

## The Effect of Tax Morale on the Compliance of State Civil Apparatus Taxpayers at Higher Education Institution With Legal Entity

### Pengaruh *Tax Morale* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum

Herry Laksito

Departemen Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Diponegoro  
Jl Prof Sudarto SH Tembalang, Semarang 50275, Indonesia

#### ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the effect of a tax morale on taxpayer compliance in the PTNBH environment. In addition, this study also aims to examine the effect given by a supportive corporate environment as a moderating variable on the effect between tax morale and taxpayer compliance. The data used is primary data obtained from state civil servants who work in higher education institutions with legal entities (PTNBH). There are a total of 4,000 taxpayers working at PTNBH and a sample of 100 respondents was obtained. Testing the data in this study using Moderated Regression Analysis with SPSS tools. The results of the study indicate that the existence of a tax morale has a significant positive effect on taxpayer compliance. This indicates that the existence of intrinsic motivation in a person can be the key to growing voluntary tax compliance. Furthermore, a supportive corporate environment is also proven to be able to strengthen the relationship that is formed between the independent variables and the dependent variable in this study. These conditions indicate that the corporate environment can be a motivating factor for someone to be able to improve their tax compliance.

**Keywords:** higher education institutions with legal entities (PTNBH). state civil servants; supportive corporate environment; tax compliance; tax morale.

#### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk melihat pengaruh yang ditimbulkan dari adanya *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak di lingkungan Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTNBH). Selain itu, penelitian ini juga memiliki tujuan untuk melihat pengaruh yang diberikan oleh adanya *supportive corporate environment* sebagai variabel moderasi terhadap pengaruh yang timbul antara *tax morale* dengan kepatuhan wajib pajak. Data yang digunakan yaitu data primer yang diperoleh dari aparatur sipil negara yang bekerja pada lingkungan PTNBH. Terdapat total 4.000 wajib pajak yang bekerja pada PTNBH dan diperoleh sampel sebesar 100 responden. Pengujian data pada penelitian ini menggunakan Moderated Regression Analysis dengan alat bantu SPSS. Hasil penelitian menunjukkan bahwa adanya *tax morale* memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Hal tersebut mengindikasikan bahwa adanya motivasi intrinsik dalam diri seseorang dapat menjadi kunci untuk menumbuhkan kepatuhan pajak sukarela. Lebih lanjut lagi, *supportive corporate environment* juga terbukti mampu memperkuat hubungan yang terbentuk antara variabel independen dan variabel dependen pada penelitian ini. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa lingkungan kerja dapat menjadi faktor pendorong bagi seseorang untuk dapat meningkatkan kepatuhan pajaknya.

**Kata kunci:** Aparatur Sipil Negara; kepatuhan wajib pajak; Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum (PTNBH); *supportive corporate environment*; *tax morale*.

## PENDAHULUAN

Negara Republik Indonesia merupakan suatu negara yang menjadikan pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara yang paling utama. Setiap tahun kementerian keuangan dan pemerintah selalu berupaya untuk meningkatkan penerimaan pajaknya. Pajak adalah kontribusi wajib 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 (Direktorat Jenderal Pajak, 2013). Penerimaan dari pajak sendiri di Indonesia berhasil menyumbang sekitar lebih dari 80% bagi pendapatan negara (Direktorat Jenderal Pajak, 2019).

Hasil pemungutan pajak yang dilakukan oleh pemerintah digunakan untuk menunjang berjalannya berbagai sektor di Indonesia. Pendapatan pajak ini membantu bangsa Indonesia dalam merealisasikan pembangunan nasional yang tengah gencar dilakukan oleh pemerintah Indonesia. Pembangunan nasional tersebut mencakup berbagai bidang kehidupan masyarakat antara lain bidang pendidikan, kesehatan, ekonomi, infrastruktur bahkan hingga pada bidang lingkungan hidup. Bidang pendidikan menjadi salah satu bidang utama yang mendapat perhatian lebih dari pemerintah Indonesia.

Di Indonesia, peraturan yang mengatur mengenai perpajakan selalu mengalami perubahan dari waktu ke waktu. Akan tetapi perubahan yang terjadi ini tetap mempertahankan corak perpajakan yang berlaku di Indonesia yaitu dengan menggunakan *self assessment*. Sistem *self assessment* memberikan wewenang kepada wajib pajak untuk menghitung sendiri besaran pajak yang terutang, menghitung sendiri besaran pajak yang sudah dipotong, membayar sendiri pajak yang masih kurang bayar dan kemudian melaporkannya kepada aparat perpajakan. Sistem *self assessment* ini sangat mengharapkan adanya kesadaran, kejujuran dan juga kedisiplinan dari wajib pajak untuk menjalankan kewajiban perpajakannya. Komitmen wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya sangat diperlukan demi dapat membantu pemerintah dalam merealisasikan rencana-rencana pembangunan yang telah disusun guna kesejahteraan masyarakat Indonesia secara keseluruhan.

Aparatur Sipil Negara (ASN) menjadi salah satu jenis pekerjaan dengan jumlah personil yang cukup banyak di Indonesia. ASN ini tersebar di seluruh sektor pekerjaan di seluruh Indonesia, mulai dari sektor publik hingga pada sektor perguruan tinggi. Aparatur Sipil Negara (ASN) merupakan profesi pegawai negeri sipil dan pegawai pemerintah dengan perjanjian kerja yang bekerja pada instansi pemerintah (Lado & Budiantara, 2018). Pegawai ASN ini terdiri dari pegawai negeri sipil dan pegawai pemerintah dengan perjanjian kerja yang diangkat oleh pejabat pembina kepegawaian yang dibebankan tugas dalam suatu jabatan serta memperoleh gaji berdasarkan pada pertauran perundang-undangan yang mengaturnya.

Profesi sebagai aparatur sipil negara di Indonesia hingga saat ini masih cukup banyak diimpikan oleh para pencari kerja. Citra positif yang selalu tertanam pada profesi ini seharusnya

mampu dijadikan motivasi agar perilaku para penyandanganya dapat mencerminkan sifat warga negara yang baik. Oleh karena itu, pemerintah mengharapkan para pegawai aparatur sipil negara ini dapat menjadi contoh yang baik bagi seluruh masyarakat. Pegawai aparatur sipil negara diharapkan mampu dijadikan panutan terutama dalam menunaikan kewajibannya sebagai warga negara Indonesia, terutama perpajakan. Hal ini dikarenakan perpajakan di Indonesia memegang peranan yang cukup vital bagi pembiayaan di sektor publik, dimana dananya bersumber dari pajak. Sehingga para abdi negara ini diharapkan mampu memberikan contoh nyata dalam menjadikan dirinya seorang warga negara yang patuh pajak.

Bekerja sebagai seorang aparatur sipil negara tentu memiliki tanggung jawab moral yang cukup tinggi. Status pegawai negara yang disandanganya menjadikan para aparatur sipil negara ini harus mengabdikan dirinya untuk kepentingan bangsa dan negara. Tanggung jawab moral ini akan bertambah besar ketika aparatur sipil negara ini bekerja pada sektor pendidikan. Ia harus menjadi contoh yang baik bagi para generasi penerus bangsanya, karena kualitas para pelajar sedikit banyak akan dipengaruhi oleh tindakan yang dicontohkan oleh mereka.

Pendidikan menjadi suatu hal penting bagi bangsa Indonesia karena merupakan salah satu tujuan yang hendak dicapai oleh bangsa Indonesia. Sebagaimana tercantum dalam alenia keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi *“Kemudian daripada itu untuk membentuk suatu Pemerintahan Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasar kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.”* Konsekuensi yang harus ditanggung oleh negara dengan mencantumkan kata *“mencerdaskan kehidupan bangsa”* adalah negara dalam hal ini pemerintah harus mempunyai komitmen yang tinggi dalam penyediaan dan penyelenggaraan pendidikan yang layak dan bermutu agar dapat menghasilkan sumber daya manusia Indonesia yang berkualitas dan bermoral.

