

THE EFFECT OF GOOD GOVERNANCE AND WHISTLEBLOWING SYSTEM ON INDIVIDUAL TAXPAYER COMPLIANCE WITH THE RISK OF TAX SANCTION AS MODERATION IN KPP PRATAMA PEKANBARU TAMPAN

Yusrizal¹, Nicholas Renaldo², Mary Onasis Hasri³

^{1,2,3}Institut Bisnis dan Teknologi Pelita Indonesia

Email : yusrizal.yus@lecturer.pelitaindonesia.ac.id^{1*}, nicholasrenaldo@lecturer.pelitaindonesia.ac.id², maryonasis@gmail.com³

ABSTRACT

The purpose of this study is to determine and analyze the effect of Good Governance, Whistleblowing System, Good Governance with the Risk of Tax Sanction as a moderating variable, and Whistleblowing System with the Risk of Tax Sanction as a moderating variable to Taxpayer Compliance. Determination of the sample in this study uses accidental sampling. This research is using primary data which is obtained directly from the answers of questionnaires distributed to 100 individual taxpayers registered at KPP Pratama Pekanbaru Tampan as respondents. The data analysis method used is multiple linear regression analysis with the SPSS version 21 program. The independent variable in this study is Good Governance dan Whistleblowing System, while the dependent variable is Taxpayer Compliance, and the moderating variable is the Risk of Tax Sanction. Results show that partially the Good Governance does affect taxpayer compliance, while Whistleblowing System does not affect taxpayer compliance. In addition, Good Governance which is moderated by the Risk of Tax Sanction has no effect on Taxpayer Compliance. The same case goes to Good Governance which is moderated by the Risk of Tax Sanction has no effect on Taxpayer Compliance. Implications for KPP Pratama Pekanbaru Tampan to understand the implementation of a whistleblowing system with good internal control, it will increase taxpayer compliance through training on the implementation of a whistleblowing system for employees.

Keywords: *Good Governance; Whistleblowing System; Risk of Tax Sanction; Taxpayer Compliance*

PENGARUH GOOD GOVERNANCE DAN WHISTLEBLOWING SYSTEM TERHADAP KEPATUHAN WAJIB PAJAK ORANG PRIBADI DENGAN RISIKO SANKSI PAJAK SEBAGAI MODERASI DI KPP PRATAMA PEKANBARU TAMPAN

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh *Good Governance* dan *Whistleblowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi dengan risiko sanksi pajak sebagai moderasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan *accidental sampling*. Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh secara langsung dari jawaban atas kuesioner yang dibagikan kepada responden yaitu 100 wajib pajak orang pribadi yang terdaftar di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linear berganda dengan menggunakan bantuan program SPSS versi 21. Variabel independen dalam penelitian ini adalah *Good Governance* dan *Whistleblowing System*, sedangkan untuk variabel dependen yaitu kepatuhan wajib pajak, serta variabel moderasinya yaitu risiko sanksi pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial *Good Governance* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, sedangkan *whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Selain itu, *Good Governance* yang dimoderasi oleh risiko sanksi pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Sama halnya dengan *Whistleblowing System* yang dimoderasi oleh risiko sanksi pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Implikasi terhadap KPP Pratama Pekanbaru Tampan untuk memahami penerapan *whistleblowing system* dengan pengendalian internal yang baik, maka akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak melalui pelatihan penerapan *whistleblowing system* kepada pegawai.

Kata Kunci : *Good Governance; Whistleblowing System; Kepatuhan Wajib Pajak; Risiko Sanksi Pajak*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Republik Indonesia merupakan Negara Kesatuan yang berasaskan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, dimana telah diatur pelaksanaan pembangunan yang memiliki tujuan untuk mewujudkan masyarakat yang adil, makmur, sejahtera, tertib dan aman, serta adanya keadilan dalam setiap kedudukan warga negara. Negara Indonesia merupakan negara yang memiliki wilayah yang luas sehingga diperlukanlah dana yang sangat besar untuk mencapai tujuan tersebut. Maka dari itu, Pemerintah mengeluarkan berbagai kebijakan ekonomi untuk melaksanakan pembangunan tersebut, yang diantaranya adalah kebijakan fiskal yaitu menambah pendapatan negara yang bersumber dari sektor pajak. Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan.

Kontribusi perpajakan yang meningkat dari tahun ke tahun hingga mencapai titik 82,5% pada tahun 2019. Peran penerimaan negara pada sektor perpajakan semakin penting dan strategis dalam menunjang kemandirian pembiayaan negara. Hal tersebut disebabkan oleh menurunnya peran penerimaan negara dari sektor minyak dan gas bumi. Saat ini DJP berperan dalam menghimpun penerimaan sebesar lebih dari 70% (persen) dari total penerimaan dalam negeri (Sumber: kemenkeu.go.id/ bukuinformasi APBN 2019).

Selain itu, berdasarkan data Laporan Kinerja Direktorat Jendral Pajak (Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2019) yang mencakup seluruh penerimaan pajak di Indonesia, dapat dilihat bahwa persentase capaian penerimaan pajak pada tahun 2015 adalah 81,96%, dimana pada tahun 2016 mengalami penurunan menjadi 81,60%. Lalu mengalami kenaikan menjadi 89,67% di tahun 2017, bahkan menyentuh kepala 9 yaitu sebesar 92,23% tepat pada tahun 2018. Akan tetapi mengalami penurunan cukup drastis pada tahun 2019 dimana capaian turun menjadi 84,44%. Realisasi penerimaan yang masih jauh dari target yang diharapkan. Ketidakstabilan capaian penerimaan pajak yang mengalami naik dan turun menandakan hilangnya potensi penerimaan negara yang dapat digunakan sebagai sumber pembiayaan belanja sosial dan pembangunan infrastruktur.

Dari besarnya potensi pajak Indonesia, salah satu hal yang perlu dicermati adalah penerimaan yang bersumber dari Wajib Pajak Orang Pribadi. Angka terkini mengenai rasio pajak tersebut masih sangat kecil dibanding potensinya. Menteri Keuangan telah menugaskan Direktur Jenderal Pajak, untuk benar-benar serius menggali Wajib Pajak Orang Pribadi pada tahun ini, ditambah juga untuk tetap menggali Wajib Pajak Badan dan menjaga Pajak Pertambahan Nilai tidak terjadi kebocoran. Ini diharapkan dapat menjaga harapan dalam penerimaan pajak (Yusrizal, 2017).

Adapun masalah kepatuhan wajib pajak yang dapat dilihat dari perbandingan target dan realisasi penerimaan pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan.

Tabel 1. Realisasi Penerimaan Pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan
(dalam milyar rupiah)

Tahun	2015	2016	2017	2018	2019
Target	1.448,95	1.971,63	1.808,16	1.950,84	1.991,47
Realisasi	1.424,21	1.459,26	1.657,56	893,85	1.788,74
Capaian	98,29%	74,01%	91,67%	45,82%	89,82%

Sumber: KPP Pratama Pekanbaru Tampan (2015-2019)

Berdasarkan data realisasi penerimaan pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan, persentase capaian penerimaan pajak dari tahun 2015-2019 mengalami naik turun. Bahkan sempat turun drastis yang terjadi pada tahun 2018 menjadi kurang dari 50% dari total yang diharapkan. Realisasi penerimaan pajak masih jauh dari target yang diharapkan. Dengan ini dapat dilihat bahwa masih banyak wajib pajak yang masih belum patuh dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.

