**Pengaruh Penerapan *Good Governance* Terhadap Kinerja Organisasi Dengan Implementasi *Whistleblowing System* Sebagai Variabel Pemoderasi pada Direktorat Jenderal Pajak**

**Erna Rusvalita**

**Agrianti Komalasari**

**Fajar Gustiawaty Dewi**

**Abstrak**

Penerapan Good Governance pada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dimaksudkan untuk meningkatkan kinerja organisasi. Sedangkan bukti empiris yang dihasilkan dari riset sebelumnya masih menunjukkan hasil yang belum konklusif. Oleh sebab itu, dalam penelitian ini dievaluasi variable implementasi *whistleblowing system* yang diduga dapat memperkuat pengaruh penerapan Good Governance terhadap kinerja organisasi. *Whistleblowing system* ini dibuat untuk budaya korektif dan peduli pada masyarakat luar dan pegawai DJP agar bersama-sama mengawal proses reformasi birokrasi.

Analisis data dilakukan dengan *Structural Equation Modeling* (SEM). Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan *good governance* berpengaruh terhadap kinerja kantor pajak di lingkungan Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung dan *whistleblowing system* tidak dapat menjadi variabel pemoderasi atau tidak memperkuat hubungan antara *good governance* terhadap kinerja organisasi.

Hasil penelitian juga memberi bukti bahwa *whistleblowing system* berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Hal ini mengimplikasikan bahwa peran masyarakat meningkatnya target penerimaan pajak setiap tahun maka diharapkan DJP senantiasa mewujudkan *good governance* dalam menjalankan organisasinya dalam mencapai sasaran dari visi dan misinya, begitu pula dengan penerapan *whistleblowing system* yang menjadi bukti bahwa DJP tidak pernah patah semangat dalam mempertahankan tekad untuk melaksanakan penegakan hukum sesuai kewenangannya.

Kata kunci: *good governance, whistleblowing system,* kinerja organisasi.

1. **Latar Belakang**

Sejak tahun 2002 Direktorat Jenderal Pajak telah melaksanakan reformasi birokrasi. Untuk menuju *good governance* dilakukan perbaikan secara mendasar terhadap sistem birokrasi. Memangkas jalur birokrasi agar menjadi lebih sistematis dan efisien. Perbaikan struktur organisasi dan administrasi tentu tak bisa berjalan tanpa sinergi dari SDM yang handal dan berintegritas. Untuk pembenahan SDM ini, Direktorat Jenderal Pajak tak henti-hentinya mengeluarkan kebijakan yang mendukung. Dari pemberian *reward* dan *punishment* yang seimbang, hingga pemberlakuan *whistleblowing system* yang mulanya menuai pro kontra di kalangan internal pegawai sendiri.

 Tujuan utama dari implementasi prinsip-prinsip *good governance* yaitu kinerja organisasi semakin meningkat serta hak dan kewajiban masyarakat dapat terpenuhi (Nubatonis dkk., 2014). Dari perspektif *agency theory,* pengukuran kinerja yang baik akan mengurangi asimetri informasi dan dapat mencegah manajer publik untuk berperilaku oportunis (*dysfunctional behavior)*, yang selanjutnya akan dapat terwujud tata kelola pemerintahan yang baik (Ulum, 2011).

Seberapa jauh keberhasilan penerapan *good governance* ini mampu meningkatkan kinerja organisasi kanwil DJP bengkulu dan lampung dengan *whistleblowing system* sebagai variabel moderasi, mengingat terjadi penurunan jumlah penerimaan pajak yang mengakibatkan tidak tercapainya target penerimaan yang ditetapkan dalam APBN tahun 2015 setelah terungkapnya kasus-kasus mafia pajak yang melibatkan oknum-oknum pegawai pajak.

Dengan melaksanakan *good governance* serta melaksanakan sebuah sistem yang dapat menjadi suatu sarana menanggulangi kebocoran-kebocoran penerimaan pajak yaitu dengan menciptakan *whistleblowing system,* maka dengan upaya tersebut diharapkan kepercayaan wajib pajak terhadap kesungguhan reformasi birokrasi yang dijalankan oleh DJP dapat ditingkatkan lagi, begitu juga dengan kinerja pegawai DJP yang akan menjalankan sistem tersebut sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Penelitian ini hanya berfokus pada penerapan prinsip-prinsip *good governance* pada Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung terhadap kinerja organisasi dilihat dari perspektif petugas pajak. Penelitian akan dilakukan dengan menyebar kuesioner kepada seluruh pegawai tanpa melihat jabatan di lingkup Kantor Wilayah DJP Bengkulu dan Lampung yang tediri dari sembilan Kantor Pelayanan Pajak dan satu Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi semua golongan baik secara teoritis dan praktik, bagi organisasi DJP penelitian ini diharapkan dapat dijadikan pedoman bagi pengambil keputusan DJP tentang sejauh mana penerapan prinsip-prinsip *good governance* telah diterapkan oleh Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung dan bagaimana efek *good governance* mempengaruhi kinerja organisasi apabila dimoderasi oleh *whistleblowing system* dalam rangka meningkatkan target penerimaan negara dari sektor pajak. Serta memberikan gambaran pentingnya *whistleblowing system* untuk meningkatkan kinerja dan kepercayaan masyarakat dalam perspektif pegawai DJP kantor wilayah Lampung dan Bengkulu.

1. **Landasan Teori**

Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah *agency theory*, sebab perkembangan perspektif *governance* dimulai dari adanya *agency theory* yang berpendapat bahwa ketidakmampuan manager dalam melakukan pengawasan dengan baik membuat timbulnya perilaku *opportunistic.* (Lu & Batten, 2001). Selanjutnya menurut Lu dan Batten (2001),  *corporate governance* dikembangkan sebagai suatu cara untuk memastikan bahwa investor menerima *return* atas investasi mereka yang melindungi terhadap pengambil-alihan oleh manajemen atau penggunaan investasi kepada proyek-proyek yang tidak menguntungkan.

Kinerja pemerintah harus dilihat dari interaksi antara berbagai macam faktor, sebab menurut Tangkilisan (2005) kinerja suatu organisasi sangat dipengaruhi oleh berbagai faktor yang datangnya dari dalam organisasi (faktor internal) maupun faktor yang berasal dari luar organisasi (faktor eksternal). Faktor-faktor tersebut ada pada konsep *governance*.

* 1. *Agency Theory*

Jensen & Mekling (1976) mengemukakan asumsi dalam *agency theory* bahwa masing-masing individu semata-mata termotivasi oleh kepentingan sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*. Pemilik termotivasi mengadakan kontrak untuk mensejahterakan dirinya dengan profitabilitas yang selalu meningkat, sedangkan pihak manajemen termotivasi untuk memaksimalkan pemenuhan kebutuhan ekonomi dan psikologisnya. Lebih lanjut, Nuswandari (2009) menyatakan teori keagenan ditekankan untuk mengatasi dua permasalahan yang dapat terjadi dalam hubungan keagenan. Pertama adalah masalah keagenan yang timbul pada saat (a) keinginan atau tujuan dari prinsipal dan agen berlawanan dan (b) merupakan suatu hal yang sulit atau mahal bagi prinsipal untuk melakukan verifikasi tentang apa yang telah benar-benar dilakukan oleh agen.

