

Riset Eksperimen: *Whistleblowing System* dan Literasi *Tax Audit* Terhadap Tindakan *Tax Evasion*

Mahesa Dicky Taruna Supangat¹. R. Nelly Nur Apandi²
Prodi Akuntansi, Fakultas Pendidikan Ekonomi dan Bisnis, Universitas Pendidikan Indonesia¹²

Abstract

This research examines specifically about tax evasion action based on tax audit literacy as an internal factor of taxpayers and the whistleblowing system's condition as a control factor of the tax payers. The research method that used in this research is the experimental method with 2x2 factorial design. This research was conducted to undergraduate accounting studies of Indonesia University of Education that were selected using simple random sampling technique. Main hypothesis testing in this research uses Two Way ANOVA. The data that obtained is a tax evasion action in the form of amount of taxable income that will be reported (in percent), where as the result of the decision has previously received treatment of the condition of whistleblowing system and the existence of tax audit literacy. The result of this research in general indicate a decrease in tendency of someone will do the tax evasion. It can be achieved if the Directorate General of Taxation provide a good whistleblowing system as a control or the educational institution provide learning about tax audit literacy to their students.

Keywords: *experimental method; tax audit literacy; tax evasion; theory of planned behaviour; whistleblowing system.*

Abstrak

Penelitian ini mengkaji secara khusus tentang tindakan penghindaran pajak berdasarkan literasi pemeriksaan pajak sebagai faktor internal wajib pajak dan kondisi *whistleblowing system* sebagai faktor kontrol wajib pajak. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode eksperimen dengan desain faktorial 2x2. Penelitian ini dilakukan pada mahasiswa program sarjana akuntansi Universitas Pendidikan Indonesia yang dipilih dengan menggunakan teknik *simple random sampling*. Pengujian hipotesis utama dalam penelitian ini menggunakan *Two Way ANOVA*. Data yang diperoleh merupakan tindakan penghindaran pajak berupa besarnya penghasilan kena pajak yang akan dilaporkan (dalam persen), dimana hasil putusan tersebut sebelumnya telah mendapat perlakuan kondisi *whistleblowing system* dan adanya literasi pemeriksaan pajak. Hasil penelitian ini secara umum menunjukkan adanya penurunan kecenderungan seseorang untuk melakukan penghindaran pajak. Hal itu dapat tercapai jika Direktorat Jenderal Pajak menyediakan sistem pelaporan pelanggaran yang baik sebagai kontrol atau lembaga pendidikan memberikan pembelajaran tentang literasi pemeriksaan pajak kepada siswanya.

Kata Kunci: *literasi tax audit; metode eksperimen; tax evasion; theory of planned behaviour; whistleblowing system.*

Corresponding author. nelly.nna@upi.edu

How to cite this article. Supangat, M.D.T., & Apandi, R.N.N. (2022). Pengaruh *Whistleblowing System* dan Literasi *Tax Audit* Terhadap Tindakan *Tax Evasion*. *Jurnal Pendidikan Akuntansi & Keuangan*. 10 (1), 71-84. Retrieved from <https://ejournal.upi.edu/index.php/JPAK/article/view/35188>

History of article. Received: Juni 2021, **Revision:** Januari 2022, **Published:** Januari 2022

PENDAHULUAN

Pajak merupakan suatu hal yang krusial bagi suatu negara. Pajak sendiri di Indonesia memiliki setidaknya dua peranan utama yaitu sebagai sumber penerimaan bagi pemerintah dan sebagai salah satu alat kebijakan pemerintah, antara lain untuk redistribusi pendapatan dan pengendalian ekonomi makro. Penentuan tingkat pajak (*tax rate*) minimal harus mempertimbangkan kedua aspek tersebut (Waluyo, 2009). Pajak sendiri masuk ke dalam satu dari lima sumber penerimaan pemerintah dimana sumber penerimaan pemerintah meliputi beberapa jenis, yaitu: a) Kekayaan negara (*state asset*); dengan catatan asset tersebut dijual atau disewakan kemudian hasil penjualan atau sewanya dimasukkan ke kas negara (*privatisasi*); b) Utang; baik ke luar negeri maupun ke dalam negeri (*obligasi*); c) Hibah (*grant*), hibah yang berasal dari luar negeri maupun dalam negeri; d) Pencetakan uang (*money creation*), berkaitan dengan *inflation tax*, nilai riil dari pemungutan pajak; dan e) Penerimaan pajak dan pungutan-pungutan resmi yang lain (Soetrisno, 1984).

Berdasarkan uraian di atas, dapat diambil kesimpulan bahwa pajak merupakan hal yang memiliki tingkat urgensi tinggi di dalam pembendaharaan negara. Maka dari itu pembayaran atas pajak yang terutang wajib dilakukan untuk memenuhi pembiayaan negara. Namun, banyak juga pihak yang berpendapat bahwa membayar pajak adalah sesuatu yang harus di hindari. Hal tersebut dinilai karena pembayaran kewajiban pajak hanya membuat Wajib Pajak mengeluarkan biaya lebih. Konsekuensinya Wajib Pajak akan menerima laba bersih yang lebih kecil, dimana hal tersebut merupakan sebuah kerugian bagi Wajib Pajak.

Indikasi bahwa masih adanya yang ingin menghindari pajak tercermin dari artikel yang dipublikasikan oleh Direktorat Jenderal Pajak dimana pada tahun 2016 terdapat 20 juta wajib pajak yang wajib

melaporkan SPT nya, namun realisasinya hanya 12 juta atau sekitar 65%. Pada tahun 2017 tingkat realisasinya sudah meningkat menjadi 70%, namun hal tersebut masih di bawah negara-negara lain yang tingkat realisasinya mampu mencapai 75%-80% (Direktorat Jenderal Pajak, 2018).