Selain itu, masalah kepatuhan wajib pajak yang dapat dilihat faktanya di lapangan mengenai jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Pekanbaru Tampan, dimana berdasarkan data jumlah pelaporan SPT tahunan PPh orang pribadi pada tahun 2015-2019 yang didapat dari KPP Pratama Pekanbaru Tampan dapat disimpulkan bahwa jumlah Wajib Pajak yang terdaftar belum sepenuhnya melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunannya. Salah satu yang menjadi penyebab ketidaksesuaian jumlah wajib pajak yang terdaftar dengan jumlah SPT yang terima adalah rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak, dimana dalam melaksanakan sistem perpajakan di Indonesia yang menganut *self assessment system*. Dampak *self assessment* dalam undang-undang perpajakan adalah untuk menciptakan kesadaran bagi wajib pajak yang memiliki penghasilan agar dapat mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, menghitung sendiri, dan membayar pajak terutang sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan yang berlaku. Namun demikian, masih ada wajib pajak yang tidak patuh dalam melaksanakan kewajiban membayar pajaknya karena wajib pajak harus menghitung dan melaporkan wajib pajaknya secara mandiri (Suryani *et al.*, 2018). Hal ini berarti penganutan *self assessment system* sangat tergantung kepada kepatuhan dari wajib pajak dalam pemenuhan hak dan kewajibannya sesuai dengan undang-undang yang berlaku, baik dari segi formal

Pengaruh *Good Governance* dan *Whistleblowing System* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Dengan Risiko Sanksi Pajak Sebagai Moderasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan (Yusrizal, Nicholas Renaldo, Mary Onasis Hasri)

maupun materialnya. Hal persoalan kepatuhan wajib pajak (*tax compliance*) inilah yang yang dapat menghambat upaya peningkatan jumlah penerimaan laporan SPT, walaupun jumlah wajib pajak dari tahun ke tahun semakin bertambah.

Melihat fakta belum maksimalnya tingkat kepatuhan wajib pajak di Indonesia dan dihubungkan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rice (1992) dalam Siringoringo (2017), yang menyatakan bahwa transparansi kepada publik menjadi salah satu faktor pendorong tumbuhnya kepatuhan pajak, maka kepatuhan wajib pajak masih perlu ditingkatkan dengan mendorong pelaksanaan perpajakan yang transparan, yaitu transparansi pengelolaan pajak di segala bidang, baik bidang administrasi maupun pengelolaan penggunaan dana yang bersumber dari pendapatan pajak tersebut.

Adapun upaya nyata yang harus dilakukan untuk melaksanakan transparansi segala kegiatan perpajakan yang bertujuan agar dapat mendorong kepatuhan wajib pajak sampai ke titik yang maksimal adalah melalui gerakan reformasi birokrasi dalam sistem pelayanan dan administrasi perpajakan yaitu melalui penerapan dan pelaksanaan *Good Governance*. *Good governance* merupakan tata kelola organisasi yang dilaksanakan dengan baik, dengan menjalankan prinsip-prinsip keterbukaan, keadilan dan dapat dipertanggung-jawabkan dalam rangka mencapai tujuan dari organisasi (Zuhdi dan Suryadi, 2019). *Good governance* menggambarkan kondisi penyelenggaraan aktivitas organisasi dengan menjalankan aspek-aspek transparansi, akuntabilitas, dan partisipasi masyarakat.

Selain penerapan dan pelaksanaan *Good Governance*, hal yang perlu diterapkan adalah sistem pengawasan yang lebih baik, yaitu dengan penerapan *Whistleblowing System* yang mulai diterapkan pada tahun 2012 dengan dikeluarkannya Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor SE-11/PJ/2011. *Whistleblowing system* (WiSe) adalah sebuah aplikasi yang disediakan oleh kementerian keuangan bagi setiap orang yang memiliki informasi tentang adanya pelanggaran atau penyelewengan dan tindak kejahatan korupsi yang dilakukan oleh SDM yang ada di lingkungan Kementerian Keuangan Republik Indonesia, yang termasuk didalamnya adalah Direktorat Jendral Pajak. Pengadaan aplikasi ini menjadi sebuah bukti nyata yang ingin ditunjukkan oleh DJP kepada wajib pajak, bahwa DJP kini serius menghadapi dan memberantas korupsi maupun penyelewengan-penyelewengan yang ingin dilakukan oleh aparatur DJP, yang pada akhirnya sesuai dengan rencana strategis Ditjen Pajak, *Whistleblowing system* ini diharapkan mampu meningkatkan pelayanan dan pengawasan selingkung Direktorat Jenderal Pajak, sehingga dapat meningkatkan kepuasan dan kepercayaan Wajib Pajak, dan pada akhirnya akan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak sehingga menghasilkan penerimaan pajak secara optimal pula.

Di sisi lain, berdasarkan Undang-undang, pajak merupakan pungutan wajib yang bersifat memaksa, yang mana akan ada risiko sanksi pajak yang dikenakan kepada wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan Undang- undang yang berlaku, maka seharusnya risiko tersebut bisa menjadi alat pengendali kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya tanpa harus mempersoalkan masalah penyelenggaraan administrasi perpajakan yang tidak sesuai dengan harapan masyarakat (Siringoringo, 2017).

Adapun penelitian yang dilakukan oleh Khaerunnisa dan Wiratno (2014); Sulistyowati dan Pahlevi (2018); dan Utama dan Hidayatulloh, (2020) yang menyimpulkan bahwa adanya pengaruh penerapan *good governance* terhadap kepatuhan wajib pajak. Selain itu, berdasarkan hasil penelitian Khulsum (2014); Siringoringo (2015); Sulistyowati dan Pahlevi (2018), penerapan *whistleblowing system* di lingkungan DJP memiliki pengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Sedangkan hasil penelitian Siringoringo (2015) menyatakan bahwa terdapat pengaruh antara penerapan *good governance* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak. Adapun hasil penelitian Sulistyowati dan Pahlevi (2018) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak.

Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya, tujuan dalam penelitian ini adalah : (1) Untuk meneliti dan menganalisis pengaruh penerapan *Good Governance* terhadap kepatuhan wajib pajak, penerapan *Whistleblowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak, penerapan *Good Governance* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak, pengaruh penerapan *Whistleblowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak.

TINJAUAN PUSTAKA

Landasan Teori

Pajak adalah kontribusi wajib pajak kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang. Dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat ((Direktorat Jenderal Pajak, 2015)). Menurut peneliti pajak adalah suatu kewajiban bagi seorang wajib pajak yang bersifat memaksa untuk menyerahkan sebagian kekayaannya yang berdasarkan pada Undang-undang. Tetapi tidak ada imbalan dari Negara secara langsung melainkan semata-mata untuk keperluan negara demi kemakmuran rakyat.

Kepatuhan Wajib Pajak

Kondisi perpajakan yang menuntut keikutsertaan para wajib pajak secara aktif dalam menyelenggarakan perpajakannya membutuhkan kepatuhan wajib pajak yang tinggi, yaitu kepatuhan dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yang sesuai dengan kebenarannya. Menurut Rahayu (2010), kepatuhan perpajakan merupakan tindakan wajib pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan peraturan pelaksanaan perpajakan yang berlaku dalam suatu negara. Predikat wajib pajak patuh dalam arti disiplin dan taat tidak sama dengan wajib pajak yang berpredikat pembayar pajak dalam jumlah besar, tidak ada hubungan antara kepatuhan dengan jumlah nominal setoran pajak yang dibayarkan pada kas negara, karena pembayar pajak terbesar sekalipun belum tentu memenuhi kriteria sebagai wajib pajak patuh, meskipun memberikan kontribusi besar pada negara, jika masih memiliki tunggakan maupun keterlambatan penyetoran pajak maka tidak dapat diberi predikat wajib pajak patuh.

Good Governance

Ulum dan Sofyani (2016), mengungkapkan bahwa *good governance* meliputi seluruh aspek kehidupan berupa hukum, politik, ekonomi dan sosial. *Good governance* juga sangat berhubungan erat dengan penyelenggaraan kekuasaan negara, baik eksekutif, legislatif dan yudikatif. *Governance* diartikan sebagai kualitas hubungan antara pemerintah dan masyarakat yang dilayani dan dilindunginya. *Governance* sektor publik diartikan sebagai suatu proses tata kelola pemerintahan yang baik, dengan melibatkan *stakeholders*, terhadap berbagai kegiatan perekonomian, sosial politik dan pemanfaatan beragam sumber daya seperti sumber daya alam, keuangan, dan manusia bagi kepentingan rakyat yang dilaksanakan dengan menganut asas: keadilan, pemerataan, persamaan, efisiensi, transparansi dan akuntabilitas (*World Conference on Governance*, UNDP, 1999).

Whistleblowing System

Menurut Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia No 20, 2010, *whistleblowing system* merupakan mekanisme penyampaian pengaduan dugaan tindak pidana korupsi yang telah terjadi atau akan terjadi yang melibatkan pegawai dan orang lain yang terkait dengan dugaan tindak pidana korupsi yang dilakukan pada organisasi tempatnya bekerja (Utama dan Hidayatulloh, 2020).

