

Peran Resiko Sanksi Pada Pengaruh Good Governance Dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Lutfi Silfia Ningrum¹, Sri Trisnaningsih²

Program Studi Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
UPN Veteran Jawa Timur
Surabaya, Indonesia

e-mail: {lutfisilfia07@gmail.com, trisna.ak@upnjatim.ac.id}

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh Good Governance dan Whistleblowing System terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi dengan Sanksi Pajak sebagai variabel moderasi di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Surabaya Mulyorejo. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh wajib pajak orang pribadi yang terdaftar di KPP Surabaya Mulyorejo. Jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebanyak 100 responden yang dihitung berdasarkan rumus slovin dengan teknik penentuan sampel metode insidental sampling. Pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan dengan metode kuesioner. Metode yang digunakan dalam penelitian ini yaitu MRA (Moderate Regresion Analisis). Hasil penelitian menunjukkan bahwa Good Governance dan Whistleblowing Sytem berpengaruh positif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. Variabel Sanksi Pajak dapat memoderasi hubungan Good Governance dan Whistleblowing System terhadap Kepatuhan Wajib Pajak.

Kata kunci: Good Governance, Whistleblowing System, Sanksi Pajak, Kepatuhan Wajib Pajak

Abstract

This study aims to determine the effect of Good Governance and Whistleblowing System on individual taxpayer compliance with Tax Sanctions as a moderating variable in the Pratama Surabaya Mulyorejo Tax Office (KPP). The population in this study were all individual taxpayers registered at KPP Surabaya Mulyorejo. The number of samples used in this study were 100 respondents who were calculated based on the Slovin formula with the incidental sampling method sampling technique. Data collection in this study was carried out by using a questionnaire method. The method used in this research is MRA (Moderate Regression Analysis). The results showed that Good Governance and Whistleblowing System had a positive effect on Taxpayer Compliance. The Tax Sanctions variable can moderate the relationship between Good Governance and the Whistleblowing System on Taxpayer Compliance.

Keywords : Good Governance, Whistleblowing System, Tax Sanctions, Taxpayer Compliance.

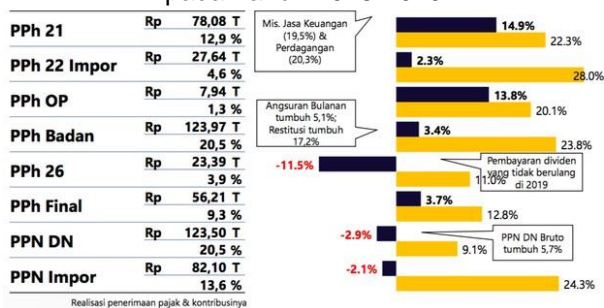
PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu pangkal penerimaan negara, yang menyentuh lebih dari 70% total penerimaan negara (www.pajak.go.id, 2019). Hal tersebut menegaskan bahwasannya pajak mempunyai peran yang sangat substansial

bagi kegiatan ekonomi negara. Pajak memiliki fungsi *monetary fund* dan fungsi *arranged*. Fungsi *monetary fund* berarti bahwa pajak berguna untuk menempatkan uang ke anggaran penerimaan negara. Dengan kepatuhan masyarakat terkait kewajiban perpajakan sangat diperlukan

untuk menciptakan fungsi budgetair yang baik (Subarkah & Dewi, 2017). Target yang dipercayakan ke DJP juga selalu meningkat seiring dengan bertambahnya tahun dan semakin besarnya keperluan belanja negara. Kenaikan target tersebut juga berbanding lurus dengan peningkatan jumlah Wajib Pajak. Berdasarkan data dari Direktur Jendral Pajak (DJP) dikemukakan bahwa wajib pajak (WP) yang tercatat SPT mencapai 18,33 juta WP, angka tersebut berkembang sebesar 680.000 jiwa dibandingkan dengan tahun 2018. Wajib Pajak pada 2019 terdiri dari Wajib Pajak Orang Pribadi (WP OP) karyawan sebanyak 13,81 juta, WP OP nonkaryawan 3,04 juta, dan sisanya merupakan WP OP Badan (Ekonomi.bisnis.com, 2019).

