

**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)**

Whereson Siringoringo

Fakultas Ekonomi Universitas Presiden

Email: wheresonringo@gmail.com

Abstract: Tax revenue is the greatest source in financing government expenditure as stated in the *APBN*, the inefficiency in taxation administration system, however, can be predicted as an influence to the low Tax payer compliance as portrayed in the low of tax ratio. The one enabling factor to improve the system is through the reformation by Tax General Directorate by the implementation of Good Governance and Whistle Blowing System, where it will affect the improvement of tax payer compliance, Risk of Tax Sanction as the moderating variable as it is assumed will strengthen that affects. The main respondent of this research is the individual taxpayer in Bekasi. This research conclude that, implementation of the Good Governance has no significant affect on the compliance level of individual taxpayer ($t \text{ count } 1.140 < t \text{ table } 1.96$), the Whistle blowing System, on the other hand, has significant affect on the compliance level ($t \text{ count } 2.746 > t \text{ table } 1.96$), Risk of Tax Sanction as Moderating Variable strengthen the affect between good governance and compliance level ($t \text{ count } 6.646 > t \text{ table } 1.96$) and also strengthen the affect between Whistle Blowing System and compliance level ($t \text{ count } 6.646 > t \text{ table } 1.96$).

Keywords: Good Governance, Whistle Blowing System, Risk of Tax Sanction, Taxpayer Compliance.

Abstrak: Reformasi birokrasi Direktorat Jendral Pajak melalui pelaksanaan *Good Governance* dan *Whistle Blowing System* dilaksanakan untuk mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak, serta Resiko Sanksi Pajak dapat menjadi variabel moderating yang akan memperkuat pengaruh tersebut. Responden dalam penelitian ini adalah Wajib Pajak Orang Pribadi di Bekasi. Penelitian ini menyimpulkan bahwa pelaksanaan *Good Governance* tidak berpengaruh signifikan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi ($t \text{ hitung } 1,140 < t \text{ tabel } 1,96$), pelaksanaan *Whistle Blowing System* mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak ($t \text{ hitung } 2,746 > t \text{ tabel } 1,96$). Resiko Sanksi Pajak sebagai variabel moderasi, memperkuat pengaruh *Good Governance* terhadap kepatuhan wajib pajak ($t \text{ hitung } 6,646 > t \text{ tabel } 1,96$), Resiko sanksi pajak sebagai variabel moderasi, juga memperkuat pengaruh *Whistle Blowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak ($t \text{ hitung } 6,646 > t \text{ tabel } 1,96$).

Kata Kunci: *Good Governance*, *Whistleblowing system*, Resiko Sanksi Pajak, Kepatuhan Wajib Pajak.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan iuran wajib kepada Negara yang terutang oleh wajib pajak menurut undang-undang, dengan tidak mendapat prestasi kembali secara langsung, dimana penggunaannya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran yang berhubungan dengan keperluan penyelenggaraan pemerintahan dan belanja Negara.

Tabel 1. Rasio penerimaan pajak terhadap PDB (*Tax Ratio*)

Tahun	Penerimaan Perpajakan	Belanja Negara	Rasio
Trilliun Rp			
2005	347.0	511.6	67.8
2006	409.2	666.2	61.4
2007	491.0	757.9	64.8
2008	658.7	985.8	66.8
2009	619.9	937.4	66.1
2010	723.3	1,042.1	69.4
2011	873.9	1,294.9	67.5
2012	1,016.2	1,548.3	65.6

Sumber: Dasar-dasar Praktek Penyusunan APBN di Indonesia

Sumber pendapatan negara yang paling besar dalam memenuhi belanja Negara pada saat ini berasal dari penerimaan pajak. Hampir setiap tahun dalam penyusunan Anggaran Pendapatan Belanja Negara menggunakan lebih dari 60% pendapatan yang bersumber dari pajak untuk memenuhi kebutuhan pembiayaan anggaran tersebut, sementara pendapatan dari sektor bukan pajak sudah tidak dapat diandalkan lagi karena adanya keterbatasan sumber daya yang semakin menipis (sektor migas), serta pembatasan penggunaan oleh undang-undang. Di sisi yang lain, kebutuhan pendanaan untuk memenuhi pengeluaran dan pembiayaan penyelenggaraan negara semakin tinggi sebagaimana peningkatan anggaran belanja negara dari tahun ke tahun.

Namun demikian walaupun penerimaan Negara dari sektor pajak menjadi tulang punggung penerimaan terbesar dalam memenuhi pengeluaran belanja Negara, total penerimaan dari sektor pajak yang diukur dari *tax ratio* (Perbandingan antara penerimaan pajak dengan Penerimaan Domestik Bruto nominal) Indonesia masih sangat rendah apabila dibandingkan dengan Negara lain. Hal ini bisa dilihat dari data yang dirilis oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) bahwa *tax ratio* Indonesia sangat rendah dibandingkan dengan Negara-negara Asia lainnya sesuai dengan dasar perhitungan yang digunakan oleh OECD model. Sebagai contoh yang paling terbaru untuk penerimaan pajak tahun 2012 mempunyai *tax ratio* hanya sebesar 15,4%, sementara Malaysia 15,5% dan bahkan Thailand mampu mencapai *tax ratio* sebesar 17 %.

Salah satu yang menjadi penyebab rendahnya *tax ratio* tersebut adalah rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak, dimana dalam melaksanakan sistem perpajakan di Indonesia yang menganut *self assessment system* sangat tergantung kepada kepatuhan dari wajib pajak untuk memenuhi hak dan kewajibannya sesuai dengan undang-undang, baik dari segi formal maupun materialnya.

Melihat fakta *tax ratio* yang dimiliki oleh wajib pajak di Indonesia dan dihubungkan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rice (1992), 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.

Upaya nyata yang harus dilakukan untuk melaksanakan transparansi tersebut 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 dipertanggungjawabkan dalam rangka mencapai tujuan dari organisasi (Syakhroza, 2003). *Good governance* menggambarkan kondisi penyelenggaraan aktifitas organisasi dengan menjalankan aspek-aspek transparansi, akuntabilitas, dan partisipasi masyarakat. Pelaksanaan *Good governance* penting bagi DJP dalam rangka: (1). Menciptakan daya tarik kepada wajib pajak bahwa administrasi perpajakan mereka dikelola secara efisien, terbuka dan dengan dukungan proses yang dapat dipertanggungjawabkan. (2). Mendorong terciptanya kepatuhan wajib pajak. (3). Meningkatkan tanggungjawab dan kinerja untuk menciptakan kepercayaan terhadap pengelola organisasi. (4). Meningkatkan efisiensi, efektifitas, dan produktifitas pemakaian sumber daya. (5). Peningkatan pelayanan kepada wajib pajak.

Selain penerapan dan pelaksanaan *Good Governance*, juga perlu menerapkan system pengawasan yang lebih baik, yaitu dengan penerapan *Whistle Blowing System* yang mulai diterapkan pada tahun 2012 dengan dikeluarkannya Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor SE-11/PJ/2011. *Whistle Blowing 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 dilingkungan 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 diharapkan akan mampu mengembalikan kepercayaan masyarakat sehingga akan dapat menciptakan dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Di sisi lain, Undang-undang menyebutkan bahwa pajak merupakan pungutan wajib yang bersifat memaksa, yang mana akan ada resiko sanksi pajak yang dikenakan kepada wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan Undang-undang yang berlaku, maka seharusnya resiko 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.

