

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Agresivitas Pajak dengan Dimoderasi oleh Ukuran Perusahaan

Angelica Vidda Andariesta¹⁾, Trisni Suryarini²⁾

^{1,2)}Universitas Negeri Semarang

angelicavidda@students.unnes.ac.id, trisnisuryarini@mail.unnes.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 27 September 2022

Disetujui : 31 Oktober 2022

Dipublikasi : 1 Januari 2023

ABSTRACT

The highest tax revenue comes from income tax. The higher the taxable income of a company, it will affect the greater the cost of debt tax a company. It encourages companies to perform aggressive tax action. Aggressive tax actions taken by companies as corporate taxpayers can reduce the amount of state revenue in the form of taxes used to finance state needs and people's welfare. This study is conducted to test the audit committee independence, institutional ownership, corporate social responsibility, and leverage on tax aggressiveness moderated by firm size. The company's food and beverage subsector manufacturing listed in the Indonesian Stock Exchange for 2018-2021 and 32 served as a population for the study. The sample was taken using an purposive sampling technique which resulted in 63 units of analysis from 18 company's food and beverage subsector manufacturing. The data analyst technique used moderated regression analysis with IBM SPSS software version 25. The research result show that the corporate social responsibility has a negative effect on tax aggressiveness, while the audit committee independence, institutional ownership, and leverage do not affect on tax aggressiveness. Firm size has been proven to moderate the effect of corporate social responsibility on tax aggressiveness, but firm size can not moderate the effect of audit committee independence, institutional ownership, and leverage on tax aggressiveness. To reduce tax aggressiveness, it is necessary to increase the role of the government in providing supervision to companies so that tax aggressiveness actions can be minimized.

Keywords: *Audit Committee Independence; Corporate Social Responsibility; Firm Size; Institutional Ownership; Leverage; Tax Aggressiveness*

PENDAHULUAN

Penerimaan negara diperoleh dari penerimaan perpajakan dan penerimaan negara bukan pajak (PNBP). Berdasarkan laporan keuangan Kementerian Keuangan tahun 2020, persentase penerimaan negara dalam bentuk penerimaan perpajakan adalah 97,71%, sedangkan penerimaan negara bukan pajak hanya sebesar 2,29%. Hal tersebut menunjukkan jika penerimaan terbesar negara adalah dari sektor perpajakan. Penerimaan perpajakan tertinggi berasal dari pendapatan pajak penghasilan. Pajak penghasilan ialah pengenaan pajak kepada subjek pajak atau penghasilan yang telah diperoleh atau diterimanya pada suatu tahun pajak (Resmi, 2019). Badan termasuk kedalam salah satu dari subjek pajak yang memiliki suatu tanggung jawab serta kewajiban membayar jumlah pajak terutang yang diperhitungkan dari penghasilan kena pajak badan tersebut. Semakin tinggi penghasilan kena pajak suatu perusahaan akan berpengaruh pada semakin

tingginya beban atas pajak terutang yang harus dibayarkan. Hal tersebut mendorong perusahaan sebagai wajib pajak badan melakukan agresivitas pajak.

Agresivitas pajak ialah salah satu upaya dalam melakukan rekayasa terkait penghasilan kena pajak oleh suatu perusahaan dengan melaksanakan perencanaan pajak. Indikasi adanya tindakan agresivitas pajak melalui upaya penghindaran pajak yang terdapat di Indonesia dilakukan oleh PT Adaro Energy Tbk. Adaro melakukan *transfer pricing* yang dilakukan berawal dari tahun 2009 sampai 2017 dengan melalui Coaltrade Services International yang merupakan anak usahanya di Singapura. Hal ini membuat Adaro dapat membayar pajak US\$ 125 juta atau senilai Rp 1,75 triliun (kurs Rp 14 ribu) jauh lebih rendah dibandingkan dengan yang semestinya dibayar di Indonesia (www.finance.detik.com).

Penelitian-penelitian sebelumnya memaparkan jika agresivitas pajak dipengaruhi oleh berbagai faktor. Faktor yang mempengaruhi agresivitas pajak adalah independensi komite audit dimana semakin tinggi independensi komite audit, kecil kemungkinan perusahaan menjadi agresif terhadap pajak (Richardson et al., 2013). Namun terdapat perbedaan hasil penelitian dimana independensi komite audit yang lebih tinggi tidak mengurangi agresivitas pajak (Deslandes et al., 2019). Terdapat faktor lainnya yang mempengaruhi agresivitas pajak yaitu kepemilikan institusional, semakin tinggi kepemilikan institusional maka tingkat agresivitas pajak akan semakin menurun (Boussaidi & Sidhom, 2020). Terdapat perbedaan hasil penelitian dimana kepemilikan institusional tidak dapat berpengaruh kepada agresivitas pajak (Setyawan et al., 2019). Selanjutnya, faktor yang mempengaruhi agresivitas pajak ialah CSR, hasil penelitian menunjukkan bahwa semakin besar CSR yang diungkap perusahaan berdampak pada perusahaan yang menjadi semakin tidak agresif terhadap kewajibannya (Andhari & Sukartha, 2017). Terdapat hasil penelitian yang berlawanan dimana CSR berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak (Yunistiyani & Tahar, 2017). Sedangkan terdapat pula hasil penelitian jika CSR tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan (Makhfudloh et al., 2018), (Mohanadas et al., 2019).

