan pajak mereka. Kedua variabel diukur menggunakan instrumen berbahasa Inggris, dan oleh karena itu maka instrumen melalui proses translasi bahasa Inggris-Indonesia-Inggris.

4. HASIL PENELITIAN

Peneliti memastikan efektifitas *treatment* eksperimen dengan memberikan pertanyaan-pertanyaan cek manipulasi. Hasilnya menunjukkan rata-rata jawaban partisipan atas masing-masing pertanyaan lebih besar dari empat untuk kelompok iklim pajak *synergistic* dan kurang dari empat untuk kelompok iklim pajak *antagonistic* (tabel 1). Angka empat merupakan angka tengah di antara jawaban 1-7 (skala Likert) dalam cek manipulasi. Angka ini menjadi batas yang memisahkan jawaban tinggi (>4) di dalam iklim *synergistic* dan jawaban rendah (<4) di dalam iklim *antagonistic*. Hal ini berarti bahwa *treatment* manipulasi dapat berjalan secara efektif, dan semua partisipan memahami cerita skenario dengan baik.

Tabel 1
Skor Cek Manipulasi

Karakter Iklim Pajak	<i>Synergistic</i>		<i>Antagonistic</i>		
	Skor	Batas	Skor	Batas	
1. Hubungan antara wajib pajak dan otoritas	5,78	} > 4	2,78	} < 4	
2. Sikap					
a. Wajib pajak dipersepsikan sebagai klien	5,68		3,03		
b. Wajib pajak dilayani oleh otoritas	5,60		2,71		
c. Wajib pajak lebih senang berkontribusi ke pemerintah	5,68		3,20		
3. Jarak sosial antara wajib pajak dan otoritas					
a. Jarak pendek	5,36		2,91		
b. Penuh rasa hormat	5,45		3,18		
c. Pikiran positif	5,37		2,75		

Tabel 2 menunjukkan jumlah partisipan (n), rata-rata tingkat kepatuhan pajak (\bar{y}), dan deviasi standar (σ_y) di setiap sel eksperimen. Jumlah partisipan di dalam setiap sel adalah (i) sel-sel di dalam iklim pajak *synergistic*: 36 (Sel A), 30 (Sel B), dan 14 (Sel C); dan (ii) sel-sel di dalam iklim pajak *antagonistic*: 37 (Sel X), 28 (Sel Y), dan 12 (Sel Z). Rata-rata tingkat kepatuhan pajak tertinggi di dalam iklim pajak *synergistic* berada di Sel C (6,28) dengan $\sigma_y = 0,73$, yang terendah berada di Sel A (5,25) dengan $\sigma_y = 1,44$, dan yang berada di antara keduanya adalah Sel B (5,90) dengan $\sigma_y = 1,01$. Adapun rata-rata tingkat kepatuhan pajak tertinggi di dalam iklim pajak *antagonistic* sebesar 6,42 (Sel Z) dengan $\sigma_y = 0,67$, yang terendah 5,36 (Sel Y) dengan $\sigma_y = 1,62$, dan yang berada di antara keduanya sebesar 6,16 (Sel X) dengan $\sigma_y = 0,76$.

Deskripsi di atas memiliki arti bahwa wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional* memiliki tingkat kepatuhan pajak paling tinggi baik di dalam iklim *synergistic* ($\bar{y} = 6,28$) maupun *antagonistic* ($\bar{y} = 6,42$). Tingkat kepatuhan pajak terendah di dalam iklim pajak *synergistic* dimiliki oleh wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* ($\bar{y} = 5,25$). Adapun tingkat kepatuhan pajak terendah di dalam iklim pajak *antagonistic* dimiliki oleh wajib pajak dengan level CMD *conventional* ($\bar{y} = 5,36$). Konsistensi keputusan kepatuhan pajak wajib pajak di level CMD *post-conventional* sesuai dengan penjelasan teori CMD (Kohlberg, 1969 & 1976). Sedangkan dinamika kepatuhan pajak wajib pajak dengan level CMD *pre-conventional* (di dalam iklim pajak *synergistic*) dan partisipan dengan level CMD *conventional* (di dalam iklim pajak *antagonistic*) merupakan peran CMD.

