

## Analisis Faktor- Faktor yang Memotivasi Manajemen Perusahaan Melakukan Tax Planning

Stephanie Wibowo dan Yenni Mangoting

Program Akuntansi Pajak Program Studi Akuntansi Pajak Universitas Kristen Petra

### ABSTRAK

Perencanaan pajak (*tax planning*) adalah upaya wajib pajak untuk meminimalkan pajak yang terutang secara legal dengan menggunakan peraturan perundang-undangan perpajakan. Penelitian ini dilakukan untuk menguji apakah faktor kebijakan perpajakan, undang- undang perpajakan, administrasi perpajakan, resiko deteksi, dan moral wajib pajak mempengaruhi manajemen perusahaan dalam melakukan *tax planning*. Penelitian ini dilakukan di 35 perusahaan yang terdaftar di KPP Pratama Surabaya Sukomanunggal.

Penelitian ini dilakukan dengan metode kuantitatif dan teknik analisis menggunakan metode regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa seluruh variabel kebijakan perpajakan, undang- undang perpajakan, administrasi perpajakan, resiko deteksi, dan moral wajib pajak berpengaruh signifikan dan positif terhadap variabel *tax planning*. Faktor yang paling berpengaruh adalah moral wajib pajak.

**Kata kunci:** *tax planning*, kebijakan perpajakan, undang- undang perpajakan, administrasi perpajakan, moral wajib pajak.

### ABSTRACT

Tax planning is an attempt to minimize taxpayer tax due legally by using taxation legislation. This research was conducted to test whether the factor's of tax policy, tax laws, tax administration, risk detection, and tax payer's attitude influence the corporate management in doing tax planning. The study was conducted in 35 companies listed in KPP Pratama Surabaya Sukomanunggal.

The research conducted using quantitative methods and analysis techniques by using multiple linear regression. The results showed that all variables taxation policies, tax laws, tax administration, risk detection, and tax payer's attitude have significant and positive impact on tax planning variables. The most influential factor is the tax payer's attitude.

**Keywords:** *tax planning, tax policy, tax law, tax administration, detection risk, tax payer's attitude.*

### PENDAHULUAN

*Tax planning* merupakan sarana yang memungkinkan untuk merencanakan pajak-pajak yang dibayarkan, agar tidak terjadi kelebihan dalam membayar pajak. *Tax planning* tidak berarti sebagai upaya menghindari pajak, karena bila demikian jelas akan bertentangan dengan undang- undang perpajakan yang berlaku. Ada lima faktor yang memotivasi manajemen perusahaan melakukan *tax planning* yaitu kebijakan

perpajakan, undang- undang perpajakan, administrasi perpajakan, resiko deteksi, dan moral wajib pajak (Suandy,2011).

Pada penelitian kali ini akan diuji apakah faktor kebijakan perpajakan, undang-undang perpajakan, administrasi perpajakan, resiko deteksi, dan moral wajib pajak mempengaruhi manajemen perusahaan melakukan *tax planning*. Berdasarkan rumusan masalah yang dikemukakan di atas maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah faktor kebijakan perpajakan,

administrasi perpajakan, undang-undang perpajakan, resiko deteksi, dan moral wajib pajak memotivasi manajemen perusahaan untuk melakukan *tax planning* dalam perusahaannya.

Kebijakan perpajakan (*tax policy*) merupakan alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam sistem perpajakan dari berbagai aspek kebijakan pajak. Sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia adalah dengan cara *self assessment* di mana wajib pajak boleh menghitung sendiri, memperhitungkan sendiri, membayar sendiri, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus disetorkan. Terdapat faktor-faktor di dalam kebijakan perpajakan yang mendorong dilakukannya suatu perencanaan pajak, yaitu: jenis pajak yang akan dipungut, subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, dan prosedur pembayaran pajak.

