

THE EFFECT OF THE TAXATION SYSTEM, ACCOUNTABILITY AND EXAMINATION RISK TO THE TAXPAYER COMPLIANCE WITH TAXPAYER MORALE AS A MODERATING VARIABLE

Lilisen, Vince Ratnawati & Novita Indrawati

Magister Akuntansi FEB Universitas Riau

E-mail : kaggsphu@yahoo.com

ABSTRACT

The objective of this study is to investigate the effect of taxation system, accountability, examination risk on taxpayer compliance, and taxpayer morale as a moderating variable. The population are taxpayers registered as corporate taxpayers in KPP Pratama Tampan Pekanbaru. The sampling technique used purposive sampling method which resulted sample of 99 respondents. We used multiple linear regression and moderated regression analysis for hypothesis testing. The results showed that accountability did not affect taxpayer compliance, while taxation system and examination risk have significant effect on taxpayer compliance. We also found that taxpayer morale moderates the effect of taxation system and examination risk on taxpayer compliance. While taxpayer morale does not moderate the effect of accountability on taxpayer compliance.

Keywords: *Taxation system, accountability, examination risk, taxpayer moral, taxpayer compliance*

LATAR BELAKANG PENELITIAN

Pembangunan nasional adalah kegiatan yang berlangsung terus menerus dan berkesinambungan yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik materil maupun spiritual. Untuk dapat merealisasikan tujuan tersebut maka harus ada penerimaan negara yang cukup ke kas negara untuk membiayai pembangunan yaitu pajak.

Pajak merupakan ujung tombak pembangunan bagi negara. Penerimaan perpajakan itu sendiri menjadi faktor penentu besarnya Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) di mana pajak mengambil porsi lebih dari 70 persen komposisi APBN (Laporan Kinerja DJP, 2016). Sulit untuk disangkal, bahwa target penerimaan pajak yang diamanahkan oleh pemerintah masih berat untuk dipenuhi. Hal ini disebabkan karena kemampuan, kewenangan DJP dan kondisi sosial, ekonomi dan politik yang melingkupinya masih belum banyak berubah dari tahun-tahun sebelumnya (www.kompasiana.com, 2017).

Direktur Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat Direktorat Jenderal Pajak, Hestu Yoga Saksama mengungkapkan salah satu faktor yang menyebabkan penerimaan pajak sulit tercapai kemungkinan disebabkan kepatuhan wajib pajak yang masih rendah (www.bisniskeuangan.kompas.com, 2017). Rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak juga terlihat dari tingkat rasio kepatuhan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan seperti tercantum pada tabel berikut ini:

Tabel 1.
Rasio Kepatuhan Penyampaian SPT Tahunan PPh Tahun 2013 s.d. 2016

No	Uraian/Tahun	2013	2014	2015	2016
1	WP Terdaftar	24.347.763	27.379.256	30.044.103	32.769.215
2	WP Terdaftar Wajib SPT	17.731.736	18.357.833	18.159.840	20.165.718
3	Target Rasio Kepatuhan	65,00%	70,00%	70,00%	72,50%
4	Target Rasio Kepatuhan - SPT (3x2)	11.525.628	12.852.301	12.711.888	14.620.146
5	Realisasi SPT	9.966.833	10.852.301	10.972.336	12.735.463
6	Rasio Kepatuhan (5:2)	56,21%	59,12%	60,42%	63,15%

Sumber : *Lampiran Laporan Kinerja Kementerian Keuangan 2016*

Tabel 1. di atas menjelaskan pencapaian rasio kepatuhan penyampaian SPT Tahunan PPh Tahun 2013 s.d. 2016 belum sesuai dengan target yang telah ditetapkan.

Sejak dilakukannya reformasi pajak yang pertama pada tahun 1984, diharapkan penerimaan pajak sebagai sumber utama pembiayaan APBN dapat dipertahankan kesinambungannya. Dalam rangka menjaga kesinambungan penerimaan pajak sebagai tulang punggung penerimaan negara, berbagai upaya yang dilakukan pemerintah untuk meningkatkan penerimaan negara sektor perpajakan. Upaya-upaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak untuk memenuhi kewajiban pajak sesuai ketentuan yang berlaku, yaitu *sunset policy*, fasilitas pengurangan tarif PPh Badan, Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 dan *tax amnesty*.

Berdasarkan data *Dashboard* Penerimaan DJP, yang mencakup seluruh penerimaan pajak baik penerimaan pajak non migas maupun pajak migas, diperoleh capaian persentase target dan realisasi penerimaan pajak adalah sebagai berikut:

Tabel 2.
**Perkembangan Target dan Realisasi Penerimaan Pajak
(Dalam Triliun Rupiah)**

Tahun	Target	Realisasi	Capaian
2013	995,21	921,27	92,57%
2014	1.072,37	981,83	91,56%
2015	1.294,26	1.060,83	81,96%
2016	1.355,20	1.105,81	81,60%

Sumber : *Lampiran Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2016*

Tabel 2. dapat dilihat bahwa realisasi penerimaan pajak sejak tahun 2013 sampai dengan tahun 2016 masih berfluktuatif dan menunjukkan belum tercapainya target penerimaan pajak sesuai dengan yang diharapkan, walaupun sudah cukup tinggi. Hal tersebut mengindikasikan bahwa tingkat kepatuhan dari wajib pajak untuk melakukan kewajiban perpajakannya belum seperti yang diharapkan.

Tetapi realisasi penerimaan pajak untuk jenis PPh Pasal 25/29 Badan tahun 2016 menunjukkan angka yang cukup rendah yaitu 45,73%, seperti yang terlihat pada tabel 3.

