

**ANALISIS KEPATUHAN BENDAHARA PEMERINTAH  
DALAM ASPEK PERPAJAKAN  
(STUDI PADA PEMERINTAH KABUPATEN SIAK)**

**Dwi Andayani, Ria Nelly Sari & Vince Ratnawati**

**Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Riau**

**E-mail: dwiandayani504@gmail.com**

**ABSTRACT**

*Treasurers play an important role in implementation of national development because it hold a strategic role assisting the Directorate General of Taxes to meet the tax revenue target. 7,5% - 15% of the implementation of the state budget is a potential tax that can be expected to contribute to state revenues. In reality, however tax revenues from central government expenditure are in the range of 8% - 9% while tax revenue from the expenditure of regional and village government are in the range 2,6% - 3,6%. This is allegedly due to the low compliance of the treasure with regards to taxation aspects. This study aims (1) to analyze the level of compliance of the treasurers in tax payment, (2) to analyze the level of compliance of the treasurers in submitting SPT reporting, (3) to identify the factors that affect the treasurers compliance in taxation aspects. This study used a mixed/combination method with explanatory sequential mixed methods. Explanatory sequential mixed methods is one of the strategies in mixed/combination method that involves two phase research project in which researchers gather quantitative data in the first phase, analyze results, and then use the results to plan the second phase (the qualitative phase). The finding of this study indicate that the level of compliance of the treasurers in tax payment was only 65,63%. While the level of compliance of the treasurer in submitting SPT reporting was 0%. The results of this study indicate that the tax compliance level of treasurers of Siak Regency is still low. It can be caused by the lack of understanding of treasurers on tax regulation, the taxation sanctions are not applied, tax administration systems that is still difficult for treasurers, weak of internal control and lack of supervision from the leaders.*

**Keywords:** *compliance tax, state treasurers, the aspect of taxation*

**PENDAHULUAN**

Pajak merupakan salah satu pendapatan negara yang langsung dipungut dari berbagai objek pajak dan digunakan untuk membiayai pembangunan negara. Tidak dapat dibayangkan bagaimana kondisi keuangan negara tanpa kontribusi dari pajak. Salah satu sumber pajak adalah pajak dari pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja nasional (APBN) maupun dari pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD). Untuk pemungutan, penyetoran dan pelaporan SPT pajak dari pelaksanaan APBD maupun APBN maka Direktorat Jenderal Pajak dibantu oleh Bendahara. Oleh karena itu Bendahara mempunyai peranan penting karena bendahara di samping menjalankan fungsi perbendaharaan, juga menjalankan kewajiban lainnya yaitu melakukan pemotongan/pemungutan pajak.

Dari pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja pemerintah diketahui bahwa ada potensi pajak yang bisa dimanfaatkan untuk meningkatkan penerimaan negara. Potensi tersebut diharapkan dapat memberikan kontribusi sebesar 7,5% -

15%. Namun dalam kenyataannya penerimaan pajak dari pelaksanaan anggaran tergolong kecil (8% - 9% untuk belanja pemerintah pusat dan 2,6% - 3,6% untuk belanja pemerintah daerah dan desa).

Rendahnya penerimaan pajak dari pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) maupun Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) menurut Sri Mulyani Indrawati diduga karena para bendahara belum memahami aturan dan peraturan yang berlaku. Namun, ia tak menutup kemungkinan ada yang sengaja tidak patuh. (Kompas.com, 12/09/2017).

Menurut Sri Mulyani, kinerja bendaharawan menjadi titik lemah dalam upaya meningkatkan penerimaan negara dari penggunaan anggaran negara itu sendiri. Peran bendaharawan menjadi sangat penting dalam pemotongan pajaknya. Oleh karena itu Sri Mulyani tak menampik adanya bendaharawan yang sudah tahu tugasnya untuk memotong pajak dari penggunaan anggaran negara, namun hal itu masih kerap diabaikan. (Berita Kemenkeu, 12/09/2017).

Berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan Kewajiban Perpajakan atas Pengelolaan Anggaran Negara oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI terhadap 11 Kementerian/Lembaga, sembilan pemerintah provinsi dan sepuluh pemerintah kota/kabupaten tahun 2010 yang lalu, BPK RI menemukan sejumlah perbuatan melawan hukum dan ketidakpatuhan perpajakan. Demikian pula halnya yang terjadi di Pemerintah Kabupaten Siak. Berdasarkan hasil pengamatan yang dilakukan pada saat pra penelitian, terdapat 2 (dua) OPD (Organisasi Perangkat Daerah) yang melakukan penyetoran pajak di luar batas waktu yang telah ditetapkan. Bahkan terdapat pula pajak yang hingga tahun anggaran berakhir belum juga disetorkan.

Kenyataan di atas menunjukkan bahwa meski diyakini pajak merupakan tulang punggung pembangunan, namun dalam melakukan pemungutan pajak tidaklah semudah yang dibayangkan. Berbagai kendala perpajakan masih sulit dielakkan termasuk masalah kepatuhan wajib pajak.

