

## SANKSI PAJAK SEBAGAI PEMODERASI FAKTOR-FAKTOR PENENTU PENDAPATAN ASLI DAERAH

Muh. Wahyudi<sup>1\*</sup>, Jamaluddin<sup>2</sup>, Suhartono<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup> Jurusan Akuntansi, Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar, Indonesia.

**Abstract,** *The purpose of this research was to examine the effect of internal control and taxpayer compliance on local revenue (PAD) with tax sanctions as a moderating variable. This research is a quantitative research with a descriptive approach. The sampling technique used a purposive sampling method. The sample in this study were staff / employees of the finance / accounting department who worked at BPKPD in Soppeng Regency. The number of samples in this study amounted to 37 respondents. The data used in this study are primary data collected by distributing questionnaires. Data analysis used multiple linear regression analysis and moderating regression analysis with the absolute difference value approach. The results showed that internal control and taxpayer compliance had a positive and significant effect on local revenue (PAD). Analysis of moderating variables with the absolute difference value approach shows that tax sanctions cannot moderate the relationship between internal control and local revenue (PAD). Tax sanctions can moderate the relationship between taxpayer compliance with local revenue (PAD).*

**Keywords:** *Internal Control, Taxpayer Compliance, local revenue, Tax Sanctions.*

**Abstrak,** Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh pengendalian internal dan kepatuhan wajib pajak terhadap pendapatan asli daerah (PAD) dengan sanksi pajak sebagai variabel *moderating*. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif dengan pendekatan deskriptif. Teknik pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Sampel pada penelitian ini adalah staf/pegawai bagian keuangan/akuntansi yang bekerja pada BPKPD di Kabupaten Soppeng. Jumlah sampel dalam penelitian ini berjumlah 37 responden. Data yang digunakan pada penelitian ini ialah data primer yang dikumpulkan melalui pembagian kuesioner. Analisis data menggunakan analisis regresi linear berganda dan analisis regresi *moderating* dengan pendekatan nilai selisih mutlak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pengendalian internal dan kepatuhan wajib pajak berpengaruh positif dan signifikan terhadap PAD. Analisis variabel moderasi dengan pendekatan nilai selisih mutlak menunjukan bahwa Sanksi pajak tidak dapat memoderasi hubungan antara pengendalian internal dengan PAD. Sanksi pajak dapat memoderasi hubungan antara kepatuhan wajib pajak dengan PAD.

**Kata kunci:** **Pengendalian Internal, Kepatuhan Wajib Pajak, PAD, Sanksi Pajak**

### PENDAHULUAN

Pemberlakuan Undang-Undang No. 22 Tahun 1999 tentang pemerintahan daerah, baik pemerintah daerah di tingkat propinsi maupun ditingkat kabupaten dan kota diberikan wewenang untuk mengatur dan mengelola sumber daya dan potensi di daerahnya sendiri. Pelaksanaan otonomi daerah dimulai secara efektif sejak Januari 2001. Pemerintah daerah mempunyai kewenangan untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Kebijakan desentralisasi ini bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat, pelayanan umum, dan daya saing daerah menurut Undang-Undang No. 32 Tahun 2004. Dengan berlakunya Undang-Undang tersebut, maka wewenang dalam mengatur keuangan daerah menjadi wewenang pokok dalam mengatur

\*Koresponden:

muhwahyudi77@gmail.com

keuangan daerah, maka peran dari pendapatan daerah menjadi sangat penting karena merupakan faktor yang ikut menentukan volume, kekuatan dan kemampuan keuangan daerah (Nuraini dan Heri, 2010).

Menurut Mayza dkk, (2015) PAD diharapkan dapat menjadi modal utama bagi penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan, pada saat ini kondisinya masih kurang memadai, artinya proporsi yang disumbangkan PAD terhadap total penerimaan daerah masih relative rendah. Rendahnya PAD suatu daerah bukanlah disebabkan secara struktural daerah memang miskin atau tidak memiliki sumber-sumber keuangan yang potensial, tetapi lebih banyak disebabkan oleh kebijakan pemerintah pusat (Firdausy, 2017). Menurut Sofwan (2018) salah satu sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) yang memberikan kontribusi cukup besar terhadap PAD setiap tahunnya adalah pajak daerah. Pajak daerah dapat memberikan kontribusi terhadap PAD. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Fauziah dkk (2014) dan Mustoffa (2017) mengutarakan bahwa pajak daerah memberikan kontribusi positif terhadap PAD.

Realisasi pajak di kabupaten Soppeng dari tahun 2016-2018 memiliki tingkat pencapaian yang berbeda setiap tahunnya. Perbedaan tersebut tentunya disebabkan oleh beberapa faktor. Untuk itu dalam penelitian ini mencoba menguji peranan pengendalian internal untuk meningkatkan PAD. Dengan adanya sistem pengendalian internal yang baik dapat memberikan informasi dan komunikasi yang tepat dan efektif kepada wajib pajak dengan memanfaatkan berbagai sarana komunikasi. Selain itu, juga dapat dilakukan pemantauan rutin yang dilakukan oleh setiap bagian yang bersifat evaluasi kinerja setiap bagian. Menurut Qoriah (2017) mengatakan bahwa sistem pengendalian internal dapat dibuktikan dengan adanya kepemimpinan yang kondusif, pendelegasian wewenang dan tanggung jawab, melakukan identifikasi terhadap potensi wajib pajak baru, melakukan pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas setiap transaksi dan kejadian, sosialisasi peraturan tentang pajak, melakukan uji potensi pajak, melakukan pemeriksaan dan pembinaan terhadap wajib pajak yang tidak patuh.

Kepatuhan wajib pajak merupakan sikap atau perilaku seorang wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya dan menikmati semua hak perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan-undangan yang berlaku. Banyaknya jumlah kepatuhan wajib pajak daerah akan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penerimaan pajak daerah. Menurut Setiawan dan Meliana (2017) dan Kodoati dkk (2016) kepatuhan perpajakan dapat timbul karena wajib pajak mengetahui adanya sanksi perpajakan. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Trisnawati dan Sudirman (2015) mengatakan bahwa wajib pajak patuh akan kewajibannya karena menganggap kepatuhan terhadap pajak merupakan suatu norma. Pengetahuan tentang peraturan perpajakan penting untuk menumbuhkan perilaku patuh karena bagaimana mungkin wajib pajak disuruh patuh apabila mereka tidak mengetahui bagaimana peraturan perpajakan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Gani dkk (2016).

Berdasarkan beberapa penelitian sebelumnya, ada beberapa faktor yang mempengaruhi peningkatan PAD di sektor pajak daerah diantaranya pengendalian internal serta kepatuhan wajib pajak daerah akan tetapi hasilnya memiliki tingkat signifikan yang berbeda-beda. Penelitian tentang pengendalian internal pajak daerah terhadap PAD telah dilakukan oleh Yusri dan Hasrina (2018), Sofyan (2016), Qoriah (2017), dan Homenta dan Afandi (2015) yang membuktikan secara empiris bahwa pengendalian internal berpengaruh terhadap PAD. Penelitian tentang kepatuhan pajak daerah telah dilakukan oleh Gani dkk (2016) menunjukkan bahwa berdasarkan hasil analisis data diketahui bahwa kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran memiliki pengaruh signifikan secara bersama-sama atau simultan terhadap penerimaan pajak daerah, sedangkan penelitian yang dilakukan Fachmi dkk (2017) menunjukkan bahwa secara parsial tidak terdapat pengaruh antara variabel kepatuhan wajib pajak hotel terhadap penerimaan pajak daerah.

Mardiasmo (2016:62) menyatakan bahwa sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan akan dituruti, ditaati, dipatuhi atau bisa dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (preventif) agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Jika wajib pajak memandang bahwa sanksi perpajakan akan memberikan banyak kerugian, maka hal ini berarti sanksi perpajakan dapat memberikan pelajaran bagi pelanggar pajak dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak (Setiawan dan Meliana, 2017). Kaitannya dengan

pajak, kepatuhan wajib pajak merupakan suatu tindakan wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perundang undangan yang berlaku (Anggraeni, 2013). Bila setiap wajib pajak mempunyai pengetahuan dan pemahaman yang memadai tentang peraturan perpajakan, maka dapat dipastikan wajib pajak secara sadar akan patuh dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik dan benar (Nugraheni dan agus Purwanto, 2015). Dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya, baik fiskus pajak maupun wajib pajak berpedoman pada Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana yang telah diatur Undang-Undang, termasuk sanksi perpajakan.