Pada tabel 3. realisasi penerimaan perpajakan tahun 2016 hanya sebesar Rp 1.105.812,70 miliar dari yang ditargetkan Rp 1.355.203,52 miliar atau mencapai target sebesar 81,60 persen. Selisih target dan realisasi yang paling besar terdapat pada jenis pajak PPh Ps 25/29 OP dan Badan. Mengingat PPh merupakan andalan dari penerimaan pajak yang paling besar menyumbang ke kas negara, tentunya hal

ini akan berdampak pada penerimaan negara. Penerimaan negara akan berkurang sehingga mengakibatkan pembiayaan pembangunan terutama untuk keperluan pengeluaran rutin negara akan terganggu.

Tabel 3.
Realisasi Penerimaan Per Jenis Pajak Tahun 2016
(Dalam Miliar Rupiah)

No.	Jenis Pajak	Target	Realisasi	Capaian
A	PPh Non Migas	829.496,77	630.124,87	76.89%
	1. PPh Ps 21	129.345,38	109.153,00	84.39%
	2. PPh Ps 22	9.801,33	11.324,21	115.54%
	3. PPh Ps 22 Impor	43.520,46	37.980,23	87.27%
	4. PPh Ps 23	31.506,84	28.982,91	91.99%
	5. PPh Ps 25/29 OP	28.800,02	5.275,17	18.32%
	6. PPh Ps 25/29 Badan	376.117,06	172.011,62	45.73%
	7. PPh Ps 26	54.490,7	43.262,00	79.39%
	8. PPh Final	145.702,95	117.455,84	80.61%
	9. PPh Non Migas Lainnya	212,03	104.679,89	493.69%
B	PPN dan PPnBM	474.235,34	412.274,68	86.93%
	1. PPN Dalam Negeri	318.403,84	273.467,49	85.89%
	2. PPN Impor	140.664,77	122.679,02	87.32%
	3. PPnBM Dalam Negeri	10.501,23	11.546,14	109.95%
	4. PPnBM Impor	4.332,39	4.296,02	99.25%
	5. PPN/ PPnBM Lainnya	332,51	286,01	86.02%
C	PBB	17.710,60	19.444,91	109.79%
D	Pajak Lainnya	7.414,88	8.104,24	109.30%
E	PPh Migas	36.345,93	35.864,01	98.67%
	Total Non PPh Migas	1.318.857,59	1.069.948,70	81.13%
	Total termasuk PPh Migas	1.355.203,52	1.105.812,70	81.60%

Sumber : Lampiran Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2016

Kepatuhan wajib pajak, baik itu dalam membayar pajak dan melaporkan pajaknya dengan benar, lengkap, dan jelas adalah faktor penting dalam merealisasikan target penerimaan pajak. Semakin tinggi kepatuhan wajib pajak, maka penerimaan pajak akan semakin meningkat, demikian pula sebaliknya (www.pajak.go.id). Oleh karenanya menumbuhkan kepatuhan wajib pajak sudah seharusnya menjadi agenda utama Direktorat Jenderal Pajak. Juga memacu kinerja pegawai agar memiliki kemampuan, dedikasi, wawasan, dan tanggung jawab sebagai penyelenggara negara di bidang perpajakan.

Tingkat kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh beberapa faktor, salah satunya adalah sistem perpajakan (Sugiarti, 2014). Sistem perpajakan yang sederhana dan mudah dipahami akan mendorong semakin banyak masyarakat memenuhi kewajibannya untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak, melaporkan dan membayar pajaknya dengan benar sebagai wujud tanggung jawab berbangsa dan bernegara. Apabila sistem perpajakan atas perpajakan masih rumit dan sulit dipahami wajib pajak maka akan menyebabkan banyaknya potensi pajak yang tidak dapat dijaring .

Sejak reformasi perpajakan pada tahun 1983, pajak dijadikan sumber pendapatan negara untuk membiayai pengeluaran pemerintah. Reformasi perpajakan ini ditandai dengan perubahan sistem pemungutan pajak dari *official assessment system* menjadi *self assessment system*. Sistem ini memberikan

kewenangan, kepercayaan dan tanggung jawab kepada wajib pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri pajak terutangya.

Sistem perpajakan ini telah mengalami perubahan dari masa ke masa sesuai perkembangan dan kebutuhan dalam masyarakat dan negara. Pemungutan pajak merupakan suatu bentuk kewajiban warga negara selaku wajib pajak dalam berperan aktif untuk membiayai pembangunan nasional yang pelaksanaannya diatur dalam undang-undang dan peraturan untuk tujuan masa depan Indonesia ke arah kemandirian pembiayaan pembangunan (www.wordpress.com, 2009).

Faktor lain yang dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak adalah akuntabilitas (Latifah, 2012). Akuntabilitas, konsep akuntabilitas publik dapat digunakan untuk melihat seberapa besar kebijakan dan kegiatan organisasi publik itu konsisten dengan kehendak masyarakat banyak. Kinerja organisasi publik tidak hanya bisa dilihat dari ukuran internal yang dikembangkan oleh organisasi publik atau pemerintah, seperti pencapaian target. Kinerja sebaiknya harus dinilai dari ukuran eksternal, seperti nilai dan norma yang berlaku dalam masyarakat. Suatu kegiatan organisasi publik memiliki akuntabilitas yang tinggi kalau kegiatan itu dianggap benar dan sesuai dengan nilai dan norma yang dikembangkan dalam masyarakat.

Akuntabilitas pemerintah sangat penting untuk memungkinkan proses demokrasi berjalan dengan baik karena publik mendapatkan informasi yang cukup tentang kinerja pemerintah untuk mengontrol dan memonitor kinerja mereka, melalui proses demokrasi (pemilu), serta menghindari penyalahgunaan wewenang oleh para pejabat publik. Tujuan akhir dari akuntabilitas pemerintah adalah untuk memastikan bahwa uang pajak dikelola dan dimanfaatkan secara maksimal dan efektif untuk kepentingan masyarakat (Wijayanto dan Zachrie, 2009).