Hal lain yang membuat seseorang merasa enggan untuk membayar pajak bahkan merasa sia-sia dalam membayar pajak adalah karena maraknya kasus yang melibatkan para fiskus. Kasus terbaru yang sempat muncul ke publik adalah kasus yang melibatkan eks Kepala Kantor Pajak Pratama Ambon, La Masikamba, karena terbukti menerima suap pajak dan gratifikasi dari sejumlah pengusaha. Kasus yang muncul pada tahun 2019 itu menghasilkan vonis 15 tahun penjara kepada La Masikamba. Hal tersebut membuat rasa kepercayaan publik akan badan pengelola pajak menjadi turun. Publik dalam hal ini merasakan bahwa adanya tindakan aparat yang tidak adil atas pemeriksaan yang dilakukan kepada wajib pajak, yaitu dengan menetapkan besarnya pajak atas dasar wewenang jabatannya (Kurniawati & Toly, 2014). Di lain Pihak ada sekelompok masyarakat yang bukan hanya tidak mau membayar pajak, namun juga menggelapkan pajak. Banyak dari mereka ternyata juga tidak dihukum. Hal terakhir ini membuat rakyat jauh dari kemakmuran dan mendorong masyarakat enggan membayar pajak (Kurniawati & Toly, 2014).

Kecurangan pajak dalam hal ini *tax evasion* merupakan hal yang cukup sering terjadi apabila dilihat secara global. Hal ini menunjukkan bahwa *tax evasion* merupakan salah satu isu penting dalam dunia perpajakan yang apabila dibiarkan dapat menguntungkan satu pihak dan merugikan pihak lainnya (Apandi et al., 2016). Dalam periode tahun 2008 sampai tahun 2018 telah terjadi setidaknya 10 kasus *tax evasion*. Mulai dari kasus *Panama Paper*, *Paradise Paper*, hingga kasus *West Africa Leaks* (Porter &

Ronit, 2018).

Mengurangi tingkat kecurangan pajak beserta risikonya perlu dilakukan (Apani, 2019). Perlu ada kontrol yang dilakukan pihak internal dari Direktorat Jenderal Pajak sebagai institusi yang mengelola perpajakan di Indonesia. *Whistleblowing System* dinilai mampu untuk mengurangi risiko dan mendeteksi adanya kecurangan khususnya dalam kasus *tax evasion* di atas (Porter & Ronit, 2018; Naufal et al., 2020). *Whistleblower* merupakan pelapor yang berupaya mengungkapkan suatu kecurangan atau ketidakberesan yang terjadi dalam tubuh suatu organisasi. Segala jenis kecurangan dapat saja terjadi dalam organisasi atau perusahaan. Jika dalam suatu organisasi tidak terdapat pengendalian internal yang cukup baik, hal ini sangat memungkinkan kecurangan akan merajalela. Maka dari itu peran sistem *whistleblowing* sangat baik adanya, karena dapat membantu dalam memberikan informasi dan laporan mengenai kecurangan yang terjadi dalam perusahaan (Noviani & Sambharakreshna, 2014).

Penelitian terdahulu menyebutkan bahwa dengan adanya peran aktif dari *whistleblowers* dengan dukungan sistem *hotline* maka tentu para pelaku kecurangan (*fraudster*) akan berfikir kembali apakah ia akan tetap melanjutkan kecurangan yang akan ia lakukan atau membatalkan niatnya tersebut, karena mereka akan takut apabila kecurangan yang akan atau telah ia lakukan diadakan oleh para *whistleblower*. Tetapi sebaliknya, jika tidak adanya peran serta dari *whistleblowers* dan sistem *hotline* yang tidak berjalan secara efektif, maka kecurangan akan dengan mudah dilakukan apalagi sistem pengendalian dan pengawasan dari organisasi tersebut buruk. Ditambah lagi dengan tidak adanya perlindungan hukum yang jelas dan kuat kepada para pelapor kecurangan (*whistleblowers*) sehingga menyebabkan mereka takut untuk melaporkan indikasi adanya. Kecurangan yang mereka temukan

dan memilih untuk bungkam agar terbebas dari segala risiko (Noviani & Sambharakreshna, 2014; Naufal et al., 2020).

Terdapat faktor lain yang mampu untuk mempengaruhi tindakan kecurangan pajak. Literasi akan *tax audit* menjadi sesuatu yang mempengaruhi tindak kecurangan pajak. Literasi mengenai perpajakan memiliki pengaruh yang positif kepada tindak kecurangan. Ini berarti bahwa semakin tinggi pengetahuan perpajakan akan semakin tinggi pula keinginan wajib pajak untuk menyampaikan surat pemberitahuan tepat waktu, sehingga akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Rahayu, 2017). Terdapat penelitian lain yang melibatkan subjek lebih besar dengan 40.000 wajib pajak orang pribadi di Denmark. Penelitian yang dilakukan oleh menyebutkan bahwa ada pengaruh yang cukup besar yang diakibatkan oleh audit terhadap kepatuhan pajak (Kleven, 2011).

Literasi *tax audit* perlu dipraktikkan tidak hanya oleh praktisi pajak saja namun perlu juga disisipkan ke dalam silabus perkuliahan. Hal ini karena mahasiswa akuntansi di proyeksikan untuk menjadi pelaku ekonomi di suatu instansi dan tidak jarang mendapatkan amanah untuk mengelola pajak sebuah perusahaan. Maka dari itu sangat penting literasi *tax audit* diberikan kepada mahasiswa sejak masa perkuliahan (Apani et al., 2020). Fenomena di lapangan menunjukkan bahwa Universitas Pendidikan Indonesia Program Studi S1 Akuntansi belum memiliki materi khusus yang membahas *tax audit*. Sementara itu, Universitas Indonesia Program Studi S1 Akuntansi memiliki materi khusus yang membahas mengenai *tax audit*. Fakta di lapangan menyebutkan bahwa kurangnya sosialisasi dan pengetahuan pelaku usaha mengenai perpajakan berimbas pada kurang maksimalnya pendapatan pajak dari wajib pajak. Lebih buruknya dari hal itu, wajib pajak akan merasa bahwa membayar pajak adalah suatu hal yang harusnya

dihindari dan berakibat pada rendahnya tingkat bayar pajak dari wajib pajak. Hal di atas membuktikan bahwa penerapan materi *tax audit* dinilai penting.