Latifah (2010) menyatakan bahwa agen memiliki informasi lebih banyak tentang kinerja aktual, motivasi, dan tujuan sehingga agen memiliki potensi yang sangat besar untuk melakukan *moral hazard* dan *adverse selection*. Adanya asumsi bahwa indvidu akan bertindak untuk memaksimalkan kepentingan dirinya sendiri, maka dengan asimetri informasi yang dimiliknya akan mendorong pihak internal (pejabat DJP) untuk menyembunyikan beberapa informasi yang tidak diketahui oleh pihak eksternal (Kemenkeu dan DJP) dan memanfaatkannya untuk kepentingan pribadi dan kroninya untuk melakukan KKN (Ulum, 2011). Selain itu, adanya permasalahan-permasalahan keagenan dalam sektor publik dibuktikan dengan adanya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN). Undang-undang tersebut membuktikan bahwa adanya *conflict of interest* antara agen dengan prinsipal, agen dalam hal ini yaitu para pegawai DJP yang terlibat dalam kegiatan pengumpulan pajak menginginkan untuk memaksimalkan kebutuhannya dengan melakukan tindak KKN sedangkan Kemenkeu menginginkan DJP yang bebas dari KKN agar tercipta pelayanan publik yang maksimal.

* 1. *Good Governance*

*Good governance* di Indonesia sendiri mulai benar–benar dirintis dan diterapkan sejak meletusnya era reformasi yang dimana pada era tersebut telah terjadi perombakan sistem pemerintahan yang menuntut proses demokrasi yang bersih sehingga *good governance* merupakan salah satu alat reformasi yang mutlak diterapkan dalam pemerintahan baru.

Sektor publik sebagai salah satu unsur *Good Governance* terkait erat dengan tugas pokok dan fungsi lembaga penyelenggaraan kekuasaan negara, baik eksekutif, legislatif maupun yudikatif dan menjadi domain yang terpenting dalam upaya mewujudkan *good governance*. Peran birokrasi/ administrasi publik adalah membantu pemerintahan dalam merumuskan dan melaksanakan kebijakan publik. Membangun, mewujudkan/menerapkan *good governance*, bukan hanya berupa masalah perbaikan kondisi dan komitmen birokrasi dan administrasi publik saja, tetapi juga perbaikan kondisi dan komitmen dunia usaha dan masyarakat yang memiliki berbagai macam kelompok sosial dengan kondisi dan kepentingan yang berbeda.

Lu dan Batten (2001) berpendapat bahwa *good governance* harus dikembangkan dalam kontekstual dasar karena keadaan setiap negara yang spesifik sehingga tidak ada satu model pun dalam *corporate governance* dapat diaplikasikan secara cukup atau cocok memecahkan isu tata kelola di segala situasi pada setiap negara. Setiap negara harus membuat formula rencana reformasinya sendiri dan mengukur implementasi yang cocok untuk kondisi negaranya (Asian Development Bank, 2000).

Hauner dan Kyobe (2008) yang meneliti indikator pendidikan dan kesehatan berdasarkan faktor-faktor yang menentukan yaitu potensi ekonomi, institusional, demografi dan geografi dengan regresi memberi kesimpulan bahwa akuntabilitas pemerintah yang tinggi secara konsisten meningkatkan kinerja dan pengendalian korupsi dapat memainkan peran yang positif. Pertumbuhan ekonomi yang inklusif mengindikasikan bahwa pertumbuhan dan pembangunan yang diarahkan oleh Kementerian Keuangan akan menghasilkan dampak yang merata di seluruh Indonesia, hal ini akan tercapai melalui koordinasi yang solid antar pemangku kepentingan dalam pemerintahan serta melalui penetapan kebijakan fiskal yang efektif, sesuai dengan pendapat Larcker *et al* (2007) yang menguji apakah perbedaan struktur *corporate* *governance* berpengaruh atau memaksa perilaku eksekutif dan/atau memiliki dampak terhadap kinerja organisasi. Dengan kesimpulan hubungan antara *corporate governance* dan perilaku manajerial dan kinerja organisasi merupakan kepentingan mendasar bagi praktisi, akademisi dan pembuat kebijakan. Anggapan dan keyakinan yang kuat akan pentingnya *governance* membentuk iklim regulasi saat ini untuk mendesain struktur *governance.*

Dijelaskan menurut Sedarmayanti (2013) wujud *good governance*: penyelenggaraan pemerintahan negara yang solid, bertanggung jawab, efektif dan efisien, dengan menjaga kesinergian interaksi yang konstruktif diantara domain negara, sektor swasta dan masyarakat. Oleh karena  *good governance* meliputi sistem administrasi negara, maka upaya mewujudkan *good governance* juga merupakan upaya melakukan penyempurnaan sistem administrasi negara yang berlaku pada suatu negara secara menyeluruh dan terdapat beberapa prinsip/asas *good governance* menurut peraturan perundang-undangan, beberapa lembaga dan pakar. Maka berdasarkan Lu dan Batten (2001), *Asian Development Bank* (2000) dan prinsip/asas menurut Sedarmayanti (2013), disimpulkan bahwa implementasi *governance* di Indonesia mengacu pada asas *good governance* menurut Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN.

* 1. Kinerja Organisasi

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: Per/09/M.PAN/5/2007 mendefinisikan bahwa pengukuran kinerja adalah kegiatan manajemen khususnya membandingkan tingkat kinerja yang dicapai dengan standar, rencana, atau target dengan menggunakan indikator kinerja yang telah ditetapkan. Menurut Stephen P. Robbins, kinerja merupakan hasil evaluasi terhadap pekerjaan yang telah dilakukan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan bersama. Kinerja organisasi menggambarkan sampai seberapa jauh suatu organisasi mencapai hasil setelah dibandingkan dengan kinerja terdahulu dengan organisasi lain (*benchmarking*), dan sampai seberapa jauh meraih tujuan dan target yang telah ditetapkan (Muhammad, 2008).

MacMillan dan Downing (1999) berpendapat dalam *corporate governance* ada dua kekuatan: satu adalah sumber dari usaha kreatif, dengan energi dan dinamisme kepemimpinan, menandakan arah masa depan; kekuatan lainnya lebih menghambat, menekankan akuntabilitas dan tanggung jawab atas kegiatan dan kinerja bisnis. Kinerja jelas relevan dengan aspek *governance.* Kepemimpinan dan akuntabilitas bisa menjadi indikator jangka pendek dari pengukuran kinerja untuk melihat keberhasilan keseluruhan atau kesehatan perusahaan.