Sebagaimana uraian di atas, maka penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh pelaksanaan *Good governance* dan *Whistle Blowing system* terhadap kepatuhan wajib pajak, serta pengaruhnya apabila dimoderasi oleh resiko sanksi pajak.

KAJIAN TEORI

Reformasi Birokrasi Perpajakan. Pendapatan penerimaan pajak yang ideal dapat dilihat dari *tax ratio* (Perbandingan antara penerimaan pajak dengan PDB Nominal), dimana

seharusnya tingkat penerimaan pajak dipengaruhi oleh PDB, dan untuk mendapatkan *tax ratio* yang ideal, yang menggambarkan tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, hal ini sesuai dengan hasil penelitian empiris yang dilakukan oleh Asri dan Violina (2009) yang menyatakan bahwa penerimaan pajak secara positif dipengaruhi oleh kepatuhan wajib pajak itu sendiri, maka diperlukan kebijakan strategis perpajakan yang dapat dilakukan melalui reformasi di bidang administrasi perpajakan, reformasi di bidang peraturan dan perundang-undangan, dan reformasi di bidang pelayanan perpajakan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak seperti yang disampaikan Kartikaputri (2013), dalam hasil penelitiannya menyampaikan bahwa reformasi administrasi perpajakan mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak di KPP Pratama Yogyakarta

Reformasi birokrasi perpajakan sudah dimulai sejak tahun 1983, yang ditandai dengan reformasi di bidang peraturan dan perundang-undangan dengan penerapan *self assessment system* dan mengubah nama Kantor Inspeksi Pajak menjadi Kantor Pelayanan Pajak. Tahun 2002 sampai dengan Tahun 2007 ditandai dengan pembentukan Kanwil DJP Wajib Pajak Besar, penerapan *e-filing*, *e-registration* dan *e-SPT*. Tahun 2011 ditandai dengan penetapan nilai-nilai Kementerian Keuangan yaitu integritas, profesionalisme, sinergi dan program sensus pajaknasional.

Namun hasil penelitian yang berbeda yang dilakukan oleh Rahayu dan Lingga (2009) menyatakan bahwa penerapan modernisasi system administrasi perpajakan tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.

Good Governance. Reformasi birokrasi perpajakan merupakan reformasi menyeluruh dengan menerapkan dan melaksanakan *Good Governance*. 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”.

Rahman (2009), dalam hasil penelitiannya yang menggunakan indikator *good governance* mengatakan bahwa *good governance* mempunyai pengaruh positif yang signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Alijoyo (2014), menyebutkan *Governance* pada dasarnya berbicara tentang dua aspek yakni, *governance structure* dan *governance process* atau *governance mechanism* pada sebuah perusahaan. *Governance structure* adalah struktur hubungan pertanggungjawaban dan pembagian peran di antara berbagai organ utama perusahaan, yakni pemilik/pemegang saham, pengawas/komisaris, dan pengelola/manajemen. Sedangkan *governance process* adalah mekanisme kerja dan interaksi aktual di antara organ-organ tersebut.

Prinsip-prinsip *Good Governance* yang dikeluarkan oleh OECD, seperti yang disampaikan oleh Witherel (2000) dalam Theresia (2008) yang menjadi indikator pelaksanaan *Good Governance*, diantaranya adalah mencakup: (a) *Fairness* (Keadilan), Prinsip ini menekankan adanya perlakuan yang sama terhadap hak dan kewajiban para pemegang saham, khususnya dalam perlindungan hak-hak pemegang saham minoritas. Keadilan ini diwujudkan melalui adanya pedoman perilaku perusahaan (*corporation conduct*). (b) *Transparency* (Transparansi), Nilai transparansi merupakan landasan untuk sikap keterbukaan baik bagi unit organisasi maupun bagi individu fiskus berkenaan dengan pelaksanaan tugas dan tanggung jawabnya. Nilai ini menuntut Direktorat Jenderal Pajak baik institusi maupun aparatnya bersikap terbuka kepada masyarakat dalam

penyusunan kebijaksanaan, penyusunan peraturan maupun dalam proses pelaksanaan tugas serta hasil-hasilnya. Kerahasiaan hanya terbatas sepanjang memang ditentukan secara tegas di dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. (c) *Accountability* (Akuntabilitas), Nilai akuntabilitas berkaitan dengan sikap pertanggung-jawaban atas tugas dan kepercayaan yang dipikul. Nilai akuntabilitas menuntut agar setiap unit organisasi pada setiap jenjang dan setiap aparat Direktorat Jenderal Pajak harus siap dan mampu mempertanggung-jawabkan pelaksanaan tugas dan kepercayaan yang dibebankan kepada mereka. Nilai ini melandasi pembentukan sikap yang berani mempertanggung-jawabkan baik keberhasilan maupun kegagalan atas setiap tugas dan kepercayaan yang dibebankan kepada masing-masing unit organisasi maupun individu aparatnya. Pada akhirnya sikap ini akan mendorong pada keseriusan, keterbukaan dan semangat untuk melaksanakan setiap tugas dan kepercayaan dengan sebaik mungkin untuk menjamin keberhasilan dan mencegah kegagalan. (d) *Responsibility* (Tanggung jawab), Prinsip ini menekankan bahwa setiap unit maupun setiap aparat yang ada di dalam lingkungan Direktorat Jenderal Pajak harus tunduk kepada hukum dan harus bertanggung jawab terhadap pelaksanaan wewenang yang dimiliki, dan tidak menyalahgunakan kekuasaan untuk kepentingan-kepentingan yang melawan hukum. (e) *Independency* (Kemandirian), Nilai kemandirian berkaitan dengan pembentukan sikap percaya pada kemampuan sendiri. Nilai ini menuntut agar setiap unit organisasi dan aparat Direktorat Jenderal Pajak senantiasa percaya diri dalam melaksanakan tugas dan kepercayaan yang dibebankan kepada mereka dan tidak tergantung kepada pihak lain dalam mencapai suksesnya. Nilai kemandirian ini menuntut agar seluruh jajaran Direktorat Jenderal Pajak senantiasa meningkatkan pengetahuan dan kemampuan sehingga mampu bekerja secara mandiri.

Whistle Blowing System. Penerapan *Whistle Blowing 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 (DJP) melalui peningkatan peran serta pegawai dan masyarakat secara aktif untuk 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 (*Whistle Blowing*) di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (Perdirjen Nomor PER-22/PJ/2011), *Whistle Blowing 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.

Pengertian umum *whistle blower* adalah seseorang yang melaporkan suatu perbuatan melawan hukum, terutama korupsi, di dalam organisasi atau institusi tempat dia bekerja. Orang ini biasanya memiliki data dan informasi yang memadai terkait tindakan melawan hukum itu. Peran *whistle blower* ini sangat penting dalam mengungkap suatu tindakan melawan hukum yang terjadi di institusinya.