KAJIAN PUSTAKA

Planned Behaviour Theory

Ajzen (1985) mengembangkan *Theory of Reasoned Action* menjadi sebuah teori lain, yaitu *Planned Behavior Theory* dan memperlihatkan hubungan dari perilaku-perilaku yang dimunculkan oleh individu untuk menanggapi sesuatu. *Planned Behavior Theory* (TPB) menyatakan bahwa selain sikap terhadap tingkah laku dan norma-norma subjektif, individu juga mempertimbangkan kontrol tingkah laku yang dipersepsikan yaitu kemampuan mereka untuk melakukan tindakan tersebut. Teori ini menjelaskan bahwa adanya niat untuk berperilaku dapat menimbulkan perilaku yang ditampilkan oleh individu. *Planned Behavior Theory* membagi tiga macam alasan yang dapat mempengaruhi tindakan yang diambil oleh individu, yaitu: 1) *Behavioral belief*, yaitu keyakinan akan hasil dari suatu perilaku dan evaluasi atau penilaian terhadap hasil perilaku tersebut. Keyakinan dan evaluasi atau penilaian terhadap hasil dari suatu perilaku tersebut kemudian akan membentuk variabel sikap (*attitude*); 2) *Normative belief*, yaitu keyakinan individu terhadap harapan normatif individu atau orang lain yang menjadi referensi seperti keluarga, teman, atasan, atau konsultan pajak untuk menyetujui atau menolak melakukan suatu perilaku yang diberikan. Hal ini akan membentuk variabel norma subjektif (*subjective norm*); 3) *Control belief*, yaitu keyakinan individu yang didasarkan pada pengalaman masa lalu dengan perilaku, serta faktor atau hal-hal yang mendukung atau menghambat persepsinya atas perilaku. Keyakinan ini membentuk variabel kontrol perilaku yang dipersepsikan (*perceived behavioral control*).

Konsep Perpajakan

Menurut Adriani (2011), pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh orang yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Dari pengertian tersebut dapat diketahui bahwa pajak dapat bersifat memaksa, dipungut oleh pemerintah dan diatur dalam undang-undang.

Menurut Seligman (1921), pajak adalah kontribusi seseorang yang ditujukan kepada negara tanpa adanya manfaat yang ditujukan secara khusus pada seseorang. Manfaat dari pajak ditujukan bukan untuk orang pribadi melainkan untuk masyarakat umum.

Sedangkan menurut UU RI No. 28 tahun 2007, Pajak adalah kontribusi Wajib Pajak kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Imbal balik dari membayar pajak tidak dapat dirasakan langsung melainkan dalam kurun waktu tertentu dan dimanfaatkan bersama-sama oleh seluruh masyarakat untuk mencapai kemakmuran (Republik Indonesia, 2007).

Whistleblowing System

Whistleblowing system merupakan aplikasi yang berguna untuk melaporkan pelaporan pelanggaran. *Whistleblowing system* dalam pemerintah maupun dalam perusahaan pada umumnya berbeda. *Whistleblowing system* yang dimiliki oleh pemerintah memiliki website tersendiri yaitu WiSe, sedangkan di dalam perusahaan pada umumnya setiap perusahaan memiliki aplikasi *whistleblowing system*-nya sendiri.

Whistleblowing system di sektor pemerintahan adalah aplikasi yang disediakan oleh Kementerian Keuangan bagi seorang yang memiliki informasi dan ingin melaporkan suatu perbuatan berindikasi pelanggaran yang terjadi di lingkungan Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Sedangkan, *whistleblowing system* di sektor swasta dijelaskan dalam Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran Komite Nasional Kebijakan Governance (Komite Nasional Kebijakan Governance, 2008).

Berbeda dengan sektor pemerintah, laporan whistleblower di sektor swasta tidak ditujukan kepada lembaga khusus yang menangani laporan seorang *whistleblower*. Perusahaan swasta harus memiliki sistem pelaporan tersendiri yang dikelola oleh perusahaan tersebut dan dibuat dengan berpedoman pada Sistem Pelaporan Pelanggaran Komite Nasional Kebijakan Governance.

Pedoman Sistem Pelaporan Pelanggaran (Komite Nasional Kebijakan Governance, 2008) menyatakan bahwa *whistleblowing system* adalah bagian dari pengendalian perusahaan dalam mencegah bentuk-bentuk kecurangan, maka hal ini menjadi masalah kepengurusan perusahaan. Dengan demikian, kepemimpinan dalam penyelenggaraan *whistleblowing system* disarankan berada pada direksi, khususnya direktur utama.

Pemeriksaan Perpajakan (*Tax Audit*)

Pemeriksaan sebagaimana tercantum dalam UU RI No. 28 Tahun 2007 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 (Republik Indonesia, 2007). Menurut Organization for Economic Co-Operation and Development (2006), *tax audit*

adalah pemeriksaan apakah Wajib Pajak telah menilai dengan benar dan melaporkan kewajiban pajak dan memenuhi kewajiban lainnya. Direktur Jenderal Pajak dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan/atau tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Literasi *Tax Audit*

Literasi merupakan suatu kemampuan di dalam diri seseorang untuk menulis dan memahami sebuah konteks bacaan (Graff & Duffy, 2014). Sementara itu, *tax audit* adalah pemeriksaan apakah Wajib Pajak telah menilai dengan benar dan melaporkan kewajiban pajak dan memenuhi kewajiban lainnya (Organization for Economic Co-Operation and Development, 2006). Sehingga dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa literasi *tax audit* adalah sebuah kemampuan di dalam diri seseorang untuk memahami berbagai hal mengenai pemeriksaan apakah wajib pajak telah menilai dan melaporkan kewajiban pajak dan memenuhi kewajiban lainnya.