Persepsi tentang risiko pemeriksaan juga merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak. Persepsi wajib pajak mengenai risiko pemeriksaan adalah faktor penting dalam menentukan kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajaknya. Wajib pajak akan memenuhi kewajiban perpajakannya bila memandang bahwa risiko pemeriksaan akan lebih banyak merugikannya.

Sejak sistem *self assessment* diterapkan dalam undang-undang perpajakan Indonesia, peranan aktif wajib pajak dalam memenuhi seluruh kewajiban perpajakannya (*tax compliance*) menjadi semakin mutlak diperlukan. Agar sistem *self assessment* berjalan secara efektif, keterbukaan dan pelaksanaan penegak hukum merupakan hal yang paling penting. Penegakan hukum ini dapat dilakukan dengan adanya pemeriksaan/penyidikan pajak dan penagihan pajak. Pemeriksaan pajak merupakan instrumen yang baik untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, baik formal maupun material dari peraturan perpajakan, yang tujuannya untuk menguji dan meningkatkan kepatuhan perpajakan seorang wajib pajak (Priantara 2013), kepatuhan ini akan sangat berdampak baik secara langsung maupun tak langsung pada penerimaan pajak.

Dengan adanya pemeriksaan pajak diharapkan meningkatkan kepatuhan wajib pajak karena fiskus mempunyai kewajiban untuk melaksanakan pemeriksaan dengan baik dan benar. Hal ini sesuai dengan Pasal 11 huruf (i) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, yang menegaskan bahwa : "Pemeriksa pajak wajib melakukan pembinaan kepada wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan menyampaikan saran secara tertulis."

Dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak tidak hanya dipengaruhi oleh tiga variabel di atas, moral wajib pajak untuk mencapai kepatuhan wajib pajak yang baik

perlu di perhatikan. Satu karakteristik yang berbeda adalah adanya perasaan bersalah yang dimiliki oleh satu pihak namun tidak dimiliki oleh pihak lain, inilah norma individu atau kewajiban moral (Hidayat, 2010). Jadi tingkat kepatuhan wajib pajak akan menjadi lebih tinggi ketika wajib pajak memiliki kewajiban moral yang lebih kuat.

Moral yang baik akan memotivasi para wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya sehingga kepatuhan wajib pajak dapat ditingkatkan. Moral wajib pajak akan menjadi variable moderasi yang dapat meningkatkan hubungan sistem perpajakan, akuntabilitas dan risiko pemeriksaan terhadap kepatuhan pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Alm dan McClellan (2012) menjelaskan bahwa moral merupakan faktor penting untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Sedangkan penelitian Zelmianti (2015) menunjukkan moral perpajakan tidak bisa memoderasi hubungan *perceived probability of audit* terhadap kepatuhan pajak.

Hanno dan Violetta (1996) menyatakan bahwa keputusan untuk taat atau tidak taat terhadap aturan pajak merupakan sebuah perilaku kognitif yang berada dalam kontrol individu. Keputusan wajib pajak untuk berperilaku patuh didasarkan pada sikap (*attitudes*) yang berkembang sepanjang waktu melalui akuisisi keyakinan (*belief*) tentang keluaran (*outcomes*) dari kepatuhan dan evaluasi terhadap *outcome* tersebut. Penjelasan di atas menunjukkan bahwa pada dasarnya perilaku individu berperan dalam menentukan keputusan yang akan diambil berhubungan dengan kepatuhan pajak.

Dalam usaha meningkatkan penerimaan negara sektor perpajakan, maka perlu pemerintah harus selalu melakukan upaya-upaya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Mengingat kepatuhan wajib pajak merupakan faktor yang penting bagi peningkatan penerimaan pajak, maka perlu secara intensif dilakukan penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Diharapkan hasil penelitian ini dapat bermanfaat untuk Dirjen Pajak sebagai bahan pertimbangan dalam upaya meningkatkan kepatuhan wajib pajak badan dengan memperhatikan moral wajib pajak, sistem perpajakan, akuntabilitas, dan risiko pemeriksaan.

KAJIAN PUSTAKA

Kepatuhan Wajib Pajak

Andreoni dkk., (1998) mendefinisikan bahwa kepatuhan wajib pajak sebagai keinginan pembayar pajak untuk mematuhi peraturan pajak yang tujuannya untuk mencapai keseimbangan ekonomi suatu negara. Song dkk., (1978) mendefinisikan kepatuhan wajib pajak berdasarkan peraturan pajak di United States yang menganut *self assessment system* dan kepatuhan sukarela, bahwa kepatuhan wajib pajak adalah kemampuan dan keinginan untuk patuh atau mengikuti peraturan pajak yang berlaku yang ditentukan oleh etika, lingkungan hukum, dan faktor-faktor situasional lainnya pada waktu dan tempat secara bersamaan.

Sistem Perpajakan

Rahayu (2010) mendefinisikan sistem perpajakan merupakan suatu kesatuan yang terdiri dari unsur *Tax Policy, Tax Law dan Tax Administration*, yang saling berhubungan satu sama lain, bersinergi, bekerja sama secara harmonis untuk mencapai tujuan negara dalam target perolehan penerimaan pajak secara optimal. Jadi sistem perpajakan itu gabungan berbagai unsur perpajakan yang saling berkaitan antara kebijakan perpajakan, hukum perpajakan dan administrasi perpajakan untuk memperoleh pajak.

Akuntabilitas

Akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan, dan ketaatan terhadap peraturan (Lembaga Administrasi Negara, 2000). Mardiasmo (2016) menyatakan akuntabilitas adalah bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara berkala.