La Porta *et al.* (2000) menegaskan bahwa *corporate governance* adalah mekanisme pemantauan yang bertujuan untuk melindungi aset investor dari eksploitasi yang dilakukan oleh orang dalam. La Porta *et al.* (2000) menyatakan bahwa *corporate governance* muncul saat orang dalam perusahaan memiliki motivasi dan kesempatan untuk memanfaatkan aset investor demi kepentingan pribadi mereka. Intinya penerapan *corporate governance* adalah untuk memastikan perlindungan dan pemantauan aset investor, tidak ada mekanisme pemantauan yang lebih efektif dibandingkan dengan pemantauan langsung oleh pemangku kepentingan, meski melalui delegasi ke pihak tertentu (Saragih *et al.* 2012).

Otman (2014) menghasilkan penelitian bahwa terdapat pengaruh prinsip dan mekanisme *corporate governance* terhadap kinerja perusahaan. Penelitian ini mendukung argumen bahwa ketika perusahaan mengimplementasikan *good corporate governance* hasilnya akan meningkatkan kinerja perusahaan (*financial performance* dan  *market value*). Hasil studi ini juga mendukung perpektif *agency theory* bahwa mekanisme *corporate governance* dapat memitigasi *agency problem* menuju perbaikan kinerja perusahaan.

KEP-95/PJ/2015 tentang Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak dimana didalamnya diatur acuan mengenai penyusunan anggaran, rencana kerja, perencanaan sumber daya manusia, teknologi informasi dan organisasi DJP untuk meningkatkan *good* governance dalam administrasi perpajakan. Pengukuran kinerja yang jelas dan transparan akan mewujudkan akuntabilitas publik yang tinggi yang pada akhirnya akan bermuara pada terciptanya *good governance*. Pejabat DJP atau *agent* dalam perspektif *agency theory* dengan informasi kinerja yang valid, perilaku memaksimumkan kepentingan mereka sendiri (melalui KKN) akan dapat dikurangi. Bagi *principal* informasi kerja akan dapat dijadikan control sekaligus mengurangi asimetri informasi (Ulum, 2011). Dalam penelitian ini, pengukuran kinerja mengacu pada indikator kinerja yang telah ditetapkan oleh Kementerian Keuangan Republik Indonesia dalam *Master plan* atau Rencana Strategis *Masterplan* Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana ditetapkan dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-95/PJ/2015 merupakan dokumen perencanaan yang berisi visi, misi, nilai, tujuan, sasaran, strategi, program, dan indikator kinerja Direktorat Jenderal Pajak untuk periode 5 (lima) tahun terhitung mulai tahun 2015 sampai dengan tahun 2019.

* 1. *Whistleblowing System*

*Whistlelowing* secara harafiah dapat diterjemahkan sebagai “peniupan peluit”. Peluit dibunyikan selalu dengan tujuan agar pihak tertentu memberi perhatian kepada si peniup peluit. Dalam organisasi, praktek menarik perhatian pihak tertentu ini secara khusus digunakan untuk tindakan yang menunjukkan ketidaksetujuan individu terhadap praktek tidak benar atau bahkan tidak etis yang dilakukan suatu perusahaan. Jubb (1999) membatasi domain *whistleblowing* hanya sebatas sejauh mana pengungkapan itu diajukan ke publik. Dengan demikian, dia tidak memasukkan *internal whistleblowing*, meskipun penulis lain memasukkannya (Larmer, 1992). Hal itu dapat dipahami dalam konteks bahwa persoalan dan dilema etis yang terkait dengan *whistleblowing* umumnya muncul pada kasus-kasus *external whistleblowing* (Bertens, 2004). Pengertian *whistleblowing* dalam tulisan ini adalah pengertian yang lebih umum yaitu dengan mengadopsi definisi Near & Miceli (1985) yang mendefinisikan *whistleblowing* sebagai: “penyingkapan yang dilakukan oleh anggota suatu organisasi akan praktek-praktek *illegal*, tidak bermoral atau tidak sah yang dilakukan oleh organisasi tersebut, kepada pribadi atau organisasi yang mampu bertindak untuk mempengaruhi praktek-praktek tersebut.

Penggunaan istilah *whistleblowing* pertama kali digunakan tahun 1963 ketika salah satu penjabat mengungkapkan praktek tidak etis terkait kebijakan di departemen dalam negeri Amerika Serikat (Vinten, 2000). Selanjutnya, praktek-praktek *whistleblowing* semakin dikenal dengan latar belakang pengungkapan tidak terbatas pada organisasi publik tetapi juga sektor swasta. Barnett (1992) meneliti tentang pengaruh ukuran organisasi, serikat pekerja dan jenis industri terhadap kecenderungan karyawan untuk melakukan *whistleblowing*. Semakin besar ukuran suatu organisasi maka semakin besar kemungkinan karyawannya melakukan tindakan *whistleblowing*. De George (2010) mengemukakan 3 kondisi yang memperbolehkan praktek *whistleblowing* yaitu: kerugian pada pihak lain cukup besar karena praktek tidak etis dan atau tidak legal dari perusahaan, karyawan yang mengetahui hal tersebut melaporkan pada atasan langsung, telah menempuh prosedur formal lainnya di dalam organisasi ketika diabaikan oleh atasan langsung.

Dasar hukum penerapan *whistleblowing system* di Kementerian Keuangan adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2011 tanggal 19 Agustus 2011 tentang kewajiban melaporkan pelanggaran dan penanganan pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Di dalam aturan itu disebutkan bahwa setiap pegawai Direktorat Jenderal Pajak wajib melaporkan pelanggaran atau indikasi pelanggaran. Sebagai imbangan dari kewajiban tersebut, kerahasiaan *whistleblower* akan dijaga. Selain untuk menghindari penyelewengan wewenang yang dilakukan oleh oknum pegawai. *whistleblowing system* DJP juga dimaksudkan untuk membangun kembali *public trust* terhadap DJP dan mengajak seluruh pegawai DJP untuk mengubah budaya permisif menjadi budaya korektif yang berarti tidak akan pernah mentolerir adanya pelanggaran dengan cara melaporkan ke saluran pengaduan yang telah disediakan (siringoringo, 2014).

Taiwo (2015) meneliti mengenai efek dari praktek *whistleblowing* terhadap kinerja organisasi di sektor publik dengan melakukan survey terhadap pegawai pemerintahan di Lagos & Ogun States dengan hasil penelitian bahwa kebijakan *whistleblowing* mempunyai hubungan positif signifikan dengan praktiknya di sektor publik, kemudian perlindungan terhadap *whistleblowers retaliation* mempunyai hubungan positif signifikan terhadap kinerja sektor publik dan terakhir terdapat hubungan positif antara pengungkapan praktek *unethical* dan kinerja pada sektor publik. Rachagan (2013) melakukan review atas undang-undang yang mendorong/ menggiatkan dan memproteksi *whistleblowers* apakah sudah cukup untuk meningkatkan *corporate governance* di perusahaan yang terdaftar di bursa efek di Malaysia, hasil penelitian menunjukan bahwa dengan budaya masyarakat dan taksonomi dari perusahaan yang terdaftar di bursa efek Malaysia dan perusahaan lainnya di negara bagian Asia-Pasifik, dengan mempunyai undang-undang untuk mendorong dan melindungi *whistleblowers* untuk menghilangkan kecurangan perusahaan tidak selalu menjadi solusi.