Tax Evasion

Literasi merupakan suatu kemampuan di dalam diri seseorang untuk menulis dan memahami sebuah konteks bacaan (Graff & Duffy, 2014). Sementara itu, *tax audit* adalah pemeriksaan apakah Wajib Pajak telah menilai dengan benar dan melaporkan kewajiban pajak dan memenuhi kewajiban lainnya (Organization for Economic Co-Operation and Development, 2006). Sehingga dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa literasi *tax audit* adalah sebuah kemampuan di dalam diri seseorang untuk memahami berbagai hal mengenai pemeriksaan apakah wajib pajak telah menilai dan melaporkan kewajiban pajak dan memenuhi kewajiban lainnya.

Dalam melakukan pembayaran pajak, Wajib Pajak harus membayar pajak dengan

benar dan sesuai dengan undang-undang yang berlaku akan tetapi masih banyak wajib pajak yang tidak membayar pajak sesuai dengan penghasilan yang sebenarnya dan senantiasa melakukan penggelapan pajak (*tax evasion*). Menurut Mardiasmo (2009) penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah usaha yang dilakukan oleh Wajib Pajak untuk meringankan beban pajak dengan cara yang tidak legal atau melanggar undang-undang. Dalam hal ini, Wajib Pajak akan mengabaikan ketentuan formal perpajakan yang menjadi kewajibannya, memalsukan dokumen, atau mengisi data dengan tidak lengkap dan tidak benar (Kurniawati & Toly, 2014).

Menurut Izza & Hamzah (2009) *tax evasion* adalah perbuatan melanggar Undang-Undang Perpajakan, misalnya menyampaikan di dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) jumlah penghasilan yang lebih rendah daripada yang sebenarnya (*understatement of income*) di satu pihak dan atau melaporkan bagian yang lebih besar daripada yang sebenarnya (*overstatement of the deductions*) di lain pihak. Bentuk *tax evasion* yang lebih parah adalah apabila Wajib Pajak sama sekali tidak melaporkan penghasilannya (*non-reporting of income*).

McGee, Ho, & Li (2008) melakukan penelitian tentang persepsi etika mengenai penggelapan pajak di Hong Kong dan Amerika Serikat. Dalam penelitian ini, pendapat yang paling kuat menganggap bahwa penggelapan pajak itu etis jika tarif pajaknya tidak terjangkau, pemerintahannya korup, dan sistem pajaknya tidak adil. Penggelapan pajak juga dapat dipandang sebagai tindakan yang paling dibenarkan apabila dana pajak yang terkumpul terbuang sia-sia, sistem pajak dilihat tidak adil dan pemerintah mendiskriminasikan beberapa segmen penduduk (Nickerson, Pleshko, & Mcgee, 2009).

Pengaruh Whistleblowing System terhadap Tax Evasion

Penanggulangan dampak buruk yang akan terjadi apabila praktik *tax evasion* banyak dilakukan oleh perusahaan di Indonesia perlu dilakukan. Suatu negara perlu mengendalikan para wajib pajak yang ada di dalam negaranya untuk dapat menumbuhkan rasa patuh dalam membayarpajak, entah itu kepada wajib pajak badan maupun wajib pajak orang pribadi. Pengendalian internal yang baik perlu diterapkan oleh pengelola pajak negara dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak. Pengendalian internal dianggap cocok dalam menekan jumlah kecurangan di suatu instansi. Jenis pengendalian internal yang dinilai sangat cocok untuk mendeteksi dan mencegah kecurangan adalah *whistleblowing system*. Peran aktif dari *whistleblowing system* dan sistem pengaduan akan membuat calon pelaku kecurangan berpikir dua kali dalam bertindak karena akan timbul rasa takut dalam dirinya jika terbukti melakukan kecurangan (Noviani & Sambharakreshna, 2014).

Keterkaitan antara TPB dengan *Whistleblowing System* adalah berkaitan dengan suatu kontrol perilaku. Kontrol perilaku dalam teori tersebut menjelaskan bahwa terdapat banyak faktor yang mempengaruhi seseorang untuk melakukan tindakannya ataupun sebaliknya yaitu mengurungkan tindakannya. Maka dari itu, jika seseorang meyakini bahwa kondisi *Whistleblowing System* akan mengurangi niatan untuk melakukan *tax evasion*, maka ia tidak akan melakukan tindakan tersebut. Begitu juga sebaliknya, apabila seseorang meyakini bahwa kondisi *Whistleblowing System* akan menambah niatan untuk melakukan *tax evasion*, maka ia akan berani melakukan *tax evasion*.

Pengaruh Literasi Tax Audit terhadap Tax Evasion

Penanggulangan potensi terjadinya tindakan *tax evasion* pun dapat di lakukan kepada calon-calon pegawai, pelaku ekonomi, dan juga kepada mahasiswa. Wajib Pajak yang berpengetahuan pajak tinggi memiliki keputusan kepatuhan pajak yang lebih patuh dibandingkan dengan Wajib Pajak yang berpengetahuan pajak rendah. Pengetahuan perpajakan yang dimiliki oleh Wajib Pajak akan mempengaruhi patuh tidaknya Wajib Pajak itu sendiri dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Serta akan berdampak pula pada penerimaan pajak yang diterima oleh negara, apabila masyarakatnya sudah memiliki pengetahuan perpajakan yang tinggi (Ginting & Pontoh, 2017). Hasil penuturan di atas menyebutkan bahwa pemberian literasi mengenai pajak khususnya *tax audit* dianggap mampu menjadi suatu tindakan pencegahan terhadap potensi terjadinya tindakan *tax evasion*.