Berdasarkan uraian di atas maka penelitian dengan permasalahan kepatuhan pajak khususnya kepatuhan pajak bendahara pemerintah perlu dilakukan. Penelitian ini dilakukan terhadap Bendahara Pengeluaran di lingkungan Pemerintah Kabupaten Siak. Penelitian ini dilakukan dengan tujuan (1) menganalisis tingkat kepatuhan bendahara pemerintah dalam penyetoran pajak, (2) menganalisis tingkat kepatuhan bendahara pemerintah dalam penyampaian SPT, dan (3) mengidentifikasi faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi kepatuhan bendahara pemerintah dalam aspek perpajakan.

## TINJAUAN TEORITIS

### Definisi Pajak

Terdapat beberapa definisi pajak yang dikemukakan pakar. Adriani mendefinisikan pajak sebagai iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Sedangkan Rochmat Soemitro juga mendefinisikan pajak sebagai iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Edwin R. A, Seligmen memberikan definisi Tax is a

compulsory contribution from the person, to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred. (Pajak itu merupakan suatu kontribusi seseorang yang bersifat paksaan kepada pemerintah/Negara untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran yang bertalian dengan masyarakat umum tanpa adanya manfaat/keuntungan-keuntungan yang ditujukan secara khusus kepada seseorang sebagai imbalannya)

Sementara menurut Pasal 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pajak didefinisikan sebagai “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”.

Dari berbagai definisi yang dikemukakan di atas dapat disimpulkan bahwa pajak adalah suatu iuran, atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada negara dimana perpindahan atau penyerahan iuran tersebut bersifat wajib dengan berdasarkan undang-undang atau peraturan yang dibuat oleh pemerintah yang berlaku umum serta tidak ada jasa timbal balik yang dapat ditunjuk artinya bahwa antara pembayaran pajak dengan prestasi dari negara tidak ada hubungan langsung dan uang yang dikumpulkan oleh negara tersebut digunakan untuk membiayai pengeluaran umum yang berguna untuk rakyat.

### **Fungsi Pajak**

Dari kesimpulan di atas tampak bahwa pajak amat penting dalam menjamin kontinuitas pelaksanaan fungsi pemerintahan negara dan dalam meningkatkan kemakmuran rakyat sebagaimana yang terangkum dalam fungsi pajak. Secara umum dikenal empat macam fungsi pajak yaitu (1) fungsi pajak budgetair (sumber keuangan negara); (2) fungsi pajak regulierend (mengatur); (3) fungsi stabilitas dan (4) fungsi redistribusi. Fungsi budgetair disebut dengan fungsi utama pajak atau fungsi fiskal, yaitu suatu fungsi dimana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang yang berlaku. Sedangkan fungsi pajak regulierend (mengatur) disebut juga sebagai fungsi tambahan bagi pajak, yaitu suatu fungsi dimana pajak dipergunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu. Di samping itu pemerintah juga dapat menggunakan sarana perpajakan untuk stabilisasi ekonomi (fungsi stabilitas) dan pemerintah juga membutuhkan dana untuk membiayai pembangunan infrastruktur yang dapat dipenuhi melalui pajak yang hanya dibebankan kepada mereka yang membayar pajak. Namun demikian infrastruktur yang dibangun tadi, dapat juga dimanfaatkan oleh mereka yang tidak mampu membayar pajak (fungsi redistribusi).

Selanjutnya untuk menjamin agar ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) dituruti/ditaati/dipatuhi maka diterbitkan sanksi perpajakan. Sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (preventif) agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan (Mardiasmo : 2016). Dalam undang-undang perpajakan dikenal dua macam sanksi, yaitu Sanksi Administrasi dan Sanksi Pidana. Sanksi Administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada Negara, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan. Sedangkan Sanksi Pidana merupakan siksaan atau penderitaan, merupakan alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi. Menurut ketentuan dalam undang-undang perpajakan ada tiga macam sanksi administrasi yaitu berupa

denda, bunga dan kenaikan dan terdapat pula tiga macam sanksi pidana yaitu denda pidana, kurungan dan penjara.

### **Teori yang Melandasi Pemungutan Pajak**

Terdapat beberapa teori yang menjelaskan atau memberikan dasar menyatakan keadilan (justification) pemberian hak kepada negara untuk memungut pajak dari rakyatnya (Asas-Asas Menurut Falsafah Hukum). Teori-teori tersebut antara lain (Mardiasmo, 2016; Chairil Anwar P, 2017; Santoso, 1995; Bathia, 1983, Nurmantu et al, 1994):