Selain itu, pendidikan juga memegang peranan penting dalam menentukan nasib bangsa Indonesia kedepannya akan seperti apa. Hal ini dikarenakan pendidikan akan mempengaruhi kualitas dari generasi penerus bangsa Indonesia. Menurut hasil Susenas tahun 2020, perkiraan jumlah pemuda sebesar 64,50 juta jiwa atau hampir seperempat dari total penduduk Indonesia (23,86%) (Badan Pusat Statistik, 2020). Kualitas pendidikan yang baik tentu diperlukan untuk menciptakan masyarakat Indonesia yang produktif, kompetitif dan bisa bersaing di kancah internasional. Pendidikan tinggi dipandang mampu meningkatkan kualitas dari generasi penerus itu sendiri.

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2012, Pendidikan Tinggi adalah jenjang pendidikan setelah pendidikan menengah yang mencakup program diploma, program sarjana, program magister, program doktor dan program profesi serta program spesialis yang diselenggarakan oleh perguruan tinggi berdasarkan kebudayaan bangsa Indonesia. Di Indonesia sendiri terdapat banyak perguruan tinggi yang tersebar di seluruh provinsi yang ada,

mulai dari sabang hingga ke merauke. Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2012 pasal 65 dan Peraturan Pemerintah Nomor 4 Tahun 2014 pasal 27, perguruan tinggi negeri dibagi menjadi tiga pola pengelolaan, yaitu:

- a. Perguruan tinggi negeri dengan pola pengelolaan keuangan negara pada umumnya atau dikenali dengan perguruan tinggi negeri satker atau perguruan tinggi negeri pola PNBPN (Penerimaan Negara Bukan Pajak)
- b. Perguruan tinggi negeri dengan pola pengelolaan keuangan badan layanan umum atau PTN-BL
- c. Perguruan tinggi negeri sebagai badan umum atau PTN-BH

Untuk memudahkan monitor dan evaluasi kinerja, Kemristekdikti kemudian membagi klastering perguruan tinggi negeri dalam empat kelompok masing-masing untuk klaster PTN BLU, PTN BH, PTN satuan kerja, dan PTN Baru.

Saat ini di Indonesia terdapat 11 perguruan tinggi yang masuk ke dalam klaster PTNBH. Kesebelas perguruan tinggi tersebut yaitu Universitas Airlangga, Universitas Pendidikan Indonesia, Institut Teknologi Bandung, Universitas Gajah Mada, Universitas Indonesia, Institut Pertanian Bogor, Universitas Padjajaran, Universitas Hassanudin, Institut Teknologi Sepuluh November, Universitas Diponegoro dan Universitas Sumatera Utara. Perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) merupakan perguruan tinggi negeri yang dikelola secara mandiri supaya nantinya perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) dapat berkembang dalam segala bidang, memiliki daya saing dan siap berkompetisi dengan perguruan tinggi negeri pada kancah internasional.

Terkait dengan status perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) yang disandang oleh beberapa universitas, Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas pajak menerbitkan surat edaran (SE) Nomor 34/PJ/2017 tentang Penegasan Perlakuan Perpajakan Bagi Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum. Pengeluaran surat edaran tersebut dilakukan karena terdapat perubahan pengelolaan keuangan perguruan tinggi dari badan layanan umum (BLU) menjadi badan hukum. Surat edaran tersebut berisikan rangkuman aturan umum yang berlaku dan beberapa penegasan bagi perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) di Indonesia sehingga diharapkan mampu mendapatkan keseragaman dalam pemahaman dan penafsiran perlakuan perpajakan bagi perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) sesuai dengan undang-undang perpajakan (Kementerian Keuangan, 2017). Hanya perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) saja yang diberikan penegasan di dalam surat edaran (SE) Nomor 34/PJ/2017.

Perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) tidak sama seperti BUMN lainnya. Perbedaan perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) dengan BUMN jelas karena perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) tidak mencari keuntungan dan hanya melakukan aktivitas di bidang pendidikan saja. Kebijakan pajak yang diberikan kepada perguruan

tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) haruslah adil dan tidak ada pihak yang merasa diberatkan ataupun dirugikan. Keadilan ini perlu diterapkan agar tidak menimbulkan rasa iri antara perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) dengan yang berbentuk badan layanan umum (BLU).

Tanpa adanya keadilan dalam perpajakan dikhawatirkan kemunduran akan terjadi. Ketika pengenaan pajak dipandang tidak adil ada kemungkinan bahwa perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH) enggan menyangang status badan hukum dan begitu pula sebaliknya perguruan tinggi badan layanan umum (BLU) juga menjadi enggan untuk berupaya menjadi perguruan tinggi negeri berbadan hukum (PTNBH). Harus ada keselarasan tujuan antara Direktorat Jenderal Pajak dengan perguruan tinggi negeri baik yang berbentuk satker, badan layanan umum maupun badan hukum agar perguruan tinggi bersedia kooperatif dalam menjalankan kewajibannya.

Ketika sebuah perguruan tinggi berubah status menjadi perguruan tinggi negeri berbadan hukum, maka akan terdapat perubahan kewajiban perpajakan yang akan dialami oleh aparatur sipil negara didalamnya. Adanya status PTNBH menjadikan ASN menerima dua sumber penghasilan sekaligus, yaitu penghasilan sebagai ASN dan juga penghasilan sebagai dosen PTNBH. Penambahan penghasilan ini mengakibatkan pada akhir tahun, pajak ASN akan menjadi kurang bayar yang mengharuskan ASN tersebut melaporkan besaran pajak kurang bayar tersebut. Perubahan kondisi ini memaksa ASN untuk menjalankan kewajiban perpajakannya sendiri, sehingga muncul potensi ASN tersebut akan menjadi wajib pajak yang patuh atau tidak. Oleh karena itu, peneliti termotivasi untuk meneliti kepatuhan pajak dari ASN yang ada di lingkungan PTNBH.

Terdapat banyak hal yang diduga akan berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak setiap individu. Ketika membahas kepatuhan wajib pajak orang pribadi, konteks berperilaku harus dianalisis. Hal ini disebabkan karena wajib pajak orang pribadi merupakan individu yang unik dengan sifat-sifat dasar yang dimilikinya seperti rasional, memaksimalkan utilitasnya dan juga cenderung menghindari risiko (Hanno & Violette, 1996). Setiap tindakan yang diambil oleh individu akan dipengaruhi oleh motivasi yang dimilikinya. Termasuk ketika seorang individu memutuskan untuk bertindak sebagai masyarakat yang patuh pajak. Akan ada motivasi tersendiri didalam dirinya yang pada akhirnya akan mendorongnya untuk bertindak sebagai individu yang patuh pajak. Motivasi yang muncul ini biasa disebut dengan *tax morale*.

Konsep *tax morale* ini melihat masyarakat akan patuh pada kewajiban perpajakannya ketika masyarakat melihat pemerintah telah menjalankan tugasnya dengan baik dalam hal pelayanan dan juga penyediaan barang publik bagi masyarakat. Individu yang memiliki moral positif yang tinggi memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan sesuai dengan apa yang seharusnya, termasuk dalam perpajakan. Wajib pajak yang memiliki tingkat moral cukup tinggi kecenderungannya tidak akan berupaya untuk melakukan praktik tidak beretika untuk menghindari pajak. Sehingga dengan moral yang tinggi wajib pajak cenderung menjadi wajib pajak yang patuh pajak.

Selain itu, peran dukungan lingkungan juga akan berpengaruh terhadap tindakan yang dilakukan oleh seseorang. Lingkungan yang positif dinilai akan menghasilkan individu dengan tindakan yang positif pula, berikut juga berlaku sebaliknya. Oleh karena itu, suatu organisasi atau instansi seharusnya mampu menciptakan suatu iklim dimana patuh pajak akan menjadi hal yang mudah bagi individu di dalamnya. Terdapat enam elemen lingkungan yang dinilai dapat mempengaruhi kepatuhan wajib pajak individu yang ada didalamnya. Elemen tersebut yaitu kesediaan sistem informasi, perpustakaan pajak, pelatihan yang berkelanjutan, akses terhadap konsultan eksternal, partisipasi dalam organisasi profesi, ketenangan lingkungan kerja dan kecukupan profesional pajak yang dipekerjakan suatu instansi (Breadley & Francies, 1994).