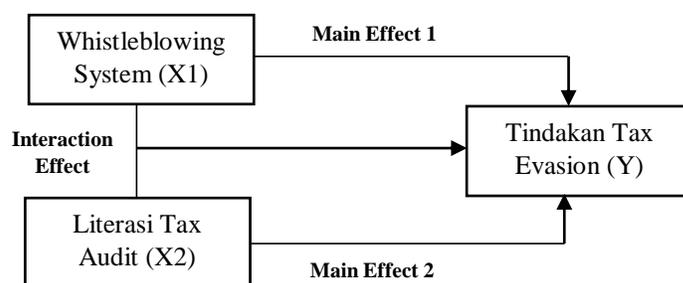
Keterkaitan Literasi *Tax Audit* dengan TPB adalah sikap dan Normatif Subjektif. Sikap dalam TPB menjelaskan mengenai sesuatu yang akan diperoleh dari tindakan seseorang. Hal ini berkaitan dengan kesadaran pajak seseorang, dimana seseorang memiliki keyakinan bahwa dengan melakukan pembayaran pajak maka hasilnya akan didapat walaupun tidak dirasakan secara langsung. Normatif Subjektif berkaitan dengan harapan perilaku dari orang lain. Harapan normatif dari orang lain akan memberikan motivasi sendiri bagi seseorang dalam melakukan suatu hal. Hal ini berkaitan dengan kualitas pelayanan pajak, sistem perpajakan, dan juga pemberian informasi.

Pengaruh Interaksi Antara *Whistleblowing System* dengan Literasi *Tax Audit* terhadap *Tax Evasion*

Berdasarkan penjelasan di atas, kondisi dari kualitas *Whistleblowing System* yang

berbeda dan ada atau tidaknya Literasi *Tax Audit* akan menghasilkan keputusan yang berbeda juga dari partisipan. Berdasarkan penjelasan di atas pun dapat kita tarik sebuah kesimpulan bahwa perilaku dikendalikan oleh faktor internal dan juga eksternal.

Dalam penelitian ini faktor *Whistleblowing System* berperan sebagai faktor eksternal sementara faktor Literasi *Tax Audit* berperan sebagai faktor internal yang mampu berinteraksi dalam menentukan tindakan *Tax Evasion*. Kerangka pemikiran penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

METODE

Objek Penelitian

Objek penelitian merupakan suatu atribut atau sifat atau nilai dari orang, objek atau kegiatan yang mempunyai variasi tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2017). Objek penelitian yang terdapat pada penelitian ini adalah variabel/faktor independen *Whistleblowing System* sebagai X1 dan Literasi *Tax Audit* sebagai X2 yang mendapatkan suatu manipulasi ataupun *treatment* serta diuji pengaruhnya terhadap variabel dependen yaitu Tindakan *Tax Evasion* sebagai Y atas respons dari manipulasi tersebut.

Desain Penelitian

Pada penelitian ini terdapat dua faktor yang akan diteliti pengaruhnya. Maka dari itu,

desain penelitian yang dinilai paling efisien diterapkan pada penelitian ini adalah desain faktorial. Desain faktorial merupakan suatu tindakan terhadap satu variabel atau lebih yang dimanipulasi secara simultan agar dapat mempelajari pengaruh setiap variabel terhadap variabel terikat atau pengaruh yang diakibatkan adanya interaksi antara beberapa variabel (Noor, 2014). Istilah faktorial mengacu pada fakta bahwa desain tersebut melibatkan beberapa faktor. Setiap faktor yang ada memiliki dua atau lebih tingkatan. Maka dari itu, desain faktorial 2x2 adalah desain faktorial yang paling sederhana (Emzir, 2014). Penelitian ini memiliki dua faktor, yaitu *whistleblowing system* dan literasi *tax audit* yang terdiri dari dua tingkatan. Desain faktorial 2x2 memerlukan empat kelompok sebagaimana dijelaskan pada tabel berikut:

Tabel 1. Desain Penelitian

Whistleblowing System (WBS)	Tax Audit Literacy (TALT)		Total
	With (TAL)	Without (NTAL)	
Good (GWBS)	GWBS_TAL	GWBS_NTAL	GWBS
Bad (BWBS)	BWBS_TAL	BWBS_NTAL	BWBS
Total	TAL	NTAL	SE

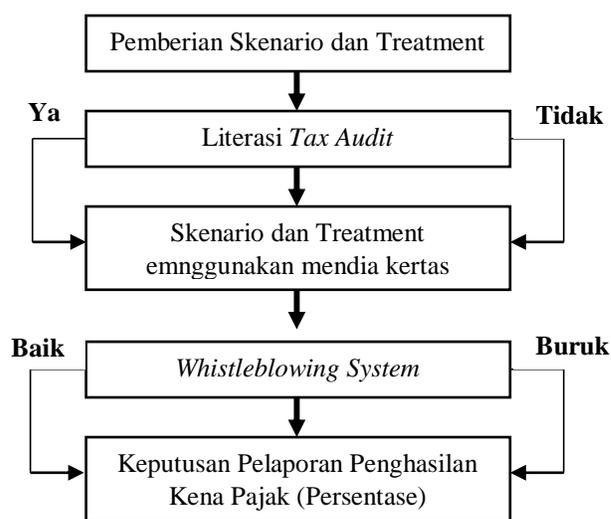
Keterangan:

- TALT : *Tax Audit Literacy Treatment*
- TAL : *Tax Audit Literacy*
- NTAL : *No Tax Audit*
- WBS : *Whistleblowing System*
- GWBS : *Good Whistleblowing System*
- BWBS : *Bad Whistleblowing System*
- GWBS_TAL : *Good Whistleblowing System – Tax Audit Literacy*
- BWBS_TAL : *Bad Whistleblowing System – Tax Audit Literacy*
- GWBS_NTAL : *Good Whistleblowing System – No Tax Audit Literacy*

BWBS_NTAL : *Bad Whistleblowing System – No Tax Audit Literacy*
 SE : *Simple Effect*

Alur Eksperimen

Dalam penelitian ini, simulasi akan dilakukan oleh partisipan, di mana partisipan akan berperan sebagai seorang *accounting – tax officer*. Proses eksperimen akan dijelaskan sebagai berikut:



Gambar 2. Alur Eksperimen

Partisipan dalam penelitian eksperimen ini akan dimasukkan ke dalam satu kelas saja. Dalam kelas tersebut terbagi partisipan yang diberikan sebuah skenario dan *treatment*. Partisipan akan langsung diberikan skenario, di mana di dalam skenario itu terdapat kondisi di mana *whistleblowing system* (X1) baik dan juga buruk. *Treatment* mengenai ada atau tidaknya literasi *tax audit* (X2) akan disampaikan sekaligus di dalam kertas skenario tersebut, sehingga di dalam kertas skenario tersebut ada yang berisi sebuah pemahaman mengenai *tax audit* dan ada yang langsung dihadapkan pada skenario kondisi *whistleblowing system* yang baik atau yang buruk tanpa diberikan pemahaman mengenai *tax audit*. Untuk memastikan setiap partisipan

membaca skenario yang diberikan dengan benar, maka penulis menyisipkan beberapa pertanyaan terkait dengan skenario yang seharusnya telah partisipan baca dan pahami. Setelah semua partisipan selesai melakukan simulasi peran, maka partisipan akan dihadapkan dengan keputusan melakukan tindakan *tax evasion* atau tidak dengan menjawab kuesioner penghasilan kena pajak yang akan dilaporkan (dalam persentase) pada kondisi *whistleblowing system* yang berbeda.

Populasi dan Sampel

Populasi merupakan wilayah generalisasi yang terdiri atas objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya. Berdasarkan pengertian tersebut maka penulis menetapkan populasi dalam penelitian ini adalah Mahasiswa S-1 Program Studi Akuntansi Universitas Pendidikan Indonesia. Mahasiswa S-1 Prodi Akuntansi UPI dipilih menjadi populasi karena mahasiswa yang telah memiliki bekal dasar mengenai pengetahuan perpajakan, mahasiswa pun masih memiliki keputusan yang fleksibel apabila diberikan suatu kondisi tertentu.

Sampel merupakan bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi. Untuk itu, sampel yang diambil dari populasi harus betul-betul representatif (mewakili) (Sugiyono, 2017). Penentuan jumlah sampel akan didasarkan pada metode *simple random sampling*. *Simple random sampling* merupakan sebuah teknik pengambilan sampel anggota populasi yang dilakukan secara acak tanpa memperhatikan strata atau tingkatan yang ada dalam populasi tersebut yang langsung dilakukan pada unit *sampling* (Payadnya & Jayantika, 2018). Sampel dalam penelitian ini berjumlah 60 orang.

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk

mengetahui apakah sampel yang digunakan dalam penelitian berdistribusi normal atau tidak. Suatu data disebut berdistribusi normal apabila taraf signifikansi α lebih besar dari taraf signifikansi yang telah ditetapkan, yaitu $\alpha > 0.05$. Pengujian normalitas sebaran data pada penelitian ini menggunakan teknik Kolmogorov Smirnov dengan bantuan program SPSS versi 25.

Uji Homogenitas Varian

Uji Homogenitas adalah pengujian yang berguna untuk mengetahui sekumpulan data yang variansnya homogen atau seragam (Payadnya & Jayantika, 2018). Data yang sifatnya homogenitas data diperlukan agar tiap variabel dapat diperbandingkan karena berasal dari karakteristik partisipan yang hampir sama. Uji homogenitas varians digunakan di dalam penelitian ini sebagai syarat penggunaan Analisis Varians (ANAVA).

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis di dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan uji *Analysis of Variance with two factors* atau *two way ANOVA* dengan bantuan program SPSS versi 25. ANAVA dinilai lebih cocok digunakan pada penelitian yang bersifat eksperimen karena pada penelitian eksperimen memiliki beberapa penelitian. ANAVA dua arah membandingkan perbedaan rata-rata antara kelompok yang telah dibagi pada dua variabel independen. Kelompok disini dapat berarti jenis perlakuan. Hasil akhir dari analisis ANAVA adalah nilai F_{hitung} (F_h). Nilai F hitung ini nantinya akan dibandingkan dengan nilai F tabel (F_t). Jika nilai F hitung lebih baik dari F tabel ($F_h > F_t$), maka dapat ditarik sebuah kesimpulan bahwa H_a diterima dan H_o ditolak atau berarti terdapat perbedaan bermakna

rerata pada semua kelompok (Payadnya & Jayantika, 2018).

HASIL DAN PEMBAHASAN
Pengaruh *Whistleblowing System* terhadap *Tax Evasion*

Tabel 2 menunjukkan nilai signifikansi X1 adalah 0.05, maka nilai $F_{0.05 (1,56)} = 4.01$. Nilai $F_{hitung} = 30.594 > 4.01$ dengan tingkat sig. $0.000 < 0.05$, maknanya keputusannya adalah responden yang mendapatkan kondisi *whistleblowing system* memiliki keputusan

untuk cenderung tidak melakukan tindakan tax evasion (semakin patuh) dibandingkan dengan responden yang mendapatkan kondisi *Whistleblowing System* yang buruk. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin baik tata kelola sebuah kontrol internal di suatu instansi baik pemerintahan maupun pada sektor non pemerintahan akan berpengaruh pada semakin engganannya seorang pembayar pajak untuk melakukan tindak pelanggaran pajak berat seperti *Tax Evasion*.

Tabel 2. Tabel Hasil penelitian

Tests of Between-Subjects Effects					
Dependent Variable: Tax Evasion					
Source	Type III Sum Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	38208.333 ^a	3	12736.111	14.963	.000
Intercept	165375.000	1	165375.000	194.287	.000
X1	26041,667	1	26041,667	30,594	.000
X2	10666.667	1	10666.667	12.531	.001
X1 * X2	1500.000	1	1500.000	1.762	.190
Error	47666.667	56	851.190		
Total	251250.000	60			
Corrected Total	85875.000	59			

a. R Squared = .445 (Adjusted R Squared = .415)

Hasil tersebut dapat mendukung dan sejalan dengan salah satu bagian di dalam *Theory of Planned Behaviour* (TPB) yaitu *control belief* atau sebuah kontrol perilaku yang mampu mendorong atau menghambat seseorang dalam bertindak. Hasil dari penelitian ini pun dapat mendukung hasil penelitian sebelumnya yang menunjukkan hasil yang cenderung serupa bahwa *Whistleblowing System* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap tindakan *Tax Evasion* yang dilakukan oleh responden (Anggariani, Kurniawan, & Holidin, 2017; Noviani & Sambharakreshna, 2014; Porter & Ronit,

2018).