Gambar 1. 1 Pertumbuhan Penenerimaan Pajak pada Tahun 2018-2019



Sumber : Direktorat Jendral Pajak

Pertumbuhan penerimaan pajak dari awal tahun 2019 hingga semester I-2019 hanya sebesar 3,74% atau melambat sebesar 10,25% dari periode yang sama tahun sebelumnya (semester I-2018) yaitu 13,99%. Penurunan realisasi pajak sepanjang semester 1-2019 terjadi di semua pos pajak (www.cncbindonesia.com, 2019). Pos Pajak Penghasilan (PPh) 21 yaitu pajak yang dikenakan terhadap karyawan tumbuh sebesar 14,9% pada semester I tahun 2019 cenderung melambat dari tahun sebelumnya pada semester yang sama yaitu 22,3%.

Pajak Penghasilan (PPh) merupakan salah satu macam pajak pusat yang dikelola dan dipungut oleh Direktorat Jendral Pajak (DJP) yang nantinya hasil dari pemungutan pajak tersebut digunakan untuk membiayai belanja negara. Pajak pusat menggunakan sistem pemungutan

Self Assesment System. Sistem pengumpulan pajak yang memberi otoritas wajib pajak untuk menentukan secara mandiri nominal pajak yang terutang dan mengungkapkannya kepada instansi perpajakan (Subarkah & Dewi, 2017). Menghimpun pajak merupakan kegiatan yang tidak mudah, ketidakmudahan tersebut menyebabkan melambatnya pertumbuhan pajak. Permasalahan tersebut timbul dikarenakan masyarakat merasa *feedback* yang didapat tidak sigap atau cepat sehingga wajib pajak merasa tidak mendapatkan *feedback* apapun kewajiban perpajakan yang dilakukannya.

Kurangnya kesadaran wajib pajak dapat diperhatikan dari banyak masyarakat yang enggan untuk memiliki NPWP ataupun melaporkan SPT ke Kantor Pajak Pratama (KPP) daerah setempat. Hal tersebut mengindikasikan Ketidakpatuhan Wajib Pajak yang menyebabkan selisih antara target dan realisasinya.

Pulau Jawa memiliki banyak provinsi, salah satunya merupakan Jawa Timur. Sehingga Jawa Timur memiliki 3 kantor Wilayah Perpajakan yaitu, Kantor Wilayah (Kanwil) Direktorat Jendral Pajak (DJP) Jawa Timur I, II, dan III. Kanwil DJP Jawa Timur 1 yang berkedudukan di Surabaya yang merupakan kota terbesar nomor tiga dengan wilayah kerja meliputi sebagian provinsi Jawa Timur. KPP Pratama Surabaya Mulyorejo merupakan salah satu dari ke 12 KPP Pratama serta memiliki jumlah Wajib Pajak (WP) yang cenderung lebih banyak dibanding KPP Pratama sejenisnya hal tersebut juga disebabkan karena wilayah kerja yang berada di bagian Surabaya Utara meliputi 4 Kecamatan dan 22 Kelurahan. Berikut merupakan data statistik tingkat kepatuhan pajak Orang Pribadi yang tercatat di KPP Pratama Surabaya Mulyorejo dari tahun 2015 sampai dengan tahun 2019 :

Tabel 1. 1 Presentase Kepatuhan Wajib Pajak

Tahun	WP OP Wajib SPT	Realisasi SPT	Tingkat Kepatuhan
2015	48.216	33.584	70%
2016	51.658	39.280	76%
2017	43.195	36.155	84%
2018	47.115	38.804	82%
2019	48.326	38.464	80%

Sumber : KPP Pratama Mulyorejo

Berdasarkan data yang diperoleh dari KPP Pratama Mulyorejo dapat dilihat bahwa presentase tingkat kepatuhan WP OP mengalami kenaikan dan penurunan yang fluktuatif. Namun demikian dalam kurun tiga tahun terakhir cenderung mengalami penurunan sebesar 2% per tahun.