Penelitian mengenai pengaruh faktor lingkungan terhadap kepatuhan wajib pajak sudah dilakukan oleh Deita, Prayoga, dan Yasa pada tahun 2020. Penelitian tersebut dilakukan terhadap wajib pajak orang pribadi yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Singaraja. Sampel yang digunakan sebanyak 347 responden dengan teknik pengambilan sampel menggunakan purposive sampling. Hasil dari pengujian data yang dilakukan menunjukkan hasil yang menyatakan bahwa faktor lingkungan memiliki pengaruh yang positif dan juga signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Singaraja.

Penelitian terkait dengan *tax morale* dan dukungan lingkungan pernah dilakukan oleh Kawengian, Sabijono, dan Budiarmo pada tahun 2017. Penelitian tersebut dilakukan terhadap sampel 50 responden dengan teknik sampel insidental. Objek pada penelitian ini adalah wajib pajak orang pribadi di Kelurahan Paal Duo Manado. Pengumpulan data dan pengujian data telah dilakukan, sehingga kesimpulan dapat ditarik oleh peneliti. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Kawengian, Sabijono, dan Budiarmo menunjukkan bahwa lingkungan wajib pajak dan juga kewajiban moral wajib pajak memiliki pengaruh yang positif dan juga signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Kelurahan Paal Duo Manado.

Selain penelitian dari Kawengian, Sabijono, dan Budiarmo, penelitian terkait dengan pengaruh *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak juga pernah dilakukan oleh Andriyani, Sitawati, dan Subchan pada tahun 2018. Penelitian ini telah dilakukan terhadap 100 orang responden, dimana besarnya jumlah sampel diperoleh melalui perhitungan rumus slovin. Penelitian tersebut dilakukan di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Semarang Tengah Dua atas izin dari pimpinan KPP tersebut. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa moral pajak memiliki pengaruh yang positif dan juga signifikan terhadap kepatuhan pajak dari wajib pajak itu sendiri. Berdasarkan pada beberapa penelitian terdahulu yang telah dijalankan, peneliti tertarik untuk mengembangkan model penelitian dengan menjadikan faktor *supportive corporate environment* sebagai variabel moderasi yang diduga dapat memperkuat pengaruh dari *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak.

Adanya penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi secara teoritis dalam pengembangan ilmu khususnya di bidang perpajakan mengenai peran *supportive corporate environment* sebagai moderator pengaruh *tax morale* terhadap kepatuhan pajak.

Secara praktis penelitian ini diharapkan dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk meningkatkan kepatuhan perpajakannya melalui adanya *tax morale* dan *supportive corporate environment*. Selain itu juga diharapkan mampu memberikan gambaran terhadap pemerintah dan lembaga terkait lainnya mengenai pandangan wajib pajak terhadap adanya *tax morale* dan *supportive corporate environment* ini, sehingga dapat diambil kebijakan yang tepat guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

## PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Pengaruh *Tax Morale* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di Lingkungan PTNBH

*Tax morale* memiliki makna sebagai suatu dorongan yang timbul dari dalam diri seseorang baik secara sadar maupun tidak sadar untuk membayar kewajiban pajak yang dibebankan kepadanya dengan harapan mampu memberikan kontribusi kepada masyarakat secara luas (Lasmana dan Tjaraka, 2011). Konsep *tax morale* ini melihat masyarakat akan patuh pada kewajiban perpajakannya ketika masyarakat melihat pemerintah telah menjalankan tugasnya dengan baik dalam hal pelayanan dan juga penyediaan barang publik bagi masyarakat. Individu yang memiliki moral positif yang tinggi memiliki kecenderungan untuk melakukan tindakan sesuai dengan apa yang seharusnya, termasuk dalam perpajakan.

Wajib pajak yang memiliki tingkat moral cukup tinggi kecenderungannya tidak akan berupaya untuk melakukan praktik tidak beretika untuk menghindari pajak. Sehingga dengan moral yang tinggi wajib pajak cenderung menjadi wajib pajak yang patuh pajak. Hal tersebut telah dibuktikan oleh Lasmana dan Tjaraka (2011) dalam penelitiannya yang menemukan fakta bahwa semakin tinggi tingkat moral etika pajak, maka akan semakin rendah niat untuk menghindari pajak. Oleh karena itu, *tax morale* menjadi kunci kebangkitan ekonomi terutama dari segi kepatuhan wajib pajak. Adanya kepatuhan wajib pajak masyarakat yang tinggi maka penerimaan yang berhasil dihimpun negara dari sektor perpajakan juga akan semakin tinggi. Mengubah paradigma masyarakat sangat penting untuk membangun kesadaran bahwa pajak adalah usaha bersama dalam rangka untuk menyejahterakan masyarakat.

Pengaruh *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak sebelumnya telah diteliti oleh Adeline dan Karina (2022). Pada penelitian tersebut peneliti menyimpulkan bahwa *tax morale* memiliki pengaruh dalam mendorong niat untuk patuh pajak. Hasil penelitian tersebut juga sejalan dengan penelitian yang telah dijalankan oleh Lisi (2015). Dimana dalam penelitian tersebut Lisi (2015) menyimpulkan bahwa *tax morale* yang tinggi mampu mendorong tingkat kepatuhan wajib pajak meskipun upaya pencegahan kecurangan pajak yang ada tergolong rendah. Berdasarkan uraian tersebut hipotesis pertama yang diajukan pada penelitian ini yaitu:

H<sub>1</sub>: *Tax Morale* Berpengaruh Positif Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di Lingkungan PTNBH

### ***Supportive Corporate Environment* Memperkuat Pengaruh *Tax Morale* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di Lingkungan PTNBH**

Tindakan yang diambil oleh seseorang sedikit banyak akan dipengaruhi oleh lingkungan dimana seseorang tersebut berada. Lingkungan ini diduga akan mempengaruhi keputusan individu untuk menjadi individu yang patuh pajak. Lingkungan suatu organisasi akan cenderung dipengaruhi oleh budaya yang dianut oleh organisasi tersebut. Budaya disini didefinisikan sebagai nilai yang dipercaya dan dianut oleh individu-individu yang ada di dalam lingkup organisasi tersebut. Budaya ini nantinya akan dijadikan sebagai kerangka acuan bagi individu didalamnya untuk bertindak. Sehingga budaya ini tentunya akan sangat mempengaruhi perilaku dari individu yang hidup didalamnya, tak terkecuali dalam lingkup perpajakan. Organisasi yang memiliki lingkungan kerja yang mendukung individu di dalamnya untuk patuh pajak tentu akan mampu mendorong individu di dalamnya untuk patuh pajak, begitu pula sebaliknya. Ketika lingkungan organisasi mampu membantu seseorang untuk menjadi patuh pajak, seseorang tersebut tentu tidak perlu berupaya keras ketika hendak menjadi wajib pajak yang patuh pajak. Hal itu dikarenakan organisasi tempat dia berada sudah menyediakan wadah atau sudah mendukung penuh untuk mencapai tingkatan wajib pajak patuh pajak.

Breadley dan Francies (1994) menyatakan bahwa terdapat enam elemen lingkungan yang dapat berpengaruh pada kepatuhan pajak individu yang ada di dalam organisasi tersebut. Keenam elemen lingkungan tersebut yaitu kesediaan sistem informasi, perpustakaan pajak, pelatihan yang berkelanjutan, akses terhadap konsultan eksternal, partisipasi dalam organisasi profesi, ketenangan lingkungan kerja dan kecukupan profesional pajak yang dipekerjakan suatu instansi. Sebagai contoh, ketika suatu organisasi menyediakan pelatihan pajak yang berkelanjutan bagi para karyawannya tentu ketrampilan pajak karyawan organisasi akan semakin terasah dan semakin terampil. Kemampuan ini akan menjadikan karyawan merasa bahwa patuh pajak bukan lagi merupakan suatu hal yang sulit untuk dilakukan sehingga kepatuhan akan tercapai. Begitu pula ketika informasi terkait pajak tersedia bagi seluruh karyawan atau seluruh elemen organisasi, maka karyawan yang membutuhkan informasi tersebut dapat dengan mudah mendapatkannya. Kemudahan akses informasi ini akan membantu karyawan dalam menjalankan kewajiban perpajakan mereka.