Undang-undang perpajakan adalah kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur masalah perpajakan. Pada kenyataannya di manapun tidak ada undang-undang yang mengatur setiap permasalahan secara sempurna, maka dalam pelaksanaannya selalu diikuti oleh ketentuan-ketentuan lain (Peraturan Pemerintah, Keputusan Presiden, Keputusan Menteri Keuangan, dan Direktur Jenderal Pajak), maka tidak jarang ketentuan pelaksanaan tersebut bertentangan dengan kepentingan pembuat kebijaksanaan dalam mencapai tujuan yang lain yang ingin dicapainya. Wajib pajak melaksanakan perencanaan pajak dengan memanfaatkan celah-celah dari peraturan perundang-undangan yang berlaku.

*Tax planning* yang akan diterapkan oleh perusahaan akan berjalan dengan baik bila ditunjang oleh administrasi pajak yang baik. Administrasi perpajakan adalah bagian dari sistem perusahaan dalam mengendalikan urusan pajak yang bertujuan untuk perencanaan pajak (Harsono, 1990). Administrasi pajak adalah metode untuk meyakinkan bahwa apa yang dilaksanakan telah sesuai dengan yang direncanakan. Intinya adalah administrasi pajak merupakan bentuk dari suatu sistem untuk mengendalikan masalah pajak perusahaan. Hal ini biasanya dapat dilakukan dengan cara: memonitor semua transaksi yang memiliki dampak perpajakan yang signifikan dan melakukan pengawasan internal bahwa semua kewajiban perpajakan telah dilakukan

dengan benar, sehingga sanksi pidana dapat dihindari.

Semakin kecil kemungkinan pelanggaran terdeteksi maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran. Jika manajemen perusahaan melakukan kecurangan di dalam pembuatan laporan keuangan perusahaannya, maka resiko diperiksa oleh Direktorat Jenderal Pajak akan semakin tinggi pula. Oleh karena itu perusahaan melakukan perencanaan pajak dengan sebaik mungkin.

Moral Wajib Pajak merupakan kepatuhan dan kesadaran masyarakat dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Faktor ini mempengaruhi wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya, yang tidak berkembang begitu saja tanpa pemerintah menyadari betapa pentingnya hal tersebut dan mengadakan program yang luas dan berkesinambungan untuk mempengaruhi perubahan dan perkembangan yang harus disesuaikan dengan kondisi dan situasi negara masing-masing. Ada beberapa faktor yang mempengaruhi moral wajib pajak, yaitu: kepercayaan kepada pemerintah bahwa pemerintah bersikap adil dalam pembebanan pajak, rasa hormat wajib pajak terhadap pemerintahan, dan pemerintah harus dapat meyakinkan wajib pajak bahwa wajib pajak juga memperoleh manfaat dari pembayaran pajak.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif. Data diperoleh dari penyebaran kuesioner. Sumber data penelitian ini adalah sumber data primer, yaitu dengan menyebarkan kuesioner kepada para manajemen perusahaan yang melakukan perencanaan pajak. Populasi yang diteliti adalah perusahaan-perusahaan yang telah terdaftar di KPP Pratama Surabaya Sukomanunggal. Sampel yang akan diambil adalah perusahaan yang melakukan perencanaan pajak. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah 5 variabel independen yaitu kebijakan perpajakan, undang-undang perpajakan, administrasi perpajakan, resiko deteksi, moral wajib pajak dan satu variabel dependen perencanaan pajak.

Dalam kuesioner tersebut, variabel kebijakan perpajakan diukur dengan 6 pertanyaan, variabel undang-undang

perpajakan diukur dengan 4 pertanyaan, variabel administrasi perpajakan diukur dengan 4 pertanyaan, variabel resiko deteksi diukur dengan 3 pertanyaan, variabel moral wajib pajak diukur dengan 7 pertanyaan, dan perencanaan pajak diukur dengan 4 pertanyaan. Penelitian ini menggunakan pengukuran dalam Skala Likert. Dalam penelitian ini data dianalisa menggunakan teknik analisis regresi linier berganda.