Table 2
Statistik Deskriptif

<i>Cognitive Moral Development</i>	<i>Iklim Pajak</i>	
	<i>Synergistic</i>	<i>Antagonistic</i>
<i>Pre-conventional</i>	Sel A: $n = 36$ $\bar{y} = 5,25$ $\sigma_y = 1,44$	Sel X: $n = 37$ $\bar{y} = 6,16$ $\sigma_y = 0,76$
<i>Conventional</i>	Sel B: $n = 30$ $\bar{y} = 5,90$ $\sigma_y = 1,01$	Sel Y: $n = 28$ $\bar{y} = 5,36$ $\sigma_y = 1,62$
<i>Post-conventional</i>	Sel C: $n = 14$ $\bar{y} = 6,28$ $\sigma_y = 0,73$	Sel Z: $n = 12$ $\bar{y} = 6,42$ $\sigma_y = 0,67$

Tabel 3 menyajikan ringkasan hasil pengujian hipotesis. keseluruhan hipotesis menguji perbedaan rata-rata tingkat kepatuhan pajak antar sel eksperimen. Rangkaian pertama (Panel A) menguji perbedaan antar Sel A, Sel B, dan Sel C (dalam iklim *synergistic*). Rangkaian kedua (Panel B) menguji perbedaan antar Sel X, Sel Y, dan Sel Z (dalam iklim *antagonistic*). Kedua panel menyajikan perbedaan rata-rata antar sel dan hasil *output* statistik (*t*-statistik dan *p-value*)

Hipotesis satu memprediksi wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* memiliki tingkat kepatuhan pajak lebih rendah daripada wajib pajak yang telah mencapai level CMD *conventional*. Secara teknis, hipotesis ini membandingkan perbedaan antara \bar{y} di Sel A dan di Sel B dengan arah $\bar{y}_{\text{Sel A}} < \bar{y}_{\text{Sel B}}$. Statistik deskriptif (tabel 2) menunjukkan $\bar{y}_{\text{Sel A}}$ bernilai 5,25, dan 0,65 poin (5,90 - 5,25) lebih kecil dari $\bar{y}_{\text{Sel B}}$ (5,90). Analisis uji beda *t-test* mendukung statistik deskriptif dengan menunjukkan bahwa perbedaan itu bersifat signifikan pada *t*-statistik -2,131 dan *P-value* 0,037.

Tabel 3
Ringkasan Mean Differences dan Hasil Uji Beda (*t-test*)

Hypothesis	Mean Differences between Cells (Poin)	<i>t-test</i>	
		<i>t-statistic</i>	Sig.(2 tailed)
Panel A: Synergistic Climate			
H1: Sel A < Sel B	0,65	-2,131	0,037
H2: Sel B = Sel C	0,38	-1,428	0,162
H3: Sel A < Sel C	1,03	-3,353	0,002
Panel B: Antagonistic Climate			
H4: Sel X > Sel Y	0,80	2,439	0,020
H5: Sel Y < Sel Z	1,06	-2,934	0,006
H6: Sel X = Sel Z	0,26	-1,105	0,282

Hipotesis dua menduga tidak terdapat perbedaan tingkat kepatuhan pajak antara wajib pajak pada level CMD *conventional* (Sel B) dan wajib pajak yang telah memiliki level CMD *post-conventional* (Sel C). Kesetaraan tersebut dapat dinotasikan sebagai $\bar{y}_{\text{Sel B}} = \bar{y}_{\text{Sel C}}$. Data statistik deskriptif (tabel 2) menunjukkan terdapat selisih \bar{y} sebesar 0,38 poin (6,28 - 5,90) di antara kedua Sel ($\bar{y}_{\text{Sel B}} = 5,90$ dan $\bar{y}_{\text{Sel C}} = 6,28$). Namun demikian, perbedaan tersebut cukup kecil. Analisis uji beda *t-test*

mengonfirmasi bahwa perbedaan tersebut tidak signifikan dengan hasil t-statistik -1,428 dan *P-value* 1,162.