Faktor lain yang berpengaruh terhadap agresivitas pajak adalah *leverage*, dimana *leverage* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, sehingga menunjukkan jika hubungan *leverage* berbanding terbalik dengan agresivitas pajak (Andhari & Sukartha, 2017), (Kusuma & Maryono, 2022). Terdapat perbedaan hasil penelitian yang menyampaikan jika *financial leverage* pada perusahaan mempunyai pengaruh positif terhadap agresivitas pajak perusahaan (Nurhandono & Firmansyah, 2017). Namun ada pula hasil penelitian yang berlawanan jika *leverage* tidak mempunyai pengaruh terhadap agresivitas pajak (Munawar et al., 2022). Selain berbagai faktor diatas, terdapat faktor yang mampu menjadi pengaruh terhadap agresivitas pajak yaitu ukuran perusahaan, dimana ukuran perusahaan mempunyai pengaruh yang positif terhadap agresivitas pajak (Kuriyah & Asyik, 2016), (Wulandari, 2022).

Tidak konsistennya hasil penelitian terdahulu membuat peneliti tertarik untuk kembali menguji dan menegaskan pengaruh dari independensi komite audit, kepemilikan institusional, CSR, serta *leverage* sebagai variabel independen terhadap agresivitas pajak sebagai variabel dependen dengan adanya variabel moderasi yaitu ukuran perusahaan. Kebaruan yang terdapat dalam penelitian ini yaitu penggunaan variabel independensi komite audit karena penelitian terkait variabel tersebut baru dilakukan di Australia dan Kanada, sehingga peneliti ingin menguji bagaimana pengaruh independensi komite audit terhadap agresivitas pajak di Indonesia. Ukuran perusahaan pada penelitian sebelumnya dihitung dengan Ln (total aset) akan dihitung dengan menggunakan Ln (total penjualan). Peneliti melaksanakan penelitian pada Perusahaan Manufaktur Subsektor Makanan dan

Minuman yang telah terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) serta mempublikasikan laporan keuangan pada periode 2018-2021 yang merupakan tahun paling update sebelum tahun 2022.

STUDI LITERATUR

Teori Agensi

Teori agensi menggambarkan hubungan terkait pihak prinsipal (pemilik atau pemegang saham) serta pihak agen (pengelola perusahaan atau manajemen). Pemisahan pemilik dan manajemen perusahaan akan mampu menyebabkan masalah, antara lain akan berkemungkinan adanya pihak manajer yang bertindak yang tidak sesuai dengan kepentingan ataupun keinginan prinsipal (Kristianto, 2015). Konflik kepentingan yang muncul antara pihak prinsipal dan agen ini merupakan *agency conflict* yang disebabkan karena adanya hubungan keagenan (*agency relationship*). *Agency conflict* dapat diminimalisir dengan cara adanya pemantauan atau monitoring dari pihak prinsipal terhadap kinerja dari pihak agen melalui laporan keuangan serta informasi lain yang dipublikasi kepada publik. Pemantauan ini dilakukan salah satunya oleh komite audit dalam memastikan apakah laporan keuangan perusahaan sudah sesuai dengan standar yang telah berlaku. Adanya *agency conflict* dapat diminimalisir pula melalui adanya kepemilikan institusional. Persentase dari kepemilikan institusional pada perusahaan bernilai semakin tinggi, maka pihak institusi dapat berperan efektif sebagai alat monitoring sehingga bisa berdampak dalam peningkatan nilai dari perusahaan (Fadli, 2016).

Teori Legitimasi

Teori legitimasi merupakan suatu bentuk kontrak sosial diantara organisasi dan masyarakat, kelangsungan hidup dari suatu perusahaan dapat terancam ketika masyarakat merasa jika organisasi melanggar kontrak sosialnya (Kuriyah & Asyik, 2016). Organisasi akan melaksanakan kegiatan dengan memperhatikan serta menaati nilai sosial dan norma-norma yang ada di masyarakat. Hal ini memiliki suatu tujuan yaitu supaya organisasi memperoleh legitimasi oleh masyarakat agar organisasi dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya (Wijaya & Saebani, 2019). Berdasarkan pada hal tersebut, dapat diindikasikan jika perusahaan menggunakan CSR untuk memperoleh legitimasi dari masyarakat.

Teori Akuntansi Positif

Teori akuntansi positif menjelaskan terkait praktek akuntansi dengan aktual dari sudut pandang pihak manajemen yang secara sukarela memakai prosedur akuntansi dan cara standar peraturan akuntansi yang terdapat perubahan dari masa ke masa (Andhari & Sukartha, 2017). Teori akuntansi positif ini memaparkan terkait tiga hipotesis yang menjadi penyebab dari pihak manajemen untuk melakukan manajemen laba, yaitu *the bonus plan hypothesis*, *the debt covenant hypothesis*, dan *the political cost hypothesis* (Adisamartha & Noviari, 2015). *The bonus plan hypothesis* berpendapat terkait tindakan manajemen dalam perusahaan, dimana manajemen menggunakan metode akuntansi yang dapat membuat nilai laba perusahaan menjadi jauh bernilai lebih tinggi. *The debt covenant hypothesis* berpendapat jika perusahaan memiliki hubungan yang semakin tinggi dengan kreditur akan membuat perusahaan tersebut menjadi lebih fokus dalam menjaga laba pada periode yang berjalan dalam rangka menjaga stabilitas dari kinerja perusahaan. Kreditur akan melakukan pengawasan yang semakin tinggi untuk memastikan pinjaman modal kepada perusahaan. *The political cost hypothesis* berpendapat

perusahaan yang memiliki nilai laba yang tinggi pada periode berjalan dapat diindikasikan menggunakan akuntansi dalam upaya melakukan penurunan laporan jumlah laba. Hal ini mengindikasikan jika perusahaan melakukan tindakan pajak agresif untuk melakukan alokasi nilai laba pada suatu periode berjalan yang diperoleh ke periode yang selanjutnya.