1. Teori Asuransi  
Menurut teori ini; fungsi negara yang utama adalah melindungi individu, baik jiwa maupun harta miliknya. Oleh sebab itu, negara bekerja atau bertindak sebagai perusahaan asuransi. Fiskus berhak memungut pajak dari penduduknya, dan Wajib Pajak adalah tertanggung yang wajib membayar premi dalam hal ini pajak.
2. Teori Kepentingan  
Bahwa negara berhak memungut pajak dari penduduknya, karena penduduk negara tersebut memperoleh kenikmatan dari negara. Dalam hal ini beban pajak didasarkan pada kepentingan orang-orang termasuk perlindungan atas jiwa dan harta bendanya, sehingga wajar biaya-biaya yang dikeluarkan oleh negara dibebankan kepada mereka. Semakin besar kepentingan seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.
3. Teori Bakti atau Teori Kewajiban Pajak Mutlak  
Teori ini disebut juga teori pengorbanan (absolute belastingplicht) yang berlandaskan asas negara bahwa negara mempunyai hak mutlak untuk memungut pajak. Individu-individu tidaklah mungkin berdiri sendiri; tanpa ada masyarakat tidaklah akan ada individu.  
Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang berbakti, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban.
4. Teori Asas Daya Beli/Teori Gaya Beli  
Esensi justifikasi teori ini adalah bahwa pemungutan pajak hanya melihat kepada efeknya yang positif untuk kecukupan penerimaan negara buat membiayai pengeluaran umum negara, dan efek yang baik itulah sebagai dasar keadilannya.  
Teori ini banyak penganutnya, karena kepraktisannya. Di samping itu teori ini juga menitikberatkan ajarannya kepada fraksi kedua dari fungsi pajak, yaitu fungsi mengatur (regulerend).
5. Teori Daya Pikul/Teori Gaya Pikul  
Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang.  
Daya pikul ini dipengaruhi oleh bermacam-macam komponen, terutama pendapatan, kekayaan dan susunan dari keluarga wajib pajak dengan memperhatikan faktor-faktor yang mempengaruhi keadaannya.  
Dasar keadilan pemungutan pajak adalah terletak pada jasa yang diberikan oleh negara kepada warganya dalam bentuk perlindungan jiwa dan harta bendanya, sehingga wajar apabila biaya yang telah dikeluarkan oleh negara tersebut dipikulkan kepada yang menikmati perlindungan tersebut, yakni dalam bentuk pajak.

Ajaran asas daya pikul ini hingga saat ini ternyata masih berkesinambungan karena teori ini mendekati realita artinya ia dipandang sebagai suatu teori yang hidup dan seadil-adilnya.

#### 6. Teori Pembangunan

H.L. Bathia dalam buku *Public Finance, a Contemporary Application of Theory and Policy* (Chicago: The Dryden Press, 1983) dalam Chairil Anwar P: 2017 mengemukakan, bahwa pemungutan pajak seharusnya juga berpegang kepada Asas-Asas Pembangunan, menghilangkan perbedaan-perbedaan kemajuan daerah-daerah, menghilangkan tekanan-tekanan inflasi, menghambat konsumsi barang-barang mewah dan mendorong kegiatan produktif.

Dari teori-teori yang telah dijelaskan di atas, terdapat 3 (tiga) teori yang logis diterima sebagai landasan scientific bahwa pemungutan pajak dapat dibenarkan, yaitu teori daya pikul, teori asas daya beli, dan teori pembangunan, yang ketiganya bersifat universal dalam konteks pemungutan pajak oleh negara.

#### **Kewajiban Perpajakan Bendahara Pemerintah**

Undang-Undang KUP mendefinisikan Wajib Pajak sebagai orang pribadi atau badan, meliputi pembayaran pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Wajib Pajak tersebut dibedakan Muljono menjadi tiga yaitu (1) Wajib Pajak Pribadi; (2) Wajib Pajak Badan; dan (3) Wajib Pajak Bendaharawan. Wajib Pajak Bendaharawan meliputi Bendaharawan Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Instansi atau lembaga pemerintah, Lembaga Negara lainnya, dan Kedutaan Besar Republik Indonesia di Luar Negeri, yang membayar gaji, upah, tunjangan, honorarium dan pembayaran lain dengan nama apapun sehubungan dengan pekerjaan, jasa atau kegiatan.

Peraturan Pemerintah Nomor 45 Tahun 2013 tentang Tata Cara Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara menyebutkan bahwa: "Setiap PA/KPA dan/atau Bendahara yang melakukan pembayaran atas beban APBN ditetapkan sebagai wajib pungut pajak sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-Undangan." Selanjutnya Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Negara menyebutkan bahwa "Bendahara pengeluaran sebagai wajib pungut pajak penghasilan (PPh), dan pajak lainnya wajib menyetorkan seluruh penerimaan potongan dan pajak yang dipungutnya ke rekening Kas Negara pada bank pemerintah atau bank lain yang ditetapkan Menteri Keuangan sebagai bank persepsi atau pos giro dalam jangka waktu sesuai ketentuan perundang-undangan."

Sebagai pihak yang melakukan pemotongan dan/atau pemungutan pajak, bendahara pemerintah harus mengerti aspek-aspek perpajakan. Secara umum, kewajiban perpajakan bagi bendahara pemerintah adalah mendaftarkan diri menjadi Wajib Pajak, melakukan pemotongan dan/atau pemungutan PPh, PPN dan Bea Materai, serta melakukan penyetoran dan pelaporan pajak yang telah dipotong/dipungut.

Penunjukan Bendahara Pemerintah Sebagai Pemungut/Pemotong Pajak dilakukan atas dasar : (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009; (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008; (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun

1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009; (4) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan; (5) Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah; (6) Peraturan Pemerintah Nomor 146 Tahun 2000 jo Peraturan Pemerintah Nomor 69 Tahun 2015 tentang Impor Dan Atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Dan Atau Penyerahan Jasa Kena Pajak Tertentu Yang Dibebaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai; (7) Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2015 tentang Impor Dan/Atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai; (8) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 Tahun 2014 tentang Surat Pemberitahuan (SPT); dan (9) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 Tahun 2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak

### **Kepatuhan Perpajakan**

Pembayaran pajak merupakan perwujudan dari kewajiban kenegaraan dan peran serta Wajib Pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Oleh karena itu, tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya secara baik dan benar merupakan syarat mutlak untuk tercapainya fungsi redistribusi pendapatan.