Terdapat banyak unsur yang dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh (Tene et al., 2017) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa keinginan wajib pajak dalam menunaikan kewajiban perpajakannya dipengaruhi oleh pemahaman wajib pajak, kesadaran pajak, sanksi perpajakan, dan pelayanan fiskus. Hal tersebut juga sejalan dengan penelitian dari (Noviantari & Setiawan, 2018) menjelaskan bahwa terdapat 4 faktor yang berdampak pada kepatuhan wajib pajak. Pertama, Kualitas Pelayanan yang baik dari petugas pajak akan memberikan stimulus kepada Wajib Pajak agar patuh. Kedua, Pemahaman Wajib Pajak tentang kebijakan perpajakan yang berlangsung memberikan pengaruh absolut terhadap kepatuhan Wajib Pajak. Ketiga, Sanksi pajak digunakan instrumen pencegah agar wajib pajak patuh serta tidak melanggar kebijakan perpajakan. Keempat, Lingkungan Pajak yang kondusif memberikan dampak yang positif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. Menurut penelitian yang dilakukan oleh (Nadiani & Utama, 2019) menyampaikan bahwa sanksi pajak berdampak positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak UMKM di KPP Pratama Gianyar. Hal tersebut dikarenakan bahwa sanksi pajak berpautan dengan teori atribusi yang terdapat dalam faktor eksternal dan dalam *Theory of Planned*

Behavior (TPB). Kedua teori tersebut berkaitan dengan perilaku dan niat dari individu. Jika terdapat ketegasan dan konsisten untuk menerapkan sanksi pajak maka niat individu dapat terkontrol dan disiplin.

Good governance sering disebut sebagai pemerintahan yang baik, menerapkan *Good governance* yang diterapkan dalam hal perpajakan akan membawa dampak yang positif terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. Hal tersebut karena *Good governance* memiliki aspek-aspek seperti Transparansi, Akuntabilitas, Reliabel, Pelayanan, dll yang memperkuat kepercayaan Wajib Pajak terhadap aparat pajak. Pernyataan tersebut dibuktikan oleh penelitian dari (Sulistiyowati & Pahlevi, 2018); (Mustika Putra & Merkusiwati, 2018); dan (Utama & Hidayatulloh, 2020).

Selain *Good governance* terdapat pula faktor lain yang dapat berdampak positif terhadap kepatuhan wajib pajak yaitu *Wistleblowing system*. Sistem yang diciptakan oleh DJP dan berfungsi sebagai alat pelaporan dan pemberantasan pelanggaran yang dilakukan oleh petugas pajak merupakan pengertian dari WISE. *Whistleblowing System* diterapkan agar dapat menciptakan *public trust* atau citra baik di masyarakat. Pengaruh *Wistleblowing system* terhadap Kepatuhan Wajib Pajak ini dibuktikan oleh penelitian yang telah dilakukan oleh (Siringoringo.Whereson, 2015); (Sulistiyowati & Pahlevi, 2018); (Utama & Hidayatulloh, 2020).

Tujuan modernisasi yang dilakukan oleh DJP bertujuan untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat serta produktivitas dan integritas petugas pajak. Oleh karena itu, dengan adanya sistem pemerintahan yang tertib akan menaikkan kepatuhan wajib pajak.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh (Mustika Putra & Merkusiwati, 2018); (Sulistiyowati & Pahlevi, 2018); (Utama & Hidayatulloh, 2020) menyatakan bahwa variabel *Good governance* memiliki pengaruh yang positif dan bermakna terhadap kepatuhan wajib pajak. Dengan penerapan sistem pemerintah yang baik, sehingga akan diikuti dengan meningkatnya kepatuhan wajib pajak.

Pemerintahan yang baik akan memberikan kenyamanan bagi masyarakat sehingga meningkatkan ketaatan pada undang-undang yang berlaku. Masyarakat yang taat pada undang-undang cenderung melakukan aktivitas yang tertib, disiplin, bertanggung jawab dan menghindari hal-hal yang dapat merugikan akibat melanggar undang-undang.

Hukuman yang diberikan kepada WP ataupun petugas pajak yang telah melakukan pelanggaran peraturan disebut juga sebagai Sanksi pajak, pada hakikatnya, sanksi pajak disebut juga sebagai alat pencegahan (preventif) dalam menciptakan kepatuhan (Siringoringo.Whereson, 2015). Sanksi pajak merupakan hal yang merugikan dan sangat dihindari bagi Wajib Pajak. .

Whistleblowing System merupakan salah satu jenis sistem pengendalian intern yang bertujuan sebagai tindak pencegahan dan pendeteksian pelanggaran dan kecurangan yang dapat memperkuat pengimplementasian *Good Governance*. Dalam WISE pengaduan pelanggaran yang dapat dilaporkan yaitu meliputi pengingkaran peraturan, kebijakan pokok, filsafat akuntansi, kebijakan dan strategi operasional ataupun kegiatan penyelewengan lainnya.