Penerapan *whistleblowing system* menjadi suatu alat yang dapat dipergunakan untuk mencegah kebocoran-kebocoran pajak yang dilakukan oleh fiskus dimana dalam rangka mencegah dan melakukan deteksi dini atas pelanggaran yang mungkin terjadi di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak melalui peningkatan peran serta pegawai dan masyarakat secara aktif untuk menjadi pelapor pelanggaran (*whistleblower*). *Whistleblower* adalah pegawai/karyawan yang berani melaporkan ada penyimpangan (korupsi) yang terjadi di suatu organisasi (www.kppk.kemenkeu.go.id).

Menurut Perdirjen Nomor PER-22/PJ/2011, *whistleblowing system* di DJP adalah sistem pencegahan pelanggaran dan penanganan pelaporan di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Jenis pengaduannya meliputi : pelayanan tidak memadai, keterbatasan sarana kantor, kode etik dan disiplin PNS, serta tindak pidana perpajakan. Pelaksanaan *whistleblowing system* ini diharapkan setiap pegawai pajak tetap memegang teguh nilai-nilai kementerian keuangan, bekerja sebaik mungkin dengan semangat yang tinggi, serta melaporkan jika terjadi penyimpangan yang dilakukan sesama pegawai DJP (Khulsum, 2014).

Risiko Sanksi Pajak

Menurut Mardiasmo (2016) sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi. Dengan demikian, sanksi perpajakan diharapkan dapat menjadi alat pencegah agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Wajib pajak akan memenuhi kewajiban perpajakan bila memandang bahwa sanksi perpajakan akan lebih banyak merugikannya.

Menurut Jatmiko (2006) menyatakan bahwa sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dipatuhi, dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Menurut peneliti sanksi perpajakan adalah alat pencegah/ jaminan agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan.

Pengaruh Good Governance Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Good governance sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Minimal terdiri dari tiga hal dari delapan karakteristik yang diberikan oleh UNDP yang dapat dilakukan oleh akuntansi sektor publik contohnya yaitu transparansi, akuntabilitas publik, serta satu elemen *value for money* (*economy, efficiency, dan effectiveness*). Peraturan pemerintah No. 101 Tahun 2000, merumuskan *good governance* yaitu: “Kepemerintahan yang mengembangkan dan menerapkan prinsip-prinsip profesionalitas, akuntabilitas, transparansi, pelayanan prima, demokrasi, efisiensi, efektivitas, supremasi hukum dan dapat diterima oleh seluruh masyarakat”. Dengan ini dapat meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap apa yang dilakukan pemerintah, sehingga dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak pula. Pernyataan ini didukung oleh hasil penelitian Khaerunnisa dan Wiratno (2014); Sulistyowati dan Pahlevi (2018); serta Utama dan Hidayatulloh (2020) yang menyatakan bahwa *good governance*

Pengaruh *Good Governance* dan *Whistleblowing System* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Dengan Risiko Sanksi Pajak Sebagai Moderasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan (Yusrizal, Nicholas Renaldo, Mary Onasis Hasri)

berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Namun, ada juga hasil penelitian oleh Siringoringo (2017) yang menyatakan bahwa pelaksanaan *good governance* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

H1 = *Good Governance* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh *Whistleblowing System* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Dalam rangka mencegah dan melakukan deteksi dini atas pelanggaran yang mungkin terjadi pada lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yaitu dengan meningkatkan peran, dimana pegawai dan masyarakat secara aktif menjadi pelapor pelanggaran (*whistleblower*), DJP telah menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2011 tanggal 19 Agustus 2011 tentang Kewajiban Melaporkan Pelanggaran dan Penanganan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (Perdirjen Nomor PER-22/PJ/2011). *Whistleblowing system* DJP juga dimaksudkan untuk membangun kembali *public trust* terhadap DJP dan mengajak seluruh pegawai DJP untuk mengubah budaya permisif menjadi budaya korektif yang berarti tidak akan pernah mentolerir adanya pelanggaran dengan cara melaporkannya ke saluran pengaduan yang telah disediakan. Berdasarkan hasil penelitian Khulsum (2014); Siringoringo (2015); Sulistyowati dan Pahlevi (2018), penerapan *whistleblowing system* di lingkungan DJP berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

H2 = *Whistleblowing System* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh *Good Governance* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Jika Dimoderasi Risiko Sanksi Pajak

Menurut Mardiasmo (2016), *good governance* sering diartikan sebagai pemerintahan yang baik. Sedangkan sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (*preventif*) agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Sehingga dengan adanya sistem pemerintahan yang baik berarti penegakan hukum juga diberikan secara tegas dan baik pada tindak kecurangan apapun. Hal ini berupa sanksi yang diberikan bagi yang melanggarnya, sehingga akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

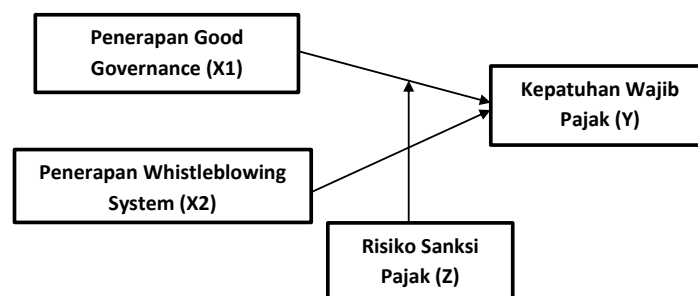
H3 = *Good Governance* dimoderasi risiko sanksi pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh *Whistleblowing System* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Jika Dimoderasi Risiko Sanksi Pajak

Penerapan *Whistleblowing system* mulai diterapkan pada tahun 2012 dengan dikeluarkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-11/PJ/2011. Penerapan ini bertujuan untuk mencegah dan mendeteksi dini atas pelanggaran yang mungkin dapat terjadi di lingkungan DJP. Sistem pelaporan dan penanganan pelaporan yang tepat di lingkungan akan mencegah rasa ingin berbuat curang ataupun melakukan penggelapan pajak di lingkungan DJP. Hal ini karena adanya penegakan hukum, dimana sanksi akan diberikan secara tegas bagi yang melanggarnya, sehingga kepatuhan wajib pajak pun dapat meningkat. Pernyataan ini didukung dengan hasil penelitian Sulistyowati dan Pahlevi (2018) yang menyatakan terdapat pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak. Namun ada juga penelitian oleh Siringoringo (2017) serta Utama dan Hidayatulloh (2020) yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak.

H4 = *Whistleblowing System* dimoderasi risiko sanksi pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Kerangka Pemikiran



Sumber: Data Olahan

Gambar 1. Kerangka Pemikiran

METODE PENELITIAN

Tempat dan Waktu Penelitian

Penelitian ini dilakukan di KPP Pratama Pekanbaru Tampan yang terletak di Jl. MR. SM. Amin, Ring Road Arengka II, Pekanbaru. Penelitian dimulai dari bulan Juli 2020 sampai Desember 2020.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah wajib pajak orang pribadi yang terdaftar di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Teknik pengambilan sampel adalah *accidental sampling* yaitu pengambilan sampel berdasarkan kebetulan yaitu siapa saja yang secara kebetulan bertemu dengan peneliti dapat digunakan sebagai sampel, bila dipandang orang yang kebetulan cocok sebagai sumber data. Penentuan jumlah sampel minimum menggunakan rumus *Slovin* dengan jumlah populasi 173.659 dan sampel 100 wajib pajak.

Defenisi Operasional Variabel

Variabel Dependen

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kepatuhan Wajib Pajak (Y) yaitu keadaan dimana wajib pajak patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

Variabel Independen

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Good Goovernance* (X1) yaitu hubungan yang baik dalam tata kelola perusahaan dan *Whistleblowing System* (X2) yaitu sistem yang digunakan dalam melaporkan pelanggaran.