Penggunaan variabel moderasi yaitu sanksi pajak, selain sebagai solusi atas kontroversi hasil penelitian sebelumnya, juga yang membedakan penelitian ini dengan penelitian terdahulu. Alasan pemilihan objek penelitian pada pemerintahan kabupaten Soppeng yaitu sebagaimana pemerintah kabupaten Soppeng dalam meningkatkan penerimaan pajak daerah, pemerintah telah melakukan inovasi dengan *launching* penggunaan alat *payment online system* dan BPHTB online, serta penyerahan alat perekam pajak online kepada wajib pajak. Bupati Soppeng H. A. Kaswadi Razak, S.E mengungkapkan bahwa penerapan sistem tersebut adalah upaya peningkatan PAD dari sektor pajak dan retribusi hotel dan restoran. Menurut Bupati Soppeng dengan kesadaran yang tinggi dan transparansi semua pihak, pelaksanaan program ini akan berjalan dengan sukses, karena program ini juga telah didampingi dan diawasi oleh KPK.

#### **TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS (KUANTITATIF) ATAU TINJAUAN LITERATUR (KUALITATIF)**

*Stewardship theory* mengasumsikan bahwa adanya hubungan yang kuat antara kepuasan dan kesuksesan organisasi. Kesuksesan organisasi menggambarkan maksimalisasi utilitas kelompok *principal* dan manajemen. *Stewardship theory* menjelaskan bahwa kepentingan bersama dijadikan dasar dari tindakan seorang manajer. Implikasi penelitian ini terkait dengan *stewardship theory* adalah bahwa Pemerintah daerah bertindak sebagai *steward*, penerima amanah merencanakan, mengendalikan serta mengelola penerimaan keuangan daerah, dalam hal ini yang dimaksud adalah pengelolaan PAD yang bersumber dari pajak daerah untuk kepentingan pembangunan daerah menuju kearah yang lebih mandiri dari segi keuangan. Selain itu pemerintah daerah mengarahkan kemampuannya dengan pendekatan *governance* yaitu melakukan pengelolaan secara kolektif (bersama-sama) dan kooperatif mengarahkan seluruh kemampuan dan kualitasnya dalam mengelola penerimaan PAD yang bersumber dari pajak daerah yang bertujuan untuk meningkatkan kemandirian keuangan daerah. Disini *steward* yang merupakan pemerintah daerah sendiri bersikap sesuai dengan perspektif teori pengelolaan (*stewardship theory*). Pemerintah daerah sebagai aktor utama dalam menjalankan manajemen pengelolaan PAD yang khususnya bersumber dari pajak berlaku secara rasional dan tidak dimotivasi oleh keinginan individualnya, tetapi lebih sebagai penerima amanah (penatalayanan) yang memiliki motif yang sejalan dengan tujuan *principal*.

Menurut H.C Kelman dalam (Anggraeni, 2011) menjelaskan bahwa kepatuhan diartikan sebagai suatu yang didasarkan pada harapan akan suatu imbalan dan usaha untuk menghindari dari hukuman. Hukuman tersebut berupa sanksi karena ketidak patuhan. Oleh karena itu, teori kepatuhan ini dapat menjadi tolak ukur dalam bidang perpajakan yang dapat digunakan dalam hal pelaporan dan penerimaan pajak. Dengan adanya sanksi perpajakan yang nyata, maka secara rasional seorang wajib pajak daerah akan lebih patuh terhadap kewajiban perpajakannya bila memandang bahwa sanksi perpajakan akan lebih banyak memberikan kerugian sehingga sanksi ini akan memberikan pelajaran bagi pelanggar. Dengan demikian kepatuhan wajib pajak ini diharapkan meningkatkan PAD melalui penerimaan pajak daerah. Kepatuhan didefinisikan sebagai suatu kerelaan melakukan segala sesuatu berdasarkan kesadaran sendiri maupun adanya paksaan sehingga perilaku seseorang sesuai dengan harapan. Pernyataan tersebut merupakan motivasi kepada setiap muslim untuk berbuat atau bertindak sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan. Hal ini dilakukan selama peraturan tersebut meningkatkan nilai-nilai kemanusiaan dan tidak menyimpang dari aturan agama Islam. Kepatuhan wajib pajak adalah kesediaan dari wajib pajak untuk mentaati seluruh peraturan perpajakan yang diterapkan pemerintah (Wicaksono, Nazar,

dan Kurnia, 2018). Menurut Nurmantu (2000) dalam Cahyonowati (2012) mendefinisikan kepatuhan perpajakan adalah telah terpenuhinya semua kewajiban dan hak perpajakan oleh wajib pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan pajak.

Sumber PAD merupakan sumber keuangan daerah yang digali dari dalam wilayah daerah yang bersangkutan. Proporsi PAD dalam seluruh penerimaan daerah masih rendah bila dibandingkan dengan penerimaan dari bantuan pemerintah pusat. Keadaan ini menyebabkan perlu dilakukan suatu upaya untuk menggali potensi keuangan daerah dalam peningkatan pendapatan daerah (Mariyanto, 2015). Pentingnya PAD dalam menunjang pendapatan tetap yang digunakan untuk membiayai berbagai kegiatan pemerintah kabupaten/kota sangat disadari oleh pemerintah daerah. Demikian pula alternatif-alternatif untuk memaksimalkan PAD telah pula dipertimbangkan oleh pemerintah kota. Berdasarkan dari beberapa penelitian sebelumnya mengemukakan bahwa realisasi PAD diberbagai wilayah masih belum maksimal dikarenakan beberapa faktor. Hal tersebut disebabkan oleh rendahnya potensi PAD di daerah dan juga disebabkan kurang intensifnya pemungutan pajak daerah.

Berdasarkan dari hal tersebut, untuk itu pemerintah daerah dalam rangka meningkatkan potensi PAD melalui penerimaan pajak daerah harus mengatur strategi pemungutan pajak daerah. Dalam peraturan perundang-undangan telah diatur bahwa pajak daerah merupakan iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang yang dapat dipaksakan yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah. Menurut Fauziah, dkk (2014) meningkatnya realisasi penerimaan pajak daerah mengindikasikan bahwa kinerja pemerintah daerah sudah maksimal dengan potensi yang cukup besar. Ketika hal tersebut dapat direalisasikan, untuk selanjutnya perlu dipertahankan ataupun ditingkatkan untuk mengoptimalkan pendapatan dari sektor pajak daerah guna menopang PAD. Menurut Mustoffa (2017) sumber penerimaan pajak daerah itu sendiri terdiri dari pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan, pajak reklame, pajak penerangan jalan, pajak parkir, pajak air bawah tanah, dan pajak mineral bukan logam dan batuan, pajak bumi dan bangunan pedesaan dan perkotaan, serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan. Maka dari itu semua hal ini butuh perhatian yang lebih bagi pemerintah daerah dalam meningkatkan PAD yang bersumber dari pajak.