Kepatuhan pajak didefinisikan Safri Nurmantu (2005:148) sebagai suatu keadaan dimana Wajib Pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak perpajakannya. Ada dua macam kepatuhan, yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material. Kepatuhan formal, merupakan suatu keadaan di mana Wajib Pajak memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan, sedangkan kepatuhan material, merupakan suatu keadaan di mana Wajib Pajak secara substantif atau hakekatnya memenuhi semua ketentuan material perpajakannya yaitu sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan.

Sedangkan Undang-Undang KUP dan Per-Menkeu No. 74/PMK.03/2012, menyatakan Wajib Pajak dikatakan patuh apabila: (1) Tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan; (2) Tidak mempunyai tunggakan pajak untuk semua jenis pajak, kecuali tunggakan pajak yang telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak; (3) Laporan Keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau lembaga pengawasan keuangan pemerintah dengan pendapat Wajar Tanpa Pengecualian selama 3 (tiga) tahun berturut-turut; dan (4)

Tidak pernah dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dalam jangka waktu 5 (lima) tahun terakhir. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kepatuhan dalam perpajakan merupakan ketaatan, tunduk dan patuh serta melaksanakan ketentuan perpajakan. Wajib Pajak yang patuh adalah Wajib Pajak yang taat dan memenuhi serta melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan pajak.

Masalah kepatuhan oleh OECD (2004) dapat ditelusuri melalui dua pendekatan, yaitu pendekatan faktor ekonomi dan pendekatan faktor perilaku. Faktor ekonomi terdiri dari beban keuangan, biaya kepatuhan, disinsentif dan insentif. Apabila Wajib Pajak memiliki kewajiban pajak yang dapat diselesaikan dengan kondisi keuangannya, maka Wajib Pajak tersebut akan bersedia patuh. Sebaliknya jika kewajiban pajaknya terlalu besar dan mengganggu likuiditas Wajib Pajak, maka Wajib Pajak akan enggan membayar atau merubah data yang seharusnya agar kewajiban pajaknya menjadi lebih kecil. Wajib Pajak juga menghadapi sejumlah biaya untuk menjadi patuh selain kewajiban pajaknya sendiri. Disamping itu adanya fakta bahwa Wajib Pajak yang patuh selalu diperiksa atau dikenakan hukuman, sedangkan Wajib Pajak yang tidak patuh malah bebas tanpa adanya pemeriksaan pajak sementara penghargaan dari pemerintah sendiri kurang atau tidak ada insentif.

Dalam pendekatan faktor perilaku terdapat perbedaan individu, asumsi ketidakadilan, persepsi resiko minimal dan pengambil resiko. Adanya fakta di mana ada Wajib Pajak yang patuh sementara yang lainnya tidak, faktor individual tersebut sangat mempengaruhi perilaku. Ditambah pula dengan sistem pajak yang tidak adil atau memiliki pengalaman diperlakukan tidak adil serta adanya peluang untuk tidak patuh dan beranggapan bahwa risiko yang diambil juga tidak besar sehingga banyak orang beranggapan bahwa penghindaran pajak adalah seperti layaknya permainan dan dapat dimenangkan. Faktor-faktor yang dikemukakan di atas pada akhirnya menyebabkan Wajib Pajak cenderung menjadi tidak patuh.

### **Tinjauan Umum tentang Pengawasan**

Pengawasan dapat diartikan sebagai tindakan menilai (menguji) apakah suatu pengelolaan keuangan telah dilaksanakan sesuai dengan rencana yang digariskan, atau dapat juga dikatakan bahwa pengawasan merupakan tindakan membandingkan antara harapan dengan kenyataan. Sebab perencanaan yang baik tanpa disertai dengan pengawasan, maka perencanaan tersebut tidak akan menghasilkan pengelolaan keuangan yang sesuai dengan rencana yang telah ditentukan sebelumnya.

Jadi pengawasan pada hakekatnya memberikan petunjuk bagi para pelaksana untuk selalu bertindak sesuai dengan yang telah digariskan, dan untuk mengetahui kelemahan-kelemahan dan kesulitan-kesulitan dalam pelaksanaan kegiatan tersebut. Sehingga berdasarkan pengamatan-pengamatan tersebut dapat diambil satu tindakan untuk memperbaikinya, demi tercapainya wujud semula seperti yang telah direncanakan sebelumnya.

Sedangkan pengawasan keuangan negara bila dilihat dan dikaitkan dengan pengawasan secara umum dan fungsi pengawasan maka dapat ditafsirkan sebagai sebuah kegiatan yang berkaitan dengan anggaran negara, dimana pengawasannya adalah sebagai kegiatan yang menjamin agar seluruh pengumpulan penerimaan-penerimaan negara, dan penyaluran pengeluaran-pengeluaran negara, tidak menyimpang dari rencana yang telah digariskan dalam anggaran.