Variabel Moderasi

Variabel moderasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah Risiko Sanksi Pajak (Z) yaitu sanksi yang diterima apabila wajib pajak tidak patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Teknik Analisis Data

Analisis Statistik Deskriptif

Analisis deskriptif ini bertujuan untuk menggambarkan masing-masing variabel secara mandiri. Data yang telah dikumpulkan, diolah dan dianalisis sesuai tujuan pertanyaan penelitian. Untuk menghitung Tingkat Capaian Responden (TCR) dan kriteria hubungan, digunakan formulasi rumus yang dikembangkan oleh Sugiyono (2015) sebagai berikut:

$$TRC = \frac{\text{Skor Rata-rata}}{\text{Skor Maksimum}} \times 100\%$$

Uji Pendahuluan

Uji Validitas Data

Uji validitas adalah uji yang digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu instrumen pengukur dikatakan valid jika instrumen tersebut mengukur apa yang seharusnya diukur. Untuk mengetahui item pernyataan itu valid dengan melihat nilai *Corrected Item Total Corelation*. Apabila item pernyataan yang mempunyai *r* hitung > dari tabel *r* maka dapat dikatakan valid. Untuk melakukan uji validitas ini, dapat menggunakan teknik analisis korelasi *bivariate pearson* (Gendro, 2011).

Uji Reliabilitas Data

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi alat ukur dalam penggunaannya, atau dengan kata lain alat ukur tersebut mempunyai hasil yang konsisten apabila digunakan berkali-kali dalam waktu yang berbeda. Untuk uji realibilitas ini akan digunakan Metode *Alpha Cronbach*. Menurut (Ghozali, 2016), suatu variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60.

Uji Asumsi Klasik

Pengujian asumsi klasik ini bertujuan untuk mengetahui dan menguji kelayakan atas model regresi berganda yang digunakan dalam penelitian ini. Pengujian asumsi klasik dalam penelitian ini juga bertujuan untuk memastikan bahwa di dalam model regresi yang digunakan berdistribusi normal, tidak memiliki gejala multikolinearitas dan heteroskedastisitas (Renaldo, et. al., 2020; Hafni, et. al., 2020).

Uji Normalitas Data

Uji normalitas data dilakukan untuk menilai sampel yang diamati apakah telah sesuai dengan distribusi tertentu. Uji *t* dan *F* mengasumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Jika asumsi ini dilanggar maka uji statistik menjadi tidak valid untuk jumlah sampel kecil. Metode yang digunakan dalam uji normalitas data adalah *Uji Kolmogorof-Smirnov*. Kriteria yang digunakan adalah pengujian dua arah yaitu dengan membandingkan nilai *p* yang diperoleh dengan taraf signifikansi yang telah ditentukan yaitu 0,05. Apabila nilai *P* > 0,05, maka data berdistribusi normal (Suliyanto, 2011).

Uji Multikolinearitas

Menurut Ghozali (2013) uji multikolinearitas ini bertujuan untuk menguji apakah suatu model regresi terdapat korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi antar variabel independen. Pengujian multikolinearitas dilihat dari besaran VIF (*Variance Inflation Factor*) dan *Tolerance* mengukur variabel independen yang terpilih yang tidak dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Jadi nilai *tolerance* yang rendah sama dengan nilai VIF tinggi (karena $VIF = 1/Tolerance$). Nilai *cutoff* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinearitas adalah nilai *tolerance* $\leq 0,10$ atau sama dengan nilai $VIF \geq 10$.

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas digunakan untuk mengetahui ada tidaknya penyimpangan asumsi klasik heteroskedastisitas, yaitu adanya ketidaksamaan varian dari residual untuk semua pengamatan pada model regresi (Gendro, 2011). Pada penelitian ini, peneliti menggunakan uji *scatter plot* dimana untuk menguji heteroskedastisitas, dapat dilihat dari pola tertentu yang ada pada grafik model regresi, dengan ketentuan: (1) Jika titik-titik membentuk pola tertentu seperti gelombang, melebar, menyempit berarti telah terjadi heteroskedastisitas. (2) Jika ada pola yang jelas serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y, berarti tidak terjadi heteroskedastisitas.

Analisis Regresi Linear Berganda

Pengujian hipotesis terhadap pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen dilakukan dengan menggunakan analisis regresi linier berganda. Analisis regresi digunakan untuk memprediksi pengaruh lebih dari satu variabel bebas terhadap satu variabel tergantung, baik secara parsial maupun simultan. Analisis ini untuk menguji hipotesis 1 sampai 4.

Selain itu, untuk menguji pengaruh variabel pemoderasi menggunakan uji interaksi atau *Moderate Regression Analysis* (MRA). Menurut Ghozali (2016) *Moderate Regression Analysis* menggunakan pendekatan analitik yang mempertahankan integritas sampel dan memberikan dasar untuk mengontrol pengaruh variabel moderator. Model persamaan yang digunakan pada penelitian ini adalah (Sulistyowati dan Pahlevi, 2018):

$$KWP = a + b_1GG + b_2WS + b_3GG*R + b_4WS*R + e$$

KWP	= Kepatuhan Wajib Pajak
GG	= <i>Good Governance</i>
WS	= <i>Whistleblowing System</i>
R	= Risiko Sanksi Pajak
a	= <i>Intercept</i>
b1, b2, b3, b4	= Koefisien Regresi
e	= <i>error</i>

Uji Signifikan (Uji F)

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen/terikat (Ghozali, 2016). Untuk menentukan data yang baik di dalam uji F yaitu dengan melihat nilai F dan nilai sig < 0.05 supaya menunjukkan bahwa secara signifikan variabel independen secara bersamaan mempengaruhi variabel dependen.

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi menjelaskan proporsi variasi dan variabel terikat yang dijelaskan oleh variabel bebas secara bersama-sama (Sanusi, 2011). Semakin besar nilai R^2 (mendekati 1) maka semakin baik persamaan regresi yang disusun, dimana tingkat ketepatan variabel bebas dalam mempengaruhi variabel terikat lebih tinggi.

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2013).

Uji Parsial (Uji t)

Menurut Ghozali (2013), uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelasan independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen. Penerimaan dan penolakan kriteria ditentukan dengan kriteria: (1) Apabila $t_{hitung} > t$ dan tingkat signifikansi < α , maka secara parsial variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. (2) Apabila $t_{hitung} < t$ dan tingkat signifikansi > α , maka secara parsial variabel independen tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis Hasil Penelitian

Deskripsi Variabel *Good Governance* (X1)

Rata-rata skor *good governance* sudah baik, karena rata-rata skor adalah 4,17 dalam rentangan skor 1 sampai dengan 5. Dapat diketahui juga rata-rata nilai tingkat capaian responden (TCR) adalah 83,36 persen yang termasuk dalam kategori baik.

Deskripsi Variabel *Whistleblowing System* (X2)

Rata-rata skor *whistleblowing system* sudah baik, karena rata-rata skor adalah 4,30 dalam rentangan skor 1 sampai dengan 5. Dapat diketahui juga rata-rata nilai tingkat capaian responden (TCR) adalah 85,95 persen yang termasuk dalam kategori baik.

Deskripsi Variabel Risiko Sanksi Pajak (Z)

Rata-rata skor risiko sanksi pajak sudah baik, karena rata-rata skor adalah 4,33 dalam rentangan skor 1 sampai dengan 5. Dapat diketahui juga rata-rata nilai tingkat capaian responden (TCR) adalah 86,65 persen yang termasuk dalam kategori baik.

Deskripsi Variabel Kepatuhan Wajib Pajak (Y)

Rata-rata skor kepatuhan wajib pajak sudah baik, karena rata-rata skor adalah 4,21 dalam rentangan skor 1 sampai dengan 5. Dapat diketahui juga rata-rata nilai tingkat capaian responden (TCR) adalah 84,20 persen yang termasuk dalam kategori baik.

Uji Pendahuluan

Uji Validitas Data

Uji Validitas adalah prosedur untuk memastikan valid atau tidaknya kuesioner yang akan digunakan untuk mengukur variabel penelitian. Untuk mengetahui item pernyataan itu valid dengan melihat nilai *Corrected Item Total Correlation*. Apabila item pernyataan mempunyai r hitung $>$ dari tabel r maka dapat dikatakan valid. Pada penelitian ini terdapat jumlah sampel (n) = 112 responden dan besarnya df dapat dihitung $112 - 2 = 110$ dengan $df = 110$ dan $\alpha = 0,05$ didapat tabel $r = 0,1857$. Jadi, item pernyataan yang valid mempunyai r hitung lebih besar dari 0,1857. Berikut hasil uji validitas data dalam penelitian.