1. **Metode Penelitian**

Penelitian ini menguji pengaruh implementasi prinsip-prinsip *good* *governance* terhadap kinerja organisasi Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung dengan implementasi *whistleblowing system* sebagai variabel moderating. Penelitian ini dilakukan dengan metode survei kepada pegawai di KPP Pratama di lingkup Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan alat statistik SmartPLS 3.0 dengan teknik analisis data metode SEM (*Structural Equation Model*). Kuesioner dibuat dengan menggunakan skala Likert 5 poin yakni: 1. STS (sangat tidak setuju), 2. TS (tidak setuju), 3. N (netral), 4. S (setuju), 5. SS (sangat setuju).

Objek yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah pegawai di lingkungan Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung, dengan tidak membedakan jabatan di kanwil maupun di kantor pelayanan pajak pratama karena berdasarkan UU No.25 tahun 2009 tentang pelayanan publik dijelaskan dalam pasal 8 bagian 3 bahwa penyelenggara dan seluruh bagian organisasi penyelenggara bertanggung-jawab atas ketidakmampuan, pelanggaran dan kegagalan penyelenggaraan pelayanan publik. Undang-Undang tersebut adalah yang mendasari prinsip/ asas *good governance* sesuai dalam pasal 4. Begitu juga dalam peraturan PER-22/PJ/2011 tentang kewajiban melaporkan pelanggaran dan penanganan pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak disebutkan bahwa pelanggaran dilakukan oleh setiap pegawai yaitu pegawai negeri sipil atau calon pegawai negeri sipil di lingkungan DJP.

Metode pengumpulan data yang digunakan untuk memperoleh data dalam penelitian ini adalah kuesioner dikirimkan melalui pos dan diantar sendiri oleh peneliti. Kuesioner disebar pada Sembilan Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP) di wilayah Bengkulu dan Lampung dan satu Kantor Wilayah DJP Bengkulu dan Lampung, kantor pajak yang berada di sekitar wilayah Bandarlampung seperti KPP Pratama Kedaton, KPP Pratama Tanjung Karang, KPP Pratama Teluk Betung, KPP Pratama Natar, KPP Pratama Metro dan Kantor Wilayah DJP Bengkulu dan Lampung. Populasi dari penelitian ini adalah pegawai dari seluruh pegawai di Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung dan Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP) dengan jumlah pegawai sebanyak kurang lebih 820 pegawai. Dengan tehnik Slovin maka dihasilkan sampel sebanyak 269 orang.

Kuesioner dalam penelitian ini adalah kuesioner baru untuk variabel kinerja organisasi DJP karena penelitian ini menggunakan aturan terbaru mengenai rencana strategis (renstra) DJP tahun 2015-2019 (KEP-95/PJ/2015) sehingga berbeda dengan pernyataan kuesioner dalam penelitian terdahulu yang memakai renstra DJP tahun 2012-2014 (KEP-334/PJ/2012 sebagaimana telah diubah degan KEP-343/PJ/2013) oleh karena itu diperlukan *pilot study*. Peneliti melakukan *pilot study* untuk menguji validitas dan reliabilitas kuesioner final yang akan dibagikan, serta untuk mengetahui apakah kuesioner tersebut dapat mengukur konstruk yang digunakan. Metode statistik yang digunakan untuk mengukur validitas dan reliabilitas pernyataan kuesioner dari ketiga variabel yang diteliti menggunakan SPSS.

Dalam penelitian ini ada dua jenis variabel yang akan diteliti yaitu variabel independen adalah prinsip *good governance* dan variabel dependen yaitu kinerja organisasi DJP Bengkulu dan Lampung serta variabel moderasi implementasi *whistleblowing system*. prinsip *good governance* mengacu pada pada Undang-Undang No.28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN dengan indikator/dimensi *Good Governance* diambil dari prinsip-prinsip *governance* yang terkandung dalam UU dan peraturan tersebut adalah: penegakan hukum, tertib administrasi penyelenggaraan negara, kepentingan umum, transparansi, proporsionalitas, profesionalitas, akuntabilitas. Variabel *whistleblowing system* mengacu pada dasar hukum penerapan *whistleblowing system* adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2011 tanggal 19 Agustus 2011 tentang kewajiban melaporkan pelanggaran dan penanganan pelaporan pelanggaran (*Whistleblowing)* di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dengan tiga asas yaitu *prevention*, *early detection*, *proper investigation*. Sedangkan variabel kinerja organisasi mengacu pada KEP-95/PJ/2015 tanggal 27 April 2015 tentang Renstra DJP (Direktorat Jenderal Pajak) Tahun 2015-2019 tentang Rencana Strategis DJP 2015-2019 dengan 11 dimensi yaitu penerimaan pajak yang optimal, pemenuhan layanan publik, kepatuhan wajib pajak yang tinggi, pelayanan prima, peningkatan efektivitas penyuluhan dan kehumasan, peningkatan pengawasan wajib pajak, peningkatan efektivitas pemeriksaan, peningkatan efektivitas penegakan hukum, peningkatan kehandalan data dan organisasi transformasi yang handal.

Berdasarkan rumusan penelitian dan penelitian sebelumnya, maka kerangka berpikir dalam penelitian yang menjelaskan hubungan antara variabel independen, variabel moderasi dan variabel dependen digambarkan sebagai berikut :

Kinerja Organisasi (Y):

1. Penerimaan pajak yang optimal (Y1)
2. Pemenuhan layanan publik (Y2)
3. Kepatuhan wajib pajak (Y3)
4. Pelayanan prima (Y4)
5. Peningkatan efektifitas (Y5)
6. Peningkatan ekstensifikasi (Y6)
7. Peningkatan pengawasan (Y7)
8. Efektivitas pemeriksaan (Y8)
9. Penegakan hukum (Y9)
10. Kehandalan data (Y10)
11. Transformasi organisasi (Y11)

*Good Governance* (X):

1. Penegakkan Hukum (X1)
2. Tertib Administrasi Penyelenggaraan Negara (X2)
3. Kepentingan Umum (X3)
4. Transparansi (X4)
5. Proporsionalitas (X5)
6. Profesionalisme (X6)
7. Akuntabilitas (X7)

 **H1**

**H2**

*Implementasi Whistleblowing System* (M):

1. Azas Prevention (mencegah pelaku melakukan pelanggaran). (M1)
2. Azas Early Detection (mendorong antusiasme *Whistleblower*). (M2)
3. Azas Proper Investigation (Penanganan yang efektif). (M3)
4. **Hasil dan Pembahasan**

Penyebaran kuesioner sebanyak 235 dan kuesioner yang kembali hanya 228 sedangkan kuesioner yang valid diolah hanya sebanyak 222. Pilot test dilakukan dengan menyebar 40 kuesioner ke Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung dengan karakteristik responden (lihat lampiran) disebar kepada pelaksana dengan jumlah terbanyak yaitu 26 responden dan kepala seksi diurutan kedua sebesar 7 responden dan sisa kuesioner kepada penelaah keberatan dan fungsional. Pilot test dilakukan untuk menguji validitas dan reliabilitas instrument kuesioner serta untuk mengetahui apakah kuesioner tersebut dapat mengukur konstruk yang digunakan. Indikator pernyataan pada Y4.1 pada variabel kinerja organisasi dalam kuesioner akan dihapuskan karena indikator Y4.1 di atas memiliki nilai r hitung (*Corrected Item Total Correlation*)= 0.313< r table (0.316), maka disimpulkan bahwa indikator kuesioner variabel ini dinyatakan tidak valid. Y4.1 yaitu meningkatkan proses pengolahan SPT dengan menggunakan media internet dengan *e-Filing* yang ada dalam dimensi pelayanan prima (Y4).