Pengaruh Independensi Komite Audit terhadap Agresivitas Pajak

Untuk memenuhi peran pemantauan dan perlindungannya kepentingan pemegang saham, komite audit harus independen dari manajemen (Deslandes et al., 2019). Hal tersebut disebabkan karena independensi komite audit yang ada dalam suatu perusahaan dapat meningkatkan integritas pada pelaporan keuangan dalam suatu perusahaan. Adanya peningkatan integritas ini dapat diindikasikan bahwa dapat mengurangi adanya upaya perusahaan dalam mencari celah untuk mengurangi jumlah penghasilan kena pajak perusahaan sebagai tindakan agresif terhadap pajak atau biasa dikenal dengan agresivitas pajak. Peraturan OJK No. 55/PJOK.04/2015 yang mengatur terkait pembentukan dan pedoman pelaksanaan kerja komite audit menjadi faktor pendukung independensi komite audit. Sikap komite audit yang independen ini sangat penting karena dalam upaya memenuhi peran pemantauan serta untuk melindungi kepentingan dari para pemegang saham, komite audit harus independen dari manajemen.

H1 : Independensi komite audit mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Kepemilikan Institusional terhadap Agresivitas Pajak

Kepemilikan institusional ialah kepemilikan saham yang dimiliki oleh pihak institusi lain yang dapat digunakan sebagai alat untuk mengurangi upaya agresivitas pajak. Hal ini disebabkan karena adanya pengawasan dari pihak eksternal perusahaan. Melalui tingkat pengawasan dan kontrol tinggi yang berasal dari kepemilikan institusional dapat memberikan aspek yang positif dalam penghindaran pajak (Fadli, 2016). Kepemilikan institusional juga dapat mengurangi adanya *agency conflict*. Tingkat kepemilikan institusional yang tinggi dapat menekan adanya perilaku oportunistik dari pihak agen (manajemen) karena adanya pengawasan yang semakin ketat dari pihak eksternal perusahaan.

H2 : Kepemilikan institusional mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh CSR terhadap Agresivitas Pajak

CSR ialah tindakan yang dilakukan entitas perusahaan sebagai bentuk tanggungjawab suatu entitas kepada seluruh *stakeholder*. Selain kewajiban dalam melakukan pengungkapan CSR, kewajiban perusahaan lainnya yaitu melaksanakan pembayaran pajak dengan suka rela dan penuh kesadaran, berdasarkan dengan jumlah nilai nominal yang telah ditentukan serta tidak melakukan upaya melaksanakan tindakan agresivitas pajak, supaya terbina hubungan baik antara perusahaan dengan pemerintah (Yunistiyani & Tahar, 2017). Maka sikap entitas dalam mengurangi tingkat dari penghindaran pajak dapat dipengaruhi dari sikap perusahaan terhadap CSR.

H3 : CSR mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Leverage terhadap Agresivitas Pajak

Sumber dana yang diperoleh dari pihak ketiga menjadi sumber perolehan dana yang dinilai cukup menjanjikan untuk perusahaan dalam melakukan ekspansi serta eksplorasi

untuk mencari serta memperoleh keuntungan (Wijaya & Saebani, 2019). *The debt covenant hypothesis* dalam teori akuntansi positif memberikan penjelasan jika perusahaan lebih akan memperhatikan dan menjaga laba pada periode yang sedang berjalan yang bertujuan mempertahankan stabilitas kinerja dari suatu perusahaan ketika semakin tingginya hubungan antara perusahaan dan kreditur. Hal ini dilakukan kreditur untuk memantau kelangsungan pinjaman modal eksternal. Maka perusahaan akan cenderung meminimalisir tindakan pajak agresif ketika tingkat *leverage* tinggi, hal ini disebabkan karena perusahaan memperoleh pengawasan yang lebih tinggi dari pihak kreditur.

H4 : Leverage mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi Independensi Komite Audit terhadap Agresivitas Pajak

Independensi komite audit sangat penting dalam upaya memenuhi peran pemantauan serta untuk melindungi kepentingan dari para pemegang saham. Berdasarkan teori agensi, independensi komite audit dapat meminimalisir *agency conflict* dengan melalui monitoring serta pemantauan terhadap kinerja dari pihak agen melalui laporan keuangan serta informasi lain yang dipublikasi kepada publik. Ukuran perusahaan merupakan tolak ukur dari besar atau kecilnya ukuran dari sebuah perusahaan yang bisa ditinjau dari jumlah penjualan. Semakin besar jumlah penjualan dari sebuah perusahaan maka akan semakin besar pula ukuran perusahaan. Banyaknya penjualan dalam suatu perusahaan maka berdampak pada semakin banyak transaksi yang terjadi. Banyaknya transaksi tersebut mampu membuka celah untuk pihak manajemen perusahaan dalam melakukan upaya tindakan pajak agresif.