Berdasarkan hasil penelitian dari (Sulistiyowati & Pahlevi, 2018) menyatakan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara risiko pajak pada *Whistleblowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak. Sebaliknya, hasil penelitian dari (Siringoringo.Whereson, 2015); dan (Utama & Hidayatulloh, 2020)menghasilkan pernyataan bahwa tidak terdapat hubungan antara risiko pajak pada *Whistleblowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak.

Berdasarkan latar belakang serta uraian hasil pengkaji terdahulu, sehingga hipotesis dalam penelitian ini adalah :

- H1 : *Good governance* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.
- H2 : *Whistleblowing System* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.
- H3 : *Good governance* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak.
- H4 : *Whistleblowing System* positif dan signifikan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak jika dimoderasi oleh variabel risiko sanksi pajak

METODE

Penelitian ini memakai pendekatan kuantitatif method. Sumber data dari penelitian ini yaitu berupa data primer yang merupakan dari hasil jawaban kuisisioner/angket yang diberikan kepada responden.

Pengujian analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis regresi linear berganda yang digunakan untuk meneliti hbungan atau interkasi dari variabel bebas dan terikat yaitu hipotesis 1 (H1) dan hipotesis 2 (H2). Pengujian yang kedua yaitu menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) untuk menguji hipotesis 3 (H3) dan hipotesis 4 (H4). Pengolahn data penelitian dibantu dengan menggunakan program software SPSS ver. 22.0 dan Microsoft Excel 2010.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Uji Validitas

Kriteria pengetestan validitas dapat dilihat berdasarkan angka Ritung. Apabila Rhitung lebih besar dari Rtabel maka instrumen yang digunakan valid, dan begitupun sebaliknya (Janna, 2020).

Tabel 4.1, Hasil Uji Validitas

Hasil Uji Validitas			
Variabel	Item	Hasil perhitungan	Kesimpulan
<i>Good governance</i> (X1)	X1.1	0.682 > 0.1966	Valid
	X1.2	0.744 > 0.1966	Valid
	X1.3	0.750 > 0.1966	Valid
	X1.4	0.805 > 0.1966	Valid
	X1.5	0.797 > 0.1966	Valid

	X1.6	0.759 > 0.1966	Valid
	X1.7	0.815 > 0.1966	Valid
	X1.8	0.866 > 0.1966	Valid
	X1.9	0.719 > 0.1966	Valid
	X1.10	0.733 > 0.1966	Valid
Whistleblowing System (X2)	X2.1	0.782 > 0.1966	Valid
	X2.2	0.807 > 0.1966	Valid
	X2.3	0.876 > 0.1966	Valid
	X2.4	0.807 > 0.1966	Valid
	X2.5	0.854 > 0.1966	Valid
	X2.6	0.885 > 0.1966	Valid
	X2.7	0.873 > 0.1966	Valid
	X2.8	0.893 > 0.1966	Valid
Kepatuhan Wajib Pajak (Y)	Y.1	0.841 > 0.1966	Valid
	Y.2	0.876 > 0.1966	Valid
	Y.3	0.746 > 0.1966	Valid
	Y.4	0.749 > 0.1966	Valid
Sanksi Pajak (Z)	Z.1	0.790 > 0.1966	Valid
	Z.2	0.692 > 0.1966	Valid
	Z.3	0.833 > 0.1966	Valid
	Z.4	0.800 > 0.1966	Valid

Sumber : Diolah Peneliti

Hasil analisis tersebut menunjukkan bahwa semua instrumen pertanyaan dinyatakan memenuhi syarat Validitas dan dapat digunakan karena Rhitung lebih besar dari Rtabel.

2. Uji Reliabilitas

Tabel 4.2, Hasil Uji Reliabilitas

Uji Reliabilitas		
Variabel	Hasil perhitungan	Kesimpulan
X1	0.926 > 0.60	Reliabel
X2	0.943 > 0.60	Reliabel
Y	0.818 > 0.60	Reliabel
Z	0.759 > 0.60	Reliabel

Sumber : Diolah Peneliti

Tabel ringkasan hasil output SPSS tersebut menunjukkan bahwa seluruh variabel memenuhi syarat reliabilitas. Reliabilitas suatu konstruk variabel dinyatakan lolos uji Reliabilitas jika angka Cronbach's Alpha lebih besar dari 0.6 (Gumilar, n.d.).