**Tabel 4.8 *Loading Factor***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Outer Loading** | **Good Governance (X1)** | **Kinerja Organisasi (Y)** | **Moderating X2 to X1** | **Whistleblowing System (X2)** |
| **Good Governance (X1) \* Whistleblowing System (X2)** |  |  | **1,295** |  |
| **a. Azas Prevention** |  |  |  | **0,854** |
| **a. Penegakkan Hukum** | **0,807** |  |  |  |
| **a. Penerimaan Pajak** |  | **0.525** |  |  |
| **b. Azas Early** |  |  |  | **0,881** |
| **b. Pemenuhan Layanan Publik** |  | **0,893** |  |  |
| **b. Tertib Administrasi** | **0,856** |  |  |  |
| **c. Azas Proper Investigation** |  |  |  | **0,901** |
| **c. Kepatuhan Wajib Pajak** |  | **0,736** |  |  |
| **c. Kepentingan Umum** | **0,772** |  |  |  |
| **d. Pelayanan Prima** |  | **0,751** |  |  |
| **d. Transparansi** | **0,694** |  |  |  |
| **e. Efektivitas Penyuluhan** |  | **0,851** |  |  |
| **e. Proporsionalitas** | **0,653** |  |  |  |
| **f. Ekstensifikasi Perpajakan** |  | **0,838** |  |  |
| **f. Profesionalisme** | **0,715** |  |  |  |
| **g. Akuntabilitas** | **0,846** |  |  |  |
| **g. Pengawasan Wajib Pajak** |  | **0,869** |  |  |
| **h. Efektifitas Pemeriksaan** |  | **0,811** |  |  |
| **i. Penegakan Hukum** |  | **0,810** |  |  |
| **j. Kehandalan Data** |  | **0,799** |  |  |
| **k. Transformasi** |  | **0,819** |  |  |

Sumber: Data kuesioner, diolah (2017)

Indikator penerimaan pajak pada variabel kinerja organisasi dibawah faktor loading (0.60) yaitu 0.525 sehingga indikator menjadi tidak valid. Setelah indikator yang tidak valid dihapus, semua indikator memiliki faktor loading > 0.60, berarti semua indikator merupakan indikator yang valid untuk mengukur konstruknya.

**Tabel 4.9 Nilai Composite Reliability dan AVE Model Pengukuran**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | **Composite Reliability** | **Average Variance Extracted (AVE)** |
| **Good Governance (X1)** | **0,908** | **0,587** |
| **Kinerja Organisasi (Y)** | **0,953** | **0,671** |
| **Moderating X2 to X1** | **1,000** | **1,000** |
| **Whistleblowing System (X2)** | **0,910** | **0,772** |

Sumber: data kuesioner, diolah(2017)

Berdasarkan nilai *composite reliability* yang disajikan dalam tabel 4.9, menunjukkan bahwa ketiga variabel laten memiliki nilai *composite reliability* diatas 0,60 artinya indikator yang telah ditetapkan telah mampu mengukur setiap variabel laten (konstruk) dengan baik atau dapat dikatakan bahwa ketiga model pengukuran telah reliabel. Nilai *convergent validity* yang semakin baik ditujukan dengan semakin tingginya korelasi antar indikator yang menyusun suatu konstruk. Nilai AVE yang ditujukan pada tabel 4.9. menunjukkan bahwa ketiga variabel laten memiliki nilai AVE diatas criteria minimum yaitu 0.5 sehingga ukuran *convergent validity* sudah baik atau dapat dikatakan jika telah memenuhi criteria *convergent validity.*

R-*Square* dengan hasil 0.67, 0.33 dan 0.19 menunjukkan model kuat, moderate dan lemah (Chin, 1998), hasil 0.75, 0.50 dan 0.25 menunjukkan model kuat, moderate dan lemah (Hair *et al*,2011). Uji R-*Square* (R2) bertujuan untuk menentukan seberapa baik *inner model* (model struktural) yang dibentuk. Penelitian ini memiliki nilai R-*Square* (R2) = 0.436 (lihat tabel 4.12), hal ini menunjukkan bahwa penelitian ini memiliki *inner model* yang moderate.

**Tabel 4.12 R-*Square* (R2)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | **R Square** | **R Square Adjusted** |
| **Kinerja Organisasi (Y)** | 0,436 | 0,428 |

Sumber: ouput SmartPls, diolah (2017).

Berdasarkan tabel 4.13, Nilai R-*square Adjusted* persamaan Y= 0.500\*X1 + 0.199\*X2 + 0.052\*X2X1 dari tabel di atas 0.428 menunjukkan bahwa 42.8% dari varians Y dapat dijelaskan oleh perubahan dalam variabel X1, X2 dan X2X1, sedangkan 57.2% lainnya disebabkan oleh faktor lain di luar model.

**Tabel 4.13 Hasil T-Statistik nilai *loading* model pengukuran**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   | **Original Sample (O)** | **Sample Mean (M)** | **Standard Deviation (STDEV)** | **T Statistics (|O/STDEV|)** | **P Values** | **Signifikansi** |
| **Good Governance (X1) -> Kinerja Organisasi (Y)** | 0.500 | 0.527 | 0.095 | 5.262 | 0.000 | Signifikan |
| **Moderating X2 to X1 -> Kinerja Organisasi (Y)** | 0.052 | 0.053 | 0.036 | 1.447 | 0.149 | Tidak Signifikan |
| **Whistleblowing System(X2) -> Kinerja Organisasi (Y)** | 0.199 | 0.206 | 0.065 | 3.079 | 0.002 | Signifikan |

Sumber: Path Coefficient, output SmartPLS, diolah (2017).

Uji t dimaksudkan untuk menguji apakah variabel independen secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Dari hasil *path coefficient* diatas dapat dilihat bahwa variabel moderasi implementasi *whistleblowing system* dengan nilai T-statistik 1.447 < 1.96 tidak berpengaruh signifikan hal ini berarti *whistleblowing system* tidak dapat memoderasi hubungan antara *good governance* terhadap kinerja organisasi DJP.

1. Hipotesis 1

H1: *good governance* berpengaruh signifikan terhadap kinerja organisasi.