Pengaruh Literasi *Tax Audit* terhadap *Tax Evasion*

Berdasarkan tabel 2 di atas dengan signifikansi X2 adalah 0.05, maka nilai $F_{0.05 (1,56)} = 4.01$. Tabel di atas menunjukkan bahwa nilai $F_{hitung} = 12.531 > 4.01$ dengan tingkat sig. $0.001 < 0.05$. Maknanya, keputusan dari tabel di atas adalah responden yang mendapatkan literasi *tax audit* memiliki kecenderungan untuk melaporkan penghasilan kena pajak yang sesuai dengan seharusnya hal ini berarti memiliki keputusan untuk

cenderung tidak melakukan tindakan *Tax Evasion* (semakin patuh) dibandingkan dengan responden yang tidak mendapatkan literasi *tax audit*. Hal ini mengindikasikan bahwa pemberian suatu pemahaman yang eksklusif kepada Wajib Pajak maupun calon Wajib Pajak sejak dini akan berpengaruh pada semakin engganannya seorang pembayar pajak kelak untuk melakukan tindak pelanggaran pajak berat seperti *Tax Evasion*. Hasil penelitian ini sendiri mampu untuk mendukung salah satu bagian pada *Theory of Planned Behaviour* (TPB) yaitu Sikap dan Normatif Subjektif. Untuk sikap sendiri, penelitian ini menunjukan bahwa dengan adanya pemberian mengenai pemahaman akan pajak, dalam penelitian ini literasi *tax audit*, seseorang akan cenderung menghindari kecurangan pajak yaitu *Tax Evasion*. Hal tersebut berkaitan dengan kesadaran pajak seseorang, apabila seseorang tersebut yakin maka ia akan tetap membayarkan pajak sesuai dengan apa yang terutang walaupun timbal baliknya tidak dirasakan secara langsung. Selanjutnya adalah Normatif Subjektif yang merupakan sebuah harapan dari Wajib Pajak kepada pengelola pajak untuk dapat mewujudkan sebuah pelayanan pajak dan pengelolaan pajak yang baik. Belum ada yang meneliti variabel Literasi *Tax Audit* secara langsung pada penelitian sebelumnya. Namun variabel literasi pajak dan audit pajak (*Tax Audit*) ada yang mengangkatnya untuk diteliti. Maka penelitian ini mampu mendukung penelitian sebelumnya karena Literasi *Tax Audit* mampu memberikan pengaruh negatif terhadap keputusan untuk melakukan tindakan *Tax Evasion* (Enofe, Embele, & Obazee, 2020; Modugu & Anyaduba, 2014; Rahayu, 2017).

Pengaruh *Whistleblowing System* dan Literasi *Tax Audit* terhadap *Tax Evasion* Secara Simultan

Berdasarkan tabel 2 di atas dengan signifikansi 0.05, maka nilai $F_{0.05 (1.56)} = 4.01$. Tabel di atas menunjukkan bahwa nilai $F_{hitung} = 1.762 < 4.01$ dengan tingkat sig. $0.190 > 0.05$. Maksudnya keputusan dari tabel di atas adalah tidak terdapat pengaruh interaksi yang terjadi antara *Whistleblowing System* dengan Literasi *Tax Audit*. Hal tersebut mengindikasikan bahwa keputusan responden pada kondisi *whistleblowing system* dan literasi *tax audit* tidak akan terpengaruh. Responden akan tetap menghindari tindakan *tax evasion* dalam kondisi *whistleblowing system* yang baik tanpa mempertimbangkan ada atau tidaknya sebuah literasi *tax audit* begitu juga sebaliknya, responden akan cenderung menghindari *tax evasion* saat diberikan literasi *tax audit* tanpa mempertimbangkan kondisi *whistleblowing system*.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil dari penelitian eksperimen dan pembahasan mengenai tindakan *Tax Evasion* berdasarkan kondisi *Whistleblowing System* dan ada atau tidaknya Literasi *Tax Audit* pada Mahasiswa S-1 Program Studi Akuntansi Universitas Pendidikan Indonesia, dapat penulis ambil keputusan sebagai berikut.

Pertama, Responden yang mendapatkan kondisi *Whistleblowing System* yang baik memiliki kecenderungan untuk melaporkan penghasilan kena pajak yang sesuai dengan seharusnya. Hal ini berarti memiliki keputusan untuk cenderung tidak melakukan tindakan *Tax Evasion* (semakin patuh) dibandingkan dengan responden yang mendapatkan kondisi *Whistleblowing System* yang buruk. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin baik tata kelola sebuah kontrol internal di suatu instansi baik pemerintahan

maupun pada sektor non pemerintahan akan berpengaruh pada semakin enggannya seorang pembayar pajak untuk melakukan tindak pelanggaran pajak berat seperti *Tax Evasion*.

Kedua, Responden yang mendapatkan literasi *tax audit* memiliki kecenderungan untuk melaporkan penghasilan kena pajak yang sesuai dengan seharusnya hal ini berarti memiliki keputusan untuk cenderung tidak melakukan tindakan *Tax Evasion* (semakin patuh) dibandingkan dengan responden yang tidak mendapatkan literasi *tax audit*. Hal ini mengindikasikan bahwa pemberian suatu pemahaman yang eksklusif kepada Wajib Pajak maupun calon Wajib Pajak sejak dini akan berpengaruh pada semakin enggannya seorang pembayar pajak kelak untuk melakukan tindak pelanggaran pajak berat seperti *Tax Evasion*.

Ketiga, tidak terdapat pengaruh interaksi antara *whistleblowing system* dengan literasi *tax audit*. Hal tersebut mengindikasikan bahwa keputusan responden pada kondisi *whistleblowing system* dan literasi *tax audit* tidak akan terpengaruh. Responden akan tetap menghindari tindakan *tax evasion* dalam kondisi *whistleblowing system* yang baik tanpa mempertimbangkan ada atau tidaknya sebuah literasi *tax audit* begitu juga sebaliknya, responden akan cenderung menghindari *tax evasion* saat diberikan literasi *tax audit* tanpa mempertimbangkan kondisi *whistleblowing system*.