Menurut Suwarno dan Suhartiningsih (2008), Pajak Daerah yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, dan digunakan untuk membiayai pengeluaran daerah. Sedangkan menurut Yoduke dan Sri Ayem (2015) Pajak Daerah adalah komponen PAD yang diperoleh daerah dari masyarakat sebagai suatu kewajiban tanpa adanya janji penerimaan (pengembalian) manfaat kembali secara langsung oleh masyarakat dari daerah. Pajak daerah diharapkan menjadi salah satu sumber pembiayaan penyelenggaraan pembangunan daerah untuk meningkatkan dan meratakan kesejahteraan masyarakat sehingga pemerintah daerah mampu melaksanakan otonomi, yaitu mampu mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri. Pemungutan Pajak Daerah menerapkan 3 (tiga) sistem yaitu *Self Assesment*, *Official Assesment*, dan *With holding*. Wajib pajak diberikan kebebasan untuk memilih salah satu dari kedua sistem yaitu *self assessment* dan *official assessment*. *Self assessment* merupakan sistem dimana wajib pajak menghitung dan menetapkan sendiri besarnya pajak terutang melalui media Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTPD), sedangkan *official assessment* merupakan perhitungan dan penetapan pajak dilakukan oleh pejabat Dinas Pendapatan, Pengelola Keuangan dan Aset Daerah berdasarkan laporan dari wajib pajak. Untuk sistem *with holding* pajak dipungut oleh pemungut pajak, yaitu sistem pengenaan pajak yang dipungut oleh pemungut pajak pada sumbernya, dalam hal ini Perusahaan Listrik Negara (PLN) sebagai pemungut pajak penerangan jalan atas tenaga listrik yang disediakan. Sesuai UU No. 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, ada beberapa jenis pajak daerah kabupaten/kota, diantaranya: Pajak Hotel, Pajak Restoran, Pajak Hiburan, Pajak Reklame, Pajak Penerangan Jalan, Pajak Mineral Bukan Logam dan dan Bangunan, Pajak Parkir, Pajak Air Tanah, Pajak Sarang Burung Walet, Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan, dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) menurut Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang

dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Menurut Romney dan Steinbart (2006:229) dalam Homenta dan Afandi (2015) pengendalian intern (*internal control*) adalah rencana organisasi dan metode bisnis yang dipergunakan untuk menjaga aset, memberikan informasi yang akurat dan andal, mendorong dan memperbaiki efisiensi jalannya organisasi, serta mendorong kesesuaian dengan kebijakan yang telah ditetapkan.

1. Pentingnya pengendalian Internal

Adapun faktor-faktor yang menyebabkan makin pentingnya sistem pengendalian internal, antara lain:

- a. Perkembangan kegiatan dan skalanya menyebabkan kompleksitas struktur, sistem dan prosedur suatu organisasi semakin rumit;
- b. Tanggung jawab utama untuk melindungi aset organisasi, mencegah dan menemukan kesalahan-kesalahan serta kecurangan-kecurangan terletak pada management, sehingga management harus mengatur sistem pengendalian intern yang sesuai untuk memenuhi tanggung jawab tersebut;
- c. Pengawasan oleh dari satu orang (saling cek) merupakan cara yang tepat untuk menutup kekurangan-kekurangan yang bisa terjadi pada manusia.

2. Tujuan Sistem Pengendalian Internal

Bodnar dan Hopwood (2006:11) dalam Homenta dan Afandi (2015) Pengendalian internal merupakan suatu proses yang dirancang untuk menyediakan keyakinan yang rasional atas tercapainya tujuan:

- a. Reliabilitas Pelaporan Keuangan;
- b. Efektivitas dan efisiensi operasi perusahaan;
- c. Kesesuaian organisasi dengan aturan serta regulasi yang ada.

3. Unsur-Unsur Pengendalian Internal

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah, mengemukakan unsur-unsur sistem pengendalian intern sebagai berikut:

a. Lingkungan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan sistem pengendalian internal dalam lingkungan kerjanya, melalui:

- 1) Penegakan integritas dan nilai etika;
- 2) Komitmen terhadap kompetensi;
- 3) Kepemimpinan yang kondusif;
- 4) Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
- 5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat;
- 6) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia;
- 7) Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif.

b. Penilaian Risiko

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko. Penilaian risiko sebagaimana dimaksud terdiri dari identifikasi risiko dan analisis risiko.

c. Kegiatan Pengendalian

Pimpinan instansi pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi instansi pemerintah yang bersangkutan.

d. Informasi dan Komunikasi

Pimpinan instansi pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Komunikasi atas informasi wajib diselenggarakan secara efektif. Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif sebagaimana yang dimaksud pimpinan instansi pemerintah harus sekurang-kurangnya menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi dan mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

e. Pemantauan

Pemantauan sistem pengendalian internal sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan rewiuw lainnya.

Kepatuhan pajak (*tax compliance*) menurut Zain (2003:31) dalam Gani, dkk (2016) mendefinisikan sebagai suatu iklim kepatuhan dan kesadaran pemenuhan kewajiban perpajakan, yang tercermin dalam situasi dimana wajib pajak paham dan berusaha untuk memahami semua ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, mengisi formulir pajak dengan lengkap dan jelas, menghitung jumlah pajak yang terutang dengan benar dan membayar pajak yang terutang tepat pada waktunya. Kepatuhan dalam hal ini diartikan bahwa wajib pajak mempunyai kesediaan untuk memenuhi kewajiban pajaknya sesuai dengan aturan yang berlaku tanpa perlu diadakan pemeriksaan investigasi, peringatan ataupun ancaman dan penerapan sanksi administrasi. Apabila dalam suatu daerah tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya sangat tinggi maka akan meningkatkan penerimaan dalam sektor pajak daerah. Sedangkan menurut Yusnidar, dkk (2015) mengatakan bahwa kepatuhan wajib pajak adalah ketaatan dalam menjalankan aturan-aturan yang telah ditetapkan.

Selain beberapa pengertian kepatuhan dalam bidang perpajakan menurut para ahli tersebut di atas, menurut Nurmantu (2010:148) menjelaskan pula bahwa terdapat dua macam kepatuhan wajib pajak, yaitu:

1. Kepatuhan Formal

Kepatuhan formal adalah suatu keadaan dimana Wajib Pajak memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang Perpajakan.

2. Kepatuhan Material

Kepatuhan material menurut Rahayu (2010:110) adalah dimana suatu keadaan dimana Wajib Pajak secara substansi/hakekat memenuhi semua ketentuan perpajakan, yakni sesuai dengan isi dan jiwa undang-undang perpajakan.

Sanksi pajak merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak, karena fungsi sanksi adalah digunakan sebagai cara untuk mengatur sekelompok populasi untuk memenuhi aturan yang ditentukan. Sanksi ditujukan kepada wajib pajak yang tidak mematuhi aturan perpajakan atau melakukan pelanggaran berupa kecurangan terhadap peraturan perpajakan yang berlaku saat ini (Asfa dan Meiranto 2017). Dengan adanya sanksi berupa denda maupun pidana yang cukup tinggi diharapkan wajib pajak lebih patuh terutama dalam hal membayar pajak. Menurut Resmi (2008:71), sanksi perpajakan terjadi karena terdapat pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan. Sehingga apabila terjadi pelanggaran maka wajib pajak dihukum dengan indikasi kebijakan perpajakan dan undang-undang perpajakan. Dalam undang-undang perpajakan dikenal dua macam sanksi, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi administrasi dikenakan terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi ketentuan peraturan perpajakan atau melakukan pelanggaran terhadap peraturan perpajakan yang berlaku, sanksi administrasi berupa pembayaran kerugian pada negara, dapat berupa bunga, denda, atau kenaikan.

Menurut Sari (2013:270) dalam Prastianti (2019) ada dua macam sanksi perpajakan, yaitu:

1. Sanksi Administrasi

a. Sanksi administrasi berupa denda

Sanksi administrasi berupa denda dapat ditetapkan sebesar jumlah tertentu, persentase dari jumlah tertentu, atau suatu angka perkalian dari jumlah tertentu.

b. Sanksi administrasi berupa bunga

Sanksi administrasi berupa bunga dikenakan atas pelanggaran yang menyebabkan utang pajak menjadi lebih besar. Jumlah bunga dihitung berdasarkan persentase tertentu dari jumlah, mulai dari saat bunga itu menjadi hak/kewajiban sampai dengan saat diterima atau dibayarkan.

c. Sanksi administrasi berupa kenaikan

Sanksi administrasi berupa kenaikan adalah sanksi yang paling ditakuti oleh wajib pajak. Hal ini karena bila dikenakan sanksi tersebut, jumlah pajak yang

harus dibayarkan bisa menjadi berlipat ganda. Sanksi berupa kenaikan pada dasarnya dihitung dengan angka persentase tertentu dari jumlah pajak yang tidak kurang bayar.