Pengawasan keuangan negara sebagian besar berkaitan dengan pengawasan anggaran, namun pengawasan keuangan negara sesungguhnya merupakan bagian integral dari pengurusan keuangan negara secara keseluruhan. Oleh karena itu bila dikaitkan dengan daur anggaran, maka pengawasan keuangan negara meliputi tahap penyusunannya, tahap pelaksanaannya, maupun tahap pertanggungjawabannya. Dengan kata lain pengawasan keuangan negara sudah

harus dimulai sejak tahap penyusunannya dan baru berakhir pada tahap pertanggungjawabannya.

Pengawasan keuangan sendiri memiliki beberapa aspek dalam kajiannya, tergantung dari obyek, sifat, dan ruang lingkup pengawasannya. Berdasarkan obyeknya, pengawasan dibedakan atas pengawasan terhadap penerimaan negara/daerah dan pengawasan terhadap pengeluaran negara/daerah. Sedangkan pengawasan menurut sifat terdiri dari pengawasan preventif dan pengawasan represif. Dan pengawasan berdasarkan ruang lingkup dibedakan menjadi pengawasan intern dan pengawasan ekstern.

Sebagai pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara pemerintah memiliki aparat pengawas lembaga/badan/unit yang ada di dalam tubuh pemerintah yang mempunyai tugas dan fungsi melakukan pengawasan yaitu Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP), yang terdiri atas : (1) Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), (2) Inspektorat Jenderal. Selanjutnya, untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan Negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri. Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian campuran/kombinasi (mixed methods) dengan explanatory sequential mixed methods. Explanatory sequential mixed methods merupakan strategi dalam metode campuran/kombinasi yang melibatkan proyek penelitian dua fase di mana peneliti mengumpulkan data kuantitatif dalam fase pertama, menganalisis hasil, dan kemudian menggunakan hasil untuk merencanakan fase kedua, yaitu fase kualitatif.

### Metode Kuantitatif

Tahap pertama penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan langkah-langkah sebagai berikut : (1) mengumpulkan surat setoran pajak dan surat pemberitahuan masa PPN, PPh pasal 21, PPh pasal 22, PPh pasal 23 dan PPh pasal 4 ayat 2; (2) merangkum dengan cara mencatat berdasarkan tanggal pelaksanaan pembayaran dan tanggal penyetoran pajak yang tertera pada surat setoran pajak dan mencatat masa pajak serta tanggal pelaporan yang tertera pada surat pemberitahuan masa; (3) membuat tabel yang berisikan kolom masa pajak, total surat setoran pajak dan total surat pemberitahuan masa, setoran pajak dan surat pemberitahuan lewat batas waktu penyetoran/pelaporan serta setoran pajak dan surat pemberitahuan tidak lewat batas waktu penyetoran/pelaporan; (4) mengukur tingkat kepatuhan bendahara Pemerintah Kabupaten Siak dalam penyetoran pajak yaitu membandingkan pajak yang disetor tidak melewati batas waktu penyetoran dengan total surat setoran pajak dan mendapatkan hasil dalam bentuk persentase; dan (5) mengukur tingkat kepatuhan bendahara Pemerintah Kabupaten Siak dalam pelaporan pajak yaitu membandingkan surat pemberitahuan masa pajak yang dilaporkan tidak melewati batas waktu pelaporan dengan total surat pemberitahuan masa pajak dan mendapatkan hasil dalam bentuk persentase.

Dalam penelitian ini yang menjadi populasi adalah seluruh Bendahara Pengeluaran di setiap Organisasi Perangkat Daerah tahun 2018 dengan jumlah 45 Bendahara Pengeluaran dan jumlah sampel yang diambil sebanyak 18 sampel.



Pemilihan sampel dilakukan secara probability sampling dengan menggunakan teknik disproportionate stratified random sampling dengan langkah-langkah sebagai berikut: (1) mengurutkan OPD berdasarkan jumlah pagu APBD tahun anggaran 2018; (2) dengan menentukan batas atas dan batas bawah dari urutan besar pagu APBD, OPD-OPD kemudian dikelompokkan menjadi 18 (delapan belas) kelompok. Dasar pengelompokan adalah dengan mempertimbangkan pagu APBD yang sangat bervariasi antar OPD; (3) dari masing-masing kelompok di atas dipilih 1(satu) OPD untuk ditetapkan sebagai sampel.

Selanjutnya, teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dokumentasi yaitu mengumpulkan bahan-bahan tertulis berupa data yang terkait dengan administrasi perpajakan yang diperoleh dari bagian keuangan OPD pemerintah kabupaten siak berupa Laporan Surat Pertanggungjawaban kegiatan yang terkait pajak dan Surat setoran Pajak (SSP) serta Surat Pemberitahuan Masa (SPT Masa).

Pengukuran kepatuhan bendahara pemerintah dalam aspek perpajakan dilakukan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan (SPT).