H5 : Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara independensi komite audit terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi Kepemilikan Institusional terhadap Agresivitas Pajak

Semakin besar suatu perusahaan maka berpengaruh terhadap semakin besarnya intensitas modal serta aset yang dimiliki (Utomo & Fitria, 2020). Sehingga perusahaan yang besar akan lebih membutuhkan lebih banyak modal, modal tersebut dapat diperoleh dari pihak institusi lain yang menanamkan saham pada perusahaan. Namun dengan semakin banyak pihak institusi lain yang menanamkan sahamnya, perusahaan akan semakin lebih diperhatikan oleh investor. Maka semakin besar ukuran perusahaan diindikasikan jika kepemilikan institusional pada suatu perusahaan juga tinggi yang akan cenderung mengurangi tindakan agresivitas pajaknya karena adanya pengawasan dari pihak institusional.

H6 : Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara kepemilikan institusional terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi CSR terhadap Agresivitas Pajak

Semakin besarnya ukuran dari suatu perusahaan maka akan berdampak pada semakin besarnya pula perhatian fiskus atau investor kepada perusahaan tersebut, hal ini dapat menyebabkan perusahaan tersebut memiliki kecenderungan dalam mengurangi agresivitas pajaknya serta lebih melaksanakan ketaatan terkait peraturan yang berlaku dengan tujuan menghindari sanksi perpajakan (Utomo & Fitria, 2020). Sehingga semakin besar ukuran dari sebuah perusahaan dapat diindikasikan bahwa semakin besar juga upaya dan tanggung jawab perusahaan kepada masyarakat untuk menjaga hubungan baik dan citra perusahaan kepada pemerintah dan masyarakat. Sementara itu, perusahaan yang

lebih tinggi melaksanakan pengungkapan CSR teridentifikasi melaksanakan kepatuhan pajak yang lebih tinggi pula maupun tingkat dari penghindaran pajak yang relatif lebih rendah (Hidayat *et al.*, 2016).

H7 : Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara CSR terhadap agresivitas pajak.

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi *Leverage* terhadap Agresivitas Pajak

Semakin besar perusahaan berdampak pada semakin besar juga jumlah modal yang diperlukan perusahaan untuk menjalankan aktivitas operasi. Modal tersebut dapat diperoleh dari pihak ketiga (kreditur). Semakin tingginya kepentingan dari sebuah perusahaan dan kreditur, maka akan berdampak pula pada semakin tinggi tingkat dari pengawasan yang dilaksanakan pihak kreditur kepada kelangsungan pinjaman modal eksternal (Wijaya & Saebani, 2019). Tingginya tingkat pengawasan dari kreditur dapat mempersempit ruang perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak. Berdasarkan *the political cost hypothesis* yang terdapat pada teori akuntansi positif, perusahaan yang tergolong besar dan bukan perusahaan yang tergolong kecil berkemungkinan lebih besar untuk memilih akuntansi yang bertujuan dalam menurunkan laporan laba (Andhari & Sukartha, 2017). Sehingga perusahaan yang mempunyai nilai laba yang tinggi pada periode berjalan dapat diindikasikan melakukan tindakan pajak agresif untuk melakukan alokasi nilai laba periode yang sedang berjalan yang diperoleh ke periode yang selanjutnya.

H8 : Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara *leverage* terhadap agresivitas pajak.

METODE

Pendekatan yang digunakan pada penelitian ini ialah pendekatan kuantitatif yang memiliki tujuan menjelaskan suatu fenomena empiris yang disertai dengan data statistik, karakteristik dan pola hubungan yang ada diantara variable-variabel. Desain penelitian pada penelitian ini menggunakan studi pengujian hipotesis (*hypothesis study*). Penelitian ini menggunakan pengolahan data dengan menggunakan aplikasi IBM SPSS versi 25, dengan analisis statistik inferensial yang relevan dan selaras. Pemilihan sampel yang akan dipakai didalam penelitian ini berdasarkan kriteria sebagai berikut :

Tabel 1 Tabel Pemilihan Sampel

No.	Keterangan	Tidak Masuk Kriteria	Masuk Kriteria
1.	Perusahaan Manufaktur Subsektor Makanan dan Minuman yang sudah terdaftar pada Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2018-2021		32
2.	Perusahaan Manufaktur Subsektor Makanan dan Minuman yang telah melakukan publikasi laporan keuangan serta laporan tahunan perusahaan secara terus-menerus pada periode 2018-2021	7	25
3.	Perusahaan Manufaktur Sub Sektor Makanan dan Minuman yang tidak mengalami kerugian pada periode 2018-2021	7	18
4.	Perusahaan Manufaktur Subsektor Makanan dan Minuman dengan penyajian data secara lengkap terkait dengan berbagai variabel penelitian	0	18

No.	Keterangan	Tidak Masuk Kriteria	Masuk Kriteria
	Jumlah perusahaan yang terpilih menjadi sampel	18	
	Tahun penelitian	4	
	Jumlah unit analisis penelitian selama tahun 2018-2021	72	
	Data <i>outlier</i> yang dieliminasi dari sampel	9	
	Jumlah akhir unit analisis penelitian selama tahun 2018-2021	63	

Sumber: Data sekunder yang diolah peneliti, 2022

Berdasarkan pemilihan sampel yang telah diuraikan di atas terdapat sebanyak 9 data *outlier* dalam unit analisis yang memiliki nilai data yang ekstrim.