Penelitian yang dilakukan oleh Sitorus dan Fauziyati (2016) menyatakan bahwa lingkungan kerja yang ada di sekeliling individu dapat mendorong tingkat kepatuhan pajak dari individu tersebut. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Fatima (2019) juga memperoleh hasil yang serupa. Fatima (2019) menyatakan bahwa lingkungan di sekitar wajib pajak berpengaruh dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak yang bersangkutan. Hal ini dikarenakan hubungan yang terjalin antara wajib pajak di lingkungan mereka dapat memengaruhi pandangan dan perilaku dari wajib pajak itu sendiri. Oleh karena itu, hipotesis kedua yang diajukan pada penelitian ini yaitu:



H<sub>2</sub>: *Supportive Corporate Environment* Memperkuat Pengaruh *Tax Morale* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di Lingkungan PTNBH

## METODE

Terdapat tiga macam variabel penelitian yang akan diteliti pada penelitian kali ini. Ketiga jenis variabel ini yaitu variabel independen, variabel dependen dan juga variabel moderasi. Variabel independen merupakan variabel yang diduga memiliki pengaruh bagi variabel dependen dalam suatu penelitian. Variabel independen di dalam penelitian biasa disebut dengan variabel X. Sehingga variabel dependen adalah variabel yang diduga terpengaruh oleh adanya variabel independen di dalam suatu model kerangka penelitian. Variabel dependen di dalam penelitian disebut dengan variabel Y. *Tax morale* (X) merupakan variabel independen di dalam penelitian ini yang diduga berpengaruh terhadap variabel dependen, yaitu kepatuhan pajak aparatur sipil negara (Y). Selanjutnya, di dalam penelitian ini juga menggunakan variabel moderasi. Variabel moderasi merupakan variabel yang diduga mampu memperkuat atau memperlemah hubungan yang timbul antara variabel independen dan variabel dependen. *Supportive corporate environment* merupakan variabel moderasi yang akan diuji pada penelitian kali ini.

Populasi merupakan sekelompok orang yang dijadikan objek penelitian, dimana sekelompok orang tersebut memiliki karakteristik tertentu yang sesuai dengan tujuan penelitian. Populasi pada penelitian ini adalah seluruh aparatur sipil negara yang bekerja pada lingkungan perguruan tinggi berbadan hukum (PTNBH). Pemilihan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. *Purposive sampling* merupakan suatu metode pemilihan sampel dimana peneliti akan memilih sampel yang akan digunakan dengan menetapkan ciri-ciri khusus yang sesuai dengan tujuan penelitian, sehingga diharapkan dapat menjawab permasalahan penelitian. Jumlah wajib pajak aparatur sipil negara yang berkerja pada Perguruan Tinggi Negeri Berbadan Hukum adalah sebanyak 4.000 wajib pajak. Penentuan jumlah sampel penelitian dihitung dengan menggunakan rumus slovin untuk memperoleh jumlah yang optimal. Berdasarkan perhitungan rumus slovin diperoleh jumlah sampel sebanyak 100 responden. Perhitungan tersebut adalah sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2}$$

$$n = \frac{4.000}{1 + (4.000 \times (0,1^2))}$$

$$n = 97,56 \text{ (dibulatkan 100)}$$

## Definisi Operasional Variabel

**Tabel 1.** Definisi Operasional Variabel

Variabel	Indikator	Pengukuran
<i>Tax morale</i>	Pengetahuan tentang hukum perpajakan dan fungsi perpajakan	Skala data interval (skala 1-5)
	Pengetahuan tentang hak dan kewajiban sebagai wajib pajak	
	Pengetahuan tentang penggunaan pendapatan pajak (mengetahui keadilan dalam alokasi pajak)	
	Keadilan dalam alokasi sistem pajak	
	Pendekatan manfaat	
	Kemampuan untuk membayar	
	Horizontal equity	
	Vertical equity	
	Kepercayaan dalam penggunaan penerimaan pajak tanpa korupsi	
	Percaya pada perlakuan yang sama dari pembayar pajak	
<i>Supportive Corporate Environment</i>	Kepercayaan pada pengumpulan pajak tanpa diskriminasi	Skala data interval (skala 1-5)
	Jumlah <i>tax professional</i> yang dipekerjakan sudah mencukupi	
	<i>Tax professional</i> tanggap memberikan konsultasi masalah perpajakan	
	Instansi tanggap terhadap masalah perpajakan yang dihadapi pegawai	
	Tersedianya sistem informasi mengenai penghasilan dan pajak yang harus dipotong	
	Tersedia informasi dan petunjuk operasional mengenai besaran pajak yang harus dibayar	
	Dokumen pendukung pelaporan pajak mudah untuk diperoleh	
	Informasi mudah untuk diakses	
	Penghitungan pajak telah dilakukan dengan benar	
	Instansi tanggap memberikan bantuan ketika terjadi masalah	
Kepatuhan Wajib Pajak	Pendampingan pengisian SPT rutin dilakukan oleh instansi	Skala data interval (skala 1-5)
	Kepatuhan dalam pendaftaran NPWP	
	Selalu menghitung besaran pajak yang terutang secara benar	
	Melaksanakan pembayaran pajak yang terutang secara tepat waktu	

Pada kasus ini data yang digunakan merupakan data primer. Data primer merupakan jenis data yang dikumpulkan dan diolah peneliti. Data primer diperoleh melalui kuesioner yang dibagikan kepada sampel. Kuesioner yang digunakan berisikan sejumlah pertanyaan yang wajib dijawab oleh responden. Metode pengumpulan data merupakan teknik yang dipilih guna memperoleh data yang hendak diteliti. Dalam penelitian ini data diperoleh melalui kuesioner (angket) yang akan dibagikan kepada responden. Penyebaran kuesioner disertai dengan adanya kegiatan wawancara apabila terdapat pernyataan yang kurang dipahami oleh responden.

Pengolahan data harus dilaksanakan terlebih dahulu agar suatu data yang dikumpulkan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan. Tujuannya yaitu supaya peneliti dapat menarik kesimpulan dengan tepat (Agustina, 2018, h.41). Alat penelitian yang sesuai dengan pola penelitian diperlukan dalam melakukan penelitian agar diperoleh hasil penelitian yang baik. Sesuai dengan kerangka pemikiran yang terbangun dalam penelitian ini, penulis akan menggunakan teknik analisis *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan alat bantu SPSS.

*Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan pendekatan analitik yang mempertahankan integritas sampel dan memberikan dasar untuk mengontrol pengaruh variabel moderator (Ghozali, 2013, h. 219). Terdapat tiga persamaan yang diperlukan untuk dapat menentukan jenis dari variabel moderator. Setiap variabel akan menggunakan ketiga persamaan dalam *Moderated Regression Analysis* guna melihat efek dari variabel moderasi. Ketiga persamaan tersebut yaitu:

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \varepsilon \quad (\text{Persamaan 1})$$

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \beta_2 Z_i + \varepsilon \quad (\text{Persamaan 2})$$

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \beta_2 Z_i + \beta_3 X_i * Z_i + \varepsilon \quad (\text{Persamaan 3})$$

Keterangan:

$Y_i$  = Kepatuhan wajib pajak

$X_i$  = *Tax morale*

$Z_i$  = *Supportive corporate environment*

$X_i * Z_i$  = interaksi antara variabel independen dan variabel moderasi

$\varepsilon$  = eror.