Tabel 2. Hasil Uji Validitas

Variabel	Item	R Hitung	Tabel r	Keterangan
Good Governance	X1.1	0,723	0,1857	Valid
	X1.2	0,666		Valid
	X1.3	0,748		Valid
	X1.4	0,737		Valid
	X1.5	0,724		Valid
	X1.6	0,751		Valid
	X1.7	0,724		Valid
	X1.8	0,758		Valid
	X1.9	0,736		Valid
	X1.10	0,552		Valid
Whistleblowing System	X2.1	0,699	0,1857	Valid
	X2.2	0,771		Valid
	X2.3	0,801		Valid
	X2.4	0,717		Valid
	X2.5	0,759		Valid
	X2.6	0,530		Valid
Risiko Sanksi Pajak	Z1	0,765	0,1857	Valid
	Z2	0,775		Valid
	Z3	0,810		Valid
	Z4	0,560		Valid
Kepatuhan Wajib Pajak	Y1	0,877	0,1857	Valid
	Y2	0,895		Valid
	Y3	0,830		Valid
	Y4	0,602		Valid

Sumber : Data Olahan SPSS, 2021

Berdasarkan tabel 2, dapat dilihat bahwa seluruh item pernyataan memiliki nilai r hitung lebih besar daripada tabel r . Hal ini berarti bahwa item-item pernyataan kuesioner yang diperoleh telah valid dan dapat dilakukan pengujian data lebih lanjut.

Uji Reliabilitas Data

Uji Reliabilitas hanya dapat dilakukan setelah instrument telah dipastikan validitasnya. Pengujian reliabilitas penelitian ini menggunakan koefisien *Cronbach Alpha* dengan bantuan SPSS. Menurut Ghazali (2016), suatu variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* $> 0,60$. Adapun hasil uji reliabilitas data sebagai berikut :

Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Cronbach's Alpha	Standar Cronbach's Alpha	Keterangan
1	<i>Good Governance</i>	0,890	0,60	Reliabel
2	<i>Whistleblowing Sytem</i>	0,808		Reliabel
3	Risiko Sanksi Pajak	0,686		Reliabel
4	Kepatuhan Wajib Pajak	0,822		Reliabel

Sumber : Data Olahan SPSS, 2021

Tabel di atas menunjukkan bahwa semua variabel mempunyai koefisien alpha lebih besar dari 0.60, maka dapat dikatakan semua konsep pengukuran variabel yang digunakan dalam penelitian ini reliabel.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas Data

Metode yang digunakan dalam uji normalitas data adalah *Uji Kolmogorof-Smirnov*. Kriteria yang digunakan adalah pengujian dua arah yaitu dengan membandingkan nilai probabilitas yang diperoleh dengan taraf signifikan yang telah ditentukan yaitu 0,05. Apabila nilai $P > 0,05$, maka data berdistribusi normal (Suliyanto, 2011). Berikut adalah hasil uji *One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test*.

Tabel 4. Hasil Uji Normalitas - One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual	Unstandardized Residual
N		112	112
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000	.0000000
	Std. Deviation	.56680730	.52898878
Most Extreme Differences	Absolute	.103	.087
	Positive	.067	.061
	Negative	-.103	-.087
Kolmogorov-Smirnov Z		1.087	.917
Asymp. Sig. (2-tailed)		.188	.370

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber : Output SPSS 21, 2021

Dari tabel di atas dapat dilihat signifikansi nilai Kolmogorov-smirnov yang ditunjukkan dengan asymp sig (2 tailed) berada diatas 0,05 atau 5% yaitu sebesar 0,188 tanpa variabel moderasi dan 0,370 dengan variabel moderasi. Hal tersebut menunjukkan bahwa data atau variabel-variabel dalam penelitian ini terdistribusi normal.

Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan korelasi atau hubungan antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi atau hubungan di antara variabel independen. Pengujian multikolinearitas dapat dilihat dari Tolerance Value atau Variance Inflation Factor (VIF), sebagai berikut:

Tabel 5. Hasil Uji Multikolinearitas

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	.778	.479		1.625	.107		
	Good Governance	.606	.135	.473	4.484	.000	.540	1.853
	Whistleblowing System	.209	.143	.154	1.460	.147	.540	1.853

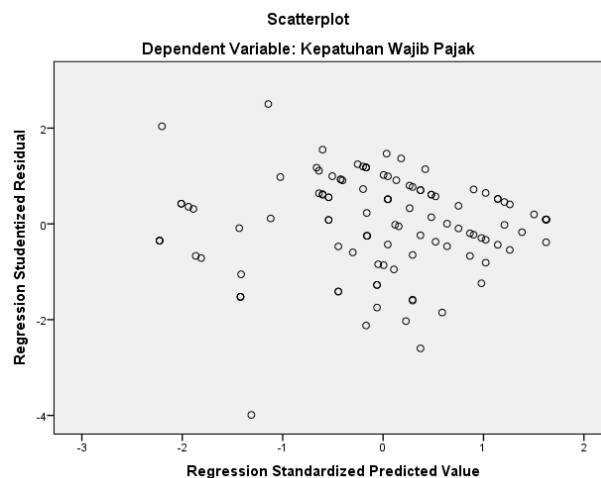
a. Dependent Variable: Kepatuhan Wajib Pajak

Sumber : Output SPSS 21, 2021

Berdasarkan hasil pengujian pada tabel di atas, dapat dilihat bahwa semua nilai *tolerance* variabel lebih besar dari 0,10 dan semua nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) semua variabel lebih kecil dari 10. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat gejala multikolinearitas antar variabel independen.

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan *Scatter Plot*. Apabila tidak terdapat pola yang teratur, maka model regresi tersebut bebas dari masalah heteroskedastisitas. Hasil pengujian heteroskedastisitas dengan metode *Scatter Plot* diperoleh sebagai berikut :



Sumber : Output SPSS 21, 2021

Gambar 2. Hasil Heteroskedastisitas – Scatterplot

Hasil uji heteroskedastisitas dari gambar di atas menunjukkan bahwa grafik *scatter plot* antara SRESID dan ZPRED menunjukkan pola penyebaran, di mana titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi tingkat kepatuhan wajib pajak berdasarkan *whistleblowing system*, *good governance* dengan risiko sanksi pajak sebagai variabel moderasi.

Uji Signifikan (Uji f)

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen/terikat (Ghozali, 2016). Untuk menentukan data yang baik di dalam uji F yaitu dengan melihat nilai F dan nilai sig < 0.05 supaya menunjukkan bahwa secara signifikan variabel independen secara bersamaan mempengaruhi variabel dependen. Pengujian signifikansi (uji f) dapat dilihat dari tabel berikut :

Tabel 6. Hasil Uji F – Tanpa Moderasi

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	18.866	2	9.433	28.832	.000 ^b
	Residual	35.661	109	.327		
	Total	54.527	111			

a. Dependent Variable: Kepatuhan Wajib Pajak

b. Predictors: (Constant), Whistleblowing System, Good Governance

Sumber : Output SPSS 21, 2021

Berdasarkan tabel 6, dapat dilihat bahwa dalam pengujian regresi berganda menunjukkan hasil *f* hitung sebesar 28,832 dengan tingkat signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0,05, di mana nilai *f* hitung 28,832 lebih besar dari nilai tabel *f* sebesar 3,08 ($df_1=3-1=2$ dan $df_2=112-3=109$). Hal ini berarti variabel *good governance* dan *whistleblowing system* secara bersama-sama berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Tabel 7. Hasil Uji F – Dengan Moderasi

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	23.793	5	4.759	16.412	.000 ^b
	Residual	30.734	106	.290		
	Total	54.527	111			

a. Dependent Variable: Kepatuhan Wajib Pajak

b. Predictors: (Constant), Good Governance, Whistleblowing System, Risiko Sanksi Pajak, X1Z, X2Z

Sumber : Output SPSS 21, 2021

Berdasarkan tabel 7, dapat dilihat bahwa dalam pengujian regresi berganda menunjukkan hasil *f* hitung sebesar 16,412 dengan tingkat signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0,05, di mana nilai *f* hitung 16,412 lebih besar dari nilai tabel *f* sebesar 2,30. Hal ini berarti variabel *good governance*, *whistleblowing system* dan dengan variabel moderasi yaitu risiko sanksi pajak secara bersama-sama berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Koefisien Determinasi (R^2)