Whistleblowing (Eaton and Akers, 2007) didefinisikan sebagai suatu tindakan melaporkan pelanggaran dalam suatu organisasi kepada pihak lain baik di dalam maupun di luar organisasi. Teen (2005) menjelaskan beberapa unsur dan isu penting dalam penerapan *Whistle Blowing System*, yaitu membangun budaya amanah dan keterbukaan, metode dan saluran yang disediakan, pengaduan dengan atau tanpa identitas,

ketidakwajaran atau penyimpangan yang dapat dilaporkan, investigasi, tindak lanjut dan prosedur pelaporan, jenis pembalasan yang dilarang dan kebijakan terkait imunitas *Whistleblower* dari penegakan disiplin dan tuntutan hukum.

Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) (2011) menjelaskan unsur-unsur yang harus ada dalam sebuah *Whistle Blowing System* adalah: (a) *Whistle blow* yang menjadi ujung tombak pelaksanaan system WB, karena dari sinilah pengungkapan pelanggaran hukum di lingkungan DJP dimulai. (b) Saluran pengaduan, yaitu sebagai tempat atau sarana untuk menyatakan atau mengadukan pelanggaran hukum yang terjadi. Saluran pengaduan harus disediakan secara terintegrasi dengan kemudahan akses yang memadai, dan efektif dan harus mempunyai tingkat keamanan yang tinggi sehingga informasi mengenai pelapor dapat terjaga. Dalam hal ini DJP telah menyediakan system yang disebut dengan WISE, kring pajak 500200 dan email: **Error! Hyperlink reference not valid.** (c) Penanganan pengaduan, pengaduan yang diterima akan diproses oleh KITSDA bekerja sama dengan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Kepolisian Negara Republik Indonesia, Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), untuk membuktikan dan mengungkapkan kebenaran pengaduan tersebut. (d) Jaminan perlindungan, ketika jaminan perlindungan tidak memadai maka akan sulit bagi mereka yang memiliki informasi untuk diungkapkan, karena hal tersebut tentu akan mengancam kenyamanan bahkan nyawa mereka karena dari beberapa kasus yang terjadi, *whistle blower* malah harus mengalami nasib yang tragis.

Sesuai Perdirjen nomor: PER-22/PJ/2011, *Whistle Blowing System* di DJP adalah sistem pencegahan pelanggaran dan penanganan pelaporan pelanggaran di lingkungan DJP. *Whistle Blowing System* di DJP menganut tiga asas, yaitu: (a) Mencegah Pelaku Melakukan Pelanggaran (Asas *Prevention*). (b) Mendorong antusiasme *whistleblower* (Asas *Early Detection*). (c) Penanganan yang efektif (Asas *Proper Investigation*)

Kepatuhan Pajak. Kepatuhan dapat diartikan sebagai suatu sifat taat, menurut dan berdisiplin terhadap ajaran atau aturan-aturan yang ada. Perilaku kepatuhan seseorang merupakan interaksi antara perilaku individu, kelompok dan organisasi (Robbins, 2001:32). Patuh merupakan sebuah keputusan yang dapat diambil oleh setiap individu atau keputusan bersama oleh suatu kelompok maupun organisasi untuk mau melakukan atau mentaati suatu aturan yang ada di lingkungannya. Keputusan wajib pajak untuk menjadi patuh atau tidak patuh terhadap kewajiban perpajakannya merupakan tanggapan atas kondisi faktor internal dan eksternal dari wajib pajak tersebut, teori atribusi seperti yang diungkapkan Robbins (1996) dan Jatmiko (2006) mengatakan bahwa bila individu mengamati perilaku seseorang maka dia akan terpaksa untuk melakukan perilaku sesuai situasi lingkungan eksternalnya atas perilaku yang diamati tersebut, dan perilaku wajib pajak dipengaruhi oleh pengamatannya terhadap perilaku fiskus.

Ada dua macam kepatuhan pajak, yaitu: (a) Kepatuhan formal, suatu keadaan dimana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan. Jika wajib pajak menyampaikan SPT dan membayar pajak terutangnya tepat waktu, maka dapat dikatakan bahwa wajib pajak tersebut telah memenuhi kepatuhan formal. (b) Kepatuhan Material, suatu keadaan dimana wajib pajak secara substantif atau hakikat memenuhi semua ketentuan material perpajakannya, yakni sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan. Jika wajib pajak mengisi SPT dengan jujur, baik dan benar sesuai dengan ketentuan di dalam Undang-undang perpajakan, maka wajib pajak tersebut telah memenuhi kepatuhan material

Indikator yang digunakan untuk mengukur kepatuhan wajib pajak (Handayani, 2009), yakni: (a) Benar dalam perhitungan pajak terhutang. (b) Benar dalam pengisian SPT. (c) Tepat waktu dalam melaporkan SPT. (d) Melakukan kewajiban dengan secara sukarela (atas kesadaran sendiri) sesuai dengan aturan perpajakan.

Sanksi Pajak. Agar tujuan penerimaan pajak dapat tercapai dengan baik maka perlu ada proses penegakan hukum di bidang perpajakan apalagi dalam menegakkan *self assessment system*, karena hal tersebut sesuai dengan isi dari pengertian pajak sebagai iuran wajib yang dipaksakan sesuai dengan undang-undang, penegakan hukum berarti memberikan segala sanksi yang tepat dan adil atas pelanggaran yang dilakukan dalam pelaksanaan perpajakan.

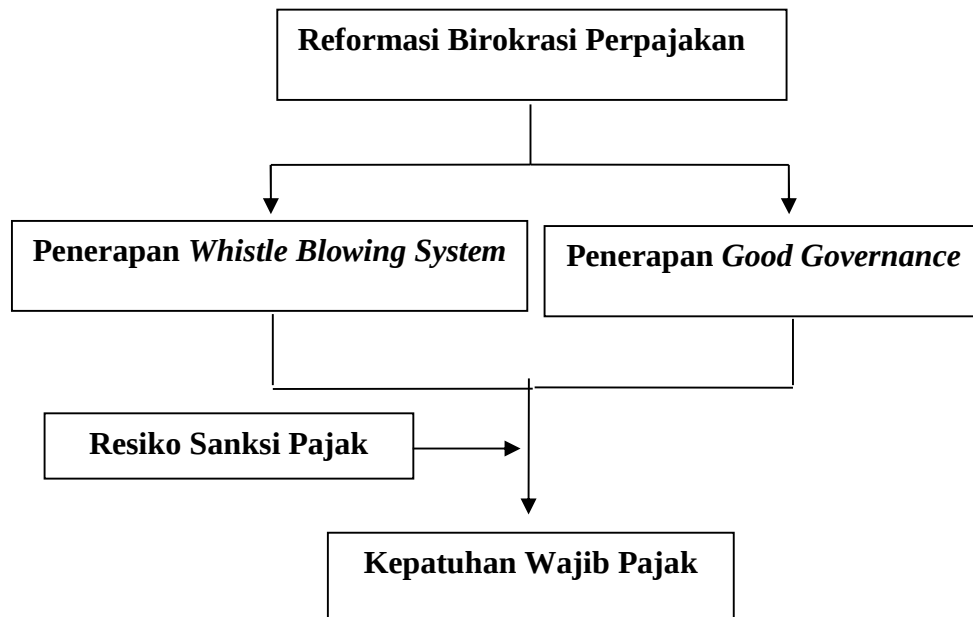
Deterrence theory yang dikemukakan oleh Gary Becker (1968), yang mengemukakan bahwa individu yang diasumsikan menerima pendapatan tetap akan menggunakan kewenangan pajak untuk melakukan *underreported income* dengan cara memaksimalkan fungsi utilitasnya dan menanggung akibatnya jika penghindaran pajaknya terdeteksi dan dikenakan sanksi.