Keputusan yang diambil dengan membandingkan ketiga variabel tersebut adalah apabila persamaan 1 dan persamaan 2 tidak berbeda secara signifikan maka variabel Z bukan merupakan variabel moderasi, melainkan variabel independen ( $\beta_3=0$ ;  $\beta_2 \neq 0$ ). Variabel Z dikatakan sebagai pure moderator apabila persamaan 1 dan persamaan 2 tidak berbeda, tetapi harus berbeda dengan persamaan 3 ( $\beta_2=0$ ;  $\beta_3 \neq 0$ ). Variabel Z dikatakan sebagai quasi moderator apabila persamaan 1, 2 dan 3 berbeda satu dengan yang lainnya ( $\beta_2 \neq \beta_3 \neq 0$ ) (Ghozali, 2013, h. 219).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) di dalam pengujian data penelitiannya dengan dibantu oleh aplikasi SPSS. Sebelum melakukan pengujian hipotesis, data penelitian perlu melewati beberapa pengujian instrumen penelitian dan juga uji asumsi klasik terlebih dahulu. Pada penelitian ini seluruh data yang digunakan telah memenuhi uji instrumen penelitian dan uji asumsi klasik yang diperlukan.

## Uji Instrumen Penelitian

### 1. Uji Validitas

Menurut Agustina (2018, h. 42) uji validitas digunakan untuk mengukur valid atau tidaknya suatu kuesioner, suatu kuesioner dikatakan valid apabila pertanyaan dalam kuesioner mampu digunakan untuk mengungkapkan apa yang sedang diukur oleh kuesioner tersebut. Uji signifikansi dilakukan dengan membandingkan nilai  $r$  hitung dan nilai  $r$  tabel untuk *degree of freedom* ( $df$ ) =  $n - 2$ ,  $n$  adalah jumlah sampel. Apabila  $r$  hitung  $>$   $r$  tabel atau nilai sig (2-tailed)  $<$  0,05 dan *pearson correlation* bernilai positif maka pernyataan valid (Ghozali, 2013, h. 52-53).

Kuesioner yang digunakan pada penelitian ini telah melalui tahap uji validitas untuk melihat valid tidaknya kuesioner. Berdasar hasil pengujian yang dilakukan seluruh item pada kuesioner memiliki nilai sig (2-tailed)  $<$  0,05 dengan nilai *pearson correlation* yang positif. Hasil pengujian ini menunjukkan bahwa kuesioner yang digunakan untuk memecahkan permasalahan pada penelitian ini dapat dinyatakan lolos pengujian dan valid untuk digunakan.

### 2. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk, suatu kuesioner dikatakan reliabel apabila jawaban terhadap pernyataan konsisten atau handal (Agustina, 2018, h. 42). Pengujian dalam penelitian ini dengan menghitung nilai *Cronbach's Alpha* dari masing-masing instrumen variabel, apabila *Cronbach's Alpha* lebih dari 0,7 maka dapat dikatakan reliabel (Ghozali, 2013, h. 47-48).

Kuesioner pada penelitian ini telah melalui tahap pengujian reliabilitas untuk memastikan kualitas dari kuesioner penelitian yang digunakan. Hasil pengujian reliabilitas menunjukkan bahwa setiap indikator yang dikembangkan di dalam kuesioner memiliki nilai *cronbach's alpha* lebih dari 0,7. Adanya hasil pengujian tersebut dapat disimpulkan bahwa kuesioner telah lolos uji reliabilitas dan dapat digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian yang telah dikembangkan sebelumnya.

## Uji Asumsi Klasik

### Uji Normalitas

Uji *Kolmogorov-Smirnov* digunakan dalam penelitian ini untuk mengetahui hasil dari uji normalitas. Jika pada uji *Kolmogorov-Smirnov* menunjukkan nilai signifikansi  $>$  0,05 maka data terdistribusi dengan normal dan sebaliknya (Agustina, 2018, h. 43). Selain itu pada penelitian ini uji normalitas dapat dilihat dari grafik histogram dan normal p-plot. Berdasarkan pada gambar grafik histogram bahwa bentuk grafik melenceng ke kanan. Grafik yang melenceng ke arah kanan menunjukkan bahwa residual data telah terdistribusi secara normal. Selanjutnya pada gambar

grafik normal p-plot di atas dapat dilihat bahwa titik-titik plotting yang terdapat pada gambar selalu mengikuti dan mendekati arah diagonalnya. Oleh karena itu, sebagaimana dasar atau pedoman pengambilan keputusan dalam uji normalitas dengan teknik probability plot dapat disimpulkan bahwa nilai residual terdistribusi normal. Dengan demikian maka asumsi normalitas untuk model penelitian ini telah terpenuhi. Guna memperkuat keyakinan bahwa residual data telah terdistribusi secara normal, maka dapat dilakukan uji *kolmogorov-smirnov*. Keputusan yang diambil berkaitan dengan pengujian kolmogorov-smirnov ialah ketika nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 maka residual data terdistribusi secara normal. Berdasarkan hasil pengujian, nilai signifikansi 0,200 lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa data residual terdistribusi normal. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi telah lolos uji normalitas dengan menggunakan uji *kolmogorov-smirnov*. Berdasar pada pengujian grafik histogram, grafik normal p-plot dan juga pengujian kolmogorov-smirnov dimana ketiganya menunjukkan residual terdistribusi secara normal, maka dapat disimpulkan bahwa model penelitian telah lolos uji normalitas.

### Uji Multikolonieritas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen, model regresi yang baik tidak terjadi korelasi antar variabel bebas (Ghozali, 2013, h. 105). Ada tidaknya multikolonieritas dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan *variance inflation factor* (VIF). Jika nilai *tolerance* > 0,10 dan VIF < 10 maka model tersebut bebas dari multikolonieritas (Agustina, 2018, h. 43). Berdasarkan hasil uji, seluruh nilai *tolerance* lebih dari 0,10 dan nilai *variance inflation factor* (VIF) kurang dari 10. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi terbebas dari gejala multikolonieritas. Model regresi yang baik adalah yang terbebas dari gejala multikolonieritas sehingga model regresi ini dapat dinyatakan telah lolos uji multikolonieritas.

### Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual suatu pengamatan ke pengamatan lain (Agustina, 2018, h. 44). Pada penelitian ini uji heteroskedastisitas dilakukan dengan uji *glejser*. Apabila probabilitas signifikan diatas tingkat kepercayaan 5%, dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung heteroskedastisitas (Ghozali, 2013, h. 143). Nilai signifikansi untuk seluruh variabel lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah model regresi yang tidak terjadi gejala heteroskedastisitas. Model regresi dalam penelitian ini dapat dinyatakan telah lolos uji heteroskedastisitas.

## Uji Hipotesis

### 1. Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Koefisien Determinan ( $R^2$ ) pada intinya untuk mengukur sejauh mana kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel independen, nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu (Agustina, 2018, h. 45). Untuk mengetahui koefisien determinasi ( $R^2$ ) saat mengevaluasi model regresi dapat diamati besarnya nilai adjusted  $R^2$ . Nilai adjusted  $R^2$  dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambahkan ke dalam model (Ghozali, 2013).