3. Uji Normalitas

Teknik uji normalitas yang digunakan dalam penelitian ini yaitu

adalah *one sampel KS*, yaitu pengujian yang dilakukan dengan membandingkan 2 tailed dengan tingkat signifikan sebesar 5%. Apabila hasil Asymp. Sig lebih besar dari 0.05 maka data lolos uji normalitas (Kusuma, 2016).

Tabel 4.3 Output Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		100
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	,0000000
	Std. Deviation	1,54440534
Most Extreme Differences	Absolute	,073
	Positive	,073
	Negative	-,063
Test Statistic		,073
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200 ^{c,d}

Sumber : Diolah Peneliti

Berdasarkan hasil output diatas, nilai Asym. Sig adalah 0.200 lebih besar dari nilai standart 0.05. maka dapat dikatakan bahwa penelitian tersebut lolos uji kualitas data yaitu uji normalitas.

4. Uji Multikolinearitas

Multikolinearitas dalam suatu model dapat dilihat dengan hasil perhitungan nilai VIF. Apabila nilai VIF kurang dari 10 dapat disimpulkan bahwa data tidak mengalami gejala multikolinearitas (Supriyadi Eko, Mariani Scolastika, 2017). Kriteria yang kedua yaitu nilai VIF adalah $1/Tolerance$, jadi semakin tinggi nilai VIF maka semakin rendah nilai *Tolerance* (Mulyono, 2019).

Tabel 4.4 Hasil Uji Multikolinearitas

Uji Multikolinearitas			
Variabel	Tolerance	VIF	Kesimpulan
X1	0.349	2.862	Tdk terjadi Multikolinearitas
X2	0.334	2.998	Tdk terjadi Multikolinearitas
Z	0.740	1.351	Tdk terjadi Multikolinearitas

Sumber : Diolah Peneliti

Berdasarkan tabel ringkasan hasil output, ketiga variabel tidak mengalami gejala multikolinearitas.

5. Uji Heterokedastisitas

Uji Spearman rho merupakan salah satu uji yg dapat digunakan untuk menentukan gejala heterokedastisitas. Apabila nilai spearman lebih kecil dari nilai signifikansi 5% atau 0.05 maka terjadi gejala heteroskedastisitas, begitupun sebaliknya (Jamaluddin & Tommeng, 2019).

Tabel 4.5 Hasil Uji Spearman Rho

Correlations						
		X1	X2	Z	Unstandardized Residual	
Spearman's rho	X1	Correlation Coefficient	1,000	,826**	,467**	,184
		Sig. (2-tailed)		,000	,000	,067
		N	100	100	100	100
X2		Correlation Coefficient	,826**	1,000	,508**	,102
		Sig. (2-tailed)	,000		,000	,312
		N	100	100	100	100
Z		Correlation Coefficient	,467**	,508**	1,000	,050
		Sig. (2-tailed)	,000	,000		,623
		N	100	100	100	100
Unstandardized Residual		Correlation Coefficient	,184	,102	,050	1,000
		Sig. (2-tailed)	,067	,312	,623	
		N	100	100	100	100

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

Sumber : Diolah Peneliti

Berdasarkan hasil output diatas, maka dapat dikatakan bahwa seluruh variabel tidak mengalami gejala Heteroskedastisitas.

6. Uji Regresi (Uji Interaksi)

Tabel 4.6 Ringkasan hasil Uji Regresi (Uji Interaksi)

Interaksi	Hasil		
	Kecocokan Model (uji F)	Uji t	R square
X1 -> Y	37.359	6.112	0.276
X2 -> Y	75.130	8.668	0.434
X1*Z -> Y	39.669	5.538	0.450
X2*Z -> Y	56.014	4.617	0.536

Sumber : Diolah Peneliti

Pembahasan :

1. Pengaruh *Good governance* (X1) terhadap kepatuhan Wajib Pajak (Y).

Menurut Sulistyowati dan Reza Windar (2018) mengemukakan bahwa *Good governance* (X1) memiliki pengaruh yang terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y). Hal tersebut juga sejalan oleh penelitian dari Mustika Putra dan Merikuswati (2018) yang menyatakan bahwa *Good governance* berpengaruh positif pada Kepatuhan Wajib Pajak Kendaraan Bermotor.