Analisis data yang digunakan dalam menganalisis tingkat kepatuhan bendahara adalah dengan menggunakan statistik deskriptif yaitu persentase, dengan menerapkan rumus yang telah digunakan dalam penelitian Ismilizar Ahmad yaitu :

$$\text{Kepatuhan waktu penyetoran pajak} = \frac{\text{Setoran Pajak tidak lewat batas waktu}}{\text{Total surat setoran pajak}} \times 100\%$$

Dengan menerapkan teknik yang sama maka diperoleh rumus untuk kepatuhan waktu penyampaian SPT sebagai berikut :

$$\text{Kepatuhan waktu pelaporan SPT masa pajak} = \frac{\text{SPT masa tidak lewat batas waktu}}{\text{Total SPT masa}} \times 100\%$$

Persentase kepatuhan bendahara pemerintah dalam penyetoran dan pelaporan pajak harus mencapai 100% (seratus persen). Jika persentase kurang dari 100% (seratus persen) dapat dikatakan bahwa bendahara pemerintah tidak patuh dalam memenuhi Ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan (SPT) dan dikenakan sanksi bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan dari jumlah pajak terutang surat setoran pajak akibat keterlambatan penyetoran pajak melewati batas waktu penyetoran pajak dan sanksi denda sebesar Rp. 100.000,- (seratus ribu rupiah) per SPT masa PPh dan Rp. 500.000,- (lima ratus ribu rupiah) per SPT masa PPN akibat keterlambatan pelaporan pajak.

Setelah tingkat kepatuhan diketahui maka langkah selanjutnya adalah mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan atau ketidakpatuhan tersebut.

### Metode Kualitatif

Pada fase kedua, penelitian ini menggunakan metode kualitatif. Penelitian kualitatif yang dilakukan pada fase kedua ini berangkat dari hasil penelitian kuantitatif yang telah dilakukan pada fase pertama. Dalam metode ini sampel sumber data/informan bersifat purposive, peneliti sebagai instrument utama, teknik pengumpulan data bersifat triangulasi (gabungan observasi, wawancara mendalam, dan dokumentasi), analisis data menggunakan analisa kualitatif (data collection, data reduction, data description, categorizing, dan connecting).

Analisis data dalam penelitian kualitatif dilakukan sejak sebelum memasuki lapangan, selama di lapangan, dan setelah selesai di lapangan. Uji keabsahan data menggunakan metode triangulasi. Triangulasi merupakan teknik pemeriksaan keabsahan data yang memanfaatkan sesuatu yang diluar data untuk keperluan pengecekan atau sebagai pembanding terhadap data itu. Triangulasi berupaya untuk mengecek kebenaran data dan membandingkan dengan data yang diperoleh dengan sumber lain melalui berbagai fase penelitian lapangan, pada waktu yang berlainan dan dengan metode yang berlainan.

#### **Analisis Data Hasil Penelitian kuantitatif dan Kualitatif**

Setelah data kuantitatif dan kualitatif diperoleh, selanjutnya kedua kelompok data tersebut dianalisis lagi dengan analisis kombinasi. Langkah-langkah dalam analisis campuran/kombinasi meliputi : (a). data reduction (membuang data kualitatif dan kuantitatif yang tidak diperlukan); (b) data display (mendeskripsikan data kuantitatif dan kualitatif); (c) data comparison (membandingkan data kuantitatif dan kualitatif); (d) data correlation (mengkorelasikan data kuantitatif dengan data kualitatif yang telah dikuantitatifkan); (e) data consolidation (menggabungkan data kuantitatif dan kualitatif yang merupakan temuan baru); dan (f) data integration (mengintegrasikan kedua data sehingga menjadi data yang utuh).

### **HASIL DAN PEMBAHASAN PENELITIAN**

Dari perhitungan dengan menggunakan alat statistik (perhitungan persentase) diketahui bahwa persentase tingkat kepatuhan bendahara Pemerintah Kabupaten Siak dalam penyetoran pajak sebesar 65,63% sedangkan persentase tingkat kepatuhan bendahara Pemerintah Kabupaten Siak dalam pelaporan SPT masa adalah 0% (nihil).

Persentase tingkat kepatuhan bendahara Pemerintah Kabupaten Siak tidak berbeda jauh dari penelitian-penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, diantaranya:

- 1) Penelitian yang dilakukan oleh Syani (2013) terhadap bendahara UIN Jakarta. Dalam penelitian ini tingkat kepatuhan pajak bendahara UIN Jakarta masih rendah (65%).
- 2) Penelitian Azirni (2016) terhadap bendahara pemerintah di Kementerian Agama Kabupaten Dharmasraya menunjukkan persentase tingkat kepatuhan dalam penyetoran pajak sebesar 61%.
- 3) Penelitian Ismilizar Ahmad (2016) pada bendahara Pemerintah Kabupaten Kerinci menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan bendahara Pemerintah Kabupaten Kerinci dalam pelaporan pajak sebesar 0% atau tidak pernah melaporkan pajak yang telah disetorkan sebelumnya.

Akibat dari ketidakpatuhan tersebut, bendahara Pemerintah Kabupaten Siak dapat dikenakan sanksi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan dari jumlah pajak terutang surat setoran pajak akibat keterlambatan penyetoran pajak melewati batas waktu penyetoran pajak dan sanksi denda sebesar Rp. 100.000,- (seratus ribu rupiah) per SPT masa PPh dan Rp. 500.000,- (lima ratus ribu rupiah) per SPT masa PPN akibat keterlambatan pelaporan pajak.