**Tabel 2.** Hasil Uji Koefisien Determinasi ( $R^2$ ) Tanpa Variabel Moderasi

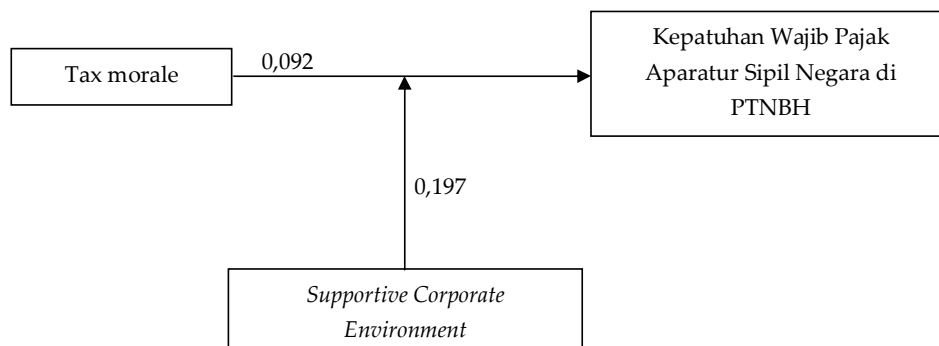
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,304 <sup>a</sup>	0,092	0,083	6,901

### Setelah Menambahkan Variabel Moderasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
2	,443 <sup>a</sup>	0,197	0,171	6,559

Sumber: Data primer yang diolah dengan SPSS, 2022

Berdasarkan pada tabel di atas terlihat bahwa sebelum variabel moderasi dimasukkan ke dalam model penelitian, pengaruh yang diberikan oleh *tax morale* kepada kepatuhan wajib pajak aparatur negara adalah sebesar 0,092 atau 9,2%. Kenaikan pengaruh muncul ketika variabel moderasi dimasukkan ke dalam model penelitian. Dimana setelah variabel moderasi dimasukkan, pengaruh yang muncul menjadi sebesar 0,197 atau 19,7%. Kenaikan sebesar 10,5% menunjukkan bahwa dengan adanya variabel moderasi maka dapat memperkuat pengaruh yang ditimbulkan oleh variabel *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Besarnya pengaruh yang diberikan antara variabel independen dan variabel moderasi disajikan dalam gambar berikut.



**Gambar 1.** Koefisien Determinasi Variabel

## 2. Moderated Regression Analysis (MRA)

*Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan pendekatan analitik yang mempertahankan integritas sampel dan memberikan dasar untuk mengontrol pengaruh variabel moderator (Ghozali, 2013, h. 219). *Moderated Regression Analysis* (MRA) dalam penelitian ini dipilih dengan tujuan untuk menguji pengaruh dari adanya variabel moderasi pada model penelitian yang telah dikembangkan. Pengujian dilakukan dengan cara menambahkan variabel interaksi antara *tax morale* dengan *supportive corporate environment*.

**Tabel 3.** Hasil Uji Hipotesis

Model	Unstandardized Coefficients	T	Sig
(Constant)	48,740	8,940	0,000
<i>Tax morale</i>	0,395	2,815	0,006

Dependen Variabel: Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di PTNBH  
Sumber: Data primer yang diolah dengan SPSS, 2022

Berdasarkan pada tabel 3 tersebut hipotesis pertama dalam penelitian ini menyatakan bahwa *tax morale* yang dimiliki oleh individu memiliki pengaruh langsung terhadap kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Pada hipotesis pertama ini pengaruh yang terbentuk merupakan pengaruh positif. Dimana pengaruh positif pada hipotesis pertama menunjukkan bahwa semakin tinggi *tax morale* yang dimiliki oleh seorang aparatur sipil negara maka akan mampu mendorong aparatur sipil negara menjadi pribadi yang memiliki kepatuhan pajak yang tinggi pula.

Variabel *tax morale* memiliki nilai koefisien sebesar 0,395 pada tingkat signifikansi 0,006. Nilai T pada hasil pengujian *moderated regression analysis* sebesar 2,815 menunjukkan nilai yang positif. Nilai positif pada nilai T memiliki makna bahwa hubungan yang terbentuk merupakan hubungan positif. Hal tersebut berarti semakin tinggi *tax morale* yang dimiliki maka akan semakin tinggi pula kepatuhan pajaknya. Nilai signifikansi sebesar 0,006 lebih rendah dibandingkan dengan tingkat signifikansi yang telah ditetapkan pada penelitian ini, yaitu sebesar 0,05 ( $0,006 < 0,05$ ). Nilai signifikansi yang berada di bawah 0,05 mengindikasikan bahwa hubungan yang terbentuk antara *tax morale* dan kepatuhan pajak merupakan hubungan yang signifikan. Dengan demikian dapat ditarik kesimpulan bahwa hipotesis pertama dalam penelitian ini diterima.

**Tabel 4.** Hasil Uji Hipotesis

Model	Unstandardized Coefficients	T	Sig
(Constant)	48,865	11,718	0,000
<i>Tax morale*supportive corporate environment</i>	0,010	3,663	0,000

Dependen Variabel: Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di PTNBH  
Sumber: Data primer yang diolah dengan SPSS, 2022

Hipotesis kedua yang dikembangkan pada penelitian ini menyatakan bahwa adanya *supportive corporate environment* dapat meningkatkan pengaruh yang timbul antara *tax morale* dengan kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Hipotesis ini mengindikasikan bahwa wajib pajak dengan *tax morale* tinggi kemudian didorong oleh lingkungan perusahaan yang mendukung maka akan semakin meningkatkan kepatuhan pajak dari wajib pajak yang bersangkutan. Hipotesis kedua ini mengindikasikan bahwa penting bagi perusahaan menyediakan lingkungan yang mampu mendorong pada peningkatan kepatuhan wajib pajak di lingkungannya.

Variabel interaksi antara *tax morale* dengan *supportive corporate environment* memiliki nilai koefisien sebesar 0,010 pada tingkat signifikansi 0,000. Nilai T pada hasil pengujian di atas bernilai sebesar 3,663 dimana menunjukkan nilai yang positif. Nilai positif pada nilai T memiliki makna bahwa hubungan yang terbentuk merupakan hubungan positif. Hal tersebut berarti semakin tinggi interaksi yang terbentuk antara *tax morale* yang dimiliki wajib pajak dengan *supportive corporate environment* di sekitar wajib pajak maka akan semakin tinggi pula kepatuhan pajaknya. Nilai signifikansi sebesar 0,000 lebih rendah dibandingkan dengan tingkat signifikansi yang telah ditetapkan pada penelitian ini, yaitu sebesar 0,05 ( $0,000 < 0,05$ ). Nilai signifikansi yang berada di bawah 0,05 mengindikasikan bahwa hubungan yang terbentuk antara *tax morale* dengan *supportive corporate environment* dan kepatuhan pajak merupakan hubungan yang signifikan. Dengan demikian dapat ditarik kesimpulan bahwa hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima.

**Tabel 5.** Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis

No	Hipotesis	Hasil
1.	<i>Tax morale</i> berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH	Hipotesis diterima
2.	<i>Supportive corporate environment</i> dapat memperkuat hubungan yang terbentuk antara <i>tax morale</i> dengan kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH	Hipotesis diterima

## Interpretasi Hasil

### Pengaruh *Tax Morale* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di Lingkungan PTNBH

Hipotesis pertama dalam penelitian ini menyatakan bahwa *tax morale* yang dimiliki oleh wajib pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Asumsi ini berkembang karena dengan adanya *tax morale* yang tinggi pada diri wajib pajak maka akan mendorong wajib pajak memahami akan kewajiban yang melekat pada dirinya sebagai seorang wajib pajak. Kondisi ini pada akhirnya akan mendorong wajib pajak untuk patuh pajak meskipun tidak ada pihak yang mengawasinya. Seperti yang sudah diketahui bahwa cakupan *audit rate* di Indonesia masih tergolong rendah. Pada tahun 2020 saja Direktorat



Jenderal Pajak hanya mampu memeriksa 33.842 wajib pajak orang pribadi dari 3.042.548 wajib pajak orang pribadi yang terdaftar atau hanya sekitar 1,11% saja (Direktorat Jenderal Pajak, 2021). Hal tersebut pada akhirnya memaksa pemerintah untuk mencari alternatif lain dalam mendorong kepatuhan wajib pajak selain dari sisi pendekatan ekonomi. Peningkatan *tax morale* menjadi salah satu cara yang dapat ditempuh, sebab *tax morale* ini lebih dipengaruhi oleh faktor intrinsik dalam diri wajib pajak.

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, memberikan temuan yang mengindikasikan bahwa adanya *tax morale* dalam diri wajib pajak memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kepatuhan pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Hal tersebut dapat diketahui dari nilai koefisien *tax morale* sebesar 0,395 dengan nilai signifikansi 0,006 pada  $\alpha$  5%, yang memiliki arti bahwa variabel kepatuhan pajak dapat dijelaskan oleh variabel *tax morale* secara positif dan berpengaruh secara signifikan sesuai dengan apa yang telah dirumuskan di dalam hipotesis pertama pada penelitian ini.