Akuntabilitas dapat dibagi menjadi dua jenis yaitu akuntabilitas vertikal dan akuntabilitas horizontal. Akuntabilitas horizontal merupakan akuntabilitas berupa pertanggungjawaban yang dilakukan kepada orang ataupun lembaga yang setara. Akuntabilitas vertikal merupakan akuntabilitas berupa pertanggung- jawaban yang dilakukan kepada atasan.

Risiko Pemeriksaan

Pemeriksaan pajak menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Teori *rational expectation* menyatakan pembayar pajak (*tax payer*) mempertimbangkan probabilitas mereka diperiksa dan dikenai denda jika melaksanakan kewajiban perpajakan dengan tidak benar. Berdasarkan teori ini pembayar pajak hanya akan patuh pajak jika terdapat kemungkinan besar akan diperiksa dengan sanksi denda pajak yang tinggi (Allingham dan Sandmo, 1972).

Moral Wajib Pajak

Moral wajib pajak, etika dan norma sosial dapat mempengaruhi perilaku wajib pajak. Untuk menjelaskan pengaruh dari moral wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak dapat digunakan *theory of moral reasoning*. Dalam teori ini keputusan moral dapat dipengaruhi adanya sanksi pajak pada tingkatan *moral reasoning* yang rendah, *peer expectation* (pengharapan akan adanya keadilan) pada tingkatan moderat, dan issue keadilan (*fairness*) pada tingkatan yang tertinggi (Troutman, 1993). Dalam pengambilan keputusan pembayaran pajak, wajib pajak yang lebih menggunakan prinsip moral akan lebih patuh dibandingkan dengan wajib pajak lainnya.

Perumusan Hipotesis

Sistem administrasi perpajakan modern merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, maka perlu ditingkatkan. Perubahan sistem administrasi pajak dalam hal pengelolaan sangat penting dan konstruktif untuk memenuhi tuntutan berbagai pihak sebagai pemangku kepentingan terhadap pajak dan modernisasi perpajakan yang dilakukan merupakan bagian dari reformasi perpajakan secara komprehensif sebagai satu kesatuan dilakukan terhadap 3 bidang pokok yang secara langsung menyentuh pilar perpajakan yaitu bidang administrasi, bidang peraturan dan bidang pengawasan (Rahayu, 2010).

Penelitian Suminarsasi & Supriyadi (2012) menunjukkan semakin bagus sistem perpajakan maka perilaku penggelapan pajak dianggap sebagai perilaku yang tidak etis. Akan tetapi apabila sistem perpajakannya semakin tidak bagus, maka perilaku penggelapan pajak dianggap sebagai perilaku yang cenderung etis.

Demikian juga penelitian Sugiarti (2014) menunjukkan bahwa modernisasi administrasi perpajakan berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan hal tersebut maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H_{1a}: Sistem Perpajakan berpengaruh terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

H_{1b}: Moral Wajib Pajak dapat memoderasi terhadap hubungan antara Sistem Perpajakan dengan Kepatuhan Wajib Pajak

Direktorat Jenderal Pajak dalam program modernisasinya berupaya menerapkan prinsip-prinsip good governance, dengan cara membentuk aparat yang akuntabel, artinya aparat pajak harus bertanggungjawab dan bersedia untuk diperiksa oleh pihak yang berwenang atas setiap keputusan atau tindakan yang diambil dalam rangka pelaksanaan tugas. Transparan dan akuntabilitas dalam penggunaan uang hasil pajak kepada masyarakat akan membuat wajib pajak memenuhi kewajiban pajak dengan sukarela disertai dengan moral wajib pajak yang baik akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Hutagaol, dkk. (2007) menyatakan bahwa pengelolaan pajak dilakukan dengan benar dan pemanfaatan pajak yang jelas dan dirasakan oleh wajib pajak, maka wajib pajak cenderung mematuhi aturan perpajakan. Namun sebaliknya bila pemerintah tidak dapat menunjukkan penggunaan pajak yang akuntabel, kemungkinan akan mengurangi tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan benar. Aspek moral dalam bidang perpajakan merupakan hal penting dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Penelitian yang dilakukan oleh Indriyani (2014), menunjukkan bahwa tanggung jawab moral berpengaruh positif pada kepatuhan pelaporan wajib pajak badan. Berdasarkan hal tersebut maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H_{2a}: Akuntabilitas berpengaruh terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

H_{2b}: Moral Wajib Pajak dapat memoderasi terhadap hubungan antara Akuntabilitas dengan Kepatuhan Wajib Pajak

Direktorat Jenderal Pajak tidak akan mungkin melakukan pemeriksaan pajak atas seluruh wajib pajak yang terdaftar mengingat keterbatasan sumber daya yang ada. Pemilihan wajib pajak yang akan diperiksa yang efektif akan menimbulkan persepsi positif di mata wajib pajak karena wajib pajak yang patuh mempunyai risiko diperiksa yang lebih kecil dibandingkan dengan wajib pajak yang tidak patuh.

Allingham dan Sandmo (1972) menyatakan bahwa wajib pajak akan selalu melaporkan penghasilannya yang sebenarnya jika risiko wajib pajak untuk diperiksa tinggi, dan sebaliknya. DJP dengan keterbatasan dalam jumlah pemeriksa pajak (fiskus) sehingga tidak bisa melakukan pemeriksaan pajak secara optimal. Dalam hal ini DJP harus mengkombinasi program peningkatan moral wajib pajak dengan pemeriksaan dan denda pajak sehingga keduanya memiliki efek saling memoderasi.