Belum patuhnya bendahara pemerintah dalam memenuhi Ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan (SPT) didasarkan pada hasil wawancara yang dilakukan terhadap informan. Dalam memberikan jawaban terhadap pertanyaan seberapa jauh para bendahara memahami aturan pajak, dimana sebagai pihak yang melakukan pemotongan dan/atau pemungutan pajak, maka sudah seharusnya jika Bendahara Pemerintah menjalankan tugas tersebut dengan berpedoman pada ketentuan Peraturan Perundang-Undangan. Oleh sebab itu bendahara juga harus mengerti aspek-aspek yang berkaitan dengan perpajakan, terutama yang berkaitan dengan kewajiban untuk melakukan pemotongan dan/atau pemungutan Pajak Penghasilan (PPH), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), serta Bea Meterai seperti pemahaman mengenai jenis pajak yang dipotong/dipungut bendahara di samping juga pemahaman mengenai PTKP, PKP dan tarif pajak serta pemahaman mengenai tata cara pembayaran/penyetoran dan pelaporan pajak serta batas waktu pembayaran/penyetoran dan pelaporan pajak. Dalam wawancara tersebut informan hanya memberikan jawaban yang bersifat umum bahkan ada informan yang belum mengetahui tentang batas waktu penyetoran dan pelaporan SPT. Ini menunjukkan kurangnya pengetahuan dan pemahaman bendahara terhadap peraturan pajak. Apalagi jika dikaitkan dengan sistem administrasi perpajakan, dalam hal ini informan mengalami kesulitan untuk menerapkan sistem administrasi perpajakan tersebut.

Di samping kurangnya pemahaman, penulis juga tidak menjumpai adanya sanksi perpajakan yang diterapkan terhadap bendahara yang tidak patuh. Padahal sanksi perpajakan sudah jelas mengatur namun sanksi tersebut tidak berjalan sebagaimana mestinya. Hal tersebut diakui oleh sebagian besar bendahara pengeluaran yang kami temui, bahwa selama ini pihaknya memang belum pernah mendapatkan surat teguran apalagi sanksi dari kantor pelayanan pajak setempat. Hal inilah yang menyebabkan bendahara pemerintah lalai terhadap kewajiban perpajakannya. Karena menurut Honandar (2016), agar peraturan perpajakan dipatuhi, harus ada sanksi perpajakan bagi para pelanggarnya, Wajib Pajak akan memenuhi kewajiban perpajakannya bila memandang bahwa sanksi perpajakan akan lebih banyak merugikannya.

Kondisi ini diperparah lagi dengan kurangnya pengawasan baik pengawasan dari pimpinan maupun pengawasan yang dilakukan oleh inspektorat. Karena pengawasan merupakan bagian dari penyelenggaraan pemerintahan yang baik sebagai suatu mekanisme pengelolaan sumber daya dengan substansi dan implementasi yang diarahkan untuk mencapai pembangunan yang efisien dan efektif secara adil. Pengawasan tersebut dimaksudkan untuk mencegah timbulnya segala bentuk penyimpangan tugas pemerintahan yang telah ditetapkan dan menindak atau memperbaiki penyimpangan. Pengawasan harus mengukur apa yang telah dicapai, menilai pelaksanaan serta mengadakan tindakan perbaikan dan penyesuaian jika dipandang perlu. Secara langsung, pengawasan bertujuan untuk menjamin ketetapan pelaksanaan sesuai dengan rencana kebijakan dan perintah, menertibkan koordinasi kegiatan, mencegah pemborosan dan penyelewengan, menjamin kepuasan masyarakat, serta membina kepercayaan masyarakat.

Selanjutnya, dalam rangka meningkatkan pengawasan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan Bendahara atas Belanja Pemerintah dan pengawasan atas pengelolaan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), maka pemerintah dalam hal ini Presiden telah mengeluarkan Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 4

Tahun 2018 tentang Peningkatan Pengawasan Penerimaan Pajak atas Belanja Pemerintah dan Penerimaan Negara Bukan pajak. Instruksi presiden tersebut ditujukan kepada para (1) Menteri Kabinet Kerja; (2) Kepala Kepolisian Republik Indonesia; (3) Jaksa Agung Republik Indonesia; (4) Panglima Tentara Nasional Indonesia; (5) Para Kepala Lembaga Pemerintah Non Kementerian; (6) Para Gubernur; dan (7) Para Bupati/Wali kota untuk mengambil langkah-langkah yang diperlukan sesuai tugas, fungsi, dan kewenangan masing-masing untuk melakukan peningkatan pengawasan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan Bendahara atas Belanja Pemerintah dan pengawasan atas pengelolaan PNBPN, yang mencakup menginstruksikan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah di lingkungan masing-masing untuk (a) memasukan rencana pengawasan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan Bendahara atas Belanja Pemerintah yang meliputi pendaftaran, pemotongan dan pemungutan, penyetoran dan pelaporan; dalam Program Kerja Pengawasan Tahunan (PKPT); (b) melaksanakan pengawasan sesuai PKPT; dan (c) menyampaikan hasil pengawasan secara berkala kepada Menteri/Kepala Kepolisian/Jaksa Agung/Panglima TNI/Pimpinan Lembaga Pemerintah Non Kementerian/ Gubernur/ Bupati/Wali kota. Dengan dikeluarkannya Instruksi Presiden Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2018 tersebut diharapkan tidak ada lagi bendahara pemerintah yang lalai dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Namun dari wawancara kami dengan tim pengawas daerah (Inspektorat Kabupaten Siak) kami peroleh informasi bahwa Inspektorat hanya memeriksa sebatas kelengkapan dokumen saja, tidak sampai ke tanggal penyetoran pajak dan juga tidak pernah melakukan pemeriksaan sampai ke laporan pajak. Hal ini menunjukkan lemahnya sistem pengendalian intern pada pemerintah Kabupaten Siak.