Di Indonesia, pertanyaan mengenai faktor apa yang dapat mendorong wajib pajak bersedia melaksanakan kewajibannya sesuai ketentuan masih terus menjadi perdebatan. Ada dua pandangan dari para ahli terkait dengan jawaban atas pertanyaan tersebut yaitu dari sisi ekonomi dan sisi non ekonomi. Sisi ekonomi berpendapat bahwa kesediaan wajib pajak dalam menjalankan kewajibannya dipengaruhi oleh banyaknya manfaat yang dirasakan wajib pajak ketika dirinya memutuskan untuk menjadi wajib pajak patuh atau tidak. Sebaliknya, sisi non ekonomi memandang bahwa kepatuhan wajib pajak tidak hanya dilihat dari besarnya manfaat yang diperoleh tapi juga didorong oleh faktor sosial dan psikologis.

Penelitian dengan judul *Reconsidering the Deterrence Paradigm of Tax Compliance* pernah dilakukan oleh Phillips (2011) di Amerika Serikat. Pada penelitian tersebut diuraikan bahwa walaupun terdapat beberapa penghasilan wajib pajak yang tidak dilacak oleh aparat terkait, wajib pajak tersebut tetap bersedia melaporkan penghasilan yang dimilikinya. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa faktanya terdapat faktor non ekonomi yang dapat mendorong sendiri wajib pajak untuk menjadi wajib pajak yang patuh pajak.

Hasil yang serupa juga disajikan oleh penelitian yang dilakukan oleh Gioacchino dan Fichera (2020). Penelitian tersebut berjudul *Tax Evasion and Tax Morale: A Social Network Analysis*. Penelitian ini menjelaskan bahwa tidak hanya hukuman atau denda saja yang berpengaruh pada kepatuhan wajib pajak, akan tetapi *tax morale* juga dapat digunakan untuk meningkatkan kepatuhan pajak dari wajib pajak. Lebih lanjut lagi penelitian ini memperlihatkan bahwa adanya upaya peningkatan *tax morale* dari wajib pajak pada akhirnya akan membantu negara dalam meningkatkan kepatuhan pajak setiap warga negaranya.

Tidak berhenti di situ saja, penelitian mengenai *tax morale* juga telah dikembangkan oleh Ciziceno dan Pizzuto (2022) dengan judul *Life Satisfaction and Tax Morale: The Role of Trust in Government and Cultural Orientation*. Penelitian yang dilakukan di Italia ini memperlihatkan bahwa

peningkatan *tax morale* dari wajib pajak secara politis relevan untuk dilakukan dalam rangka membantu upaya pemerintah dalam meningkatkan penerimaan perpajakannya. Pada penelitian ini dijelaskan bahwa peningkatan *tax morale* dapat menjadi alternatif keputusan ketika penindakan atas penghindaran pajak masih jauh dari sempurna.

### ***Supportive Corporate Environment* Memperkuat Pengaruh *Tax Morale* Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Aparatur Sipil Negara di Lingkungan PTNBH**

Hipotesis kedua dalam penelitian ini menyatakan bahwa *supportive corporate environment* dapat meningkatkan pengaruh yang terbentuk antara *tax morale* dengan kepatuhan wajib pajak. Sebagai seorang aparatur sipil negara, sudah tentu akan banyak waktu yang dihabiskan untuk mengabdikan dirinya kepada negara. Sebagian besar waktu para aparatur sipil negara pasti akan dihabiskan di lingkungan kerjanya. Maka dari itu, kondisi dari lingkungan kerja seorang aparatur sipil negara akan banyak memberikan pengaruh pada pola pikir dan perilaku dari individu yang bersangkutan. Ketika seorang aparatur sipil negara berada di lingkungan kerja yang senantiasanya mendorong para personelnya untuk patuh pajak maka bukan tidak mungkin individu di dalamnya menjadi memiliki keinginan dari dalam diri untuk patuh pajak. Keinginan dari dalam diri ini pada akhirnya akan mendorong individu tersebut untuk patuh pajak meskipun petugas terkait tidak memeriksanya secara mendetail. Maka dari itu, adanya *supportive corporate environment* diduga dapat semakin memperkuat pengaruh dari *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak.

Berangkat dari proses pengumpulan data hingga serangkaian analisis, ditemukan bahwa adanya *supportive corporate environment* terbukti mampu memperkuat pengaruh *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak. Dimana tanpa ada *supportive corporate environment* besarnya pengaruh yang diberikan oleh variabel *tax morale* terhadap kepatuhan wajib pajak hanya sebesar 9,2%. Peningkatan pengaruh kemudian muncul ketika variabel *supportive corporate environment* dimasukkan kedalam model regresi menjadi 19,7%. Dengan kata lain, terjadi peningkatan pengaruh sebesar 10,5% setelah variabel *supportive corporate environment* ditambahkan. Berdasarkan pada analisis tersebut, maka hipotesis kedua pada penelitian ini dinyatakan diterima.

Penelitian mengenai peran dari *supportive corporate environment* sebelumnya telah dilakukan oleh Dahlan dan Milawaty (2015). Penelitian tersebut dilakukan di Makasar dengan menggunakan wajib pajak orang pribadi sebagai respondennya. Berdasarkan serangkaian analisis yang telah dilakukan, Dahlan dan Milawaty (2015) menemukan bahwa lingkungan dimana wajib pajak berada memiliki pengaruh terhadap kepatuhan dari wajib pajak yang bersangkutan.

Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Fatima (2019) juga memberikan dukungan atas hasil penelitian sebelumnya. Penelitian yang dilakukan oleh Fatima (2019) ini menggunakan wajib pajak orang pribadi di wilayah Kota Salatiga. Kesimpulan yang diambil setelah melalui tahap pengumpulan data, pengolahan dan interpretasi ditemukan fakta bahwa lingkungan wajib pajak berpengaruh dalam meningkatkan kepatuhan dari wajib pajak yang bersangkutan. Hal

ini dikarenakan hubungan yang terjalin antara wajib pajak di lingkungan mereka dapat memengaruhi pandangan dan perilaku dari wajib pajak itu sendiri. Tidak terkecuali memengaruhi wajib pajak untuk berperilaku patuh ataupun tidak patuh atas kewajiban perpajakan mereka. Sehingga apabila lingkungan di sekitar wajib pajak merupakan individu yang mendukung pelaksanaan pajak, hal tersebut akan mendorong pelaku pajak lain untuk ikut bertindak patuh dalam pembayaran pajak, dan begitu juga sebaliknya

Tidak cukup di situ, penelitian lanjutan yang dilakukan oleh Joalgabsa, Pangkey dan Kantohe (2021) juga menunjukkan hasil yang serupa. Penelitian yang dilakukan pada wilayah Minahasa ini memberikan hasil yang menyatakan bahwa lingkungan dari wajib pajak dapat mendorong wajib pajak yang bersangkutan menjadi wajib pajak yang patuh pajak. Kondisi ini disebabkan karena kondusifnya lingkungan di sekitar mereka. Maksud dari lingkungan kondusif di sini ialah, banyak orang-orang di sekitarnya yang memiliki kesadaran pajak yang tinggi. Kondisi ini pada gilirannya dapat memengaruhi pola pikir individu lain dan menjadi contoh yang baik bagi individu lain untuk mengikuti jejaknya menjadi wajib pajak yang patuh pajak. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa semakin baik lingkungan sekitar dari wajib pajak maka akan mendorong perilaku patuh pajak dari individu itu sendiri.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

### **Kesimpulan**

Setelah melalui tahap pengumpulan, pengolahan, analisis dan interpretasi hasil penelitian maka diperoleh kesimpulan yaitu bahwa variabel *tax morale* secara langsung memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Hal tersebut ditandai dengan nilai koefisien reformasi perpajakan sebesar 0,395 dengan nilai signifikansi sebesar 0,006 pada  $\alpha$  5%. Oleh karena itu dapat dinyatakan bahwa hipotesis pertama dalam penelitian ini diterima. Kesimpulan selanjutnya ialah variabel *supportive corporate environment* dapat meningkatkan pengaruh yang terbentuk antara *tax morale* dengan kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Hal tersebut ditandai dengan nilai koefisien variabel interaksi antara *tax moral* dengan *supportive corporate environment* sebesar 0,010 dengan nilai signifikansi sebesar 0,000 pada  $\alpha$  5%. Oleh karena itu dapat dinyatakan bahwa hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima.