HASIL

Uji Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif memiliki tujuan untuk memberi gambaran maupun deskripsi dari data yang ada dengan melihat serta memperhatikan nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, *maksimum*, serta *minimum* pada masing-masing variable yang terdapat dalam penelitian. Hasil penelitian ini mendeskripsikan data agresivitas pajak (Y), independensi komite audit (X1), kepemilikan institusional (X2), CSR (X3), leverage (X4) dan ukuran perusahaan (Z). Hasil uji analisis statistik deskriptif berdasarkan variabel penelitian dipaparkan sebagai berikut:

Tabel 2 Hasil Statistik Deskriptif

Descriptive Statistics						
	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
Agresivitas Pajak	63	-,3337	-,1691	-,243960	,0046860	,0371942
Independensi Komite Audit	63	,3333	1,0000	,931214	,0251973	,1999976
Kepemilikan Institusional	63	,0001	,9201	,638544	,0295468	,2345207
CSR	63	,0769	,3846	,187854	,0090361	,0717217
Leverage	63	,1217	2,4158	,718433	,0653669	,5188337
Ukuran Perusahaan	63	27,0265	32,2296	28,964054	,1820834	1,4452421
Valid N (listwise)	63					

Sumber: data sekunder diolah, 2022

Berdasarkan hasil uji statistik deskriptif pada tabel 2 menunjukkan jika variabel agresivitas pajak (Y) mempunyai rentang nilai dari nilai terendah (*minimum*) sebesar -0,3337 dan nilai tertinggi (*maksimum*) sebesar -0,1691. Nilai rata-rata (*mean*) agresivitas pajak sebesar -0,243960 dengan standar deviasi sebesar 0,0371901. Lebih besarnya nilai standar deviasi dibanding dengan *mean* berarti data memiliki sifat heterogen yang disebabkan dari bervariasinya sebaran data. Rentang nilai variabel independensi komite audit (X1) dari nilai terendah (*minimum*) sebesar 0,3333 dan nilai tertinggi (*maksimum*) sebesar 1,0000. Nilai independensi yang sangat rendah disebabkan karena jangka waktu tugas komite audit melebihi jangka waktu masa jabatan dewan komisaris serta terdapat perusahaan yang tidak mencantumkan jangka waktu tugas komite audit pada laporan tahunan sehingga anggota komite audit tersebut dinilai tidak independen karena tidak

sesuai dengan Peraturan OJK No. 55/PJOK.04/2015 tentang pembentukan dan pedoman pelaksanaan kerja komite audit. Nilai rata-rata (mean) independensi komite audit sebesar 0,931214 dengan standar deviasi sebesar 0,1999976. Lebih besarnya nilai rata-rata (*mean*) dibandingkan nilai standar deviasi berarti data memiliki sifat homogen karena tidak jauh berbedanya sebaran data diantara unit-unit analisis.

Rentang nilai variabel kepemilikan institusional (X2) dari nilai *minimum* sebesar 0,0001 disebabkan karena jumlah kepemilikan saham institusi lain pada perusahaan tersebut sangat rendah dan nilai tertinggi (*maksimum*) sebesar 0,9201 yang menunjukkan jika perusahaan tersebut mempunyai tingkat kepemilikan institusional yang sangat tinggi karena jumlah kepemilikan saham institusi lain pada perusahaan tersebut sangat tinggi pula. Nilai rata-rata (mean) kepemilikan institusional sebesar 0,638544 dan standar deviasi sebesar 0,2345207. Rentang nilai variabel CSR (X3) dari nilai terendah sebesar 0,0769 serta nilai tertinggi sebesar 0,3846. Nilai *mean* CSR sebesar 0,187854 dan standar deviasi sebesar 0,0717217. Rentang nilai variabel *leverage* (X4) dari nilai terendah sebesar 0,1217 dan nilai tertinggi sebesar 2,4158. Nilai *mean* dari *leverage* sebesar 0,718433 dan standar deviasi sebesar 0,5188337. Variabel moderasi yakni ukuran perusahaan (Z) memiliki rentang nilai dari nilai terendah sebesar 27,0265 dan nilai tertinggi sebesar 32,2296.

Moderated Regression Analysis

Tabel 3 Uji MRA

Model		Coefficients ^a	
		Unstandardized Coefficients B	Sig.
1	(Constant)	1,929	,225
	Independensi Komite Audit	-,746	,593
	Kepemilikan Institusional	-,466	,336
	CSR	-4,359	,032
	Leverage	-,037	,910
	Ukuran Perusahaan	-,074	,179
	INDP*SIZE	,023	,632
	INST*SIZE	,017	,312
	CSR*SIZE	,155	,028
	DER*SIZE	,001	,945

a. Dependent Variable: Agresivitas Pajak

Sumber: data sekunder diolah, 2022

Tabel 3 memperlihatkan nilai konstanta sebesar 1,929 serta nilai koefisien regresi dari berbagai variabel dapat diperhatikan di kolom B. Koefisien regresi independensi komite audit sebesar -0,746, kepemilikan institusional sebesar -0,466, CSR sebesar -4,359, leverage sebesar -0,037, ukuran perusahaan sebesar -0,074, serta ukuran perusahaan memiliki nilai koefisien regresi pada masing-masing variabel independen sebesar 0,023; 0,017; 0,155; 0,001 sehingga didapatkan persamaan model regresi sebagai berikut :

$$ETR = 1,929 - 0,746 \text{ INDP} - 0,466 \text{ INST} - 4,359 \text{ CSR} - 0,037 \text{ DER} - 0,074 \text{ SIZE} + 0,023 (\text{INDP} * \text{SIZE}) + 0,017 (\text{INST} * \text{SIZE}) + 0,155 (\text{CSR} * \text{SIZE}) + 0,001 (\text{DER} * \text{SIZE}) + \varepsilon$$