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Kuesioner yang disebarakan kepada responden dengan pertanyaan mengenai variabel kebijakan perpajakan ( $X_1$ ), variabel undang- undang perpajakan ( $X_2$ ), variabel administrasi perpajakan ( $X_3$ ), variabel resiko deteksi ( $X_4$ ), dan variabel moral wajib pajak ( $X_5$ ) yang mempengaruhi manajemen perusahaan melakukan *tax planning* ( $Y$ ) pada manajemen perusahaan yang terdaftar di dalam KPP Pratama Surabaya Sukomanunggal. Berikut ini diperlihatkan data karakteristik responden yang dilihat dari beberapa segi, antara lain sebagai berikut:

**Tabel 1.Persentase Responden Berdasarkan Pendidikan**

Pendidikan		Frequency	Percent
Valid	SMA	1	2.9
	D3	4	11.4
	S1	29	82.9
	S2	1	2.9
	Total	35	100

Pada Tabel 1 dapat diketahui bahwa responden berpendidikan SMA sebanyak 1 orang, pendidikan D3 sebanyak 4 orang, pendidikan S1 sebanyak 29 orang, dan pendidikan S2 sebanyak 1 orang.

**Tabel 2.Persentase Responden Berdasarkan Jabatan**

Jabatan		Frequency	Percent
Valid	manager	6	17.1
	accounting		
	staff	21	60
	accounting		
	Tax	1	2.9
	senior	7	20
	accounting/ auditor		
	Total	35	100

Pada Tabel 2 dapat diketahui bahwa responden dengan jabatan *manager accounting* sebanyak 6 orang, jabatan *staff accounting* sebanyak 21 orang, jabatan *tax* sebanyak 1 orang, dan jabatan *senior accounting/ auditor* sebanyak 7 orang.

**Tabel 3.Persentase Responden Berdasarkan Lama Kerja**

Lama kerja		Frequency	Percent
Valid	0-5 tahun	18	51.4
	6-10 tahun	10	28.6
	11-15 tahun	5	14.3
	16-20 tahun	1	2.9
	21 tahun ke atas	1	2.9
	Total	35	100

Pada Tabel 3 dapat diketahui bahwa responden memiliki lama kerja 0- 5 tahun sebanyak 18 orang, lama kerja 6- 10 tahun sebanyak 10 orang, lama kerja 11-15 tahun sebanyak 5 orang, lama kerja 16- 20 tahun sebanyak 1 orang, dan lama kerja 21 tahun lebih sebanyak 1 orang.

Tabel 4. Hasil Analisa Regresi Linier

Model	Coefficients <sup>a</sup>						
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	-.132	.095		-1.385	.177		
Kebijakan perpajakan	.119	.054	.127	2.198	.036	.136	7.37
Undang-undang perpajakan	.116	.046	.122	2.512	.018	.191	5.227
Administrasi perpajakan	.083	.036	.094	2.311	.028	.273	3.663
Resiko deteksi	.107	.041	.098	2.599	.015	.315	3.177
Moral wajib pajak	.603	.046	.617	13.217	.000	.207	4.837

a. Dependent Variable: Tax planning

Pada tabel 4 diketahui persamaan regresi linier berganda, dapat dirumuskan persamaan sebagai berikut:

$$Y = -0,132 + 0,119 X_1 + 0,116 X_2 + 0,083 X_3 + 0,107 X_4 + 0,603 X_5 + e$$

Beberapa hal yang dapat diketahui dari persamaan regresi linier berganda tersebut adalah sebagai berikut: koefisien regresi  $X_1$ ,  $X_2$ ,  $X_3$ ,  $X_4$ ,  $X_5$  semuanya bertanda positif,

artinya bahwa semua variabel tersebut berpengaruh positif terhadap *tax planning*.