Allingham dan Sandmo (1972) menyatakan bahwa wajib pajak akan selalu melaporkan penghasilannya yang sebenarnya jika risiko wajib pajak untuk diperiksa tinggi, dan sebaliknya. Soedjono (2014) dan Wati (2016) menemukan bahwa pemeriksaan pajak dan persepsi petugas pajak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, di mana terjadi peningkatan penerimaan pajak dengan dilakukan pemeriksaan pajak. Berdasarkan hal tersebut maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

H_{3a}: Risiko Pemeriksaan berpengaruh terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

H_{3b}: Moral Wajib Pajak dapat memoderasi terhadap hubungan antara Risiko Pemeriksaan dengan Kepatuhan Wajib Pajak

METODE PENELITIAN

Statistik Deskriptif

Data penelitian ini diperoleh dari penyebaran kuesioner secara langsung kepada responden wajib pajak badan yang terdaftar di KPP Pratama Tampan Pekanbaru. Jumlah kuesioner yang disebarakan adalah sebanyak 150 kuesioner dan jumlah kuesioner yang kembali adalah sebanyak 118 kuesioner. Kuesioner yang dapat diolah berjumlah 99 kuesioner.

Demografi responden yang berisi tentang jenis kelamin, pendapatan per tahun, jenjang pendidikan, dan masa menjadi wajib pajak badan. Semua informasi mengenai hasil penelitian dan informasi responden tersebut diperoleh dari hasil distribusi kuesioner. Distribusi hasil penelitian ini disajikan sebagai berikut:

Tabel 4
Demografi Responden

Karakteristik	Frekuensi 99	Persentase 100%
Jenis Kelamin		
• Laki-laki	78	79%
• Perempuan	21	21%
Pendapatan per Tahun		
• < Rp. 4.8 Milyar	9	9%
• Rp. 4.8 Milyar – Rp. 50 Milyar	31	31%
• > Rp. 50 Milyar	59	60%
Jenjang Pendidikan		
• Jenjang S1/S2/S3	75	76%
• Jenjang Diploma	18	18%
• Jenjang SMA	6	6%
Masa Menjadi Wajib Pajak Badan		
• < 5 tahun	19	19%
• 5-10 tahun	52	53%
• > 10 tahun	28	28%

Sumber: Data Primer Diolah

Uji Validitas

Hasil pengujian validitas nilai R_{hitung} berkisar antara 0.402 sampai dengan 0.987. Dari data yang diperoleh dapat dihitung nilai df sebesar $99-2 = 97$. Dilihat dari *two tail test* menunjukkan bahwa df 97 dengan α 0.05 diperoleh R_{tabel} sebesar 0.1975. Hal ini menunjukkan bahwa R_{hitung} lebih besar dari R_{tabel} dan nilai positif, maka pernyataan dalam penelitian ini dinyatakan valid.

Uji Reliabilitas

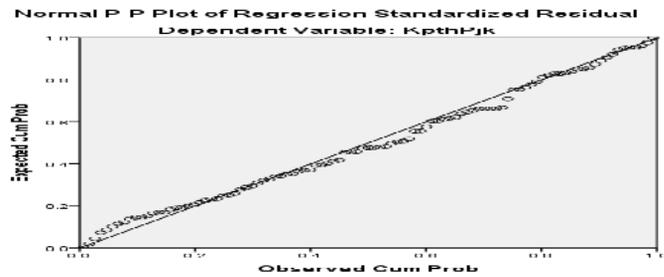
Hasil uji reliabilitas menunjukkan bahwa *Cronbach's Alpha* adalah 0.603, berarti berada dalam range 0.60 – 0.80 tingkat reliabilitas andal. Dengan demikian pernyataan dalam penelitian ini adalah konsisten (*reliable*).

Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah mencakup: (1) uji normalitas, (2) uji heteroskedastisitas, (3) uji autokorelasi, dan (4) uji multikolinieritas.

Uji Normalitas

Hasil pengujian normalitas dapat dilihat pada gambar 1. sebagai berikut:

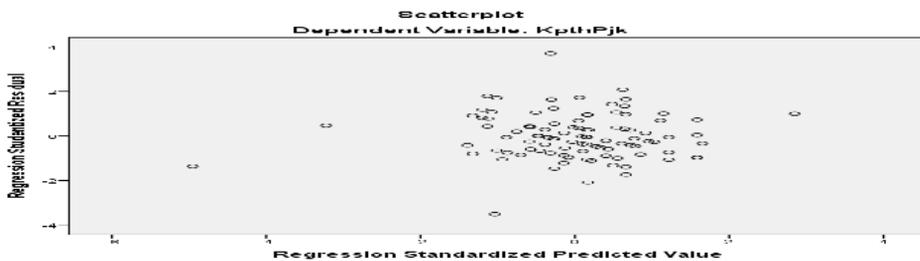


Gambar 1.
Hasil Uji Normalitas

Uji normalitas data dibuktikan dengan melihat grafik normal *P-P Plot*. Pada gambar 1. terlihat bahwa grafik mempunyai distribusi normal.

Uji Heteroskedastisitas

Hasil pengujian heteroskedastisitas dapat dilihat pada gambar 2. sebagai berikut:



Gambar 2.
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Hasil yang ditunjukkan pada gambar 2. di atas, terlihat jelas tidak membentuk sebuah pola tertentu dan titik-titik pada *scatterplot* menyebar secara acak. mengindikasikan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Autokorelasi

Hasil perhitungan SPSS diperoleh nilai *Durbin-Watson* sebesar 1.483 dan nilai tersebut berada diantara nilai DW -2 to $+2$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi masalah autokorelasi pada model regresi dalam penelitian ini.

Uji Multikolinieritas

Hasil pengujian multikolinieritas disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini dapat dikatakan baik karena variabel bebas dari masalah multikolinieritas.