Keterangan:

INDP = Nilai independensi komite audit
 INST = Nilai kepemilikan institusional
 CSR = Nilai CSR
 DER = Nilai leverage

SIZE = Nilai ukuran perusahaan
 INDP*SIZE = Nilai interaksi antara INDP dan SIZE
 INST*SIZE = Nilai interaksi antara INST dan SIZE
 CSR*SIZE = Nilai interaksi antara CSR dan SIZE
 DER*SIZE = Nilai interaksi antara DER dan SIZE

Berdasarkan hasil uji *Moderated Regression Analysis* diperoleh hasil hipotesis penelitian sebagai berikut:

Tabel 4 Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian

No	Hipotesis	Koefisien Regresi	Sig.	Hasil
1	Independensi komite audit mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.	-0,746	0,593	Ditolak
2	Kepemilikan institusional mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.	-0,466	0,336	Ditolak
3	CSR mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.	-4,359	0,032	Diterima
4	<i>Leverage</i> mempunyai pengaruh yang negatif terhadap agresivitas pajak.	-0,037	0,910	Ditolak
5	Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara independensi komite audit terhadap agresivitas pajak.	0,023	0,632	Ditolak
6	Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara kepemilikan institusional terhadap agresivitas pajak.	0,017	0,312	Ditolak
7	Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara CSR terhadap agresivitas pajak.	0,155	0,028	Diterima
8	Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara <i>leverage</i> terhadap agresivitas pajak.	0,001	0,945	Ditolak

Sumber: data sekunder diolah, 2022

PEMBAHASAN

Pengaruh Independensi Komite Audit terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian hipotesis yang ditampilkan dengan tabel 4 menunjukkan jika independensi komite audit tidak mempunyai pengaruh terhadap agresivitas pajak. Hal ini berkaitan dengan pelaksanaan Peraturan OJK No. 55/PJOK.04/2015, dimana dari 63 unit analisis dari perusahaan manufaktur subsektor makanan dan minuman terdapat 56 unit analisis yang telah melaksanakan peraturan sehingga independensi komite audit tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Diindikasikan jika penerapan peraturan OJK No. 55/PJOK.04/2015 tidak dapat menjamin adanya integritas yang tinggi dari komite audit dalam melakukan pemantauan terhadap kinerja dari pihak agen melalui laporan keuangan serta informasi lain yang dipublikasi kepada publik. Terdapat perbedaan hasil penelitian dimana independensi komite audit memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, dimana jika suatu perusahaan yang semakin independen komite audit internalnya akan memperkecil kemungkinan untuk melakukan tindakan pajak agresif (Richardson et al., 2013).

Pengaruh Kepemilikan Institusional terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian hipotesis yang ditampilkan di tabel 4 menunjukkan jika kepemilikan institusional tidak mempunyai pengaruh terhadap agresivitas pajak. Hasil pada penelitian ini tidak selaras dengan teori agensi, dimana *agency conflict* dapat dikurangi dengan adanya kepemilikan institusional. Tidak berpengaruhnya kepemilikan institusional terhadap agresivitas pajak dapat diindikasikan disebabkan oleh 9 perusahaan pada unit analisis yang memiliki jumlah kepemilikan institusional yang sama selama tahun penelitian, yaitu tahun 2018 hingga 2021. Hal tersebut memungkinkan jika besarnya nilai kepemilikan institusional tidak selaras dengan meningkatnya nilai agresivitas pajak. Hasil dari penelitian ini tidak selaras dengan penelitian yang dilaksanakan Boussaidi & Hamed Sidhom (2020) yang menyampaikan jika terdapat hubungan negatif signifikan diantara kepemilikan institusional dan agresivitas pajak.

Pengaruh CSR terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian hipotesis yang ditampilkan pada tabel 4 menunjukkan jika CSR mempunyai pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hasil pengujian pada penelitian yang dilaksanakan ini menjelaskan jika semakin tingginya pengungkapan CSR mampu mengurangi tingkat agresivitas pajak suatu perusahaan. Hal ini berarti jika perusahaan yang lebih banyak melakukan pengungkapan CSR cenderung meminimalisir melakukan tindakan agresivitas pajak. Perusahaan yang menunjukkan rasa tanggungjawab yang tinggi melalui pengungkapan CSR maka dapat diindikasikan adanya minimalisir pada penghindaran pajak dari suatu perusahaan. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori legitimasi. Teori legitimasi merupakan suatu bentuk kontrak sosial diantara organisasi dan masyarakat, kelangsungan hidup dari perusahaan dapat terancam ketika masyarakat merasa jika organisasi melakukan pelanggaran kontrak sosialnya (Kuriah & Asyik, 2016).