## 2. Sanksi Pidana

Hukum pidana diterapkan karena adanya tindak pelanggaran dan tindak kejahatan. Sehubungan dengan itu, di bidang perpajakan, tindakan pelanggaran disebut dengan kealpaan, yaitu tidak sengaja, lalai tidak hati – hati atau kurang mengindahkan kewajiba pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan pajak daerah. Sedangkan tindak kejahatan adalah tindakan dengan sengaja tidak mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan daerah. Sanksi pidana dibagi atas dua macam sanksi pidana, yaitu:

### a. Pidana Kurungan

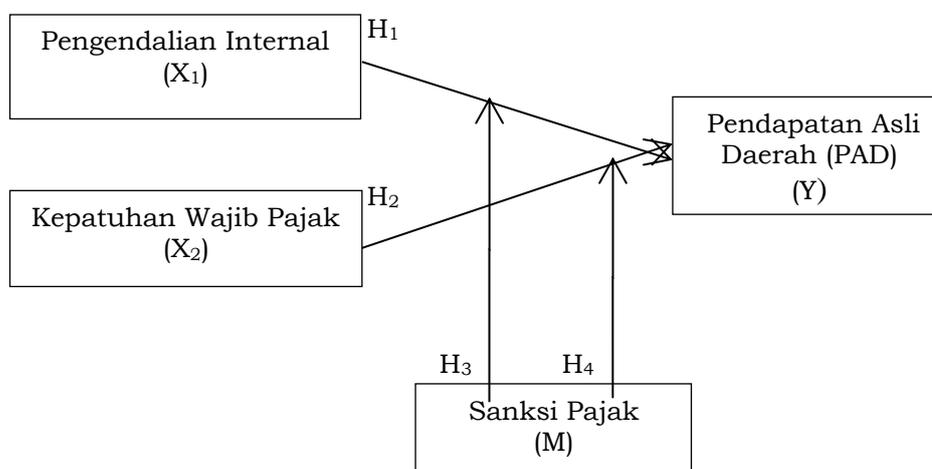
Pidana kurungan hanya diancam kepada tindak pidana yang bersifat pelanggaran. Dapat ditunjukkan kepada wajib pajak dan pihak ketiga. Karena pidana kurungan yang diancam kepada si pelanggar norma itu ketentuannya sama dengan yang diancam dengan denda pidana, maka masalahnya hanya ketentuan mengenai denda pidana sekian itu diganti dengan pidana kurungan selama-lamanya sekian.

### b. Pidana penjara

Pidana penjara sama seperti halnya pidana kurungan, merupakan hukuman perampasan kemerdekaan. Ancaman pidana penjara tidak ada yang ditunjuk kepada pihak ketiga, adanya kepada pejabat atau wajib pajak.

Berdasarkan kajian pustaka yang telah dipaparkan pada penelitian ini, selanjutnya dikembangkan suatu kerangka pemikiran sesuai dengan isu dan tujuan penelitian. Dalam penelitian ini terdapat beberapa variabel yang digunakan di antaranya variabel terikat yaitu PAD (Y), variabel bebas yaitu pengendalian internal ( $X_1$ ) dan Kepatuhan wajib pajak ( $X_2$ ), serta variabel moderasi yaitu sanksi pajak (M). Secara konseptual pengendalian internal dan kepatuhan wajib pajak daerah dapat meningkatkan PAD jika pemerintah daerah menegaskan pemberian sanksi pajak secara nyata kepada wajib pajak sesuai dengan aturan yang berlaku. Hal ini berarti adanya sanksi pajak memperkuat pengaruh pengendalian internal serta kepatuhan wajib pajak di daerah terhadap peningkatan PAD. Sebaliknya, sistem pengendalian internal serta kepatuhan wajib pajak di daerah tidak dapat meningkatkan PAD jika pemerintah daerah memiliki tidak memberikan ketegasan mengenai pengenaan sanksi pajak bagi yang melanggar aturan yang telah ditetapkan. Berdasarkan uraian di atas maka digunakan rerangka penelitian untuk memudahkan proses berpikir terhadap permasalahan yang dibahas yang kemudian dapat digambarkan pada model berikut ini.

**Gambar 1**  
**Rerangka Pikir**



- H<sub>1</sub>:** Pengendalian internal berpengaruh positif terhadap Pendapatan Asli Daerah (PAD).  
**H<sub>2</sub>:** Kepatuhan wajib pajak berpengaruh positif terhadap Pendapatan Asli Daerah (PAD).  
**H<sub>3</sub>:** Sanksi pajak memoderasi hubungan antara pengendalian internal dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD).  
**H<sub>4</sub>:** Sanksi pajak memoderasi hubungan antara kepatuhan wajib pajak dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD).

### METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif, yaitu metode analisis data yang dilakukan dengan cara mengumpulkan, menganalisis, dan menginterpretasikan data yang berwujud angka-angka dan perhitungan statistik. Lokasi penelitian ini dilakukan pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Pendapatan Daerah (BPKPD) Kabupaten Soppeng. Pendekatan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan deskriptif. Penelitian deskriptif merupakan penelitian terhadap fenomena atau populasi tertentu yang diperoleh dari subyek berupa: individu, organisasi, industri atau perspektif lainnya. populasi dalam penelitian ini ialah pegawai/staf Satuan Kerja Pejabat Daerah (SKPD) yang berkompeten dibidang pengelolaan keuangan/pajak daerah di pemerintah daerah Kabupaten Soppeng. Sampel dalam penelitian ini berjumlah 40 responden. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer adalah data yang diperoleh secara langsung tanpa melalui perantara dari sumber aslinya berupa jawaban atas kuesioner yang dibagikan kepada responden. Metode analisis data menggunakan statistik deskriptif, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis.

### HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 1. Analisis Deskriptif

**Tabel 1**  
**Statistik Deskriptif Variabel**

|                        | N  | Minimum | Maximum | Mean    | Std. Deviation |
|------------------------|----|---------|---------|---------|----------------|
| Pengendalian Internal  | 37 | 18.00   | 30.00   | 23.8108 | 3.11660        |
| Kepatuhan Wajib Pajak  | 37 | 16.00   | 30.00   | 23.7297 | 3.00600        |
| Sanksi Pajak           | 37 | 11.00   | 20.00   | 16.5946 | 1.97849        |
| Pendapatan Asli Daerah | 37 | 30.00   | 44.00   | 36.7027 | 4.01985        |
| Valid N (listwise)     | 37 |         |         |         |                |

Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Hasil analisis deskriptif menunjukkan bahwa semua variabel memiliki nilai standar deviation yang lebih kecil dibandingkan dengan nilai rata-rata hal ini menunjukkan bahwa variabel dalam penelitian ini memiliki simpang data yang relatif rendah.

#### 2. Hasil Uji Validitas

**Tabel 2**  
**Hasil Uji Validitas**

| Variabel               | Item | r-hitung      | r-tabel | Ket.  |
|------------------------|------|---------------|---------|-------|
| Pengendalian Internal  | 6    | 0.618 - 0,704 | 0.324   | Valid |
| Kepatuhan Wajib Pajak  | 6    | 0.535 - 0.684 | 0.324   | Valid |
| Pendapatan Asli Daerah | 9    | 0.393 - 0.794 | 0.324   | Valid |
| Sanksi Pajak           | 4    | 0.697 - 0.853 | 0.324   | Valid |

Sumber: Data primer yang diolah (2020)

Tabel di atas menunjukkan bahwa seluruh item pernyataan memiliki nilai koefisien r-Hitung > r-tabel. Hal ini berarti bahwa data yang diperoleh telah valid dan dapat dilakukan pengujian data lebih lanjut.

3. Hasil Uji Reliabilitas

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

| No | Variabel               | Cronbach Alpha | Keterangan |
|----|------------------------|----------------|------------|
| 1  | Pengendalian Internal  | .729           | Reliabel   |
| 2  | Kepatuhan Wajib Pajak  | .706           | Reliabel   |
| 3  | Pendapatan Asli Daerah | .752           | Reliabel   |
| 4  | Sanksi Pajak           | .756           | Reliabel   |

Sumber : data primer yang diolah 2020

Tabel di atas menunjukkan bahwa nilai *cronbach's alpha* dari semua variabel lebih besar dari 0.60, sehingga dapat dikatakan bahwa instrumen dari kuesioner yang digunakan untuk menjelaskan variabel pengendalian internal, kepatuhan wajib pajak, pendapatan asli daerah dan sanksi pajak dinyatakan handal sehingga dapat dipercaya sebagai alat ukur variabel.