Hasil pengujian Model regresi pertama antara *Good governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak menunjukkan angka pada uji Kecocokan Model (Uji F) sebesar 37.359, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi tersebut telah *fit* atau cocok. Sedangkan nilai Thitung menunjukkan angka sebesar 6.112 lebih besar dari Ttabel. Serta R square menunjukkan angka sebesar 0.276 atau 27.6%. Berdasarkan angka hasil pengujian diatas maka dapat ditarik kesimpulan bahwa *Good governance* (X1) memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y).

2. Pengaruh *Whistleblowing System* (X2) terhadap kepatuhan Wajib Pajak (Y).

Hasil penelitian dari Utama dan Hidayatullah (2020) menyatakan bahwa variabel *Whistleblowing System* (X2) memiliki pengaruh terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y). Pernyataan tersebut juga sejalan dengan penelitian dari Sulistyowati

dan Reza Windar (2018) serta Siringgono Whereson (2015) yang juga menyatakan bahwa *Whistleblowing System* (X2) memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y).

Berdasarkan tabel hasil pengujian Model Regresi kedua antara *Whistleblowing System* dengan Kepatuhan Wajib Pajak didapatkan angka hasil pengujian Kecocokan Model (Uji F) yaitu sebesar 75.130 lebih besar dari 4. Sedangkan nilai Thitung sebesar 8.668 lebih besar dari Ttabel serta R square menunjukkan angka sebesar 0.434 atau 43.4%. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel *Whistleblowing System* (X2) memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak.

3. Pengaruh *Good governance* (X1) terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y) jika dimoderasi oleh variabel Saksi Pajak (Z).

Menurut penelitian dari Utama dan Hidayatullah (2020) didapatkan hasil bahwa variabel sanksi pajak tidak dapat memoderasi hubungan *Good governance*. Dikarenakan risiko sanksi pajak merupakan salah satu variabel independen yang dapat memengaruhi kepatuhan wajib pajak. Sedangkan menurut hasil penelitian dari Sulistyowati dan Reza Windar (2018) yang menyatakan bahwa variabel resiko sanksi pajak tidak dapat memoderasi hubungan antara penerapan *Good Corporate Governance* terhadap kepatuhan wajib pajak. Pernyataan tersebut bertentangan dengan penelitian dari Siringgono Whereson (2015) yang menyatakan bahwa Resiko Sanksi Pajak memperkuat pengaruh antara hubungan *Good governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak.

Hasil pengujian Model regresi ketiga antara *Good governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak yang dimoderasi oleh Sanksi Pajak menunjukkan angka pada uji Kecocokan Model (Uji F) sebesar 39.669, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi tersebut telah *fit* atau cocok. Sedangkan nilai Thitung menunjukkan angka sebesar 5.538 lebih besar dari

Ttabel dengan tingkat signifikansi 0.000. Serta R square menunjukkan angka yang meningkat sebesar 17.4% dan berarti bahwa saksi pajak memperkuat pengaruh antara *Good governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak. Berdasarkan angka hasil pengujian diatas maka dapat disimpulkan bahwa Saksi Pajak (Z) memoderasi hubungan antara *Good governance* (X1) terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y).

4. Pengaruh *Whistleblowing System* (X2) terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y) jika dimoderasi oleh variabel Saksi Pajak (Z).

Hasil penelitian dari Utama dan Hidayatullah (2020) menghasilkan pernyataan bahwa variabel sanksi pajak tidak dapat memoderasi hubungan *Whistleblowing System* terhadap kepatuhan wajib pajak. Pernyataan tersebut bertolak belakang dengan hasil penelitian dari Sulistyowati dan Reza Windar (2018) serta Siringgono Whereson (2015) yang menyatakan bahwa variabel Resiko Sanksi Pajak dapat memperkuat dan memoderasi hubungan *Whistleblowing System* dengan Kepatuhan Wajib Pajak.

Berdasarkan tabel hasil pengujian Model Regresi keempat antara *Whistleblowing System* dengan Kepatuhan Wajib Pajak didapatkan hasil pengujian Kecocokan Model (Uji F) yaitu sebesar 56.014. Sedangkan nilai Thitung sebesar 4.617 lebih besar dari T-tabel. Serta hasil perhitungan R square meningkat sebesar 10.2% dibanding dengan model ke dua yaitu sebesar 43.4% yang berarti bahwa saksi pajak memperkuat pengaruh antara *Whistleblowing System* dengan Kepatuhan Wajib Pajak. Berdasarkan angka hasil pengujian diatas maka dapat disimpulkan bahwa Saksi Pajak (Z) memperkuat hubungan antara *Whistleblowing System* (X2) terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Y).