Secara keseluruhan, penelitian ini mengindikasikan bahwa penurunan keinginan responden dalam melakukan tindakan *tax evasion* sudah mampu dicapai dengan hanya mewujudkan tata kelola *whistleblowing system* atau dengan memberikan pemahaman atau literasi mengenai *tax audit* mulai dari tingkat perkuliahan.

DAFTAR PUSTAKA

- Adriani (2011). *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*. Bogor: Ghalia Indonesia
- Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: A theory of planned behavior. *Action Control*, 11–39.
- Anggariani, D. A., Kurniawan, T., & Holidin, D. (2017). Whistleblowing System In Indonesia's Directorate General of Tax. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 167(April 2018), 54–60. <https://doi.org/10.2991/icaspgs-icbap-17.2017.16>
- Apandi, R. N. N. (2019). The Phenomenon of Tax Planning in Indonesia: Effect of aggressive tax planning and audit quality on tax shelter. *In 1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and Finance (ICEBEF 2018)*, pp. 241-246. Atlantis Press.
- Apandi, R. N. N., Rossietaa, H., Fitriany, & Wondabio, L. S. (2020). Does Brainstorming of Auditees Fraud Prevention System Reduce Junior Auditor's Judgment Bias? Evidence from an Experimental Study. *International journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(4).
- Apandi, R. N. N., Utama, S., & Rosieta, H. (2016). The Effect of Corporate Tax Governance, Audit Quality and Tax Exposure on Audit Fee for Companies Enlisted in Indonesia Stock Exchange. *Proceedings of the 2016 Global Conference on Business, Management and Entrepreneurship*. <https://doi.org/10.2991/gcbme-16.2016.2>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2018). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2018*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jendral

- Pajak*, 1–118. Retrieved from https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2019-05/LAKIN_DJP_2018.pdf
- Emzir. (2014). *Metodologi Penelitian Kualitatif Analisis Data* (4th ed.). Jakarta: Rajawali Pers.
- Enofe, A., Embele, K., & Obazee, E. P. (2020). Tax Audit , Investigation , and Tax Evasion. *Journal of Accounting and Financial Management*, 5 (4)(December 2019), 47–66.
- Ginting, A. V. L., & Pontoh, W. (2017). The Role Of Motivation and Tax Knowledge to Taxpayer (Empirical Studies on Individual Taxpayers in Malalayang District of Manado City). *Jurnal EMBA*, 5(2), 1998–2006. <https://doi.org/https://doi.org/10.35794/emba.v5i2.16483>
- Graff, H. J., & Duffy, J. (2014). Literacy Myths. *Springer International Publishing Switzerland*, (January 2014). <https://doi.org/10.1007/978-3-319-02321-2>
- Izza, I. A. N., & Hamzah, A. (2009). *Etika Penggelapan Pajak Perspektif Agama : Sebuah Studi Interpretatif*. 1–26.
- Kleven, H. (2011). Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651–692. <https://doi.org/10.3982/ecta9113>
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2008). *Sistem Pelaporan Pelanggaran – SPP (Whistleblwong System – WBS)*.
- Kurniawati, M., & Toly, A. A. (2014). Analisis Keadilan Pajak, Biaya Kepatuhan, dan Tarif Pajak terhadap Persepsi Wajib Pajak mengenai Penggelapan Pajak di Surabaya Barat.
- Porter, T., & Ronit, K. (2018). Whistleblowing as a new regulatory instrument in global governance: the case of tax evasion. *Cambridge Review of International Affairs*, 31(6), 537–560. <https://doi.org/10.1080/09557571.2018.1546278>
- Rahayu, N. (2017). Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Ketegasan Sanksi Pajak, *Tax & Accounting Review*, 4(2), 1–12.
- Mardiasmo. (2009). *Perpajakan*. 2009: Andi.
- McGee, R. W., Ho, S. S. M., & Li, A. Y. S. (2008). A Comparative Study on Perceived Ethics of Tax Evasion: Hong Kong vs the United States. *Journal of Business Ethics*, 77(2), 147–158. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9304-1>
- Modugu, K. P., & Anyaduba, J. O. (2014). Impact of tax audit on tax compliance in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*, 5(9), 207–215.
- Naufal, M., Sofia, A., Prawira, I. F. A., & Apandi, R. N. N. (2020). Exploring the Whistleblowing Intention. *Asia Proceedings of Social Sciences*, 5(1), 75-80.
- Nickerson, I., Pleshko, L., & McGee, R. W. (2009). Presenting the Dimensionality of an Ethics Scale Pertaining to Tax Evasion. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 12(1), 1–7.
- Noor, J. (2014). *Metodologi Penelitian*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Noviani, D. P., & Sambharakreshna, Y. (2014). Pencegahan Kecurangan Dalam Organisasi Pemerintahan. *JAFFA Oktober*, 02(2), 61–70.
- Organization For Economic Co-Operation and Development. (2006). *Strengthening Tax Audit Capabilities : General Principles and Approaches*. Perancis: OECD.
- Payadnya, I., & Jayantika, I. (2018). *Panduan Penelitian Eksperimen Beserta Analisis Statistik dengan SPSS*. Yogyakarta: Deepublish.

- dan Tax Amnesty Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Akuntansi Dewantara*, 1(1), 15–30.
- Seligman, E. R. A. (1921). *Essay in Taxation*. New York: The Macmillan Company.
- Soetrisno, P. (1984). *Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara*. Yogyakarta: BPFE
- Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Pendidikan*. Bandung: Alfabeta.
- Republik Indonesia. (2007). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Jakarta: Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia.
- Waluyo, J. (2009). Peranan Pajak Untuk Meningkatkan Kemandirian Anggaran. *Jurnal Ekonomi Pembangunan: Kajian Masalah Ekonomi Dan Pembangunan*, 10(2), 154.
<https://doi.org/10.23917/jep.v10i2.798>.