 Dasar pengambilan keputusan jika probalitasnya (nilai prob) > 0.05 atau - t tabel < t hitung < t tabel maka H0 tidak ditolak Jika probalitasnya (nilai prob) < 0.05 atau t hitung < - t tabel atau t hitung > t tabel maka H0 ditolak (t tabel untuk alfa=0.05 adalah 1.96 dan t tabel untuk alfa = 0.10 adalah 1.65).

 Pada tabel 4.13 nilai t-statistik = 5.262> 1.96 sehingga H1 diterima, yang berarti prinsip-prinsip *good* governance berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja organisasi. Artinya bahwa pelaksanaan prinsip *good governance* di lingkungan DJP mempengaruhi kinerja organisasi DJP. Hasil ini sesuai dengan penelitian dari Hauner *et al* (2008) dan Larcker *et al* (2007) dimana *coporate governance* berpengaruh meningkatkan kinerja.

1. Hipotesis 2

H2: penerapan *whistleblowing system* berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara pelaksanaan prinsip *good governance* terhadap kinerja organisasi.

Pada tabel 4.13 nilai t-statistik = 1.447 < 1.96 sehingga H2 ditolak, yang berarti variabel *whistleblowing system* tidak berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara pelaksanaan *good governance* terhadap kinerja organisasi.

Pada tabel 4.13 juga terdapat nilai t stat = 3.079 > 1.96 dimana nilai tersebut berarti *whistleblowing system* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja organisasi. Hasil ini sesuai dengan Park dan Blenkinshop (2010) dan Shmuel dan Shaul (1999) bahwa penerapan *whistleblowing system* berpengaruh secara langsung terhadap kinerja.

1. **Kesimpulan dan Saran**

Implementasi prinsip-prinsip *good governance* di Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung sesuai dengan Undang-Undang dan peraturan berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi. Hal ini dapat disimpulkan dari sisi persepsi pegawai pajak di lingkungan Kanwil DJP Bengkulu dan Lampung bahwa prinsip *good governance* telah diterapkan dengan efektif dalam sistem administrtasi perpajakan dan dilaksanakan dengan *prudent*, transparan, akuntabel, efektif, dan efisien sesuai dengan prinsip-prinsip *good governance* sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang penyelenggaraan negara yang bersih dan bebas korupsi, kolusi dan nepostisme. Hal ini konsisten dengan penelitian Hauner *et al* (2008) dan Larcker *et al* (2007) yang berpendapat bahwa *good governance* sangat mempengaruhi keberhasilan kinerja organisasi.

*Whistleblowing system* dalam penelitian ini tidak memperkuat hubungan antara *good governance* terhadap kinerja organisasi karena *whistleblowing system* mempunyai peranan yang penting dalam suatu organisasi dalam mencegah pelanggaran secara internal maupun eksternal bukan hanya faktor pendukung tetapi menjadi salah satu faktor utama yang penting dan mempunyai mekanisme peraturan tersendiri untuk mengoptimalkan kinerja organisasi yang ingin dicapai. Berdasarkan hasil penelitian yang menolak *whistleblowing system* sebagai variabel moderasi, terdapat hasil yang menunjukkan bahwa *whistleblowing system* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja organisasi. Hal ini berarti *whistleblowing system* sebagai variabel moderasi berfungsi sebagai variabel independen (*predictor*) yang berpengaruh secara langsung terhadap kinerja organisasi sesuai dengan penelitian Park dan Blenkinshop (2010), Shmuel dan Shaul (1999) dan Taiwo (2015). Variabel *whistleblowing system* pada penelitian selanjutnya dapat diterapkan sebagai variabel independen.

Pada penelitian ini variabel *whistleblowing system* hanya dilihat dari sisi peraturannya (*policy*), penelitian selanjutnya dapat lebih dalam lagi menggali variabel *whistleblowing system* karena variabel ini mengandung berbagai macam aspek seperti *whistleblowing intention, whistleblowing action* dan *whistleblowing retaliation*. Pemahaman mengenai *whistleblowing system* Direktorat Jenderal Pajak diharapkan dapat mencegah dan mengurangi pelanggaran yang terjadi membentuk budaya baru DJP yang korektif, serta meningkatkan kepatuhan pegawai DJP. Hal ini pada akhirnya diharapkan akan mendukung pencapaian sasaran penerimaan pajak yang optimal.