Pengujian Determinan ( $R^2$ ) ini dilakukan untuk mengetahui nilai  $R^2$  di mana  $R^2$  menunjukkan seberapa besar variabel terikat *Tax Planning* (Y) dapat diterangkan oleh variabel bebas <Kebijakan Perpajakan ( $X_1$ ), Undang-Undang Perpajakan ( $X_2$ ), Administrasi Perpajakan ( $X_3$ ), Resiko Deteksi ( $X_4$ ), dan Moral Wajib Pajak ( $X_5$ )>

Tabel 5. Hasil Uji  $R^2$  Variabel Bebas ( $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5$ ) Terhadap Variabel Terikat (Y)  
Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.993 <sup>a</sup>	.987	.985	.11717	.987	437.361	5	29	.000	2.025

a. Predictors: (Constant), Moral wajib pajak, Resiko deteksi, Administrasi perpajakan, Undang-undang perpajakan, Kebijakan perpajakan

b. Dependent Variable: Tax planning

Dari perhitungan dengan menggunakan program SPSS (*Software Statistical Package for Social Scientist*) versi 17, maka didapatkan nilai  $R^2 = 0,987$  sehingga dapat disimpulkan 98,7% variabel Kebijakan Perpajakan ( $X_1$ ), Undang-Undang Perpajakan ( $X_2$ ), Administrasi Perpajakan ( $X_3$ ), Resiko Deteksi ( $X_4$ ), dan Moral Wajib Pajak ( $X_5$ ), secara keseluruhan bisa menjelaskan variabel *Tax Planning* (Y). Sedangkan sisanya 1,3% dijelaskan oleh variabel-variabel lain. Uji F dilakukan untuk mengetahui signifikan tidaknya pengaruh variabel bebas < Kebijakan

Perpajakan ( $X_1$ ), variabel Undang-Undang Perpajakan ( $X_2$ ), Administrasi Perpajakan ( $X_3$ ), variabel Resiko Deteksi ( $X_4$ ), dan Moral Wajib Pajak ( $X_5$ ) > secara bersama-sama terhadap variabel terikat *Tax Planning* (Y).

Uji F dilakukan untuk mengetahui signifikan tidaknya pengaruh variabel bebas < Kebijakan Perpajakan ( $X_1$ ), variabel Undang-Undang Perpajakan ( $X_2$ ), Administrasi Perpajakan ( $X_3$ ), variabel Resiko Deteksi ( $X_4$ ), dan Moral Wajib Pajak ( $X_5$ ) > secara bersama-sama terhadap variabel terikat *Tax Planning* (Y).

**Tabel 6. Hasil Uji F Variabel Bebas ( $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5$ ) Terhadap Variabel Terikat (Y)**  
ANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	30.02	5	6.004	437.361	.000 <sup>a</sup>
Residual	.398	29	.014		
Total	30.418	34			

a. Predictors: (Constant), Moral wajib pajak, Resiko deteksi, Administrasi perpajakan, Undang- undang perpajakan, Kebijakan perpajakan

b. Dependent Variable: Tax planning

Hasil uji F menunjukkan angka 437,361 dengan signifikansi 0,000 pada dependen *tax planning*. Hal ini berarti bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kebijakan perpajakan, undang- undang perpajakan, administrasi perpajakan, resiko deteksi, dan moral wajib pajak secara bersama- sama berpengaruh terhadap *tax planning*.

Uji t dilakukan untuk mengetahui signifikan tidaknya pengaruh masing- masing variabel bebas < Kebijakan Perpajakan ( $X_1$ ), Undang- Undang Perpajakan ( $X_2$ ), Administrasi Perpajakan ( $X_3$ ), Resiko Deteksi ( $X_4$ ), dan Moral Wajib Pajak ( $X_5$ ) > terhadap variabel terikat *Tax Planning* (Y). dengan kata lain pengujian hipotesis mengenai koefisien regresi parsial.