Hipotesis tiga memprediksi bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* lebih rendah daripada wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional* ($\bar{y}_{\text{Sel A}} < \bar{y}_{\text{Sel B}}$). Tabel 2 menyajikan $\bar{y}_{\text{Sel A}} = 5,25$, $\bar{y}_{\text{Sel C}} = 6,28$, dan terdapat selisih sebesar 1,03 poin ($6,28 - 5,25$) di antara kedua sel. Perbedaan ini cukup besar, dan berdasar hasil analisis uji beda *t-test* dinyatakan signifikan (t-statistik -3,353 dengan *P-value* 0,002).

Berdasar penjelasan analisis uji beda *t-test* di atas, seluruh hipotesis yang dirumuskan dalam skenario analisis iklim pajak *synergistic* terdukung secara statistis. Wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* mempunyai tingkat kepatuhan pajak paling rendah dibanding dengan wajib pajak yang telah mencapai level CMD yang lebih tinggi, CMD *conventional* (H1) dan CMD *post-conventional* (H3), tetapi tingkat kepatuhan wajib pajak dengan level CMD *conventional* setara dengan tingkat kepatuhan wajib pajak dengan level CMD *post-conventional* (H2).

Hipotesis empat memprediksi wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* memiliki tingkat kepatuhan pajak lebih tinggi daripada wajib pajak yang telah mencapai level CMD *conventional*. Hipotesis ini membandingkan perbedaan antara Sel X dan Sel Y dengan arah $\bar{y}_{\text{Sel X}} > \bar{y}_{\text{Sel Y}}$. Statistik deskriptif menunjukkan perbedaan \bar{y} di antara keduanya cukup besar yaitu 0,80 poin (Sel X dengan $\bar{y} = 6,16$ dan Sel Y dengan $\bar{y} = 5,36$). Hasil analisis uji beda menyatakan perbedaan itu bersifat signifikan (t-statistik -2,131 dengan *P-value* 0,037).

Hipotesis lima memprediksi tingkat kepatuhan wajib pajak yang masih berada pada level CMD *conventional* lebih rendah daripada tingkat kepatuhan wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional*. Secara teknis, hipotesis ini dapat dirumuskan sebagai $\bar{y}_{\text{Sel Y}} < \bar{y}_{\text{Sel Z}}$. Statistik deskriptif menunjukkan \bar{y} di Sel Y (5,36) memang lebih kecil 1,06 poin dari \bar{y} di Sel B (6,42). Hasil analisis uji beda *t-test* mendukung statistik deskriptif, dan menunjukkan bahwa perbedaan itu bersifat signifikan pada t-statistik -2,934 dan *P-value* 0,006.

Hipotesis enam menduga tidak terdapat perbedaan tingkat kepatuhan pajak antara wajib pajak yang masih berada pada level CMD *pre-conventional* (Sel X) dan wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional* (Sel Z). Statistik deskriptif (tabel 2) menunjukkan Sel X mempunyai $\bar{y} = 6,16$, hanya lebih kecil 0,26 poin dari Sel Z yang mempunyai $\bar{y} = 6,42$. Hasil analisis uji beda *t*-test menyatakan perbedaan itu tidak signifikan (t-statistik -1,105 dengan *P*-value 0,282). Oleh karena itu, hasil analisis menunjukkan perbedaan antara Sel X dan Sel Z tidak signifikan.

Identik dengan hasil analisis di dalam iklim pajak *synergistic*, seluruh rumusan hipotesis yang dianalisis di dalam skenario iklim pajak *antagonistic*-pun terdukung secara statistis. Wajib pajak yang berada pada level CMD *conventional* mempunyai tingkat kepatuhan pajak lebih rendah dibanding dengan tingkat kepatuhan wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional* (H2), bahkan dibanding dengan wajib pajak yang baru mencapai level CMD *pre-conventional* (H1). Hal yang luar biasa, tingkat kepatuhan wajib pajak yang baru mencapai level CMD *pre-conventional* sudah setara dengan tingkat kepatuhan wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional* (H3).