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan yang dapat diambil dari penelitian ini, yaitu sebagai berikut : (1) *Good governance* berpengaruh positif dan

signifikan terhadap kepatuhan Wajib Pajak (H1 Diterima). Hal ini berarti bahwa semakin baik penerapan *Good governance* dalam area perpajakan memberikan dampak baik bagi meningkatnya Kepatuhan Wajib Pajak untuk membayar pajak. (2) *Whistleblowing System* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan Wajib Pajak (H2 Diterima). Hal ini berarti bahwa semakin mudah dan semakin paham tentang pengaplikasian *Whistleblowing System* dalam daerah perpajakan memberikan dampak baik bagi meningkatnya Kepatuhan Wajib Pajak untuk membayar pajak dikarenakan terdapat peran aktif masyarakat dalam melaporkan tindak pelanggaran yang dilakukan pegawai pajak. (3) Sanksi Pajak memperkuat hubungan antara *Good governance* dengan Kepatuhan Wajib Pajak (H3 Diterima). Hal ini berarti bahwa semakin tegas penerapan sanksi pajak dapat menguatkan penerapan *Good governance* dalam area perpajakan memberikan imbas yang baik bagi meningkatnya Kepatuhan Wajib Pajak untuk membayar pajak. (4) Sanksi Pajak memperkuat hubungan antara *Whistleblowing System* dengan Kepatuhan Wajib Pajak (H4 Diterima). Hal ini berarti bahwa semakin konsisten dan gencar melakukan sosialisasi tentang pengaplikasian *Whistleblowing System* dalam lingkungan perpajakan memberikan dampak baik bagi meningkatnya Kepatuhan Wajib Pajak dan diperkuat oleh penerapan sanksi pajak yang tegas dan tidak pandang bulu.

Saran yang dapat diberikan kepada seluruh pihak yang diharapkan dapat bermanfaat, berguna: (1) Bagi instansi pajak diharapkan agar meningkatkan kualitas pelayanan karena hal tersebut berkaitan dengan *Good governance* baik itu secara tatap muka dan online, agar Wajib Pajak yang memiliki kesulitan untuk melakukan kewajibannya dapat terbantu dengan maksimal dan efisien. Hal terkait pelayanan dan transparansi juga akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak untuk melakukan kewajibannya, serta perlu adanya pembenahan yang dilakukan pegawai

pajak dapat melakukan sosialisasi pentingnya wajib pajak untuk berperan dalam melakukan *Whistleblowing System* agar tercipta pajak yang bersih dan teratur. Serta dapat menjadi evaluasi untuk lembaga pajak dalam melakukan kegiatan perpajakan. (2) Bagi peneliti selanjutnya yang akan melakukan penelitian di bidang yang sama diharapkan dapat memperbanyak atau memperbarui variabel bebas dan variabel moderasi lain yang mungkin dapat berdampak terhadap kepatuhan wajib pajak.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis ingin mengucapkan terima kasih pertama-tama kepada Tuhan Yang Esa, DJP Kanwil Jawa Timur 1 dan KPP Pratama Surabaya Mulyorejo yang telah memberikan izin dan data yang dibutuhkan untuk melakukan riset, Keluarga yang telah mendukung untuk menyelesaikan artikel ini, serta kepada sesama peneliti dengan ruang lingkup Perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ekonomi.bisnis.com. (2019). *Rasio Kepatuhan Pajak 2019 Meningkat Tipis - Ekonomi Bisnis.com*. ekonomi.bisnis.com. <https://ekonomi.bisnis.com/read/20200103/259/1186562/rasio-kepatuhan-pajak-2019-meningkat-tipis>
- Gumilar, I. (n.d.). *Metode Riset Untuk Bisnis & Manajemen*. Utamalab. https://www.google.co.id/books/editio n/Metode_Riset_Untuk_Bisnis_Manaj emen/ln8_EO_TevsC?hl=en&gbpv=0
- Jamaluddin, & Tommeng, L. (2019). Pengaruh Teknologi Informasi terhadap Kualitas Layanan di UPT Perpustakaan Universitas Hasanuddin. *Media Pustakawan*, 25(4), 11–23. <https://ejournal.perpusnas.go.id/mp/article/view/195>
- Janna, N. M. (2020). Konsep Uji Validitas Dan Reliabilitas Dengan Menggunakan Spss. *Artikel: Sekolah Tinggi Agama Islam (STAI) Darul Dakwah Wal-Irsyad (DDI) Kota*