**Tabel 7. Uji t Variabel Bebas ( $X_1, X_2, X_3, X_4, X_5$ ) Terhadap Variabel Terikat (Y)**  
Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	-.132	.095		-1.385	.177		
Kebijakan perpajakan	.119	.054	.127	2.198	.036	.136	7.37
Undang- undang perpajakan	.116	.046	.122	2.512	.018	.191	5.227
Administrasi perpajakan	.083	.036	.094	2.311	.028	.273	3.663
Resiko deteksi	.107	.041	.098	2.599	.015	.315	3.177
Moral wajib pajak	.603	.046	.617	13.217	.000	.207	4.837

a. Dependent Variable: Tax planning

Nilai signifikansi untuk variabel kebijakan perpajakan (0,036) < nilai  $\alpha$  (0,05). Artinya,  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima sehingga dapat disimpulkan variabel Kebijakan Perpajakan ( $X_1$ ), secara individual mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel *Tax Planning* (Y).

Nilai signifikansi untuk variabel undang- undang perpajakan (0,018) < nilai  $\alpha$  (0,05). Artinya,  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima sehingga dapat disimpulkan variabel Undang- Undang Perpajakan ( $X_2$ ), secara individual mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel *Tax Planning* (Y).

Nilai signifikansi untuk variabel administrasi perpajakan (0,028) < nilai  $\alpha$

(0,05). Artinya,  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima sehingga dapat disimpulkan variabel Administrasi Perpajakan ( $X_3$ ), secara individual mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel *Tax Planning* (Y).

Nilai signifikansi untuk variabel resiko deteksi (0,015) < nilai  $\alpha$  (0,05). Artinya,  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima sehingga dapat disimpulkan variabel Resiko Deteksi ( $X_4$ ), secara individual mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel *Tax Planning* (Y).

Nilai signifikansi untuk variabel moral wajib pajak (0,000) < nilai  $\alpha$  (0,05). Artinya,  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima sehingga dapat disimpulkan variabel Moral Wajib Pajak ( $X_5$ ),

secara individual mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel *Tax Planning* (Y).

### KESIMPULAN

Setelah melakukan pengujian terhadap hipotesis-hipotesis yang diajukan pada penelitian ini, maka dapat disimpulkan bahwa manajemen perusahaan yang terdaftar di KPP Pratama Surabaya Sukomanunggal melakukan *tax planning*. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor kebijakan perpajakan, undang-undang perpajakan, administrasi perpajakan, resiko deteksi, dan moral wajib pajak memotivasi manajemen perusahaan melakukan *tax planning*.

Kebijakan perpajakan berpengaruh positif, artinya pengetahuan tentang kebijakan perpajakan diukur dengan menggunakan alternatif-alternatif yang ada di dalam kebijakan perpajakan. Semakin tinggi pengetahuan manajemen perusahaan tentang alternatif yang dapat digunakan di dalam kebijakan perpajakan, maka semakin tinggi pula manajemen perusahaan melakukan *tax planning*.

Undang-undang perpajakan berpengaruh positif, artinya celah-celah yang terdapat di dalam undang-undang perpajakan tersebut yang digunakan oleh manajemen perusahaan untuk melakukan *tax planning*. Semakin banyak celah-celah yang terdapat di dalam undang-undang perpajakan, maka semakin tinggi pula kesempatan manajemen perusahaan untuk merencanakan pajak dengan baik.

Administrasi perpajakan berpengaruh positif, artinya manajemen perusahaan melakukan administrasi perpajakan dengan baik agar terhindar dari sanksi yang dapat menimbulkan pemborosan dana perusahaan. Hal tersebut mendorong perusahaan untuk melakukan *tax planning* dengan baik. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa semakin baik administrasi perpajakan yang dilakukan manajemen perusahaan untuk menghindari adanya sanksi, maka semakin baik manajemen perusahaan melakukan *tax planning*.