Sanksi adalah hukuman negatif yang diberikan kepada orang yang melakukan pelanggaran peraturan, dan pada hakikatnya, sanksi pajak diberlakukan adalah untuk menjadi suatu alat dalam menciptakan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Deden Saefudin (2003), mengemukakan bahwa undang-undang pajak dan peraturannya tidak memuat jenis penghargaan bagi wajib pajak yang taat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, walaupun demikian, wajib pajak akan dikenakan sanksi atau hukuman apabila wajib pajak alfa atau dengan sengaja tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya. Tryana A. M. Traada (2013), dalam penelitiannya terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Minahasa Selatan menyatakan bahwa sanksi pajak berpengaruh signifikan positif terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi.

Resiko sanksi pajak merupakan suatu sanksi yang akan diterima apabila wajib pajak tidak patuh terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakannya, namun sebaliknya sanksi tersebut tidak akan diterima apabila wajib pajak tersebut melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku.

Penerapan resiko sanksi pajak dalam system administrasi perpajakan melalui sanksi administrasi dilakukan agar tujuan penghimpunan dana dari masyarakat dapat tetap terlaksana, dimana sanksi administrasi tidak akan menghilangkan atau menghapus kewajiban perpajakan yang melekat pada wajib pajak yang dikenakan sanksi tersebut. Demikian juga dengan sanksi pidana, sanksi pidana akan diambil apabila wajib pajak memang sudah melakukan tindak kejahatan pidana perpajakan yang akibatnya bagi wajib pajak adalah dikenakannya kurungan badan.

Resiko sanksi pajak tersebut diterapkan adalah lebih bertujuan untuk memberikan edukasi kepada masyarakat dalam hal ini wajib pajak agar wajib pajak dapat dengan sukarela melakukan kewajiban perpajakannya sesuai dengan Undang-undang perpajakan yang berlaku. Hal ini tercermin dari dimungkinkannya permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi kepada Direktur Jenderal Pajak, yang mana dalam jangka waktu 6 bulan sejak tanggal permohonan diterima harus memberikan keputusan. Apabila jangka waktu tersebut terlewati, dan keputusan belum diberikan, maka permohonan dianggap dikabulkan. Direktorat Jenderal Pajak juga berharap kepatuhan Wajib Pajak meningkat dari masa ke masa, sehingga jumlah sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak menurun atau bahkan dihilangkan sama sekali.



Gambar 1. Rerangka Pemikiran Teoritis

METODE

Jenis penelitian yang dilakukan adalah penelitian kuantitatif kausalitas karena penelitian ini adalah untuk menguji hipotesis yang telah diajukan yaitu menguji pengaruh variable-variabel independen terhadap variable dependen dan bagaimana pengaruhnya apabila ada variable yang memoderasi variabel independen dan variabel dependen tersebut.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer akan diperoleh secara langsung dari wajib pajak orang pribadi di Bekasi, dan untuk memperoleh data primer tersebut adalah melalui kuesioner dengan mengajukan beberapa pertanyaan sesuai dengan indikator-indikator yang tertera di dalam penelitian ini untuk dijawab dan diisi oleh para responden yang terpilih sebagai sampel yang mewakili populasi. Populasi yang digunakan dalam penelitian adalah wajib pajak orang pribadi yang memiliki NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) yang terdaftar di Bekasi. Karena jumlah wajib pajak yang terdaftar di Bekasi sangat besar, maka perlu dibuat sampling, dimana dari jumlah wajib pajak orang pribadi yang terdaftar di Bekasi akan diambil sampel dengan menggunakan teknik pengambilan sampel yaitu *non probability sampling*, dimana pengambilan sampel tidak memperhitungkan semua anggota populasi mempunyai kesempatan yang sama untuk dipilih secara acak sebagai sampel, dan metode yang digunakan adalah *convenience sampling*.

Dalam memilih sampel dengan metode *convenience sampling*, peneliti tidak mempunyai pertimbangan lain kecuali berdasarkan kemudahan saja, dan merupakan sampel yang diambil dari siapa saja di dalam populasi yang sedang berada di lokasi penelitian (Umar; 2005). Metode ini sangat cocok digunakan dalam penelitian ini, dikarenakan jumlah wajib pajak pribadi yang begitu besar di wilayah Bekasi. Oleh karena

itu ada beberapa penulis menggunakan istilah *accidental sampling* – tidak disengaja – atau juga *captive sample* (*man-on-the-street*).

Banyaknya sampel yang akan diambil adalah berdasarkan Roscoe (1975) dalam Uma Sekaran (1992) yang memberikan pedoman penentuan jumlah sampel sebagai berikut; (1). Sebaiknya ukuran sampel di antara 30 s/d 500 elemen. (2). Pada penelitian multivariate (termasuk analisis regresi multivariate) ukuran sampel harus beberapa kali lebih besar (5 hingga 10 kali) dari jumlah indikator variabel laten yang akan dianalisis. Berdasarkan pada *point* di atas, maka jumlah sampel yang akan diambil adalah sebanyak 5 kali dari jumlah indikator yang ada dalam penelitian ini yaitu 34 indikator, maka jumlah sampel yang akan diambil adalah sebanyak 170 sampel.

Untuk mengukur variabel-variabel tersebut, maka dilakukan pengambilan data primer melalui penyebaran kuesioner kepada sampel yang telah ditentukan, dimana kuesioner tersebut disusun berdasarkan indikator-indikator dari setiap variabel penelitian untuk mengetahui pengaruh penerapan *Good governance* dan *Whistle Blowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak dengan resiko sanksi pajak yang memoderasi pengaruh hubungan tersebut.