5. SIMPULAN, IMPLIKASI, DAN KETERBATASAN

Penelitian ini mempunyai tujuan untuk menguji keberadaan peran CMD individu dalam pengambilan keputusan moral (kepatuhan pajak). Variabel keputusan kepatuhan pajak dipilih karena dalam proses pengambilannya selalu melibatkan dilema moral (Kaplan *et al.*, 1997; Balliet & Van Lang, 2013; Luttmmer & Singhal, 2014). Analisis penelitian dilakukan dalam skema iklim pajak *synergistic dan antagonistic* (Kirchler *et al.*, 2008). Berdasar kedua skema iklim pajak, kepatuhan pajak dapat tercapai secara maksimal. Namun berdasar teori CMD (Kohlberg, 1969; 1976), individu yang telah mencapai level CMD tinggi akan mengambil keputusan dengan cara yang lebih memadai daripada individu yang memiliki level CMD rendah. Dengan demikian, capaian-capaian level CMD individu dapat merubah pola kepatuhan wajib pajak di dalam kedua iklim. Peran CMD di dalam keputusan kepatuhan pajak diukur dari perubahan pola kepatuhan wajib pajak. Perubahan pola kepatuhan dianalisis menggunakan alat statistik uji beda berdasar data eksperimen yang melibatkan 157

mahasiswa S1 sebagai partisipan. Hasil yang diperoleh menunjukkan keenam hipotesis yang dirumuskan terdukung secara signifikan.

Penelitian ini memperoleh temuan-temuan bukti bahwa: (1) wajib pajak yang telah mencapai level CMD *post-conventional* memiliki tingkat kepatuhan pajak lebih tinggi (daripada wajib pajak CMD *pre-conventional* dan wajib pajak CMD *conventional*) secara konsisten baik di dalam iklim *synergistic* maupun *antagonistic*; (2) di dalam iklim pajak *synergistic*, wajib pajak yang baru memiliki level CMD *pre-conventional* mengambil keputusan kepatuhan lebih rendah dari dua kelompok lainnya (wajib pajak CMD *conventional* dan wajib pajak CMD *post-onventional*); dan (3) di dalam iklim pajak *antagonistic*, walaupun wajib pajak sudah mencapai level CMD *conventional* tetapi mereka mengambil keputusan kepatuhan lebih rendah dari dua kelompok lainnya (wajib pajak CMD *pre-conventional* dan wajib pajak CMD *post-onventional*). Temuan yang pertama konsisten dengan penjelasan *framework* iklim pajak dan teori CMD, bahwa kepatuhan pajak maksimal dapat diambil oleh wajib pajak yang telah memiliki level CMD *post-conventional* (Kohlberg, 1969; 1976) dan dapat tercapai di dalam iklim pajak baik yang didominasi kepatuhan *voluntary (synergistic climate)* maupun di dalam iklim pajak yang penuh dengan kepatuhan *forced (antagonistic climate)* (Kirchler *et al.*, 2008). Temuan pertama penelitian ini juga konsisten dengan hasil penelitian Goolsby dan Hunt (1992) dan Chin dan Chou (2013).

Dinamika kepatuhan pajak sebagai bukti keberadaan peran CMD tergambar pada temuan kedua dan ketiga. Di dalam iklim *synergistic*, semua wajib pajak seharusnya mengambil keputusan kepatuhan maksimal (Kirchler *et al.*, 2008). Karena di dalam iklim ini wajib pajak dan otoritas dapat bekerja sama secara sinergis dengan level *trust* yang kuat. Tetapi wajib pajak dengan CMD *pre-conventional* tidak berperilaku demikian. Mereka menggunakan cara berpikir primitif (Kohlberg, 1969, 1976) dalam mengambil keputusan kepatuhan pajak, yaitu cenderung tidak patuh. Alasan yang menjadi dasar keputusan adalah tidak terdapat konsekuensi langsung yang menyertai perilaku patuh (tak patuh) baik dalam bentuk hadiah maupun hukuman.