Analisis Regresi

Analisis Regresi Linier Berganda

Hasil pengujian diuraikan pada tabel 5 sebagai berikut:

Tabel 5
Hasil Analisis Regresi Linier Berganda

Variabel	B	Std. Error	t	Sig.
Konstanta	-3.447	8.007	-.430	.668
Sistem Perpajakan	.465	.146	3.179	.002
Akuntabilitas	.129	.177	.730	.467
Risiko Pemeriksaan	.824	.174	4.737	.000

Sumber: Data Olah SPSS

Persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian hipotesis di atas adalah sebagai berikut:

$$Y = -3.447 + 0.465 X_1 + 0.129 X_2 + 0.824 X_3 + \varepsilon$$

Tabel 5. di atas menunjukkan bahwa variabel sistem perpajakan dan risiko pemeriksaan memiliki pengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak karena memiliki nilai sig<0.05. Sedangkan variabel akuntabilitas memiliki nilai sig>0.05, maka dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Moderate Regression Analysis

Hasil pengujian *Moderate Regression Analysis* 1 diuraikan pada tabel 6. sebagai berikut:

Tabel 6.
Hasil Moderate Regression Analysis 1

Variabel	B	Std. Error	t	Sig.
Konstanta	-119.629	44.546	-2.686	.009
Sistem Perpajakan (X ₁)	3.776	1.160	3.255	.002
Moral Wajib Pajak (Z)	7.275	2.414	3.014	.003
Interaksi (X ₁) dan (Z)	-.177	.063	-2.817	.006

Sumber: Data Olah SPSS

Persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian hipotesis di atas adalah sebagai berikut:

$$Y = -119.629 + 3.776 X_1 + 7.275 Z - 0.177 X_1Z$$

Hasil pada tabel 6. menunjukkan bahwa interaksi antara sistem perpajakan dan moral wajib pajak ternyata signifikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel moral wajib pajak merupakan variabel moderasi.

Hasil pengujian *Moderate Regression Analysis* 2 diuraikan pada tabel 7. sebagai berikut:

Tabel 7.
Hasil Moderate Regression Analysis 2

Variabel	B	Std. Error	t	Sig.
Konstanta	34.113	88.905	.384	.702
Akuntabilitas (X ₂)	-.324	2.742	-.118	.906
Moral Wajib Pajak (Z)	-.093	4.596	-.020	.984
Interaksi (X ₂) dan (Z)	.021	.142	.148	.883

Sumber: Data Olah SPSS

Persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian hipotesis di atas adalah sebagai berikut:

$$Y = 34.113 - 0.324 X_2 - 0.093 Z + 0.021 X_2Z$$

Hasil uji t pada tabel 7. menunjukkan bahwa interaksi antara akuntabilitas dan moral wajib pajak ternyata tidak signifikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel moral wajib pajak bukan merupakan variabel moderasi.

Hasil pengujian *Moderate Regression Analysis* 3 diuraikan pada tabel 8. sebagai berikut:

Tabel 8.
Hasil *Moderate Regression Analysis* 3

Variabel	B	Std. Error	t	Sig.
Konstanta	-60.665	27.085	-2.240	.027
Risiko Pemeriksaan (X_3)	4.562	1.411	3.234	.002
Moral Wajib Pajak (Z)	4.307	1.459	2.952	.004
Interaksi (X_3) dan (Z)	-.203	.076	-2.683	.009

Sumber: Data Olah SPSS

Persamaan regresi yang diperoleh dari hasil pengujian hipotesis di atas adalah sebagai berikut:

$$Y = -60.665 + 4.562 X_3 + 4.307 Z - 0.203 X_3Z$$

Hasil uji t pada tabel 8. menunjukkan bahwa interaksi antara risiko pemeriksaan dan moral wajib pajak ternyata signifikan, sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel moral wajib pajak merupakan variabel moderasi.

Uji Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi yang ditunjukkan dengan nilai *Adjusted R Square* sebesar 0.271. Hal ini menunjukkan bahwa 27.10% variabel kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh variabel independen sistem perpajakan, akuntabilitas dan risiko pemeriksaan. Sedangkan sisanya 72.90% dipengaruhi oleh variabel independen lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Antara Sistem Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Moral Wajib Pajak Sebagai Variabel Moderasi

Tabel 5 di atas menunjukkan bahwa sistem perpajakan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, sehingga H_{1a} diterima. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Latifah (2012), Suminarsasi dan Supriyadi (2012), dan Sugiarti (2014), dimana pada penelitian tersebut menunjukkan hasil sistem perpajakan yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Namun, hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Soedjono (2014) dan Patmasari, dkk. (2016) dimana penelitian tersebut menunjukkan sistem perpajakan tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Karena pengaruh hubungan ini menunjukkan nilai positif sehingga apabila sistem perpajakan semakin mudah maka kepatuhan wajib pajak juga akan mengalami peningkatan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sistem perpajakan sangat layak diperhitungkan dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Adanya pengaruh sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak menunjukkan bahwa semakin efektif sistem perpajakan yang diterapkan oleh DJP maka kepatuhan wajib pajak juga akan mengalami peningkatan. Hal ini dapat dimanfaatkan oleh DJP dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Tingkat efektivitas sistem perpajakan menunjukkan bagaimana DJP memberikan fasilitas kepada wajib pajak dalam menjalankan kewajibannya. Apabila kewajiban perpajakan wajib pajak

bisa terlaksana dengan optimal maka akan mendorong peningkatan kepatuhan wajib pajak.