Operasionalisasi Variabel. Pengukuran terhadap variabel penelitian dilakukan melalui operasionalisasi variabel yang diuraikan dari variabel menjadi sub variabel. Untuk mengukur variabel-variabel tersebut, maka dilakukan pengambilan data primer melalui penyebaran kuesioner kepada sampel yang telah ditentukan, dimana kuesioner tersebut disusun berdasarkan indikator-indikator dari setiap variabel penelitian untuk mengetahui pengaruh penerapan *Good governance* dan *Whistle Blowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak dengan resiko sanksi pajak yang memoderasi pengaruh hubungan tersebut. Teknik yang digunakan untuk mengubah data kualitatif yang diperoleh menjadi data kuantitatif digunakan teknik pengukuran skala interval dengan skala likert 1 sampai 5. Sebagai instrumen pengumpulan data primer, maka kuesioner harus memenuhi syarat valid dan reliabel. Validitas adalah untuk mengetahui apakah suatu indikator benar-benar mengukur konstruk latennya atau dapat mengukur apa yang seharusnya diukur. Menurut Ridgon dan Ferguson (1991) serta Doll, Xia, dan Torkhzadeh (1994), suatu variabel dikatakan valid terhadap variabel latennya apabila: nilai *t* muatan faktornya (*factor loading*-nya) lebih besar dari nilai kritis ($>1,96$) dan muatan factor standarnya (*standardized factor loading*) lebih besar atau sama dengan 0,7 dan signifikan factor loading besar sama dengan 0,5 adalah sangat signifikan. Reliabilitas adalah ketepatan atau tingkat presisi suatu ukuran atau alat ukur (Nazir 2003). Umar (2005) mendefinisikan reliabilitas adalah suatu nilai yang menunjukkan konsistensi suatu alat pengukur di dalam mengukur gejala yang sama secara berulang dua kali atau lebih. Reliabilitas berkaitan erat dengan konsistensi variabel manivest dalam mengukur konstruk latennya. Oleh karena itu, reliabilitas konstruk yang baik adalah jika nilai *construct reliability* $>0,7$ dan nilai *variance extracted*-nya $>0,5$.

Analisis Data. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel independen, maka metode analisis yang akan digunakan adalah ditentukan oleh bentuk model empirisnya yang didasarkan pada skala pengukuran yang digunakan yaitu skala interval, maka model empiris penelitian ini adalah dikategorikan sebagai data metrik. Pada penelitian ini menggunakan banyak persamaan (*equation*) secara simultan, maka model empiris yang akan digunakan adalah *Structural Equation Modeling*. *Structural Equation Model* atau Model Persamaan Struktural terdiri atas persamaan

pengukuran dan persamaan struktural. Model yang menggambarkan hubungan antara peubah laten (peubah yang tidak dapat diukur secara langsung) dengan peubah-peubah manifestnya dinamakan model pengukuran. Bila di dalam model terdapat hubungan antara peubah-peubah laten dinamakan model atau analisis persamaan struktural (SEM). Analisis SEM disebut sebagai *confirmatory factor analysis* karena analisis SEM lebih banyak bersifat *confirmatory*.

Perumusan hipotesis pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁ : Pelaksanaan *Good Governance* diduga berpengaruh signifikan positif terhadap kepatuhan wajib pajak.

H₂ : Penerapan *Whistle Blowing System* diduga berpengaruh signifikan positif terhadap kepatuhan wajib pajak.

H₃ : Resiko sanksi pajak diduga mempunyai pengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara pelaksanaan *Good Governance* dengan kepatuhan wajib pajak.

H₄: Resiko sanksi pajak diduga mempunyai pengaruh signifikan positif terhadap hubungan antara penerapan *Whistle Blowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak.

Kriteria penerimaan hipotesis yang diajukan adalah menggunakan perbandingan nilai t, yaitu jika nilai t hitung > dari t table (1.96), maka H₀ ditolak dan H_a diterima.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Dari hasil uji validitas dan reliabilitas diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 2. Uji validitas dan reliabilitas variabel *Good governance*

					Reliabilitas		Kesimpulan
		SLF	R ²	Error	CR	VE	
GG1	X1	0.663	0.440	0.337	0.807	0.586	Reliabel
	X2	0.793	0.629	0.207			
	X3	0.565	0.319	0.435			
GG2	X4	0.524	0.275	0.476	0.754	0.439	Reliabel
	X5	0.560	0.314	0.440			
	X6	0.701	0.491	0.299			
	X7	0.506	0.256	0.494			
GG3	X8	0.564	0.318	0.436	0.615	0.349	Kurang Reliabel
	X9	0.502	0.252	0.498			
	X10	0.465	0.216	0.535			
GG4	X11	0.809	0.654	0.191	0.847	0.652	Reliabel
	X12	0.736	0.542	0.264			
	X13	0.615	0.378	0.385			
GG5	X15	0.447	0.200	0.553	0.824	0.547	Reliabel
	X16	0.722	0.521	0.278			
	X17	0.741	0.549	0.259			
	X18	0.668	0.446	0.332			

Untuk variabel *Good Governance* yang diwakili oleh 5 dimensi, terlihat bahwa secara validitas hampir semua indikator dinyatakan valid dimana nilai *standardized loading factor* (SLF) > 0.5, kecuali indikator X10 dan X15 dan hampir keseluruhan dimensi reliable.

Tabel 3. Uji Validitas dan reliabilitas Variabel *Whistle Blowing System*

					Reliabilitas		Kesimpulan
		SLF	R2	Error	CR	VE	
WBS1	X18	0.742	0.551	0.258	0.773	0.630	Reliabel
	X19	0.671	0.450	0.329			
	X20	0.593	0.352	0.407			Reliabel
WBS2	X21	0.563	0.317	0.437	0.702	0.440	
	X22	0.573	0.328	0.427			
	X23	0.600	0.360	0.400			Reliabel
WBS3	X24	0.718	0.516	0.282	0.781	0.545	
	X25	0.625	0.391	0.375			

Dari Tabel 3, variabel *Whistle Blowing System* yang diwakili oleh 3 dimensi, sudah mempunyai indikator-indikator yang valid, dan reliable.

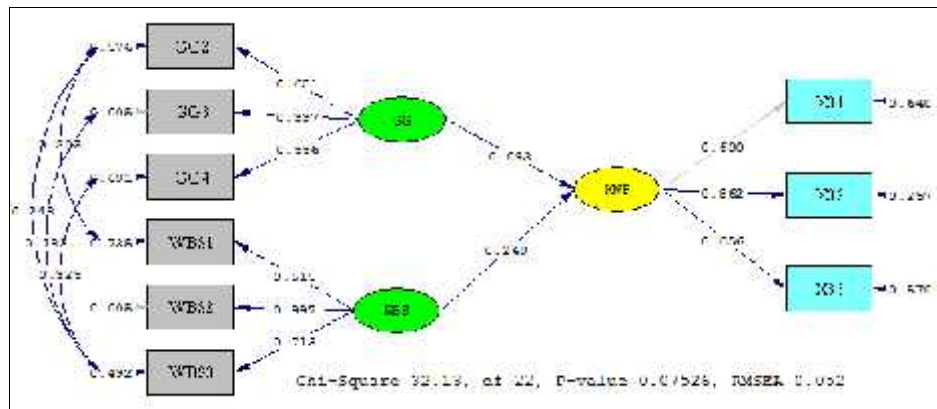
Tabel 4. Uji Validitas dan reliabilitas variabel Resiko Sanksi Pajak

konstrak	Item	SLF	R2	Error	CR	VE	Kesimpulan
RSP	X27	0.612	0.375	0.388	0.876	0.641	Reliabel
	X28	0.760	0.578	0.240			
	X29	0.761	0.579	0.239			
	X30	0.720	0.518	0.280			