- Makassar, 18210047, 1–13.
- Kusuma, K. C. (2016). Pengaruh Kualitas Pelayanan Pajak, Pemahaman Peraturan Perpajakan serta Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi dalam Membayar Pajak Tahun 2014 (Studi Kasus pada Wajib Pajak yang Terdaftar di Kantor Pelayanan Penyuluhan dan Konsulta. *Skripsi*, 2014, 1–171.
- Mulyono. (2019, Desember 2). *Analisis Uji Asumsi Klasik – Management*. <https://bbs.binus.ac.id/management/2019/12/analisis-uji-asumsi-klasik/>
- Mustika Putra, I. G. A. S., & Merkusiwati, N. K. L. A. (2018). Faktor - Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak Kendaraan Bermotor di Kabupaten Gianyar. *E-Jurnal Akuntansi*, 23, 461. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v23.i01.p18>
- Nadiani, P., & Utama, P. (2019). *Pengaruh Dimensi Keadilan , Sosialisasi Pajak , Sanksi Pajak , Penghasilan Wajib Pajak dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Kepatuhan WPOP UMKM Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud) , Bali , Indonesia PENDAHULUAN Undang – Undang No . 23 Tahun . 28(23), 1550–1579.*
- Noviantari, P., & Setiawan, P. E. (2018). Pengaruh Persepsi Kualitas Pelayanan , Pemahaman , Persepsi Sanksi Perpajakan , dan Lingkungan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud) , Bali , Indonesia email : putrinoviantari@yahoo.com / Telp : + 628133863. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 22, 1711–1740.
- Siringoringo.Whereson. (2015). PENGARUH PENERAPAN GOOD GOVERNANCE DAN WHISTLEBLOWING SYSTEM TERHADAP KEPATUHAN WAJIB SEBAGAI VARIABEL MODERATING (Studi Empiris Terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kota Bekasi) Whereson Siringoringo. *Jurnal Akuntansi*, XIX(02), 207–224.
- Subarkah, J., & Dewi, M. W. (2017). Pengaruh Pemahaman, Kesadaran, Kualitas Pelayanan, Dan Ketegasan Sanksi Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kpp Pratama Sukoharjo. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 17(02), 61–72. <https://doi.org/10.29040/jap.v17i02.210>
- Sulistiyowati, S. L., & Pahlevi, R. W. (2018). PENGARUH GOOD GOVERNANCE DAN WHISTLEBLOWING SYSTEM TERHADAP KEPATUHAN WAJIB PAJAK DENGAN RISIKO SANKSI PAJAK SEBAGAI MODERASI (STUDI EMPIRIS PADA WAJIB PAJAK DI KABUPATEN SLEMAN. *Jurnal Bisnis Teori dan Implementasi*, 9(1), 46–57.
- Supriyadi Eko, Mariani Scolastika, S. (2017). Perbandingan Metode Partial Least Square (Pls) Dan Principal Component Regression (Pcr) Untuk Mengatasi Multikolinearitas Pada Model Regresi Linear Berganda. *Unnes Journal of Mathematics*, 6(2), 117–128. <https://doi.org/10.15294/ujm.v6i2.11819>
- Tene, J. H., Sondakh, J. J., & Warongan, J. D. L. (2017). Pengaruh pemahaman wajib pajak, kesadaran pajak, sanksi perpajakan dan pelayanan fiskus terhadap kepatuhan wajib pajak. *Jurnal EMBA*, 5(2), 443–453.
- Utama, M. R., & Hidayatulloh, A. (2020). Peran Risiko Sanksi Pajak pada Pengaruh Good Governance dan Whistleblowing System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Fokus Bisnis*, 19(1), 54–64. <https://doi.org/10.32639/fokusbisnis.v19i1.540>
- www.cnbcindonesia.com. (2019). *Profil Pajak 2019: Pertambangan Loyo, Transportasi Joss!* <https://www.cnbcindonesia.com/news/20190802135945-4-89401/profil-pajak-2019-pertambangan-loyo-transportasi-joss>
- www.pajak.go.id. (2019). *Pajak | Direktorat*

Jenderal Pajak. www.pajak.go.id.
<https://www.pajak.go.id/id/pajak>