Sementara itu, di dalam iklim pajak *antagonistic*, identik dengan apa yang terjadi di dalam iklim pajak *synergistic*, semua wajib pajak seharusnya mengambil keputusan kepatuhan maksimal (Kirchler et al., 2008). Karena di dalam iklim ini wajib pajak memperoleh tekanan kekuasaan (*power*) yang kuat dari otoritas melalui kebijakan yang ketat dan mengikat. Anehnya, wajib pajak dengan *CMD conventional* tidak berperilaku demikian. Mereka cenderung tidak patuh, dengan pertimbangan bahwa di dalam situasi yang demikian itu kepentingan kelompok dengan skala yang lebih kecil dari negara (kelompok atau keluarga) lebih menjadi perhatian mereka. Kepentingan negara dalam menyediakan barang dan jasa publik tidak menjadi prioritas utama. Jika terdapat kesempatan menghindari pajak yang dapat menguntungkan kelompok atau keluarga, maka mereka akan melanggar kepatuhan pajak. Berdasar diskusi di atas, terutama tentang temuan kedua dan ketiga, peneliti menyimpulkan bahwa Perkembangan Moral Kognitif (CMD) individu memiliki peran yang signifikan dalam pengambilan keputusan kepatuhan pajak.

Hasil penelitian ini mempunyai implikasi utama bahwa untuk meningkatkan kepatuhan para wajib pajak orang pribadi diperlukan suatu usaha yang dapat meningkatkan pengetahuan moral kognitif para wajib pajak, baik melalui kegiatan formal seperti pendidikan dan pelatihan, atau melalui kegiatan informal seperti tayangan di media elektronik dalam bentuk film. Selain itu, hasil penelitian ini juga mengisyaratkan bahwa iklim pajak *synergistic* lebih menunjang peningkatan kepatuhan wajib pajak orang pribadi kepada peraturan perpajakan daripada iklim pajak *antagonistic*.

Penelitian ini tidak bebas dari kelemahan kekurangan, misalnya (1) peneliti menggunakan mahasiswa sebagai penyuluh wajib pajak; dan (2) desain skenario iklim pajak bersifat ekstrim, yaitu berada pada batas kontinum. Penggunaan mahasiswa sebagai subyek eksperimen memperoleh kritik dari beberapa penulis seperti Anderson (1988) dan Vera-Munoz *et al.*(2001). Mereka menyebutkan bahwa penggunaan mahasiswa sebagai penyuluh dari profesional memiliki kerugian karena mereka memiliki lebih sedikit pengetahuan dan pengalaman daripada para praktisi. Skenario iklim pajak yang berada pada batas kontinum kurang realistis. Karena implementasi kebijakan dan peraturan perpajakan tidak dapat se-ekstrim batas kontinum iklim. Situasi ini dapat mengurangi kemanfaatan hasil penelitian.

Penelitian ini membuka kesempatan bagi peneliti berikutnya untuk menyempurnakannya ini dengan melakukan penelitian yang melibatkan wajib pajak riil sebagai partisipan, bahkan membandingkannya dengan partisipan mahasiswa. Dengan demikian, selain dapat menambah validitas simpulan penelitian, peneliti sekaligus dapat mengetahui secara empiris apakah terdapat perbedaan pola keputusan moral (kepatuhan pajak) antara partisipan wajib pajak riil dan mahasiswa. Selain itu, peneliti berikutnya perlu mempertimbangkan untuk menggunakan desain iklim pajak yang tidak berada pada batas kontinum. Walaupun untuk menyusun skenario iklim pajak tersebut peneliti membutuhkan usaha dan sumberdaya yang banyak.