4. Uji Normalitas

**Tabel 4**  
**Hasil uji normalitas – One Sample Kolmogorov-Smirnov**  
**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

|                                  |                | Unstandardized Residual |
|----------------------------------|----------------|-------------------------|
| N                                |                | 37                      |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | .0000000                |
|                                  | Std. Deviation | 2.00435357              |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .076                    |
|                                  | Positive       | .055                    |
|                                  | Negative       | -.076                   |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | .465                    |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .982                    |

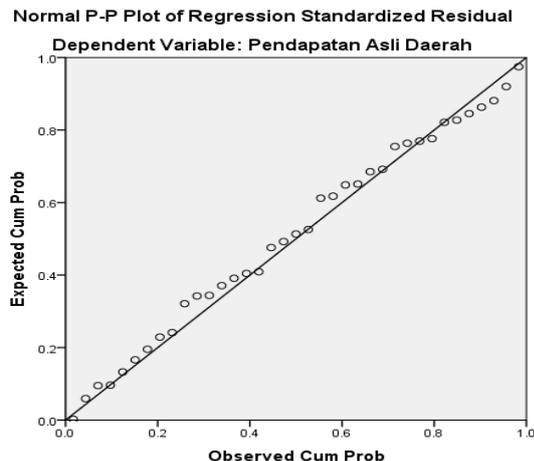
a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Dari tabel di atas dapat dilihat signifikansi nilai *kolmogorov-smirnov* yang diatas tingkat kepercayaan 5% yaitu sebesar 0,982, hal ini menunjukkan bahwa data terdistribusi normal. Selanjutnya pada Gambar di bawah menunjukkan bahwa ada titik-titik (data) yang tersebar di sekitar garis diagonal dan penyebaran titik tersebut mengikuti arah garis diagonal. Hal ini berarti bahwa model-model regresi dalam penelitian ini memenuhi asumsi normalitas berdasarkan analisis grafik normal *probability plot*.

**Gambar 2**



Sumber: Output SPSS 21 (2020)

5. Uji Multikolinieritas

**Tabel 5**  
**Hasil Uji Multikolinieritas**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

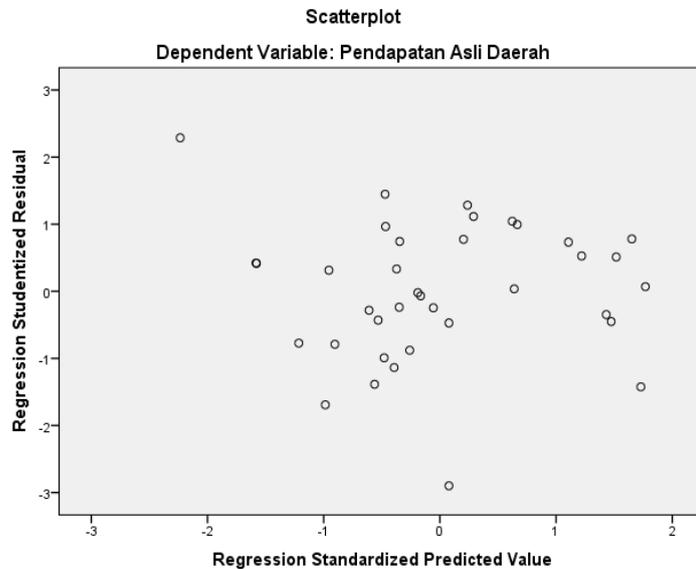
| Model                 | Collinearity Statistics |       |
|-----------------------|-------------------------|-------|
|                       | Tolerance               | VIF   |
| 1                     |                         |       |
| Pengendalian Internal | .339                    | 2.946 |
| Kepatuhan Wajib Pajak | .314                    | 3.183 |
| Sanksi Pajak          | .819                    | 1.220 |

a. Dependent Variable: Pendapatan Asli Daerah  
Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Berdasarkan hasil penelitian pada tabel di atas menunjukkan bahwa nilai VIF untuk semua variabel memiliki nilai lebih kecil daripada 10 dan nilai *tolerance* lebih besar dari 0.10, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat multikolinieritas pada penelitian tersebut.

6. Uji Heteroskedastisitas

**Gambar 3**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas – Grafik Scatterplot**



Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Hasil uji heteroskedastisitas dari gambar di atas menunjukkan bahwa grafik *scatterplot* antara SRESID dan ZPRED menunjukkan pola penyebaran, dimana titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 (nol) pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi pendapatan asli daerah berdasarkan pengendalian internal, kepatuhan wajib pajak dan sanksi pajak.

**Table 6**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

| Model                 | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t     | Sig. |
|-----------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
|                       | B                           | Std. Error | Beta                      |       |      |
| (Constant)            | 3.235                       | 2.059      |                           | 1.572 | .126 |
| Pengendalian Internal | .047                        | .114       | .120                      | .412  | .683 |
| 1 KepatuhanWajibPajak | -.136                       | .123       | -.334                     | -     | .277 |
| SanksiPajak           | .026                        | .116       | .042                      | 1.105 | .822 |

a. Dependent Variable: AbsUt  
Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Hasil uji heteroskedastisitas pada tabel di atas, dapat diketahui bahwa probabilitas untuk semua variabel independen tingkat signifikansinya (sig) diatas tingkat kepercayaan 5%. Jadi, dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengandung adanya heteroskedastisitas

7. Hasil Uji Regresi Berganda

**Tabel 7**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi**  
**Model Summary**

| Model | R                 | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|
| 1     | .867 <sup>a</sup> | .751     | .737              | 2.06264                    |

a. Predictors: (Constant), KepatuhanWajibPajak, Pengendalian Internal  
Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi di atas, nilai R<sup>2</sup> (*Adjusted R Square*) sebesar 0.737, hal ini berarti 73% yang menunjukkan bahwa PAD dipengaruhi oleh variabel pengendalian internal dan kepatuhan wajib pajak. Sisanya sebesar 27% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

**Tabel 8**  
**Hasil Uji F – Uji Simultan**  
**ANOVA<sup>a</sup>**

| Model      | Sum of Squares | df | Mean Square | F      | Sig.              |
|------------|----------------|----|-------------|--------|-------------------|
| Regression | 437.078        | 2  | 218.539     | 51.367 | .000 <sup>b</sup> |
| 1 Residual | 144.652        | 34 | 4.254       |        |                   |
| Total      | 581.730        | 36 |             |        |                   |

a. Dependent Variable: PendapatanAsli Daerah

b. Predictors: (Constant), KepatuhanWajibPajak, Pengendalian Internal  
Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa dalam pengujian regresi berganda menunjukkan hasil F hitung sebesar 51.367 dengan tingkat signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0,05, dimana nilai F hitung (51.367) lebih besar dari nilai F tabelnya sebesar 3,28. Berarti variabel pengendalian internal dan kepatuhan wajib pajak secara bersama-sama berpengaruh terhadap Pendapatan Asli Daerah

**Tabel 9**  
**Hasil Uji T – Uji Parsial**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

| Model                   | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | T     | Sig. |
|-------------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
|                         | B                           | Std. Error | Beta                      |       |      |
| (Constant)              | 8.497                       | 2.829      |                           | 3.004 | .005 |
| 1 Pengendalian Internal | .738                        | .189       | .573                      | 3.901 | .000 |
| Kepatuhan Wajib Pajak   | .448                        | .196       | .335                      | 2.280 | .029 |

a. Dependent Variable: Pendapatan Asli Daerah

Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa variabel pengendalian internal memiliki t hitung sebesar 3.901 > dari t tabel 2.032 (df= n-k, yaitu 37-3=34) dengan tingkat signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0.05, maka H<sub>1</sub> diterima. Variabel kepatuhan wajib pajak memiliki t hitung sebesar 2.280 > dari t tabel 2.032 dengan tingkat signifikansi 0,029 yang lebih kecil dari 0,05, maka H<sub>2</sub> diterima. Berdasarkan tabel diatas dapat menunjukkan model estimasi sebagai berikut:

$$Y = 8.497 + 0.738X_1 + 0.448X_2 + e$$

#### 8. Hasil Uji Regresi Moderasi Pendekatan Nilai Selisih Mutlak

**Tabel 10**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi (R<sup>2</sup>)**

| Model Summary |                   |          |                   |                            |
|---------------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|
| Model         | R                 | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
| 1             | .887 <sup>a</sup> | .786     | .752              | 2.00351                    |

a. Predictors: (Constant), X2\_M, Zscore: Pengendalian Internal, Zscore: SanksiPajak, X1\_M, Zscore: KepatuhanWajibPajak

Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Berdasarkan hasil uji koefisien determinasi di atas, nilai R<sup>2</sup>(R Square) yaitu sebesar 0.786 yang berarti pendapatan asli daerah yang dapat dijelaskan oleh variabel X2\_M, Zpengendalian internal, X1\_M, Zsanksi pajak, Zkepatuhan wajib pajak sekitar 78%. Sisanya 22% dipengaruhi oleh variabel lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

**Tabel 11**  
**Hasil Uji F- Uji Simultan**  
**ANOVA<sup>a</sup>**

| Model      | Sum of Squares | df | Mean Square | F      | Sig.              |
|------------|----------------|----|-------------|--------|-------------------|
| Regression | 457.294        | 5  | 91.459      | 22.785 | .000 <sup>b</sup> |
| 1 Residual | 124.436        | 31 | 4.014       |        |                   |
| Total      | 581.730        | 36 |             |        |                   |

a. Dependent Variable: Pendapatan Asli Daerah

b. Predictors: (Constant), X2\_M, Zscore: Pengendalian Internal, Zscore: Sanksi Pajak, X1\_M, Zscore: Kepatuhan Wajib Pajak

Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Berdasarkan tabel di atas hasil Anova atau F hitung menunjukkan bahwa nilai f hitung sebesar 22.785 dengan tingkat signifikansi 0.000 lebih kecil (<) dari 0.005. Hal ini menunjukkan bahwa variabel X2\_M, Zpengendalian internal, X1\_M, Zsanksi pajak, Zkepatuhan wajib pajak secara bersama-sama atau simultan berpengaruh terhadap pendapatan asli daerah (PAD).

**Tabel 12**  
**Hasil Uji t – Uji Persial**  
**Coefficients<sup>a</sup>**

| Model      | Unstandardized Coefficients |            | Standardized Coefficients | t      | Sig. |
|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|------|
|            | B                           | Std. Error | Beta                      |        |      |
| (Constant) | 36.148                      | .609       |                           | 59.336 | .000 |
| Zscore: X1 | 1.632                       | .650       | .406                      | 2.512  | .017 |
| Zscore: X2 | 2.336                       | .741       | .581                      | 3.155  | .004 |
| Zscore: M  | -.056                       | .405       | -.014                     | -.139  | .891 |
| X1_M       | -.975                       | .848       | -.167                     | -1.150 | .259 |
| X2_M       | 1.853                       | .870       | .335                      | 2.130  | .041 |

a. Dependent Variable: Pendapatan Asli Daerah

Sumber: Output SPSS 21 (2020)

Pada regresi dengan interaksi tabel di atas diperoleh nilai signifikansi interaksi antara variabel M dengan variabel X1 sebesar 0.259 lebih besar dari 0.05 yang menunjukkan bahwa interaksi tersebut tidak berpengaruh signifikan, maka (H<sub>3</sub>) tidak terbukti atau ditolak. Nilai signifikansi interaksi antara variabel M dengan X2 sebesar 0.041 atau lebih kecil dari 0,05 yang menunjukkan bahwa interaksi tersebut berpengaruh secara signifikan, maka (H<sub>4</sub>) terbukti atau diterima. Berdasarkan tabel di atas dapat dianalisis model estimasi sebagai berikut :

$$Y = 36.148 + 1.632 ZX1 + 2.336 ZX2 - 0.056ZM - 0.975|ZX1 - ZM| + 1.853|ZX2-ZM$$

## PEMBAHASAN

### 1. Pengendalian internal berpengaruh positif terhadap pendapatan asli daerah (PAD)

Berdasarkan hasil analisis data membuktikan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif terhadap PAD. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat penerapan suatu sistem pengendalian internal pada Badan Pengelolaan Keuangan dan Pendapatan Daerah (BPKPD) di Kabupaten Soppeng, maka dapat meningkatkan PAD. Penelitian ini sejalan dengan *Stewardship theory* yang menjelaskan bahwa Pemerintah daerah bertindak sebagai *steward*, penerima amanah merencanakan, mengendalikan serta mengelola penerimaan keuangan daerah, dalam hal ini yang dimaksud adalah pengelolaan PAD yang bersumber dari pajak daerah untuk kepentingan pembangunan daerah menuju kearah yang lebih mandiri dari segi keuangan. Hal ini dikarenakan *steward* merasa bahwa “kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan perilaku pemilik merupakan pertimbangan yang rasional karena *steward* lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi” (Raharjo, 2007). Hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian Sofyan (2016) menunjukkan bahwa sistem pengendalian intern pengelolaan pajak restoran Dinas Pendapatan Daerah (DISPENDA) Kota Bogor sudah berjalan dengan baik. Selain itu, penelitian yang dilakukan oleh Homenta dan Afandi (2015) juga mengemukakan bahwa sistem pengendalian intern penerimaan pajak daerah pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) di Kabupaten Halmahera Utara telah memadai.

### 2. Kepatuhan wajib pajak berpengaruh positif terhadap pendapatan asli daerah (PAD)

Berdasarkan hasil analisis data membuktikan bahwa kepatuhan wajib pajak berpengaruh positif terhadap PAD. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kepatuhan wajib pajak daerah di Kabupaten Soppeng, maka dapat meningkatkan PAD dalam bentuk penerimaan pajak daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kepatuhan wajib pajak berpengaruh terhadap pendapatan asli daerah, dikarenakan

upaya yang dilakukan oleh pemerintah daerah untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dengan salah satu cara yaitu memberikan pelayanan yang baik kepada wajib pajak. Sehingga peran pemerintah daerah dalam melaksanakan fungsinya secara efektif dan mendapatkan kebebasan dalam pengambilan keputusan pengeluaran disektor publik maka harus mendapat dukungan sumber-sumber keuangan yang berasal dari PAD. Untuk merealisasikan penerimaan PAD di sektor pajak pemerintah daerah Kabupaten Soppeng terus berupaya meningkatkan kesadaran kepada wajib pajak mengenai pentingnya kepatuhan dalam membayar pajak. Mengacu pada teori kepatuhan (*Compliance Theory*) merupakan teori yang menjelaskan suatu kondisi dimana seseorang taat terhadap perintah atau aturan yang diberikan. Oleh karena itu, teori kepatuhan dapat memberikan keyakinan kepada seseorang (wajib pajak daerah) bahwa kepatuhan wajib pajak daerah dapat meningkatkan penerimaan PAD di sektor pajak. Penelitian ini didukung oleh penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Gani dkk (2016) mendapatkan hasil kepatuhan wajib pajak hotel dan restoran berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan pajak daerah. Hasil penelitian yang sama ditunjukkan oleh Marita dan Suardana (2016) menunjukkan bahwa realisasi penerimaan pajak daerah dimana pajak hotel, restoran, hiburan, reklame, dan pajak penerangan jalan berpengaruh positif dan signifikansi terhadap PAD.