Menurut Ghazali (2013:97), uji ini digunakan untuk melihat seberapa besar variabel independen mampu menjelaskan variabel dependen dalam model. Sisanya adalah variasi dari variabel independen lain yang tidak dimasukkan dalam model. Jika nilai R^2 kecil, itu menunjukkan bahwa kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen sangat terbatas. Hasil uji koefisien determinasi adalah sebagai berikut:

Tabel 8. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) – Tanpa Moderasi

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.588 ^a	.346	.334	.57198

a. Predictors: (Constant), Whistleblowing System, Good Governance

b. Dependent Variable: Kepatuhan Wajib Pajak

Sumber : Output SPSS 21, 2021

Hasil uji koefisien determinasi pada tabel di atas menunjukkan nilai *r square* dari model regresi digunakan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel bebas (independen) dalam menjelaskan variabel terikat (dependen) atau seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Dari tabel 8 di atas nilai *r square* sebesar 0,346. Hal ini menunjukkan bahwa 34,6% kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh variabel *good governance* dan *whistleblowing system*. Sisanya sebesar 65,6% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

Tabel 9. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2) – Dengan Moderasi

Model Summary^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.661 ^a	.436	.410	.53846

a. Predictors: (Constant), Good Governance, Whistleblowing System, Risiko Sanksi Pajak, X1Z, X2Z

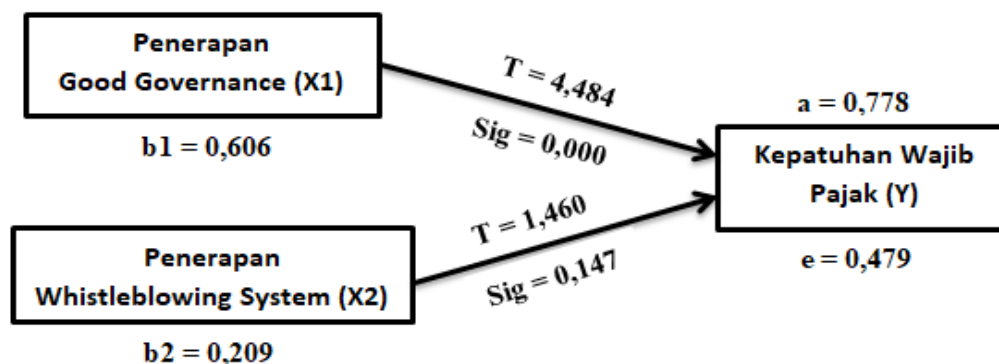
b. Dependent Variable: Kepatuhan Wajib Pajak

Sumber : Output SPSS 21, 2021

Hasil uji koefisien determinasi pada tabel di atas menunjukkan nilai *adjusted r square* dari model regresi digunakan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel bebas (independen) dalam menjelaskan variabel terikat (dependen) atau seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Dari tabel 9 di atas nilai *adjusted square* sebesar 0,410. Hal ini menunjukkan bahwa 41% kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh variabel *good governance*, *whistleblowing system* dan risiko sanksi pajak yang memoderasinya. Sisanya sebesar 59% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

Uji Parsial (Uji t)

Menurut Ghozali (2013), uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelasan independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen. Pada uji ini, apabila nilai t hitung lebih besar dari t tabel maka secara parsial variabel independen berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen dan sebaliknya apabila t hitung lebih kecil dari t tabel maka variabel independen tidak berpengaruh secara parsial terhadap variabel dependen. Berikut adalah tabel hasil uji t.



Sumber : Output SPSS 21, 2021

Gambar 3. Hasil Uji t – Uji Parsial Tanpa Moderasi

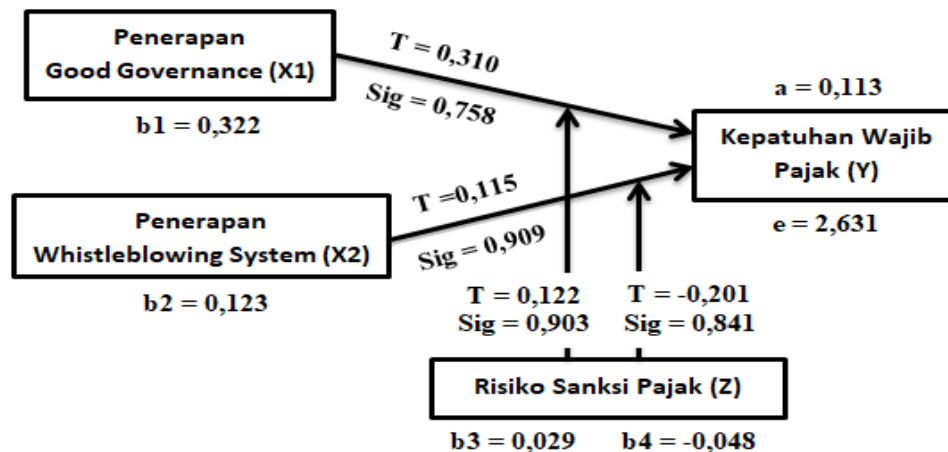
Berdasarkan gambar di atas dapat dianalisis model estimasi sebagai berikut.

$$KWP = a + b_1GG + b_2WS + b_3GG*R + b_4WS*R + e$$

$$KWP = 0,778 + 0,606GG + 0,209WS + 0,479$$

Persamaan di atas dapat dijelaskan sebagai berikut: (1) Angka 0,778 merupakan konstanta (a). (2) Angka 0,606 adalah koefisien regresi dari variable *Good Governance* (X1). (3) Angka 0,209 adalah angka koefisien regresi dari variable *Whistleblowing System* (X2).

Hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: (1) Pengaruh *Good Governance* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak, *Good Governance* (X1) memiliki t hitung sebesar 4,484 lebih besar dari t tabel = $t(\alpha/2; n-k-1) = t(0,025; 109) = 1,98197$ dengan tingkat signifikansi bernilai 0,000 lebih kecil dari 0,05 (berpengaruh). Hal ini berarti bahwa *Good Governance* (X1) berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak (Y). Dengan demikian maka hipotesis 1 yaitu “Penerapan *Good Governance* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak” diterima. (2) Pengaruh *Whistleblowing System* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak, *Whistleblowing system* (X2) memiliki t hitung sebesar 1,460 lebih besar dari t tabel = $t(\alpha/2; n-k-1) = t(0,025; 109) = 1,98197$ dengan tingkat signifikansi bernilai 0,147 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti bahwa *Whistleblowing system* tidak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak (Y). Dengan demikian maka hipotesis ke 2 yaitu “Penerapan *Whistleblowing System* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak” ditolak.



Sumber : Output SPSS 21, 2021

Gambar 4. Hasil Uji t – Uji Parsial Dengan Moderasi

Berdasarkan gambar 4 dapat dianalisis model estimasi sebagai berikut.

$$KWP = a + b1GG + b2WS + b3GG*R + b4WS*R + e$$

$$KWP = 0,113 + 0,322GG + 0,123WS + 0,029GG*R - 0,048WS*R + 2,631$$

Persamaan diatas dapat dijelaskan sebagai berikut: (1) Angka 0,113 merupakan konstanta (a). (2) Angka 0,322 dan angka 0,123 adalah angka koefisien regresi dari variable *Good Governance* (X1) dan *Whistleblowing System* (X2). (3) Angka 0,029 adalah angka koefisien regresi dari variabel *Good Governance* (X1) dan Risiko Sanksi Pajak (Z). (4) Angka -0,048 adalah angka koefisien regresi dari variable *Whistleblowing System* (X2) dan Risiko Sanksi Pajak (Z).

Hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut. (1) Pengaruh *Good Governance* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak jika dimoderasi dengan Risiko Sanksi Pajak, *Good Governance* yang dimoderasi risiko sanksi pajak (X1Z) memiliki nilai t hitung sebesar 0,122 lebih kecil dari t tabel = $t(\alpha/2; n-k-1) = t(0,025; 109) = 1,98197$. Dengan pengaruh interaksi X1*Z pada output di atas tidak signifikan, dimana nilai sig. X1Z adalah 0,903 lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa Z bukan variabel moderator. Dengan demikian hipotesis ke 3 yaitu “Penerapan *Good Governance* dimoderasi risiko sanksi pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak” ditolak. (2) Pengaruh *Whistleblowing System* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak jika dimoderasi dengan Risiko Sanksi Pajak, *Whistleblowing System* yang dimoderasi risiko sanksi pajak (X2Z) memiliki nilai t hitung sebesar -0,201 yang lebih kecil dari t tabel = $t(\alpha/2; n-k-1) = t(0,025; 109) = 1,98197$. Dengan pengaruh interaksi X2*Z yang terlihat pada tabel 4.19 tidak signifikan, dimana nilai sig. X2Z adalah 0,841 lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa Z bukan variabel moderator. Dengan demikian hipotesis ke 4 yaitu “Penerapan *Whistleblowing system* dimoderasi risiko sanksi pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak” ditolak.

Pembahasan

Pengaruh *Good Governance* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Berdasarkan hasil pengujian terdapat pengaruh *good governance* terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan, sehingga hipotesis pertama diterima.

Dengan melakukan penerapan *good governance* mendorong kepatuhan perpajakan, baik itu untuk wajib pajak, pegawai pajak, maupun pejabat pajak dimana dengan adanya transparansi pengelolaan pajak di segala bidang baik bidang administrasi, maupun pengelolaan penggunaan dana yang tentunya bersumber dari pendapatan pajak. Sehingga wajib pajak dapat dengan jelas mengetahui maksud dan tujuan penggunaan dana perpajakan. Dengan demikian, hal ini dapat meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap apa yang dilakukan pemerintah, sehingga kepatuhan wajib pajak pun dapat meningkat. Menurut Utama dan Hidayatulloh (2020), dengan adanya penerapan sistem pemerintah yang baik inilah, maka akan diikuti dengan peningkatan kepatuhan wajib pajak.

Hal ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Khaerunnisa & Wiratno (2014) dan Sulostyowati & Pahlevi (2018), serta penelitian Utama & Hidayatulloh (2020) yang menyatakan bahwa *Good Governance* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Namun, ada juga hasil penelitian oleh Siringoringo (2017) yang menyatakan bahwa pelaksanaan *good governance* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh *Whistleblowing System* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Berdasarkan hasil pengujian tidak terdapat pengaruh *whistleblowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan, sehingga hipotesis kedua ditolak.

Tidak berpengaruhnya *whistleblowing system* ini dikarena responden ragu akan penerapan *whistleblowing system*, sesuai dengan hasil analisis deskriptif tanggapan responden untuk variabel *whistleblowing system* dimana

rata-rata TCR sudah dalam kategori baik, akan tetapi masih banyak responden yang masih ragu, dimana letak keraguan paling banyak terletak pada pernyataan X2.4 yaitu penerapan *whistleblowing system* yang dapat menjadi alat pendeteksi dini terjadinya kecurangan karena adanya bentuk pengawasan yang efektif. Menurut Wibowo dan Wijaya (2009) yang menyatakan bahwa *whistleblowing system* tidak memiliki pengaruh terhadap pendeteksian *fraud* yang mungkin dapat disebabkan karena beberapa faktor seperti keengganan seseorang untuk menjadi pelapor (*whistleblower*), adanya keraguan terhadap perlindungan hukum *whistleblower* dan belum efektifnya *whistleblowing system* dalam suatu organisasi tersebut sehingga tidak akan mampu mendeteksi *fraud*. Adanya keengganan dan keraguan pelapor inilah yang memungkinkan *whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Akan tetapi, ada juga penelitian oleh Sulistyowati dan Pahlevi (2018) yang menyatakan adanya pengaruh penerapan *whistleblowing system* di lingkungan DJP terhadap kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Good Governance terhadap Kepatuhan Wajib Pajak jika dimoderasi dengan Risiko Sanksi Pajak
Berdasarkan hasil pengujian tidak terdapat pengaruh *good governance* terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan jika dimoderasi dengan risiko sanksi pajak, sehingga hipotesis ketiga ditolak.

Hasil penelitian ini dimana *good governance* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi dengan risiko sanksi pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan mendukung penelitian yang dilakukan oleh Siringoringo (2017), Sulistyowati & Pahlevi (2018), serta Utama & Hidayatulloh (2020) yang menyimpulkan tidak adanya pengaruh *good governance* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi dengan risiko sanksi pajak.

Risiko sanksi pajak tidak memoderasi *good governance* terhadap kepatuhan wajib pajak karena risiko sanksi pajak merupakan salah satu variabel independen yang dapat memengaruhi kepatuhan wajib pajak. Dikarenakan risiko sanksi pajak merupakan alat pencegah bagi wajib pajak untuk tidak melanggar norma perpajakan. Sehingga dengan adanya risiko sanksi pajak dapat membuat wajib pajak bersikap patuh. Hal ini dikarenakan wajib pajak akan memikirkan besarnya sanksi yang akan diterima apabila wajib pajak tidak patuh (Pujiwododo, 2016). Risiko sanksi pajak yang merupakan variabel independen ini dibuktikan oleh penelitian Ardyanto & Utaminingsih (2014); Susmiyatun & Kusmuriyanto (2014); Mutia (2014); Purnamasari, Pratiwi, & Sukirman (2016); Irmawati & Hidayatulloh (2019).

Pengaruh Whistleblowing System terhadap Kepatuhan Wajib Pajak jika dimoderasi dengan Risiko Sanksi Pajak

Berdasarkan hasil pengujian tidak terdapat pengaruh *whistleblowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan jika dimoderasi dengan risiko sanksi pajak, sehingga hipotesis keempat ditolak.

Hasil penelitian ini dimana *whistleblowing system* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi dengan risiko sanksi pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan mendukung penelitian Siringoringo (2017) dan juga Utama dan Hidayatulloh (2020) yang menyatakan bahwa tidak terdapat pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak.

Menurut Utama dan Hidayatulloh (2020), Risiko sanksi pajak tidak memoderasi *whistleblowing system* maupun *good governance* terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini dikarenakan risiko sanksi pajak merupakan salah satu variabel independen yang dapat memengaruhi kepatuhan wajib pajak. Dimana risiko sanksi pajak merupakan alat pencegah agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Risiko sanksi pajak akan menjadi suatu pertimbangan wajib pajak ketika wajib pajak bersikap tidak patuh dalam kewajiban perpajakannya. Hal ini didukung penelitian yang dilakukan oleh Ardyanto & Utaminingsih (2014); Susmiyatun & Kusmuriyanto (2014); Mutia (2014); Purnamasari, Pratiwi, & Sukirman (2016); Irmawati & Hidayatulloh (2019). Akan tetapi ada juga hasil penelitian oleh Sulistyowati dan Pahlevi (2018) yang menyatakan terdapat pengaruh penerapan *whistleblowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak.

PENUTUP

Berdasarkan analisis data yang telah dilakukan dan pembahasan yang telah dijabarkan sebelumnya, maka hasil penelitian dapat disimpulkan sebagai berikut: (1) Variabel *Good Governance* berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. (2) Variabel *Whistleblowing System* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. (3) Variabel *Good Governance* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan jika dimoderasi oleh risiko sanksi pajak. (4) Variabel *Whistleblowing System* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan jika dimoderasi oleh risiko sanksi pajak.

Keterbatasan dari penelitian ini adalah (1) Penelitian ini dilakukan pada masa pandemi *Covid-19* dimana terjadi di seluruh wilayah Indonesia. Hal ini membuat peneliti kesulitan dalam mendistribusikan kuesioner. (2)

Pengaruh *Good Governance* dan *Whistleblowing System* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Dengan Risiko Sanksi Pajak Sebagai Moderasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan (Yusrizal, Nicholas Renaldo, Mary Onasis Hasri)

Karena adanya keterbatasan waktu dan jangkauan penyebaran kuesioner sehingga jumlah kuesioner yang didapat hanya sebanyak 112 kuesioner dari 150 kuesioner yang diharapkan.