REFERENCE

- Anderson, M.J. (1988). A comparative analysis of information and evaluation behavior of professional and non-professional financial analysts. *Accounting, Organizations and Society* 13(5). pp 431-446.
- Ashkanasy, N. M., Windsor, C. A., and Trevino, L. K. 2006. Bad Apples in Bad Barrels Revisited: Cognitive Moral Development, Just World Beliefs, Rewards, and Ethical Decision Making. *Business Ethics Quarterly* 16 (4): 449-473.
- Balliet, D., & Van Lange, P. A. M. 2013. Trust, punishment, and cooperation across 18 societies. *Perspectives on Psychological Science* 8: 363-379.
- Bartels, D. M., Bauman, C. W., Cushman, F. A., Pizarro, D. A., and McGraw, A. P. 2015. Moral Judgment and Decision Making, In G. Keren & G. Wu (Eds.) *The Wiley Blackwell Handbook of Judgment and Decision Making*. Chichester, UK: Wiley.
- Bazart, C., and Boneim, A. 2014. Reciprocal relationships in tax compliance decision. *Journal of Economic Psychology* 40: 83-102.
- Blasi, A. 1980. Bridging Moral Cognition to Moral Action: A Critical Review of Literature. *Psychological Bulletin* 88: 1-45.
- Braithwaite, V. 2003. Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-Compliant Actions. In *Taxing Democracy. Understanding Tax Avoidance and Tax Evasion*, edited by Valerie Braithwaite, 15–39. Ildershot, UK: Ashgate.
- Cesur, S. and Topcu, M. S. 2010. A Reliability and Validity Study of the Defining Issues Test: the Relationship of Age, Education, Gender and Parental Education with Moral Development. *Educational Science: Theory & Practice* 10 (3): 1681-1696.
- Chin, P. H., and Chou, S. Y. 2013. A Conceptual Analysis of Cognitive Moral Development and Altruistic Behavior in the Work place. *International Journal of Business and Social Science* 4 (6).
- Colby, A., Kohlberg, L., Gibbs, J., and Lieberman, M. 1983. A Longitudinal Study of Moral Judgment. *Monographs of the Society for Research in Child Development* 48 (1/2): 1-124.
- Cubbit, R. P., Drouvelis, M, Gachter, S., and Kabalin, R. 2011. Moral judgment in social dilemmas: How bad is free riding? *Journal of Public Economics* 95: 253-264.
- Egan, V., Hughes, N., and Palmer, E. J. 2015. Moral Disengagement, the Clark Triad, and Unethical Consumer Attitudes. *Personal and Individual Differences* 76: 123-128.
- Etzioni, A. 1986. Tax evasion and perceptions of tax fairness: A research note. *The Journal of Applied Behavioral Science* 22 (2): 177–185.
- Feld, L. P., & Frey, B. S. 2007. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law and Policy* 29, 102–120.
- Frey, B. S., and Torgler, B. 2007. Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics* 35: 136-159.
- Gibbs, J. C. 2003. *Moral development and reality: Beyond the theories of Kohlberg and Hoffman*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Goolsby, J.R., and Hunt, S. D. 1992. Cognitive Moral Development and Marketing. *Journal of Marketing* 56 (1).
- Grasmick, H. G., and W. J. Scott. 1982. Tax evasion and mechanisms of social control: a comparison with grand and petty theft. *Journal of Economic Psychology* 2:213–230.
- Greene, J. D., Sommerville, R.B., Nystrom, L.E., Darley, J.M., and Cohan, J.D. 2001. An fMRI investigation of emotional engagement in moral judgment. *Science* 293 (5537): 2105-2108.
- Greene, J., and Haidt, J. 2002. How (and where) does moral judgment work? *Trends in Cognitive Neurosciences* 6 (12): 517-523.
- Hasseldine, D. J., S. E. Kaplan, and L. R. Fuller. 1994. Characteristics of New Zealand tax evaders: A note. *Accounting and Finance* 34 (2): 79–93.