**Daftar Pustaka**

|  |
| --- |
| Adams, Reene B., Benjamin E.Hermalin, dan Michael S.Weisbach. 2010. The Role of Board Directors in Corporate *Governance*: A Conceptual Framework and Survey. *Journal of Economic Literature*, Vol. 48:1, pp. 58-107. |
| Asian Development Bank. 2000. *Corporate Governance and Finance in East Asia: A Study of Indonesia, Republic of Korea, Malaysia, Philippines, and Thailand* (Vol. I Consolidated report; Manila: ADB). 31 May-2 June 2000. |
| Barnet, Tim. 1992. A Preliminary Investigation of The Relationship Between Selected Organizational Characteristic and External Whistleblowing by Employee. *Journal of Business Ethics,* Vol.11(12): pp. 949-959. |
| Bather, Andrea dan Martin Kelly. 2005. Whistleblowing: The Advantage of Self-Regulation. *Working Paper Series,* Number 82, University of Waikato. |
| Berggen, Erik dan Rob Bernshteyn. 2007. Organizational Tranparency Drives Company Performance, *Journal of Management Development*, Vol.26, No.5, pp. 411-417. |
| Bertens, Kees. 2004. *Pengantar Etika Bisnis*. Kanisius. Yogyakarta. |
| Bowie, Norman E. 1982. *Business Ethics,* Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ. |
| Brignall, Stan dan Sven Modell. 2000. An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in The New Public Sector. *Management Accounting Research.* Vol. 11, pp. 281-306. |
| Chin, Wynne W. 1998. Issues and Opinion on Structural Equation Modeling.  *MIS Quarterly,* March 1998, vii-xvi. |
| Crotty, Sean Nicholson dan Laurence J.O’Toole Jr. 2004. Public Management and Organizational Performance: The Case of Law Enforcement Agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory,* Vol.14, no.1, pp. 1-18. |
| De George, R.T. 2010. *Business Ethics*. (7th Edition., pp.298-318). New York: Prentice Hall. |
| Doll, William. J., W. Xia dan G. Torkzadeh. 1994. Confirmatory Factor Analysis of The End User Computing Satisfaction Instrument. *MIS Quarterly,* December, pp. 453-461. |
| Eaton, Tim V. dan Michael Akers. 2007. Whistleblowing and Good Governance. *The CPA Journal.* Vol. 77;6 pp. 66-71.Fornell, Claes dan David F. Larcker. 1981. Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Meaasurement Error.  *Journal of Marketing Research.* February 1981. pp. 39-50. |
| Geisser, Seymour. 1974. A Predictive Approach to The Random Effects Model. *Biometrika*. 61(1): pp. 101-107. |
| Ghozali, Imam. dan Hengky Latan. 2015. *Partial Least Square: Konsep, Teknik, dan Aplikasi Menggunakan Program SmartPLS 3.0*. Edisi Kedua. Bandung. |
| Goesniadhie S, Kusnu. 2010. Perpektif Moral Penegakan Hukum yang Baik. *Jurnal Hukum,* Vol.17, No.2, pp. 195-216. |
| Gokce, Asiye Toker. 2013. Relationship Between Whistle-blowing and Jobsatisfaction and Organizational Loyalty at Schools in Turkey, *Global Science Research Journal*, Vol.1(1), pp. 061-072. |
| Haat, Mohd Hasan Che. Rashidah Abdul Rahman dan Sakthi Mahenthiran. 2008. Corporate *Governance*, Transparency, Performance of Malaysian Companies, *Manajerial Auditing Jornal,* Vol. 23 Iss 8 pp. 744-778. |
| Hapsari, Denny Putri. 2014. Analisis Implementasi Penerapan Prinsip-Prinsip Good Governance dan Pengaruhnya terhadap Kinerja Perusahaan PT. NS Bluescope Indonesia, *Thesis*, Pasca Sarjana Magister Akuntansi, Universitas Mercubuana, Jakarta. |
| Haryanto, Jony Oktavian., Rizal E.Halim., Rizal Edwin Manansang., Jephthah Noegroho Andi Kus. 2013. Whistleblowing System and Organization’s Performance. *Universitas Indonesia Graduate School of Management Research Paper Series.* No. 13-68. |
| Hauner, David dan Annette Kyobe, 2008. Determinant of Government Efficiency, *IMF Working Paper,* Fiscal Affairs Department. WP/08/228. |
| Hazel, Will. 2014. Whistleblowing Reviews Finds No Evidence of Serious Failings at Trust. *Emap Limited.* |
| Heracleous, Loizos dan Lan Luh Luh. 2002. Who Wants to be a Competent Directors’ Knowledge of *Governance* Principles and Legal Duties. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society,* Vol. 2 Iss 4, pp. 17-23. |
| Jensen, Michael. dan William H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Mangerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics,* Vol. 3, pp. 305-60. |
| Jubb, Peter B. 1999. Whistleblowing: A restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics.* Vol. 21 (1), pp. 77-94.  |
| Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-95/PJ/2015 tanggal 27 April 2015 tentang Renstra DJP (Direktorat Jenderal Pajak) Tahun 2015- 2019 tentang Rencana Strategis DJP 2015-2019 |
| Kouzmin, Alexander. Elke Löffler. Helmut Klages dan Nada KoracKakabadse. 1999. Benchmarking and performance measurement in public sectors towards learning for agency effectiveness, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 12 Iss 2 pp. 121 – 144. |
| Krina, Loina Lalolo. 2003. Indikator dan Alat Ukur Prinsip Akuntabilitas, Transparansi dan Partisipasi, *Sekretariat Good Public Governance,* Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, Jakarta. |
| La Porta, Rafael. Florencio Lopez-de-Silanes. Andrei Shleifer. dan Robert Vishny. 2000. Investor Protection and Corporate Governance. *Journal of Finance Economics*, Vol. 58, pp. 3-27. |
| Larcker, David F.Scott A. Richardson dan Irem Tuna. 2007. Corporate *Governance*, Accounting Outcomes, and Organizational Performance*, The Accounting Review,* Vol. 82, No. 4, pp. 963-1008. |
| Larmer, Robert. A. 1992. Whistleblowing and Employee Loyalty. *Journal of Business Ethics,* Vol. 11, pp. 125-128 |
| Latifah, Nurul. 2010. Adakah Perilaku Dalam Aplikasi Agency Theory di Sektor Publik? *Fokus Ekonomi*, 5(2), pp. 85-94. |
| Lindblom, Lars. 2007. Dissolving the Moral Dilemma of Whistleblowing. *Journal of Business Ethics,* 76: pp. 413-426. |
| Lu, Justin dan Jonathan Batten. 2001. The Implementation of OECD Corporate Governance Principles in Post-Crisis Asia. *Journal of Corporate Citizenship* *4 Winter 2001*. Greenleaf Publishing. England. |
| MacMillan, Keith. dan Steve. Downing. 1999. Governance and Performance: Goodwill Hunting. *Journal of General Management*, 24 (3), pp. 11-21. |
| Mahsun, Mohamad. 2006. *Pengukuran Kinerja Sektor Publik*, BPFE, Yogyakarta. |
| Maryanto. 2012. Pemberantasan Korupsi Sebagai Upaya Penegakan Hukum. IKIP PGRI Malang. *Jurnal Ilmiah Civics*, Volume II, No. 2. |
| Mimba, Ni Putu S.H., G. Jan van Helden dan Sandra Tillema. 2007. Public Sector Performance Measurement in Developing Countries, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 3 Iss 3 pp. 192 – 208. |
| Mitnick, Barry M. 1973. Fiduciary Rationality and Public Policy: The Theory of Agency and Some Consequences. *Reprint of A Paper Presented at the 1973 Annual Meeting of The American Political Science Association, New Orleans, LA.* September 4-8. |
| Muhammad, Fadel. 2008. *Reinventing Local Government: Pengalaman dari Daerah.* PT. Alex Media Komputindo, Kompas Gramedia. Jakarta. |
| Mulgan, Richard. 2015. Transparency and the Performance of Outsourced Government Services. *Occasional Paper No.5.* The Australia and New Zealand School of Government. |
| Nasrudin, A.M. dan Khuan, S.L. 2007. Organiaztional Justice as an Antecedent of Job Performance. *Gadjah Mada International Journal of Business, 9*(3), pp. 335-353. |