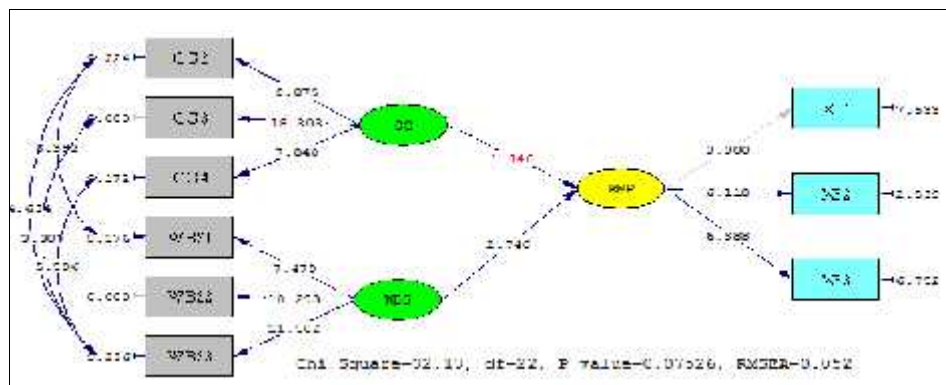
Tabel 5. Uji Validitas dan Reliabilitas variabel Kepatuhan Wajib Pajak

Konstrak	Item	slf	slf2	Error	CR	VE	Kesimpulan
KWP	X31	0.615	0.378	0.385	0.837	0.636	Reliabel
	X32	0.840	0.706	0.160			
	X33	0.668	0.446	0.332			

Pengujian Hipotesis H1 dan H2. Gambar 2. Diagram Lintasan Model Struktural Penelitian (*Standardized Solution*).



Gambar 2. Uji t pada model struktural



Gambar 3. Uji t pada model struktural

Tabel 6. *Goodness Of Fit Index* (GOFI) Model Struktural 1 (H1 dan H2)

GOFI	Nilai	Nilai Standar untuk Kecocokan Baik	Kesimpulan
p value χ^2	0.072	P value > 0.05	Good Fit
RMSEA	0.052	RMSEA $\leq$ 0,08	Good Fit
NFI	0.945	NFI $\geq$ 0,90	Good Fit
NNFI	0.967	NNFI $\geq$ 0,90	Good Fit
CFI	0.980	CFI $\geq$ 0,90	Good Fit
IFI	0.980	IFI $\geq$ 0,90	Good Fit
RFI	0.910	RFI $\geq$ 0,90	Good Fit
GFI	0.959	GFI $\geq$ 0,90	Good Fit
AGFI	0.917	AGFI $\geq$ 0,90	Good Fit

Hasil *overall model fit* pada *full model structural 1* menunjukkan bahwa seluruh indeks kecocokan sudah memiliki kecocokan yang baik. Sehingga dapat dinyatakan bahwa model untuk menguji pengaruh *Good Governance* dan *Whistle Blowing System* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak sudah fit sehingga dapat diinterpretasikan.

Persamaan Struktural Model 1.

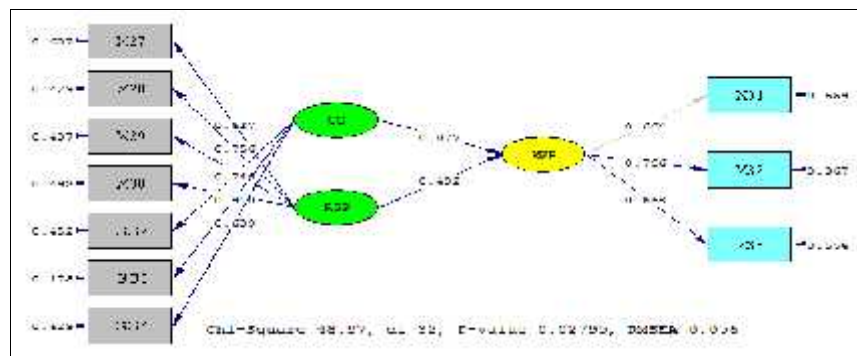
$KWP = 0.0926 \cdot GG + 0.249 \cdot WBS$, Errorvar. = 0.923, $R^2 = 0.0773$

(0.0812) (0.0908) (0.248)
1.140 2.746 3.727

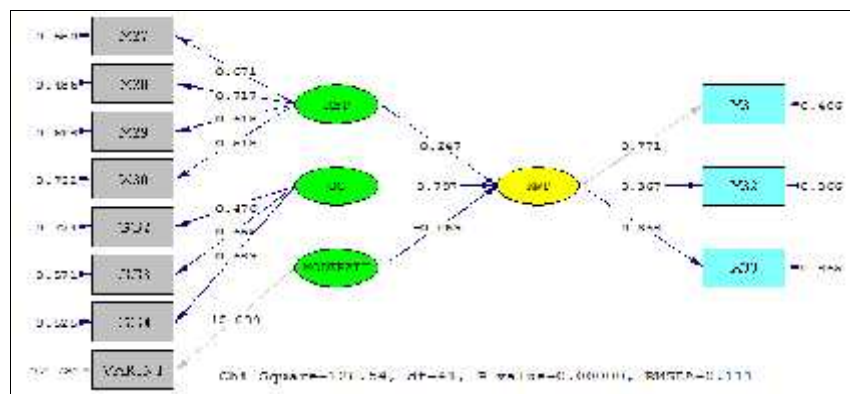
Dari persamaan struktural di atas dapat disimpulkan bahwa: Parameter estimasi untuk pengujian pengaruh *Good Governance* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak menunjukkan nilai korelasi sebesar 0.0926 dan t hitung sebesar 1.140. Nilai tersebut diperoleh tidak memenuhi syarat untuk penerimaan H1 (nilai t hitung < t tabel 1.96). Dengan demikian dapat disimpulkan dimensi-dimensi *Good Governance* tidak berhasil dibuktikan mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak. (H1 di tolak, H0 diterima)

Parameter estimasi untuk pengujian pengaruh penerapan *Whistle Blowing System* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak menunjukkan nilai koefisien sebesar 0.249 dan t hitung sebesar 2.746. Nilai tersebut diperoleh memenuhi syarat untuk penerimaan H2 yaitu nilai t hitung yang lebih besar dari 1,96. Dengan demikian dapat disimpulkan dimensi-dimensi *Whistle Blowing System* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. (H2 diterima, H0 ditolak)

Pengujian Hipotesis H3



Gambar 4. Pengujian Hipotesis Moderating 1 Tahap Pertama



Gambar 5. Pengujian Hipotesis Moderating 1 Tahap Kedua

Persamaan Struktural moderating. Tahap Pertama (tanpa moderator)

$$KWP = 0.0773*GG + 0.492*RSP, R^2 = 0.264$$

(0.0893) (0.106)