Berdasarkan hasil penelitian ini, penelitian di masa mendatang diharapkan dapat menyajidkan hasil yang lebih berkualitas lagi dengan adanya beberapa masukan mengenai beberapa hal diantaranya: (1) Bagi pengembangan ilmu, penelitian selanjutnya diharapkan menambah variabel lainnya yang berhubungan dengan *good governance* dan *whistleblowing system*. selain itu, menambah jumlah sampel dan variabel sekiranya dapat lebih menjelaskan juga menggambarkan lebih detail mengenai pandangan para wajib pajak terhadap *good governance*, *whistleblowing system*, serta risiko sanksi pajak. (2) Bagi Kantor Pelayanan Pajak, khususnya KPP Pratama Pekanbaru Tampan diharapkan memahami penerapan *whistleblowing system* sehingga tetap berjalan efektif. Apabila pengendalian internalnya baik, maka secara otomatis akan mendukung peningkatan kepatuhan wajib pajak. Hal tersebut dapat dilakukan dengan melaksanakan pelatihan terkait penerapan *whistleblowing system* kepada pegawai KPP Pratama Pekanbaru Tampan dengan harapan pegawai yang sudah memahami akan semakin efektif dalam menggunakannya dan untuk pegawai yang belum sama sekali memahami penerapan *whistleblowing system* tersebut akan memahami bagaimana pengaplikasian dari aplikasi tersebut agar tetap berjalan efektif. (3) Bagi pembaca dan pihak-pihak berkepentingan lainnya, diharapkan skripsi ini dapat menjadi bahan kajian ataupun inspirasi dalam membuat tulisan-tulisan yang berkaitan dengan *good governance*, *whistleblowing system*, dan risiko sanksi pajak.

DAFTAR RUJUKAN

- Ardyanto, Arif Angga dan Utaminingsih, Nanik Sri. 2014. *Pengaruh Sanksi Pajak dan Pelayanan Aparat Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Preferensi Risiko sebagai Variabel Moderasi*. *Accounting Analysis Journal*. Vol.3, No.2. Agustus. Semarang: Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2015). *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-37/PJ/2015 tentang Pengawasan Wajib Pajak Baru*.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2017*. Diakses 1 Agustus 2020, dari <https://www.pajak.go.id/id/laporan-kinerja-tahun-2017>.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2019*. Diakses 1 Agustus 2020, dari <https://www.pajak.go.id/id/laporan-kinerja-tahun-2019>.
- Gendro, Wiyono. 2011. *Merancang Penelitian Bisnis dengan Alat Analisis SPSS 17.0 & Smart PLS 2.0*. Yogyakarta: Percetakan STIM YKPM.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hafni, L., Renaldo, N., Chandra, T., & Thaief, I. (2020). The Use of Regression Models with Supply Chain Management to Increase Financial Satisfaction of Generation Z. *International Journal of Supply Chain Management*, 9(5), 1641–1650.
- Irmawati, J., & Hidayatulloh, A. (2019). *Determinan Kepatuhan Wajib Pajak UMKM di Kota Yogyakarta*. *Jurnal Sistem Informasi, Keuangan, Auditing Dan Perpajakan*, 3(2), 112–121.
- Jatmiko, A. N. 2006. *Pengaruh sikap Wajib Pajak pada Pelaksanaan sanksi denda, Pelayanan Fiskus, dan Kesadaran Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Studi Empiris Terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi di Kota Semarang*. Universitas Diponegoro: Tesis Magister Akuntansi.
- Khaerunnisa, Indar, Adi Wiratno. 2014. *Pengaruh Moralitas Pajak, Budaya Pajak, dan Good Governance Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. *Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan* No.2 / Vol. 1 / Desember 2014.
- Khatimah, U. 2018. *Pengaruh Whistleblowing System Dan Good Governance Terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak Dengan Law Enforcement Sebagai Variable Moderating (Studi Pada KPP Pratama Makassar Selatan)*.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2019. *APBN 2019*. Diakses 1 Agustus 2020, dari <https://www.kemenkeu.go.id/apbn2019>.
- Khulsum, Umy Anitasari. 2014. “*Analisis Whistleblowing System direktorat Jendral Pajak Untuk Mengoptimalkan Penerimaan Pajak (Studi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surabaya Sawahan)*”. *Jurnal Ekonomi*. Universitas Negeri Surabaya.
- Mardiasmo. 2016. *Perpajakan Edisi Revisi Tahun 2016*. Yogyakarta: Andi.
- Muhammad Imam Zuhdi, Dedi Suryadi, Y. (2019). *Pengaruh Modernisasi Sistem Administrasi Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Pada Kpp Pratama Bandung*. 116–135. <https://doi.org/10.31955/mea.vol3.iss1.pp116-135>
- Mutia, Sri Putri Tita. 2014. *Pengaruh Sanksi Perpajakan, Kesadaran Perpajakan, Pelayanan Fiskus, dan Tingkat Pemahaman terhadap Kepatuhan Wajib pajak Orang Pribadi (Studi Empiris pada Wajib Pajak Orang Pribadi yang terdaftar di KPP Pratama Padang)*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

- Pujiwododo, D. (2016). *Persepsi Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi*. Jurnal Online Insan Akuntan, 1(1), 92–116.
- Purnamasari, Sukirman, Pratiwi (2016). “*Pengaruh Pemahaman, Sanksi Perpajakan, Tingkat Kepercayaan Pada Pemerintah dan Hukum, serta Nasionalisme Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Membayar PBB-P2 (Studi Empiris Wajib Pajak PBB-P2 di Kota Banjar, Jawa Barat)*” Simpansium.
- Rahayu, Siti Kurnia. 2010. *Perpajakan Indonesia: Konsep & Aspek Formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Renaldo, N., Sudarno, & Hutahuruk, M. B. (2020). The Improvement of Generation Z Financial Well-being in Pekanbaru. Jurnal Manajemen Dan Kewirausahaan, 22(2), 142–151. <https://doi.org/10.9744/jmk.22.2.142-151>
- Sanusi, Anwar. 2011. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Siringoringo, W. (2017). *Pengaruh Penerapan Good Governance Dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Dengan Resiko Sanksi Pajak Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kota Bekasi)*. Jurnal Akuntansi, 19(2), 207. <https://doi.org/10.24912/ja.v19i2.95>
- Sugiyono. (2015). *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif Dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sulistyowati, Syska Lady. Pahlevi, Reza Widhar. 2018. *Pengaruh Good Governance Dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Risiko Sanksi Pajak Sebagai Moderasi*. Jurnal Bisnis Teori dan Implementasi.
- Susmiatun dan Kusmuriyanto, 2014. *Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Ketegasan Sanksi Perpajakan dan Keadilan Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Umkm Di Kota Semarang*. Jurusan Akuntansi. Vol. 3. No. 3. Universitas Negeri Semarang.
- Suliyanto. (2011). *Ekonomi Terapan : Teori dan Aplikasi dengan SPSS*. Andi.
- Suryani, F., Fadrul, & Pujiono. (2018). *Pengaruh Dari Pengetahuan Wajib Pajak, Kesadaran Wajib Pajak, Dan Kualitas Pelayanan Fiskus Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Di Kota Pekanbaru*. Bilancia, 2(4), 378–387. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Ulum Ihyaul dan Hafiez Sofyani, 2016. *Akuntansi Sektor Publik*, Aditya Media, Malang.
- United Nations Development Programme. 1999, *Decentralization: A Sampling Of Definitions, Joint Undp-Government Of Germany Evaluation Of The Undp Role In Decentralization And Local Governance, Working Paper*.
- Utama, M. R., & Hidayatulloh, A. (2020). *Peran Risiko Sanksi Pajak Pada Pengaruh Good Governance dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. Fokus Bisnis : Media Pengkajian Manajemen dan Akuntansi, 19(1), 54–64. <https://doi.org/10.32639/fokusbisnis.v19i1.540>
- Wibowo dan Wijaya, W., 2009, “*Pengaruh Penerapan Fraud Early Warning System (FEWS) Terhadap Aktivitas Bisnis Perusahaan*”. Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi dan Keuangan Publik, Vol. 4, Juli, Hal. 77–111.
- Yusrizal. (2019). *Taxpayer Awareness, Benefits Tax Amnesty, And Tax Sanctions Against Amnesty Evaluation Using Individual Taxpayer Tax Amnesty On Tax Office Senapelan Pekanbaru*. Bilancia 1(2), 127–138. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>