Di samping pengawasan yang dilakukan oleh inspektorat kabupaten, pengawasan yang dilakukan oleh pimpinan instansi (pengguna anggaran) juga tidak kalah pentingnya. Pejabat pengguna anggaran dalam melaksanakan tugasnya dapat melimpahkan sebagian kewenangannya kepada kepala unit kerja pada SKPD selaku kuasa pengguna anggaran/pengguna barang. Namun berdasarkan wawancara dengan informan yang kami temui di lapangan, kami memperoleh fakta yang tidak jauh berbeda dengan pengawasan yang dilakukan oleh tim pengawas daerah. Dengan demikian, kurangnya pengawasan dari pimpinan juga merupakan salah satu faktor penyebab rendahnya tingkat kepatuhan pajak bendahara pemerintah.

### **Kendala dalam Penyetoran dan Pelaporan Pajak**

Rendahnya tingkat kepatuhan bendahara pemerintah Kabupaten Siak dalam penyetoran dan pelaporan pajak tidak terlepas dari berbagai kendala baik kendala dalam pemungutan/pemotongan pajak, dalam penyetoran maupun dalam pelaporan SPT masa. Kendala-kendala tersebut berupa (a). Terkadang bendahara terpaksa melakukan transaksi dengan pihak ketiga yang tidak ada NPWP nya terutama jika kegiatan tersebut dilaksanakan di kecamatan, (b). Bendahara juga mengaku terkadang masih bingung dalam menentukan pasal dan tarif yang harus dikenakan dalam transaksi harian mereka, (c). Banyak format pajak yang bendahara kurang paham dalam mengisinya sementara sosialisasi tidak ada, dan (d). Bendahara juga menganggap bahwa sosialisasi perpajakan baik yang diselenggarakan oleh Pemerintah Kabupaten Siak maupun Kantor Pelayanan Pajak setempat masih sangat minim.

## SIMPULAN DAN SARAN

Tingkat kepatuhan bendahara pemerintah Kabupaten Siak masih rendah (belum 100%). Hal ini menunjukkan bahwa bendahara kurang memahami peraturan perpajakan salah satunya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2014 tentang Surat Pemberitahuan (SPT). Hal ini disebabkan oleh (a) Kurangnya pengetahuan dan pemahaman bendahara terhadap peraturan pajak, (b) Tidak diterapkannya sanksi perpajakan, (c) Kondisi sistem administrasi perpajakan yang dirasa masih menyulitkan bendahara, (d) Kurangnya pengawasan dari pimpinan, dan (e) Lemahnya sistem pengendalian intern.

Dalam hal ini saran yang dapat diberikan adalah sebagai berikut: (1) melakukan pelatihan dan sosialisasi perpajakan bagi bendahara sehingga pemahaman bendahara tentang perpajakan bisa lebih ditingkatkan lagi; (2) perlunya pimpinan yang berkomitmen dan berintegritas yang selalu mengingatkan bawahannya untuk selalu patuh dan taat aturan; (3) sudah selainya kantor pelayanan pajak setempat memberikan teguran maupun sanksi terhadap bendahara yang tidak menjalankan kewajiban perpajakannya; serta (4) meningkatkan peran pengawasan dalam hal ini peran Inspektorat Daerah Kabupaten Siak sehingga kepatuhan perpajakan bendahara diharapkan dapat lebih ditingkatkan lagi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Creswell, J.W. 2016. *Research Design*, Penerbit Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Faisal, Gatot S.M. 2009, *How To Be A Smarter Taxpayer Bagaimana Menjadi Wajib Pajak yang Lebih Cerdas*, Penerbit PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2016, *Menkeu Nilai Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Indonesia Masih Rendah*, 21 Oktober 2016, Diakses pada 28 April 2017, <https://www.kemenkeu.go.id/..menkeu-nilai-tingkat-kepatuhan-wajib-pajak-indonesia>.
- Kompas, 2017, Sri Mulyani Soroti Kinerja Para Bendaharawan Pemerintah, 12 September 2017, Diakses tanggal 16 Januari 2019, <https://ekonomi.kompas.com>ekonomi>makro>
- Mardiasmo, 2016, *Perpajakan: Edisi Terbaru 2016*, Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 242/PMK.03/2014 tentang *Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak*.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 243/PMK.03/2014 tentang *Surat Pemberitahuan (SPT)*
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 tentang *Pengelolaan Keuangan Daerah*

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan

Pohan, Chairil Anwar, 2017, Pembahasan Komprehensif Pengantar Perpajakan Teori dan Konsep Hukum Pajak, Penerbit Mitra Wacana Media, Jakarta.

Republika, 2013, Bendahara di Pemerintahan Punya Peran Penting, 15 Februari 2013, Diakses tanggal 14 Nopember 2017, [republika.co.id>news>nasional](http://republika.co.id/news/nasional)

Santoso, W, 2008, Analisis Risiko Kepatuhan Wajib Pajak sebagai Dasar Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak, Jurnal Keuangan Publik, Volume 5, Nomor 1.

Sugiyono, 2017, Metode Penelitian Kebijakan, Penerbit Alfabeta, Bandung.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Terakhir atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).