### **3. Sanksi Pajak Memoderasi Hubungan Antara Pengendalian Internal dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD)**

Hasil analisis menunjukkan bahwa variabel sanksi pajak tidak dapat memoderasi hubungan antara pengendalian internal terhadap PAD. Hal ini diartikan bahwa sanksi pajak yang diberikan pemerintah tidak mampu mempengaruhi hubungan pengendalian internal terhadap PAD. Salah satu penyebabnya adalah karena wajib pajak masih melakukan pelanggaran terhadap norma perpajakan, dengan kata lain sanksi pajak yang ditetapkan oleh pemerintah daerah sebagai alat pencegah agar wajib pajak tidak melanggar aturan perpajakan masih belum efektif. Adanya ketidak patuhan dari wajib pajak selalu mengundur-undur pembayaran pajaknya, dimana mereka sering membayar pajak pada akhir jatuh tempo pembayaran pajak. Hal ini yang menyebabkan sanksi pajak tidak memoderasi pengendalian internal terhadap pendapatan asli daerah. Di dalam sistem pengendalian internal pemerintah bertujuan memberikan keyakinan yang memadai terhadap pengelolaan keuangan daerah. Sistem pengendalian intern juga dapat memberi keyakinan memadai bahwa penyelenggaraan kegiatan pada suatu instansi pemerintah dapat mencapai tujuannya (kalsum dan Rohman, 2013). H<sub>3</sub> tidak mendukung teori *Stewardship*. *Stewardship theory* diterapkan pada organisasi sektor publik dengan tujuan untuk memenuhi kebutuhan informasi bagi hubungan antara *stewards* dengan *principal*. Kontrak hubungan antara *stewards* dan *principal* atas dasar kepercayaan (amanah), bertindak kolektif sesuai dengan tujuan organisasi. Melalui teori tersebut seharusnya pihak manajemen dapat mengendalikan sistem pengelolaan pajak daerah, yakni mensosialisasikan peraturan tentang pajak serta memberikan pemahaman mengenai sanksi perpajakan. Berdasarkan hasil jawaban responden menunjukkan pemerintah Kabupaten Soppeng masih kurang dalam pengendalian atas penyelenggaraan kegiatan pemerintah dengan tujuan untuk memberi keyakinan memadai terhadap keandalan laporan keuangan, penanganan asset negara dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan utamanya dalam penanganan pemungutan pajak daerah.

### **4. Sanksi Pajak Memoderasi Hubungan antara Kepatuhan Wajib Pajak dengan Pendapatan Asli Daerah (PAD)**

Hasil analisis menunjukkan bahwa variabel sanksi pajak dapat memoderasi hubungan antara kepatuhan wajib pajak terhadap pendapatan asli daerah. Dalam hal ini diartikan bahwa wajib pajak mempunyai kesediaan untuk memenuhi kewajiban pajaknya sesuai dengan aturan yang berlaku tanpa perlu diadakan pemeriksaan investigasi, peringatan ataupun ancaman dan penerapan sanksi administrasi. Apabila dalam suatu daerah tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya sangat tinggi maka akan meningkatkan penerimaan dalam sektor pajak daerah. Hasil penelitian ini juga didukung oleh teori kepatuhan (*Compliance Theory*)

merupakan teori yang menjelaskan suatu kondisi dimana seseorang taat terhadap perintah atau aturan yang diberikan. Dengan demikian kepatuhan wajib pajak ini diharapkan dapat meningkatkan PAD melalui penerimaan pajak daerah. Oleh karena itu, melalui dukungan sanksi perpajakan yang nyata, maka secara rasional seorang wajib pajak akan lebih patuh terhadap kewajiban perpajakannya bila memandang bahwa sanksi perpajakan akan lebih banyak memberikan kerugian sehingga sanksi ini akan memberikan pelajaran bagi pelanggar. Dengan adanya sanksi berupa denda maupun pidana yang cukup tinggi diharapkan wajib pajak lebih patuh terutama dalam hal membayar pajak. Dengan demikian sanksi pajak bisa memberikan dampak positif kepada wajib pajak dalam membayar pajaknya, sehingga penerimaan pajak daerah yang tinggi dapat meningkatkan PAD. Penelitian didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Kusuma dan Supadmi (2016) menunjukkan bahwa Sanksi pajak berpengaruh positif pada kepatuhan wajib pajak hotel dalam membayar pajak. Penelitian yang dilakukan oleh Gani dkk (2016) menunjukkan bahwa pajak hotel dan restoran berpengaruh positif terhadap penerimaan pajak daerah. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Mariyanto (2015) menunjukkan bahwa pajak daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap PAD.

### **KESIMPULAN**

Berdasarkan pada data yang telah dikumpulkan dan pengujian yang dilakukan mengenai pengaruh pengendalian internal dan kepatuhan wajib pajak terhadap pendapatan asli daerah (PAD) dengan sanksi pajak sebagai variabel *moderating* studi pada BPKPD Kabupaten Soppeng, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil analisis menunjukkan bahwa penerapan suatu sistem pengendalian internal merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan PAD. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat penerapan sistem pengendalian internal pemerintah daerah dapat meningkatkan penerimaan keuangan daerah pada sektor pajak.
2. Hasil analisis menunjukkan bahwa kepatuhan wajib pajak merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan PAD. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kepatuhan wajib pajak di suatu daerah, maka semakin tinggi pula tingkat pendapatan asli daerahnya.
3. Hasil analisis menunjukkan bahwa sanksi pajak tidak dapat memperkuat ataupun meperlemah hubungan antara sistem pengendalian internal dengan PAD. Hal ini berarti bahwa kontrol pemerintah daerah terkait dengan pemahaman maupun pemberian sanksi kepada wajib pajak daerah belum maksimal sehingga tidak dapat memberikan kontribusi terhadap PAD.
4. Hasil analisis menunjukkan bahwa sanksi pajak dapat memperkuat ataupun meperlemah hubungan antara kepatuhan wajib pajak dengan PAD. Hal ini berarti bahwa sanksi pajak berupa sanksi administrasi maupun sanksi pidana menyebabkan wajib pajak patuh atas perpajakannya sehingga memberikan kontribusi terhadap PAD.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Asfa, Esti R dan Wahyu Meiranto. 2017. Pengaruh Sanksi Perpajakan, Pelayanan Fiskus, Pengetahuan dan Pemahaman Perpajakan, Kesadaran Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(3): 1-13.
- Cahyonowati, N., Dwi Ratmono dan Faisal. 2012. Peranan Etika, Pemeriksaan, dan Denda Pajak Untuk Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 9(2): 136-153.
- Damayanti, Suci. 2017. Pengaruh Pengendalian Internal, Pemanfaatan Teknologi Informasi dan Akuntabilitas Publik Terhadap Kinerja Instansi Pemerintah. *Naskah Publikasi Universitas Sumatra Utara*.
- Dewi, Putu S dan I Made Sukartha. 2015. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak dalam Membayar Pajak Hotel. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13(2): 599-614.