| Near, Janet .P. dan Miceli, Marcia .P. 1985. Organizational Dissidence: The Case of Whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 4, pp. 1-6. |
| Near, Janet .P. dan Miceli, Marcia .P. 1992. *Blowing the Whistle:The Organizational and Legal Implications for Companies and Employees.* New York, NY: Lexington Books. |
| Near, Janet .P., dan Miceli, Marcia .P. 1995. Effective Whistleblowing. *The Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, pp. 679-708. |
| Niven, Paul R. 2003. *Balanced Scorecard Step by Step For Government and Nonprofit Agencies.* Canada : John Wiley & Sons, Inc. |
| Nofianti, Leny dan Novie Susanti Suseno. 2014. Factors Affecting Implementation of Good Government Governance (GGG) and Their Implications Towards Performance Accountability. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, pp. 98-105. |
| Nordiawan, Deddi dan Ayuningtyas Hertianti. 2016. *Akuntansi Sektor Publik,* Edisi Kedua, Salemba Empat. Jakarta. |
| Nubatonis, Sondil E., Sugeng Rusmiwari dan Son Suwasono. 2014. Implementasi Prinsip- Prinsip Good Governance dalam Meningkatkan Kinerja Organisasi Sektor Publik, *Jurnal Ilmu Sosial dan Ilmu Politik,* Vol. 3, No. 1. |
| Nuswandari, Cahyani. 2009. Pengaruh Corporate Governance Perception Index Terhadap Kinerja Perusahaan Pada Perusahaan Yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta, *Jurnal Bisnis dan Ekonomi (JBE), Hal. 70 – 84*. |
| Olivero, Gerald., K. Denise bane., dan Richard E. Kopelman. 1997. Executive Coaching as a Transfer of Training Tool: Effects on Productivity in a Public Agency. *Public Personnel Management*. Vol. 26, No.4. |
| Otman, Khaled Abdelkader Muftah. 2014. Corporate Governance and Firm Performance in Listed Companies in the United Arab Emirates. *Thesis Submitted in Fulfilment of Requirements of the degree of Doctor of Philosophy.* College of Business. Victoria University of Melbourne Australia. |
| Park, Heungsik dan John Blenkinshop. 2010. Whistleblowing as planned behavior – A survey of south Korean Police Officer, *Journal of Business Ethics*, 85 (4), pp. 545-556. |
| Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2011 tanggal 19 Agustus 2011 tentang kewajiban melaporkan pelanggaran dan penanganan pelaporan pelanggaran (*Whistleblowing*) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. |
| Prabowo, Adi. 2015. Pengaruh Implementasi Whistleblowing system terhadap kedisiplinan, kinerja, dan kepercayaan dalam perspektif pegawai Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah Jakarta Selatan, *Thesis*, Pasca sarjana magister manajemen, Universitas Mercubuana, Jakarta. |
| Pramono, Luthfi Arsyad. 2016. Penerapan Good Governance dan Pengaruhnya terhadap Kinerja Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama di Indonesia, *Thesis*, Universitas Sebelas Maret Surakarta. |
| Rachagan, Shanthy dan Kalaithasan Kuppusamy. 2013. Encouraging Whistleblowing to Improve Corporate Governance? A Malaysian Initiative. *Journal of Business and Ethics.*Vol. 115, No. 2, pp. 367-382.  |
| Rahayuningsih, Deasy Ariyanti. 2016. Toward Conceptual Model of Whistleblowing Intention Among Internal Auditors and the Concequences in Organizational Performance, *International Journal of Business, Economics and Law,* Vol. 10, Issue 1. |
| Rai, I Gusti Agung. 2008. *Audit Kinerja Sektor Publik* : Konsep, Praktik, Studi Kasus. Salemba Empat. Jakarta. |
| Ridgon, E.E. dan C.E. Ferguson. 1991. The Performance of The Polychoric Correlation Coefficient and Selected Fitting Function in Confirmatory Factor Analysis with Ordinal Data. *Journal of Marketing Research,* 28, November, pp. 491-497. |
| Robbins, Stephen P.2002. *Prinsip-Prinsip Perilaku Organisasi,* Edisi Kelima. Erlangga. Jakarta.  |
| Santiso, Carlos. 2001. *Good* *Governance* and Aid Effectiveness: The World Bank and Conditionality. *The Georgetown Pubic Policy Review,* Vol. 7, Number 1, pp. 1-22. |
| Saragih, Ferdinand D., Bernardus Y. Nugroho dan Umanto Eko. Corporate Governance Characteristic and Company Performance. *Journal of Administrative Science & Organization, January 2012,* Vol. 19, No. 1. |
| Sedarmayanti. 2009. *Reformasi Administrasi Publik, Reformasi Birokrasi, dan Kepemimpinan Masa Depan*. PT Refika Aditama. Bandung.  |
| Sekaran, Uma. 2009. *Research Methods For Business*, Fourth Edition. USA: John Wiley & Sons Inc. |
| Shmuel, Ellis. Arieli. dan Shaul. 1999. Predicting intentions to report administrative and diciplinary infractions: Applying the reasoned action, *Human Relations,* Vol. 52, No. 7. |
| Siringoringo, Whereson Helpme Wintro. 2014. Reformasi Birokrasi Perpajakan: Pengaruh penerapan Good Governance dan Whistleblowing system terhadap kepatuhan wajib pajak dengan risiko sanksi pajak sebagai variabel moderating (Studi Empiris terhadap wajib pajak orang pribadi di kota bekasi), *Thesis*, pasca sarjana magister akuntansi, Universitas mercubuana, Jakarta.Slovin, M.J. 1960. Sampling. *Simon and Schuster Inc.* New York |
| Soerjono, Soekanto. 1983. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum. Jakarta: *UI Press*. Hal.35. |
| Solihin, Dadang. 2007. Pengukuran *Good* *Governance* Index Sekretariat Tim Pengembangan Kebijakan Nasional Tata Kepemerintahan yang Baik – BAPPENAS.Stone, M. 1974. Cross-Validatory Chioce and Assessment of Statistical Predictions. *Journal of The Royal Statistical Society,* 36(2): pp. 111-147. |
| Suliman, A. dan Kathairi, M.A. 2013. Organizational Justice, Commitment, dan Performance in Developing Countries. *Employee Relations,* 35(1), pp. 98-115. |
| Sumady, Kutut. 2010. Dampak Implementasi Good Governance terhadap Kinerja Keuangan dan Kinerja Pegawai Kantor Rumah Tangga Istana Bogor Tahun 2008 s/d 2009, *Thesis*, Pasca Sarjana Magister Manajemen Universitas Mercubuana, Jakarta. |
| Surjadi. 2009. Pengembangan Kinerja Pelayanan Publik. PT Refika Aditama. Bandung. |
| [Tangkilisan, Hessel Nogi S. 2008. Manajemen Publik. Gramedia Widiasarana Indonesia.](https://www.google.co.id/search?tbo=p&tbm=bks&q=inauthor:%22Hessel+Nogi+S.+Tangkilisan%22&source=gbs_metadata_r&cad=6)  |
| Taiwo, Sunday Felix. 2015. Effect of Whistleblowing practice on organiational performance in The Nigerian public sector: empirical facts from selected local government in Lagos & Ogun State, *Journal of Marketing and Management*, 6 (1), pp. 41-61. |
| Ulum, Akhmad Samsul. 2011. Peran Pengukuran Kinerja Dalam Mendukung Good Governance dalam Perspektif Agency Theory. *Jurnal Dinamika Akuntansi*. Vol.3, No.1, pp. 60-66. |
| Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 Tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN. |
| Vinten, Gerald. 2000. Whistleblowing Towards Quality. *The TQM Magazine*, Vol.12 Iss.3, pp. 166-171. |
| Wintoki, M. Babajide. James S. Linck dan Jeffry M. Netter. 2012. Endogeneity and the Dynamics of Internal Corporate Governance, School of Business, University of Kansas, Lawrence. |
| Wulandari. 2006. Karakteristik Good Corporate Governance, Alfabeta. Bandung. |
| Wold, H. 1985. Partial Least Square. *Encyclopedia of The Statistical Sciences.* In Kotz, S., & Johnson N. (Eds). Vol. 6, pp. 581-591. |
| Zumofen, Raphael. 2015. Redefining Accountability in A Strategic Perspective to Enhance Performance, *Paper prepared for the 2015 International Research Society for Public Management (IRSPM) conference*, Panel L-101, University of Birmingham. |