0.866 4.662

Tahap kedua (dengan moderator)

$$KWP = -0.247 \cdot RSP + 0.797 \cdot GG - 0.0693 \cdot MODERATI, R^2 = 0.552$$

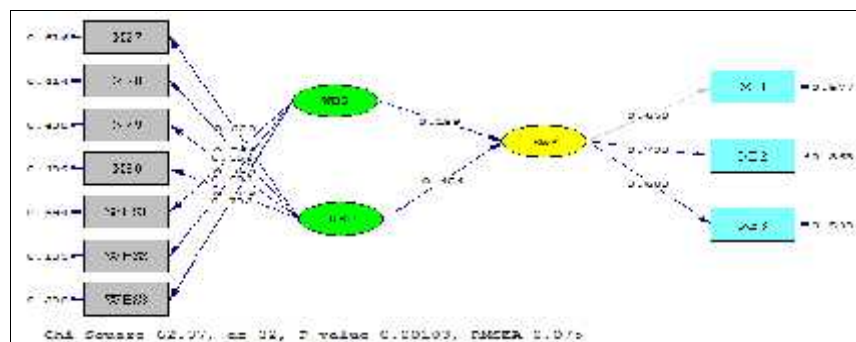
(0.116) (0.123) (0.223)

-2.140 6.466 -3.671

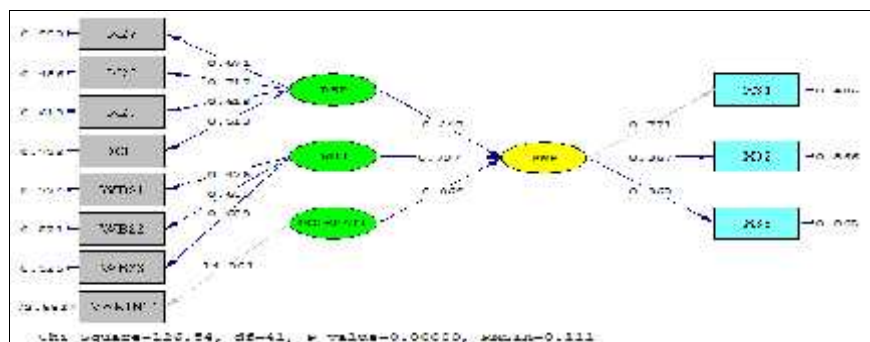
Hasil analisis struktural pada pengujian efek moderasi pada temuan penelitian menunjukkan variabel moderator memberikan efek positif pada hubungan *Good Governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak. Pada model pertama, sebelum dimasukkan variabel interaksi, koefisien korelasi antara *Good Governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak adalah sebesar 0.0773 (t hitung 0.866) yang menunjukkan tidak signifikannya jalur hubungan *Good Governance* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. Setelah variabel interaksi dimasukkan dalam model, koefisien *Good Governance* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak menjadi 0.797 (t hitung 6.466) dan signifikan di level 1%. Variabel moderating (interaksi Resiko Sanksi Pajak dengan *Good Governance*) signifikan dengan koefisien sebesar -0.0693 dengan t hitung -3.671. Sedangkan Resiko Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak terkoreksi turun dari 0.492 (pada tahap pertama) menjadi -0.247 (tahap kedua).

Hasil di atas menunjukkan bahwa Resiko Sanksi Pajak dapat memoderasi hubungan *Good Governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak dimana ketika variabel moderator dimasukkan dalam model, parameter koefisien *Good Governance* menjadi signifikan dari yang sebelumnya tidak signifikan. Meskipun demikian, *goodness of fit* model moderating seluruhnya kurang baik sehingga hasil ini hanya bertindak model prediksi.

Pengujian Hipotesis H4



Gambar 6. Pengujian Hipotesis Moderating 2 Tahap Pertama



Gambar 7. Pengujian Hipotesis Moderating 2 Tahap Kedua

Persamaan structural moderating

Tahap Pertama (tanpa moderator)

$$KWP = 0.189 \cdot WBS + 0.454 \cdot RSP, R^2 = 0.287$$

(0.0921) (0.105)

0.866 4.335

Tahap kedua (dengan moderator)

$$KWP = -0.247 \cdot RSP + 0.797 \cdot WBS - 0.0685 \cdot MODERATI, R^2 = 0.552$$

(0.116) (0.123) (0.0187)

-2.140 6.466 -3.671

Hasil analisis struktural pada pengujian efek moderasi pada temuan penelitian menunjukkan variabel moderator memberikan efek positif pada hubungan *Whistle Blowing System* (WBS) dengan Kepatuhan Wajib Pajak (KWP). Pada model pertama, sebelum dimasukkan variabel interaksi, koefisien korelasi antara *Whistle Blowing System* (WBS) dengan Kepatuhan Wajib Pajak (KWP) adalah sebesar 0.189 (t hitung 2.57) yang menunjukkan signifikannya jalur hubungan *Whistle Blowing System* (WBS) terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (KWP). Setelah variabel interaksi dimasukkan dalam model, koefisien *Whistle Blowing System* (WBS) terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (KWP) menjadi 0.797 (t hitung 6.466) dan signifikan di level 1%. Variabel moderating (interaksi Resiko Sanksi Pajak dengan *Whistle Blowing System*) signifikan dengan koefisien sebesar -0.0187 dengan t hitung -3.671. Sedangkan Resiko Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (KWP) terkoreksi turun dari 0.454 (pada tahap pertama) menjadi -0.247 (tahap kedua).

Hasil di atas menunjukkan bahwa Resiko Sanksi Pajak dapat memoderasi hubungan *Whistle Blowing System* (WBS) dengan Kepatuhan Wajib Pajak (KWP) dimana ketika variabel moderator dimasukkan dalam model, parameter koefisien *Whistle Blowing System* (WBS) menjadi lebih kuat. Meskipun demikian, *goodness of fit* model moderating seluruhnya kurang baik sehingga hasil model moderating ini hanya bertindak model prediksi.

Tabel 7. Rangkuman Pengujian Hipotesis

No	Model	Statement	Koefisien unstandard	t hitung	Kesimpulan
1		GG → KWP	0.0926	1.140	H0 diterima, H1 ditolak (tdk Signifikan)
2	Struktural 1	WBS → KWP	0.249	2.746	H0 ditolak, H1 diterima (Signifikan)
No	Model	Statement	Koefisien Moderator	Peran Moderating	Kesimpulan
1	Struktural 2	Efek Moderasi RSP pada Hubungan GG → KWP	- 0.0693 (t hitung -3.671)	Meningkatkan Pengaruh GG → KWP	<i>Goodness of fit</i> tidak terpenuhi
2	Struktural 3	Efek Moderasi RSP pada Hubungan WBS → KWP	- 0.0685 (t hitung -3.671)	Meningkatkan Pengaruh WBS → KWP	<i>Goodness of fit</i> tidak terpenuhi