- Donaldson, L dan Davis J H. 1991. Stewardship theory or agency theory: CEO Governance and shareholder. *Australian Journal of Management*, 16: 49-64.
- Etzzioni. 1985. Perilaku Organisasi Modern. Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia.
- Fachmi., Agus Cahyana dan Rahmat Mulyana D. 2017. Pengaruh Kepatuhan Wajib Pajak Hotel dan Wajib Pajak Restoran Terhadap Penerimaan Pajak Daerah pada Bappenda Kabupaten Bogor. *Naskah Publikasi Universitas Ibn Khaldun Bogor, Indonesia*.
- Fauziah, Isfatul., Achmad Husaini dan M. Shobaruddin. 2014. Analisis Kontribusi Penerimaan Pajak Daerah Sebagai Salah Satu Sumber Pendapatan Asli Daerah (PAD) Kabupaten Malang. *Jurnal Perpajakan*, 3(1): 1-7.
- Mustoffa F. A. 2017. Kontribusi dan Efektifitas Pajak Daerah Kabupaten Ponorogo. *Jurnal Akuntansi dan Pendidikan*, 7(1): 1-14.
- Firdausy, C M. 2017. Optimalisasi Kebijakan Penerimaan Daerah. Yayasan Pustaka Obor Indonesia: Yogyakarta.
- Gani, Ali I A., Kadarisman Hidayat dan Maria G Wi E N P. 2016. Pengaruh Kepatuhan Wajib Pajak Hotel dan Restoran Terhadap Penerimaan Pajak Daerah. *Jurnal Perpajakan (JEJAK)*, 8(1): 1-7.
- Ghozali, Imam. 2009. Ekonometrika- Teori, Konsep dan Aplikasi dengan SPSS 17. Badan Penerbit Diponegoro: Semarang.
- \_\_\_\_\_. 2013. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Edisi ketujuh Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- \_\_\_\_\_. 2016. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Edisi kedelapan Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Govindarajan, Vijay. 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, 31(4): 828-851.
- Hanum, Zulia. 2010. Peranan Anggaran Penerimaan Pajak Daerah Sebagai Alat Perencanaan dan Pengawasan Studi Kasus di Dinas Pendapatan Daerah Sumatera Utara. *Jurnal Ilmiah Kultura*, 11(1).
- Herawati, Tuti. 2014. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. *STAR- Studidan Accounting Research*, 10(1): 1-14.
- Heryana, Toni., Ikin Solikin dan Indah Fitriani. 2018. Analisis Kointegrasi dan Vector Error Correction Model Faktor Penentu Pajak Daerah Kabupaten Bandung Barat. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 6(3): 453-466.
- Homenta, P C dan Dhullo A. 2015. Analisis Sistem Pengendalian Intern Penerimaan Pajak Daerah Di Kabupaten Halmahera Utara. *Jurnal EMBA*, 3(3): 777-787.  
<https://bpkd.soppengkab.go.id>
- Indriantoro, Nurdan Bambang Supomo. 2013. Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen. Edisi Pertama. Yogyakarta: BPF Fakultas Ekonomika dan Bisnis UGM.
- Jaya, Ida B M dan I Ketut Jati. 2016. Pengaruh Kesadaran, Kualitas Pelayanan, Pemeriksaan dan Sanksi Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak Restoran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 16(1): 471-500.
- Kobandaha, R. dan Heince R. N. Wokas. 2016. Analisis Efektivitas, Kontribusi dan Potensi Pajak Reklame dan Pajak Hotel Terhadap Pendapatan Asli Daerah Kota Kotamobagu. *Jurnal EMBA*, 4(1): 1461-1472.
- Kodoati, A., Jullie J Sondakh dan Ventje Ilat. 2016. Pengaruh Sikap Wajib Pajak pada Pelaksanaan Sanksi Denda, Pelayanan Fiskus dan Kesadaran Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal accountability*, 5(2): 1-10.
- Kunarti, D. Meliana. 2019. Analisis Pengaruh *Tax Knowledge* terhadap *Tax Compliance* dengan *Motivational Postures* Sebagai Variabel *Moderating*. *Jurnal Sosial dan Humaniora*, 3(1): 1-10.
- Kurniawan, Deny. 2008. Regresi Linier (Linear Regression): Forum Statistika.
- Kusuma, Ida B A dan Ni Luh Supadmi. 2016. Pengaruh Kesadaran, Kualitas Pelayanan, Sanksi dan Pemahaman Peraturan Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak Hotel. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17(1) :565-590.
- Majid, Jamaluddin, 2011. Pengantar Perpajakan. Makassar: Alauddin Press.
- Mardiasmo, 2011. Perpajakan, Edisi Revisi. Yogyakarta: Badan Penerbit Andi
- \_\_\_\_\_. 2016. Perpajakan Edisi Revisi. Yogyakarta: Badan Penerbit Andi

- Marita, N M dan Ketut A S. 2016. Pengaruh Pajak Daerah pada Pendapatan Asli Daerah di Kota Denpasar. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(1): 53-65.
- Mariyanto, J. 2015. Pengaruh Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Terhadap Pendapatan Asli Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*, 11(1): 58-63.
- Maznawaty, E S., Ventje I dan Inggriani E. 2015. Analisis Penerimaan Pajak Daerah dalam Meningkatkan Pendapatan Asli Daerah Provinsi Maluku Utara. *Jurnal EMBA*, 3(3): 906-915.
- Mayza, M., Raja M. dan Muhammad N. 2015. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pendapatan Asli Daerah (PAD) Provinsi Aceh. *Jurnal Ilmu Ekonomi*, 3(1): 9-16.
- Muhtarom, A. 2015. Analisis PAD (Pendapatan Asli Daerah) Terhadap Kesejahteraan Masyarakat Kabupaten Lamongan Periode Tahun 2010-2015. *Jurnal EKBIS*, 13(1): 659-667.
- Nugraheni, A. Dewi dan Agus Purwanto. 2015. Faktor-faktor yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak orang pribadi (Studi Empiris pada wajib pajak di kota Magelang). *Diponegoro Journal Of Accounting*, 4(3): 1-14.
- Nuraini, Heni dan Heri Ramadhani. 2010. Peranan Pengawasan Pajak dalam Penerimaan Pajak Reklame Di Kabupaten Garut. *Kartika Wijaya Kusuma*, 18(1): 32-43.
- Nurmantu, Safri. 2010. Pengantar Ilmu Perpajakan. Jakarta: Granit.
- Olivia, S dan Ivan Y. 2016. Pengaruh Pertumbuhan Ekonomi dan Tingkat Inflasi Terhadap Penerimaan Pajak Hiburan Di Wilayah Jabodetabek. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 16(1): 1-20.
- Prastianti, Febby F N. 2019. Pengaruh Pemeriksaan Pajak dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Hotel. *ISSN*, 5(1): 145-151.
- Qoriah, Desi. 2017. Pengaruh Sistem Pengendalian Intern Pemungutan Pajak Hotel Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Hotel di Kabupaten Garut pada Badan Pendapatan Daerah Kabupaten Garut. *Jurnal Wacana Ekonomi*, 16(3): 16-21.
- Rahardjo, Budi. 2007. Keuangan dan Akuntansi. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Rahayu, S. Kurnia. 2010. Perpajakan Indonesia. Yogyakarta: Salemba Empat.
- Resmi, Siti. 2008. Perpajakan Teori & Kasus. Jakarta: Salemba Empat.
- Sanga, Konstantinus P., Suwardi Bambang H dan Nur Handayani. 2018. Pengaruh Penerimaan Daerah Terhadap Kemandirian Keuangan Daerah Dengan Belanja Modal Sebagai Variabel Intervening. *Konferensi Regional Akuntansi V, Malang*.
- Sekaran, Uma. 2007. *Research Methods For Business*. Jakarta: Salemba Empat.
- Setiawan, A B dan S. Meliana. 2017. Analisis Kepatuhan Wajib Pajak Hotel Berdasarkan Pemeriksaan Pajak, Sanksi Perpajakan, Kondisi Keuangan dan Preferensi Resiko pada Hotel-hotel yang Terdaftar di Bappenda Kabupaten Bogor. *Jurnal Akunida*, 3(2): 13-26.
- Siregar, Syofian. 2013. Statistik Parametrik untuk Penelitian Kuantitatif Dilengkapi dengan Perhitungan Manual dan Aplikasi SPSS Versi 17. PT Bumi Aksara. Jakarta.
- Sofyan, M. 2016. Sistem Pengendalian Intern Pengelolaan Pajak Restoran dalam Meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (PAD) Kota Bogor. *Jurnal EKSEKUTIF*, 13(1): 59-77.
- Soppeng,mediatanews.com, 2019
- Sugiyono, 2009. Metode Penelitian Kualitatif, Kuantitatif dan R&D. Bandung: Alfabeta.
- \_\_\_\_\_. 2012. Memahami Penelitian Kualitatif. Cetakan Ketujuh. Bandung: Alfabeta.
- Suwarno, Agus E dan Suhartiningsih. 2008. Efektifitas Evaluasi Potensi Pajak Daerah Sebagai Sumber Pendapatan Asli Daerah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 7(2): 162-173.
- Trisnawati, Mika dan Wayan Sudirman. 2015. Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak Membayar Pajak Hotel, Pajak Restoran dan Pajak Hiburan di Kota Denpasar. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 4(12): 975-1000.
- Wicaksono, R. A., Nazar M. R. dan Kurnia. 2018. Pengaruh sanksi perpajakan, kualitas pelayanan dan pengetahuan wajib pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. *E – Proceeding of Management*, 5(1): 800-820.
- Yoduke, R dan Sri Ayem. 2015. Analisis Efektivitas, Efisiensi Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Serta Kontribusi Terhadap Pendapatan Asli Daerah Di Kabupaten Bantul Tahun 2009-2014. *Jurnal Akuntansi*, 3(2): 28-47.

- Yusnidar, Johar., Sunarti dan Arik Prasetya. 2015. Pengaruh Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak dalam Melakukan Pembayaran Pajak Bumi dan Bangunan Pedesaan dan Perkotaan. *Jurnal Perpajakan (JEJAK)*, 1(1): 1-10.
- Yusri dan Cut Delsie Hasrina. 2018. Efektivitas Penerapan Pengendalian Internal Kontrol Terhadap Pendapatan Asli Daerah Kabupaten Nagan Raya. *Jurnal Humaniora*, 2(2): 150-155.