Tabel 6 di atas menunjukkan hasil bahwa moral wajib pajak dapat memoderasi hubungan antara sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak, sehingga H_{1b} diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wardhani (2009) dan Cahyonowati (2011), menyatakan bahwa tingkat moral pajak menentukan tingkat kepatuhan seseorang terhadap peraturan perpajakan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa moral wajib pajak sangat layak diperhitungkan sebagai moderasi dalam hubungan antara sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak. Dalam *self assessment system*, sudah seharusnya DJP memberikan kemudahan kepada wajib pajak dalam pelaksanaan kewajiban perpajakannya. Disertai dengan moral wajib pajak yang tinggi akan semakin meningkatkan kepatuhan wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban pajaknya dengan sukarela. Hal ini menunjukkan bahwa pengaruh moral wajib pajak dalam hubungan antara sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak akan semakin meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Antara Akuntabilitas Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Moral Wajib Pajak Sebagai Variabel Moderasi

Tabel 5 di atas menunjukkan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, sehingga H_{2a} ditolak. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yuskar dan Amelia (2014), yang menyimpulkan akuntabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Namun hasil penelitian ini tidak sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Latifah (2012), yang menunjukkan akuntabilitas berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.

Semakin tinggi akuntabilitas seharusnya semakin tinggi pula kepatuhan wajib pajak namun pada hasil penelitian ini keberadaan akuntabilitas tidak mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Penyebabnya adalah wajib pajak sudah skeptis dengan pengelolaan uang pajak. Hal tersebut bisa diakibatkan karena kepercayaan wajib pajak terhadap pemerintah menurun akibat dampak dari banyaknya koruptor di negeri ini yang tertangkap oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (www.viva.co.id, 2016). Sehingga kepatuhan dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, wajib pajak tidak mempertimbangkan variabel akuntabilitas.

Tabel 7 di atas menunjukkan hasil bahwa moral wajib pajak tidak dapat memoderasi terhadap hubungan antara akuntabilitas dengan kepatuhan wajib pajak, sehingga H_{2b} ditolak. Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Zelmianti (2015), yang menunjukkan bahwa moral wajib pajak tidak bisa memoderasi terhadap kepatuhan pajak.

Jika pemerintah dapat menunjukkan kepada publik bahwa pengelolaan pajak dilakukan dengan benar dan sesuai dengan keinginan wajib pajak, maka wajib pajak disertai dengan etika moral cenderung untuk mematuhi aturan perpajakan. Namun pada hasil penelitian menunjukkan keberadaan moral wajib pajak tidak berpengaruh signifikan sebagai moderasi hubungan antara akuntabilitas terhadap kepatuhan wajib pajak.

Hal ini bisa disebabkan karena masyarakat kurang merasakan manfaat dari pajak yang telah dibayar, misalnya masih banyaknya jalan yang rusak, pembangunan infrastruktur yang tidak merata, dan banyaknya kasus korupsi yang dilakukan pejabat tinggi. Sehingga moral wajib pajak tidak dapat memoderasi hubungan antara akuntabilitas terhadap kepatuhan wajib pajak, karena wajib pajak sudah bersikap skeptis.

Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung Antara Risiko Pemeriksaan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Moral Wajib Pajak Sebagai Variabel Moderasi

Tabel 5 di atas menunjukkan bahwa risiko pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak, sehingga H_{3a} diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Latifah (2012), Soedjono (2014), dan Wati (2016), yang menunjukkan risiko pemeriksaan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak. Sebaliknya bertolak belakang dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Prihastanti dan Kiswanto (2015) yang menemukan bahwa risiko pemeriksaan pajak tidak berpengaruh terhadap penerimaan pajak. Karena pengaruh hubungan ini menunjukkan nilai positif sehingga apabila risiko pemeriksaan semakin besar maka kepatuhan wajib pajak juga akan mengalami peningkatan.

Dari hasil penelitian ini, risiko pemeriksaan mampu memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal ini berarti dalam memprediksi risiko pemeriksaan, para wajib pajak mengkalkulasi kerugian yang timbul bila tidak mematuhi aturan perpajakan dengan baik dan benar. Kriteria bagi wajib pajak yang patuh akan memiliki probabilitas pemeriksaan yang cukup rendah dibandingkan dengan wajib pajak lain, dan adanya pemilihan wajib pajak yang akan diperiksa oleh DJP tersebut menjadi pertimbangan wajib pajak untuk semakin patuh supaya semakin rendah tingkat risiko pemeriksaan terhadapnya. Hal ini mengindikasikan bahwa risiko pemeriksaan mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Tabel 8 di atas menunjukkan hasil bahwa moral wajib pajak dapat memoderasi hubungan antara risiko pemeriksaan terhadap kepatuhan wajib pajak, sehingga H_{3b} diterima. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wenzel (2002), yang menyimpulkan bahwa wajib pajak yang memiliki kewajiban moral yang baik maka wajib pajak tersebut akan cenderung berperilaku jujur dan taat terhadap aturan yang telah diberikan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa moral wajib pajak dapat memoderasi hubungan antara risiko pemeriksaan terhadap kepatuhan wajib pajak, Sesuai dengan teori *moral reasoning* wajib pajak yang standar etikanya tinggi secara intrinsik akan memiliki kepatuhan pajak yang tinggi juga. Wajib pajak yang taat aturan akan terhindar dari risiko pemeriksaan pajak dan didukung dengan moral wajib pajak yang tinggi akan semakin meningkatkan kepatuhan wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan sukarela. Hal ini menunjukkan bahwa pengaruh moral wajib pajak dalam hubungan antara risiko pemeriksaan terhadap kepatuhan wajib pajak akan semakin meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