- Herron, T.L., and Gilbertson, D.L. (2004). Ethical principles versus ethical rules: the moderating effect of moral development on audit independence judgments. *Business ethics quarterly* 14 (3): 499-523.
- Hite, P. A. 1988. The effect of peer reporting behaviour on taxpayer compliance. *Journal of the American Taxation Association* 9:47-64.
- Kaplan, S. E., and P. M. J. Reckers. 1985. A study of tax evasion judgments. *National Tax Journal* 38 (1): 97-102.
- Kaplan, S. E., Newberry K. J., and Reckers, P. M. J. 1997. The Effect of Moral Reasoning and Educational Communication on Tax Evasion Intentions. *The Journal of the American Taxation Association* 19 (2): 38-54.
- Kichler, E., Hoelzl, E., and Wahl, I. 2008. Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology* 29: 210-225.
- Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., and Belianin, A. 2013. Trust and Power as Determinants of Tax Compliance: Testing the Assumptions of the Slippery Slope Framework in Austria, Hungary, Romania, and Russia. *Journal of Economic Psychology* 34: 169-180.
- Kohlberg, L. 1969. *Stage and Sequence: The Cognitive-Development Approach to Socialization*. I D. A. Goslin (Ed.). *The Handbook of Socialization Theory and Research*. Chicago: Rand McNally.
- Kohlberg, L. 1976. *Moral Stage and Moralization: The Cognitive-Development Approach to Socialization*. In T. Lickona (Ed.) *Moral Development and Behavior: Theory Research and Social Issues*. New York, N. J.: Holt, Rinehart & Winston.
- Kohlberg, L. 1981. *Essay on Moral Development: The Philosophy of Moral Development* (Vol. 1). San Francisco, CA: Harper & Row.
- Kohlberg, L. 1984. *Essay on Moral Development: The Philosophy of Moral Development* (Vol. 2). New York: New York.
- Latif, D. A. 2000. Cognitive moral development and pharmacy education. *American Journal of Pharmaceutical Education* 64 (4).
- Lueck, B. 2015. Moral Dilemma and Moral Sense: A Phenomenological Account. *Journal of speculative philosophy* 29 (2): 218-235.
- Luttmer, E. F. P. and Singhal, M. 2014. Tax Morale. *The Journal of Economic Perspective* 28 (4): 149-168.
- McCall, R.B. 1977. Challenges to a science of developmental psychology. *Child Development* 48 (2): 333-344; as cited by Rest, 1979.
- Muehlbacher, S., Kirchler, E., and Schwarzenberger, H. 2011. Voluntary versus Enforced Tax Compliance: Empirical Evidence for the “Slippery Slope” Framework. *Eur J Law Econ* 32: 89-97.
- Rest, J. 1986. *DIT Manual (Manual for the Defining Issues Test)*. 3rd Ed. University of Minnesota.
- Rest, J. R. 1979. *Development in Judging Moral Issues*. University of Minnesota Press.
- Rest, J. R. 1986. *Moral development: Advances in research and theory*. NY: Praeger.
- Rest, J., Narvaez, D., Bebeau, M., and Thoma, S. 1999. A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory. *Educational Psychology Review* 11 (4).
- Rest, J.R. 1994. Background: Theory and research. In: J.R. Rest & D. Narváez (Eds.) *Moral development in the professions: Psychology and applied ethics*. Hillsdale; Lawrence Erlbaum Associates.
- Sheffrin, S. M. 1993. What does the public believe about tax fairness? *National Tax Journal* 46 (3).
- Sinnot-Armstrong, W. 1996. *Moral Dilemmas and Rights*. In Mason, H. E.: *Moral Dilemmas and Moral Theory*, New York.
- Thurman, Q. C., C. St. John, and L. Riggs. 1984. Neutralization and tax evasion: How effective would a moral appeal be in improving compliance to tax laws? *Law and Policy* 6 (3): 309-327.
- Torgler, B. 2004. Tax morale in Asian countries. *Journal of Asian Economics* 15: 237-266.
- Trevino, L.K. & Youngblood, S.A. (1990). Bad apples in bad barrels: A causal analysis of ethical decision making behavior. *Journal of Applied Psychology* 75:378-385.

- Vera-Mun˜oz, S. C., Kinney, W. R., & Bonner, S. E. 2001. The effects of domain experience and task presentation format on accountants' information relevance assurance. *The Accounting Review* 76 (3): 405–429.
- Vogel, J. 1974. Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal* 27:499–513.
- Wahl, I., Kastlunger, B., and Kirchler, E. 2010. Trust in authorities and power to enforce tax compliance: an empirical analysis of the “Slippery Slope Framework”. *Law & Policy* 32 (4): 383-407.