Pengaruh Leverage terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian hipotesis yang ditampilkan di tabel 4 menunjukkan jika *leverage* tidak mempunyai pengaruh terhadap agresivitas pajak. Hasil pada penelitian ini tidak selaras dengan *the debt covenant hypothesis* pada teori akuntansi positif yang mana dijelaskan jika semakin tinggi relasi suatu perusahaan dengan kreditur akan mempengaruhi perusahaan, dimana membuat perusahaan melakukan usaha lebih dalam menjaga nilai laba di periode yang sedang berjalan agar kinerja perusahaan dapat stabil. Perbedaan hasil penelitian menunjukkan bahwa *leverage* mempunyai pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak (Setyawan et al., 2019), (Kusuma & Maryono, 2022).

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi Independensi Komite Audit terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian yang ditampilkan di tabel 4 menunjukkan jika ukuran perusahaan tidak mampu memoderasi pengaruh antara independensi komite audit terhadap agresivitas pajak. Hasil pada penelitian ini tidak mendukung *the political cost hypothesis* pada teori akuntansi positif, dimana perusahaan yang mempunyai laba yang tinggi dapat diindikasikan melakukan tindakan pajak agresif untuk mengalihkan nilai laba pada periode berjalan ke periode selanjutnya. Hal ini tersebut dilakukan oleh perusahaan sebagai upaya untuk menekan jumlah pajak terutang. Sehingga ukuran perusahaan dalam penelitian ini belum mampu menjembatani independensi komite audit dengan upaya agresivitas pajak.

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi Kepemilikan Institusional terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian yang ditampilkan di tabel 4 menunjukkan jika ukuran perusahaan tidak mampu memoderasi pengaruh antara kepemilikan institusional terhadap agresivitas pajak. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan *the political cost hypothesis* pada teori akuntansi positif, dimana perusahaan yang memiliki laba yang tinggi dapat diindikasikan melakukan tindakan pajak agresif untuk mengalokasikan nilai laba pada periode berjalan ke periode selanjutnya. Hasil penelitian ini diindikasikan dipengaruhi oleh nilai *mean* dari ukuran perusahaan dalam unit analisis yang ada cenderung masuk ke dalam kategori sangat rendah, dimana terdapat 23 unit analisis dari keseluruhan unit analisis sehingga mengakibatkan tidak berpengaruhnya variabel moderasi. Ukuran perusahaan tidak dapat memoderasi kepemilikan institusional terhadap agresivitas pajak juga dikarenakan kepemilikan institusional pada 9 perusahaan di unit analisis memiliki jumlah kepemilikan institusional yang sama selama 4 tahun penelitian.

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi CSR terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian yang ditampilkan di tabel 4 menunjukkan jika ukuran perusahaan mampu memoderasi pengaruh antara CSR terhadap agresivitas pajak. Hasil pada penelitian selaras dengan teori legitimasi dimana legitimasi merupakan suatu hal penting dalam sebuah organisasi, karena legitimasi merupakan pengakuan dari masyarakat kepada pimpinan suatu organisasi. Temuan ini menunjukkan bahwa pengungkapan CSR yang besar dan ukuran perusahaan yang juga besar akan mengurangi tingkat agresivitas pajak. Semakin besar pengungkapan CSR yang dilakukan oleh perusahaan maka semakin besar tanggungjawab perusahaan yang diungkap kepada masyarakat sehingga mengurangi tingkat agresivitas pajak pada suatu perusahaan, ditambah dengan semakin besarnya ukuran perusahaan maka semakin besar tanggungjawab perusahaan untuk menjaga citra positif pada masyarakat dan menurunkan tingkat dari penghindaran pajak.

Pengaruh Ukuran Perusahaan dalam Memoderasi Leverage terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian yang ditampilkan di tabel 4 menunjukkan jika ukuran perusahaan tidak mampu memoderasi pengaruh antara leverage terhadap agresivitas pajak. Hasil penelitian ini tidak selaras dengan *the political cost hypothesis* pada teori akuntansi positif yang menjelaskan jika perusahaan yang tergolong besar dan bukan perusahaan yang tergolong kecil akan memiliki kemungkinan yang jauh lebih besar untuk memilih akuntansi dengan tujuan menurunkan laporan laba (Andhari & Sukartha, 2017). Ukuran perusahaan dalam penelitian ini belum mampu menjembatani leverage dengan tindakan agresivitas pajak. Hal tersebut dipengaruhi oleh ukuran perusahaan dari unit analisis yang cenderung rendah, dimana terdapat 23 unit analisis dari keseluruhan unit analisis.

KESIMPULAN

Kesimpulan yang didapatkan dari adanya penelitian ini berdasarkan hasil dan pembahasan yaitu CSR mempunyai pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Independensi komite audit, kepemilikan institusional dan *leverage* tidak mempunyai pengaruh terhadap agresivitas pajak. Ukuran perusahaan dapat memoderasi pengaruh antara CSR terhadap agresivitas pajak. Namun ukuran perusahaan tidak dapat memoderasi pengaruh antara independensi komite audit, kepemilikan institusional dan *leverage* terhadap agresivitas pajak.