SIMPULAN

Dari hasil penelitian dan pembahasan dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Sistem perpajakan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.
2. Moral wajib pajak dapat memoderasi hubungan antara sistem perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak.
3. Akuntabilitas tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak.
4. Moral wajib pajak tidak dapat memoderasi hubungan antara akuntabilitas terhadap kepatuhan wajib pajak.
5. Risiko pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.
6. Moral wajib pajak dapat memoderasi hubungan antara risiko pemeriksaan terhadap kepatuhan wajib pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Alm, J and C., McClellan.2012. Moral Perpajakan and Tax Compliance From the Firm's Perspective. *Kyklos*. 65. 1. pp. 1-17.
- Allingham, M. G. and Sandmo, A. 1972. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal Of Public Economics*. 1. pp. 323-338.
- Andreoni, J., Erard and Feinstein. 1998. Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, pp. 818-860.
- Hanno, M., D., and G., Violette. 1996. An Analysis of Moral and Social Influences on Taxpayer Behavior. *Behavioral Research in Accounting*.
- Hidayat, Widi Nugroho, Argo Adhi. 2010. Studi Empiris Theory of Planned Behavior dan Pengaruh Kewajiban Moral pada Perilaku Ketidapatuhan Pajak Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 2 No. 2. Surabaya. Universitas Airlangga Surabaya.
- Hutagaol, John, Winarno, Wing Wahyu dan Pradipta, Arya. 2007. Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak. *Akuntabilitas*. Vol 6 No 2. pp. 186-193. ISSN 1412-0240.
- Indriyani, Putu Arika dan I Made Sukartha. 2014. Tanggung Jawab Moral, Kesadaran Wajib Pajak, Sanksi Perpajakan dan Kualitas Pelayanan Pada Kepatuhan Pelaporan Wajib Pajak Badan. *E-Jurnal Akuntansi*. Universitas Udayana. hal. 431-443. ISSN 2302-8556.
- Latifah. 2012. *Pengaruh Kualitas Sistem Perpajakan, Resiko Audit, Akuntabilitas dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. Universitas Gajah Mada.
- Mardiasmo. 2016. *Perpajakan Edisi Revisi*. Andi Offset. Yogyakarta.
- Patmasari, Eken, Trimurti dan Suhendro. 2016. *Pengaruh Pelayanan, Sanksi, Sistem Perpajakan, Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Membayar Pajak Bumi dan Bangunan Di Desa Tirtosuwono, Giriwoyo, Wonogiri*. Universitas Gajah Mada.
- Priantara, Diaz. 2013. *Fraud Auditing & Investigation*. Mitra Wancana Media. Jakarta
- Prihastanti, Rosy dan Kiswanto. 2015. Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Badan Terhadap Penerimaan Pajak Dimoderasi Oleh Pemeriksaan Pajak. *Accounting Analysis Journal*.
- Rahayu, Siti Kurnia. 2010. *Perpajakan Indonesia Konsep dan Aspek Formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Soedjono, Linda. 2014. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Memenuhi Kewajiban Pajak Penghasilan*. Universitas Trisakti.
- Song, Y.D., dan Yarbrough. 1978. Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey, *Public Administration Review*, pp.442-452.

- Sugiarti, Wina. 2014. *Pengaruh Modernisasi Administrasi Perpajakan dan Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Survey pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bandung Cibeunying)*. Universitas Komputer Indonesia.
- Suminarsasi, Wahyu & Supriyadi. 2012. *Pengaruh Keadilan, Sistem Perpajakan dan Diskriminasi Terhadap Persepsi Wajib Pajak Mengenai Penggelapan Pajak (Tax Evasion)*. Universitas Gadjah Mada.
- Troutman, Coleen S. 1993. *Moral Commitment to Tax Compliance as Measured by the Development of Moral Reasoning and Attitudes Towards the Fairness of the Tax Laws. Dissertation*. Oklahoma State University. USA.
- Wati, Bunga Fitriana Kusuma. 2016. *Pengaruh Pemeriksaan Pajak, Penagihan Pajak, Norma Moral dan Kebijakan Sunset Policy Terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak (Studi Empiris Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Sleman)*. Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
- Wenzel, Michael. 2002. The Impact of Outcome Orientation and Justice Concern on Tax Compliance: The Role of Tax Payers Identity. *Journal of Applied Psychology*, 87: p. 629-645.
- Wijayanto dan Ridwan Zachrie, 2009, *Korupsi Mengorupsi Indonesia*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Yuskar dan Resi Amelia. 2014. Analisis Kinerja Kantor Pelayanan Penyuluhan dan Konsultasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris di KP2KP Padangpanjang). *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*. Vol 14 No . 1.
- Zelmiyanti, Riri. 2015. *Dampak Moderasi Moral Perpajakan Pada Hubungan Perceived Probability Of Audit dan Sanksi Terhadap Perilaku Kepatuhan Pajak Usaha Mikro, Kecil dan Menengah (UMKM)*. Universitas Gajah Mada.
- Lembaga Administrasi Negara, 2000, *Akuntabilitas dan Governance*. Penerbit LAN. Jakarta.
- <http://www.bisniskeuangan.kompas.com>. 2017. *Ditjen Pajak: Kepatuhan Bayar Pajak Masyarakat Indonesia Masih Rendah*.
- <http://www.kompasiana.com>. 2017. *Opini Mengenai Target Pajak Yang Masih Belum Tercapai*.
- <http://www.pajak.go.id>. 2017. *Menakar Kadar Kepatuhan Wajib Pajak*.
- <http://www.viva.co.id/> 2016. *Komisi XI Khawatir Masyarakat Skeptis Terhadap Perpajakan*.
- <http://www.viva.co.id/> 2016. *Komisi XI Khawatir Masyarakat Skeptis Terhadap Perpajakan*.
- <https://www.wordpress.com>, 2009. *Pengaruh Penerapan Self Assessment System Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Badan pada KPP DKI Jakarta Khususnya Jakarta Pusat*.