### **Saran**

Saran yang dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan bagi peneliti selanjutnya ialah diharapkan peneliti mampu menambahkan variabel-variabel lain yang diduga berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Penambahan variabel lain ini dimaksudkan supaya variabel independen mampu memberikan hampir seluruh informasi

yang dibutuhkan untuk dapat memprediksi variabel kepatuhan wajib pajak aparatur sipil negara di lingkungan PTNBH. Lebih lanjut lagi, sebaiknya pihak-pihak terkait lebih memfokuskan perhatian pada peningkatan *tax morale* dari wajib pajak. Mengingat masih cukup rendahnya cakupan *audit rate*, maka peningkatan *tax morale* wajib pajak dapat menjadi alternatif pilihan dalam mendorong kepatuhan pajak selain dari sisi pendekatan ekonomi. Adanya faktor intrinsik dalam diri seseorang yang mendorongnya untuk patuh pajak atau yang biasa disebut dengan *tax morale* diharapkan dapat membantu pemerintah dapat mengoptimalkan penerimaan pajak negaranya.

Bagi pemerintah, upaya peningkatan *tax morale* dapat dilakukan dengan diterapkannya siste pajak yang adil. Faktor ini dipengaruhi oleh besarnya beban pajak dan manfaat yang dirasakan. Dari sisi beban pajak, aturan pajak seharusnya menghasilkan beban pajak yang proporsional dengan kemampuan ekonomi wajib pajak. Sementara itu, dari sisi manfaat, perlu adanya keseimbangan antara pajak yang dibayarkan dan manfaat yang dirasakan. Manfaat itu dapat berupa ketersediaan fasilitas umum, infrastruktur, layanan kesehatan dan pendidikan. Selain itu, pemerintah juga perlu membangun hubungan baik dengan warganya. Hal ini terkait dengan kepuasan terhadap pemerintah yang antara lain dipengaruhi oleh perlakuan timbal balik (*reciprocity*) dan sistem demokrasi. Dalam hal *reciprocity*, pemerintah harus memunculkan keyakinan bahwa uang pajak dimanfaatkan dengan tepat sasaran dan terjaga akuntabilitasnya. Sementara itu, terkait dengan sistem demokrasi, *tax morale* akan lebih tinggi pada negara yang masyarakatnya dapat berpartisipasi langsung dalam memilih pemimpinnya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adeline, I., & Karina, R. (2022). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Pajak UMKM di Kota Batam. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 19(2), 242–253.
- Agustina, M. A. (2018). *Pengaruh Persepsi Kegunaan, Persepsi Kemudahan dan Kepuasan Terhadap Penggunaan E-Filing Wajib Pajak (Studi pada Pegawai Negeri Sipil di Lingkungan IAIN Surakarta)*. 121.
- Andriyani, J. E., Sitawati, R., & Subchan, S. (2018). Pengaruh Moral Wajib Pajak Orang Pribadi terhadap Persepsi atas Tax Evasion dengan Kepatuhan Wajib Pajak sebagai Variabel Mediasi. *Indonesian Journal of Accounting and Governance*, 2(2), 35–68. <https://doi.org/10.36766/ijag.v2i2.31>
- Badan Pusat Statistik. (2020). Statistik Pemuda Indonesia 2020. In *Badan Pusat Statistik*. Jakarta: Badan Pusat Statistik.
- Breadley, & Francies, C. (1994). *An Empirical Investigation of Factor Affecting Corporate Tax Compliance Behaviour*. The University of Alabama, USA.
- Ciziceno, M., & Pizzuto, P. (2022). Life satisfaction and tax morale: The role of trust in government and cultural orientation. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 97(December 2021), 101824. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2021.101824>
- Dahlan, H., & Milawaty. (2015). Pengaruh Lingkungan dan Individu Wajib Pajak terhadap Kepatuhan Membayar Pajak kPP Pratama Makassar Selatan. *Jurnal Ilmu Administrasi*, XII(2), 289–300.
- Deita, I. K., Prayoga, C., & Yasa, I. N. P. (2020). *Pengaruh Faktor Lingkungan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. 10(3), 363–373.
- Di Gioacchino, D., & Fichera, D. (2020). Tax evasion and tax morale: A social network analysis. *European Journal of Political Economy*, 65(June), 101922. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2020.101922>

- Direktorat Jenderal Pajak. (2013). Undang-Undang KUP dan Peraturan Pelaksanaannya. *Perubahan Ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983*, 333.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2019). Betapa Krusialnya Pajak dalam Portal Kehidupan Berbangsa dan Bernegara. Retrieved April 18, 2021, from Direktorat Jenderal Pajak website: <https://www.pajak.go.id/id/artikel/betapa-krusialnya-pajak-dalam-portal-kehidupan-berbangsa-dan-bernegara#:~:text=Dalam postur APBN 2019%2C penerimaan,persen dari total pendapatan negara.>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). *Konsisten Mengoptimalkan Peluang Dimasa Menantang - Laporan Tahunan 2020*.
- Fatima, A. (2019). Kondisi Keuangan dan Lingkungan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *AFRE (Accounting and Financial Review)*, 2(2), 98-106. <https://doi.org/10.26905/afr.v2i2.3172>
- Ghozali. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 (7th ed.)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hanno, D., & Violette, G. (1996). An analysis of moral and social influences on taxpayer behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 57-75.
- Joalgabsa, T., Pangkey, R., & Kantohe, M. (2021). Pengaruh Lingkungan Wajib Pajak Dan Sanksi Membayar Pajak (Studi di Kelurahan Maesa Unima Kabupaten Minahasa). *Jurnal Akuntansi Manado*, 2(3), 377-387.
- Kawengian, P. V., Sabijono, H., & Budiarmo, N. S. (2017). Pengaruh Lingkungan Wajib Pajak, Kontrol Keperilakuan Yang Dipersepsikan Dan Kewajiban Moral Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kelurahan Paal Dua Manado. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 12(2), 480-494.
- Kementerian Keuangan. (2017). *Penegasan Perlakuan Perpajakan Bagi Perguruan Tinggi Badan Hukum*.
- Lado, Y. O., & Budiantara, M. (2018). Pengaruh Penerapan Sistem E-Filling Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Pegawai Negeri Sipil Dengan Pemahaman Internet Sebagai Variabel Pemoderasi (Studi Kasus pada Dinas Perindustrian dan Perdagangan DIY). *JRAMB*, 4(1), 59-84.
- Lasmana, M., & Tjaraka, H. (2011). Pengaruh moderasi sosio demografi terhadap hubungan antara moral-etika pajak dan tax avoidance pajak penghasilan wajib pajak di KPP Surabaya. *Majalah Ekonomi*, 185-197.
- Lisi, G. (2015). Tax Morale, Tax Compliance and The Optimal Tax Policy. *Economic Analysis and Policy*, 45, 27-32.
- Pemerintah Pusat. *Peraturan Pemerintah No. 4 Tahun 2014.*, (2014).
- Phillips, M. D. (2011). Reconsidering the Deterrence Paradigm of Tax Compliance. *Internal Revenue Service*.
- Sitorus, R. R., & Fauziyati, I. (2016). Pengaruh Lingkungan Kerja dan Motivasi Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Kesadaran Wajib Pajak Sebagai Variable Intervening. *Media Akuntansi Perpajakan*, 1(2), 74-85.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2012. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2012 Tentang Pendidikan Tinggi.*, (2012).