REFERENSI

- Adisamartha, I. B. P. F., & Noviyari, N. (2015). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Intensitas Persediaan dan Intensitas Aset Tetap pada Tingkat Agresivitas Wajib Pajak Badan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13, 973–1000.
- Andhari, P. A. S., & Sukartha, I. M. (2017). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Profitabilitas, Inventory Intensity, Capital Intensity dan Leverage pada Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(3), 2115–2142. <https://doi.org/10.32493/jabi.v2i1.y2019.p017-038>
- Boussaidi, A., & Sidhom, M. H. (2020). Board's Characteristics, Ownership's Nature and Corporate Tax Aggressiveness: New Evidence from the Tunisian Context. *EuroMed Journal of Business*, 16(4), 487–511. <https://doi.org/10.1108/EMJB-04-2020-0030>
- Deslandes, M., Fortin, A., & Landry, S. (2019). Audit Committee Characteristics and Tax Aggressiveness. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 272–293. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2018-2109>
- Fadli, I. (2016). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Komisaris Independen, Manajemen Laba, dan Kepemilikan Institusional Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan. *JOM Fekon*, 3.
- Hidayat, K., Ompusunggu, A. P., & H. Suratno, H. S. (2016). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Insentif Pajak Sebagai Pemoderasi (Studi Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar Di Bei). *JIAFE (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 2(2), 39–58. <https://doi.org/10.34204/jiafe.v2i2.543>
- Kristianto, A. B. (2015). Faktor Finansial dan Non Finansial yang Mempengaruhi Agresivitas Pajak di Indonesia. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 15(1), 31–48.
- Kuriah, H. L., & Asyik, N. F. (2016). Pengaruh Karakteristik Perusahaan Dan Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 5(3), 1–19.
- Kusuma, A. S., & Maryono. (2022). Faktor – faktor yang berpengaruh terhadap agresivitas pajak. *Owner Riset & Jurnal Akuntansi*, 6(April), 1888–1898. <https://doi.org/https://doi.org/10.33395/owner.v6i2.743>
- Makhfudloh, F., Herawati, N., & Wulandari, A. (2018). Pengaruh Corporate Social Responsibility terhadap Perencanaan Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 18(1), 48. <https://doi.org/10.20961/jab.v18i1.235>
- Mohanadas, N. D., Abdullah Salim, A. S., & Pheng, L. K. (2019). CSR and tax aggressiveness of Malaysian listed companies: evidence from an emerging economy. *Social Responsibility Journal*, 16(5), 597–612. <https://doi.org/10.1108/SRJ-01-2019-0021>
- Munawar, Farida, A. L., Kumala, R., & Erawati, D. (2022). Pengaruh Profitabilitas , Leverage , dan Likuiditas terhadap Agresivitas Pajak dengan Komisaris Independen sebagai variabel Moderating pada Perusahaan Manufaktur di BEI tahun 2016-2020. *Owner Riset & Jurnal Akuntansi*, 6(April), 2180–2188. <https://doi.org/https://doi.org/10.33395/owner.v6i2.846>
- Nurhandono, F., & Firmansyah, A. (2017). Pengaruh Lindung Nilai, Financial Leverage, Dan Manajemen Laba Terhadap Agresivitas Pajak. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 17(1), 31. <https://doi.org/10.25105/mraai.v17i1.2039>
- Otoritas Jasa Keuangan. (2015). Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit. In *Otoritas Jasa Keuangan Republik Indonesia*. <http://www.ojk.go.id/id/kanal/iknb/regulasi/lembaga-keuangan-mikro/peraturan->

- ojk/Documents/SAL-POJK PERIZINAN FINAL F.pdf
- Resmi, S. (2019). *Perpajakan : Teori dan Kasus*. Salemba Empat.
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2013). The Impact of Board of Director Oversight Characteristics on Corporate Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), 68–88. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2013.02.004>
- Setyawan, S., Wahyuni, E. D., & Juanda, A. (2019). Kebijakan Keuangan Dan Good Corporate Governance Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 9(3), 327. <https://doi.org/10.22219/jrak.v9i3.9845>
- Sugianto, D. (2019). *Mengenal soal Penghindaran Pajak yang Dituduhkan ke Adaro*. DetikFinance. <https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-4612708/mengenal-soal-penghindaran-pajak-yang-dituduhkan-ke-adaro>
- Utomo, A. B., & Fitria, G. N. (2020). Ukuran Perusahaan Memoderasi Pengaruh Capital Intensity dan Profitabilitas Terhadap Agresivitas Pajak. *Esensi: Jurnal Bisnis Dan Manajemen*, 10(2), 231–246. <https://doi.org/10.15408/ess.v10i2.18800>
- Wijaya, D., & Saebani, A. (2019). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Leverage, Dan Kepemilikan Manajerial Terhadap Agresivitas Pajak. *Widyakala Journal*, 6(1), 55. <https://doi.org/10.36262/widyakala.v6i1.147>
- Wulandari, D. S. (2022). Tindakan Agresivitas Pajak dipandang dari Teori Akuntansi Positif. *Owner Riset & Jurnal Akuntansi*, 6, 554–569. <https://doi.org/https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.631> Tindakan
- Yunistiyani, V., & Tahar, A. (2017). Corporate Social Responsibility dan Agresivitas Pelaporan Keuangan terhadap Agresivitas Pajak dengan Good Corporate Governance sebagai pemoderasi (Studi pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia). *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 2(1), 1–31. <https://doi.org/10.23887/jia.v2i1.9610>