PENUTUP

Simpulan. Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut: (1) Pelaksanaan *Good Governace* tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, hal ini terlihat dari hasil uji parameter estimasi menunjukkan nilai korelasi sebesar 0,0926 dan t hitung 1,140 yang lebih kecil dari nilai t tabel 1,96, yang artinya bahwa pelaksanaan *Good Governace* di lingkungan DJP tidak akan mempengaruhi tingkat kepatuhan Wajib pajak. Hasil analisis penelitian ini sama dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Rahayu dan Lingga (2009) yang menyatakan bahwa modernisasi system administrasi perpajakan, dalam hal ini *Good Governance* tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. (2) Penerapan *Whistle Blowing System* di lingkungan DJP mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak, hal ini dibuktikan dengan hasil uji parameter estimasi menunjukkan nilai korelasi sebesar 0,249 dan t hitung 2,746 yang lebih besar dari nilai t tabel 1,96, yang artinya bahwa semakin baik penerapan *Whistle Blowing System* di lingkungan DJP, maka semakin tinggi kepatuhan wajib pajak. (3) Hasil evaluasi *goodness of fit* atas moderasi variabel resiko sanksi pajak terhadap hubungan pelaksanaan *Good Governance* dengan kepatuhan wajib pajak tidak mempunyai pengaruh, karena seluruh indeks kecocokannya berada pada level kurang baik dan marginal, sedangkan pada tahap pengujian structuralnya, resiko sanksi pajak dapat memoderasi hubungan *Good Governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak, sehingga hasil ini hanya bertindak sebagai model prediksi. (4) Hasil evaluasi *goodness of fit* atas moderasi variabel resiko sanksi pajak terhadap hubungan penerapan *Whistle Blowing System* dengan kepatuhan wajib pajak tidak mempunyai pengaruh, karena seluruh indeks kecocokannya berada pada level kurang baik dan marginal, sedangkan pada tahap pengujian structuralnya, resiko sanksi pajak memberikan efek positif memoderasi hubungan *Whistle Blowing System* dengan Kepatuhan Wajib Pajak, sehingga hasil ini hanya bertindak sebagai model prediksi.

Implikasi. Hasil penelitian ini memberikan bukti bahwa pelaksanaan *Good Governance* tidak mempengaruhi peningkatan kepatuhan wajib pajak orang pribadi di kota Bekasi, sehingga sepertinya pelaksanaan *Good Governance* menjadi sia-sia, oleh karena itu sangat penting bagi Direktorat Jendral Pajak untuk melakukan sosialisasi yang menyeluruh kepada wajib pajak orang pribadi di kota bekasi, bahwa sekarang ini DJP telah menjalankan *Good Governance* dalam menjalankan fungsinya, serta harus diterapkan secara maksimal dan berkelanjutan.

Di sisi lain penerapan *Whistle Blowing System* mempunyai pengaruh yang signifikan positif terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak, oleh karena itu penerapan *Whistle Blowing System* perlu tetap dipertahankan dan tetap dilaksanakan secara konsisten.

Saran. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif, dimana banyak informasi yang tidak mungkin untuk digali lebih dalam untuk menginterpretasikan pengaruh variabel-variabel laten bebas terhadap variabel laten terikatnya. Pengumpulan data dilakukan melalui instrument kuesioner dalam mengukur variabel penelitian.

Dalam penelitian ini, hipotesis 1 yang diajukan oleh peneliti tidak terbukti, hal ini diduga karena responden yang dijadikan sebagai sampel tidak dipilih secara spesifik, untuk itu bagi peneliti berikutnya yang tertarik untuk meneliti variabel-variabel dalam penelitian ini diharapkan dapat memilih respondennya secara tepat, yaitu responden yang memang tidak memperoleh tunjangan pajak penghasilan atau pajak penghasilannya

ditanggung oleh pemberi kerja, melainkan responden yang memang menanggung sendiri pajak penghasilannya, karena kemungkinan responden tersebut akan lebih objektif dalam memberikan tanggapan atas kuesioner yang diajukan. Selain pemilihan responden yang lebih tepat, peneliti berikutnya juga mungkin boleh mempertimbangkan jumlah sampel penelitiannya, agar informasi yang diperoleh bisa lebih mewakili jumlah populasi yang diamati. Keterbatasan yang utama dari penelitian ini adalah keterbatasan waktu, tenaga dan biaya. Penelitian ini dapat diteliti lagi oleh peneliti lain dengan mempertimbangkan keterbatasan dalam penelitian ini, sesuai dengan waktu, tenaga dan biaya yang dimiliki oleh peneliti berikutnya.

DAFTAR RUJUKAN

- Carolina, Yenni., Rapina., & Jerry. (2011) "Pengaruh Penerapan Sistem Administrasi Perpajakan Modern Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak", *Jurnal Riset Akuntansi III* (2).
- Direktorat Jendral Anggaran Kementerian Keuangan. (2013) Dasar-dasar Preaktek Penyusunan APBN di Indonesia. KemenKeu.
- Direktorat Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat. (2012) Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2011. DJP.
- Ghozali, Imam. (2013) *Structural Equation Modeling* Teori, Konsep, dan Aplikasi Dengan Lisrel 8.80 (Edisi 3). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Ilyas, W.B., & Burton, R. (2004) Hukum pajak (edisi revisi) .Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Kementerian Keuangan. (2010) Kep.No. 149/KMK.09/2010 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) serta Tata Cara Pelaporan Pelanggaran di Lingkungan Kementerian Keuangan. Kemenkeu.
- Keputusan Kepala PPATK nomor KEP- 1.01/PPATK/04/09 tentang Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing System*).
- Komite Nasional Kebijakan *Governance*. (2010) Pedoman Umum *Good Public Governance*. Pedoman Umum Good Public Governance. KNKG.
- Latan Hengky. (2012) *Structural Equation Modeling*. Bandung: Alfabeta.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 103/PMK.09/2010 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Kementerian Keuangan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 1/PM.3/2007 tentang Kode Etik Pegawai DJP.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2011 tentang Kewajiban Melaporkan Pelanggaran dan Penanganan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblower*).
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-21/PJ/2011 tentang Tata Cara Penanganan Pengaduan oleh Direktorat Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur.
- Rahayu, Sri & Ita Salsalina Lingga. (2009) "Pengaruh Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak", *Jurnal Akuntansi*, 1 (2). 119-138.
- Rahman, Abdul. (2009) "Hubungan Sistem Administrasi Perpajakan Modern Dengan Kepatuhan Wajib Pajak", *Jurnal Ilmu Administrasi*, VI (1), 31-38.
- Semendawai, Abdul Haris dkk. (2011) *Memahami Whistleblowers*. Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban.
- Suandy, Erly. (2011) *Hukum Pajak* (Edisi 5). Jakarta: Salemba Empat.

- Sekretariat Tim Pengembangan Kebijakan Nasional Tata Kepemerintahan yang Baik. (2007) Penerapan Tata Kepemerintahan yang Baik. Bappenas.
- Sekretariat Tim Pengembangan Kebijakan Nasional Tata Kepemerintahan yang Baik. (2007) Indikator *Good Public Governance*, Penerapan Tata Kepemerintahan yang Baik. Bappenas.
- Tiraada, A.M. (2013) "Kesadaran Perpajakan, Sanksi Pajak, Sikap Fiskus Terhadap Kepatuhan WPOP Di Kabupaten Minahasa Selatan", *Jurnal EMBA*.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Waluyo & Ilyas, W.B. (2001) *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Yamin, Sofyan dan Heri Kurniawan. (2008) *Structural Equation Modeling*. Jakarta: Salemba Infotek.