Resiko deteksi berpengaruh positif, artinya semakin kecil kemungkinan pelanggaran terdeteksi maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran, manajemen perusahaan melakukan kecurangan di dalam pembuatan SPT Tahunan perusahaannya, maka resiko diperiksa oleh Direktorat Jenderal Pajak akan

semakin tinggi pula. Oleh karena itu perusahaan melakukan perencanaan pajak dengan sebaik mungkin. Adanya resiko deteksi dapat memotivasi manajemen perusahaan melakukan *tax planning*. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa jika semakin tinggi adanya resiko deteksi, maka semakin tinggi pula manajemen perusahaan melakukan *tax planning*.

Moral wajib pajak berpengaruh positif, artinya moral wajib pajak menentukan kepatuhan dan kesadaran masyarakat dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Semakin tinggi kepatuhan dan kesadaran manajemen perusahaan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, maka semakin baik moral manajemen perusahaan. Adanya moral wajib pajak yang baik dapat memotivasi manajemen perusahaan melakukan *tax planning*. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa jika semakin manajemen perusahaan mempunyai moral yang sangat baik, maka semakin baik pula manajemen perusahaan melakukan *tax planning*.

### SARAN

Di dalam penelitian ini, penulis hanya melakukan penelitian hanya pada perusahaan yang terdaftar di KPP Pratama Surabaya Sukomanunggal berdasarkan wilayah kecamatan yang dibawah KPP Pratama Surabaya Sukomanunggal. Oleh karena itu, diharapkan untuk penelitian yang selanjutnya dapat meneliti lebih banyak lagi wajib pajak badan yang ada di Surabaya. Selain itu, penelitian yang selanjutnya diharapkan menambahkan faktor-faktor yang lain yang mungkin saja dapat mempengaruhi diberlakukannya *tax planning* bagi wajib pajak badan.

### DAFTAR PUSTAKA

- Bala, S Kumar. (2007). *Tax planning in Business: Bangladesh Perspective. Social Science Research Network, <http://www.ssrn.com>*.
- Gunadi. (2009). *Akuntansi Perpajakan*. Jakarta: Grasindo.
- Mathews P. George & Pankhuri Agarwal. (2010). *Use Of The Corporate Vehicle For Tax Planning: The Vodafone Case and Direct Taxes Code. NUJS Law Review, <http://www.nujslawreview.org>*.

- Mangoting, Yenni. (1999). Tax Planning : Sebuah Pengantar Sebagai Alternatif Meminimalkan Pajak. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 1 (1): 43-53.
- Muljono, Djoko (2009). *Tax planning : Menyiasati Pajak Dengan Bijak*. Yogyakarta: Andi.
- Santoso, Singgih. (2003). *Mengatasi Berbagai Masalah Statistik Dengan SPSS Versi 11.5*. Jakarta: PT Elex Media Komputindo.
- Sari, Mira. (2008). *Analisa Faktor-Faktor yang Memotivasi Wajib Pajak Orang Pribadi di Kelurahan Gundih, Surabaya Melakukan Perencanaan Pajak*. Unpublished undergraduate thesis, Universitas Kristen Petra, Surabaya. [http \ \ www.dewey.petra.ac.id](http://www.dewey.petra.ac.id)
- Suandy, Erly. (2011). *Manajemen Perpajakan*. Yogyakarta: Andi.
- Sugiyono, 2005. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Tanuwardi, Martha. (2006). *Analisa Faktor-Faktor yang Memotivasi Manajemen Perusahaan Melakukan Tax Planning*. Unpublished undergraduate thesis, Universitas Kristen Petra, Surabaya. [http \ \ www.dewey.petra.ac.id](http://www.dewey.petra.ac.id)
- Trihendradi, Cornelius. (2005). *SPSS 13: Step By Step Analisis Data Statistik*. Yogyakarta: Andi.
- Vehorn, Charles L. (2011). Fiscal Adjustment in Developing Countries Through Tax Administration Reform. *The Journal of Developing Areas*, Vol. 45 (1): 323.
- Zain, Mohammad. (2003). *Manajemen Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.