

# PROSIDING BIEMA

Business Management, Economic, and Accounting National Seminar

Volume 1, 2020 | Hlm. 1569- 1585

## PENGARUH PENGUNGKAPAN *CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY* TERHADAP AGRESIVITAS PAJAK YANG DI MODERASI DENGAN MEKANISME *CORPORATE GOVERNANCE*

Daisy Puspita Ningrum<sup>1</sup>, Masripah<sup>2</sup>, Ekawati Jati Wibawaningsih<sup>3</sup>  
<sup>1,2,3</sup> Universitas Pembangunan Veteran Jakarta

<sup>1</sup> daisy.puspita@upnvj.ac.id

<sup>2</sup> masripah@upnvj.ac.id

<sup>3</sup> ekawati.jati@upnvj.ac.id

### Abstrak

Penelitian ini memiliki tujuan yaitu menganalisa pengaruh mekanisme *corporate governance* pada hubungan pengungkapan *corporate social responsibility* terhadap agresivitas pajak. Proxy pada penelitian untuk agresivitas pajak menggunakan *book tax difference* (BTD). Penelitian ini menggunakan 98 perusahaan yang terdaftar pada bursa efek Indonesia (BEI) sektor manufaktur. Penelitian ini menggunakan teknik analisis regresi data panel. Hasil dari penelitian adalah (1) pengungkapan CSR tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. (2) komite audit tidak memoderasi hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak. (3) komisaris independen tidak memoderasi hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak (4) kualitas audit tidak memoderasi hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak.

**Kata kunci:** pengungkapan *corporate social responsibility*; komite audit; komisaris independen; kualitas audit; agresivitas pajak.

### Abstract

*This study aims to analyze the effect of corporate governance mechanisms on the relationship of corporate social responsibility disclosure to tax aggressiveness. In this study tax aggressiveness is proxied using book tax difference (BTD). This study uses 98 companies listed on the indonesia stock exchange (IDC) manufacturing sector. This study uses panel data regression analysis techniques. The results of the study are (1) CSR disclosure has no significant effect on tax aggressiveness. (2) the audit committee does not moderate the relationship of CSR disclosure to tax aggressiveness. (3) independent commissioners do not moderate the relationship of CSR disclosure to tax aggressiveness. (4) audit quality does not moderate the relationship of CSR disclosure to tax aggressiveness.*

**Keywords :** *disclosure of corporate social responsibility; audit committee; independent commissioner; audit quality; tax aggressiveness.*

## PENDAHULUAN

Regulasi tentang perpajakan di Indonesia diharapkan dapat berpotensi memaksimalkan penerimaan pajak di Indonesia, akan tetapi pemerintah masih belum dapat merealisasikan target penerimaan pajak di Indonesia (Direktorat Jenderal Pajak, 2018). Belum tercapainya target penerimaan pajak mengindikasikan belum optimalnya penerimaan pajak. Perusahaan adalah subjek pajak yang berkewajiban dalam membayar pajak, akan tetapi pajak bagi perusahaan dipandang beban yang dianggap akan mengurangi laba bersih. Pemerintah menginginkan perolehan penerimaan pajak yang banyak sesuai dengan target penerimaan pajak yang di peroleh dari wajib pajak, namun di sisi lain perusahaan menginginkan pembayaran pajak seminimal mungkin kepada negara. Pemerintah dan perusahaan memiliki perbedaan kepentingan hal ini membuat pihak manajemen perusahaan melakukan tindakan tidak patuh terhadap pajak, sehingga adanya tindakan perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak.

Terdapat beberapa cara untuk melakukan tindakan agresivitas pajak yang di lakukan manajemen perusahaan salah satunya melalui pengungkapan *corporate social responsibility* (CSR). Peraturan mengenai pengeluaran CSR diatur dalam peraturan Menteri Keuangan Nomor 76 tahun 2011, tentang diperbolehkannya pengeluaran perusahaan terkait CSR sebagai beban pengurang penghasilan kena pajak. Hal ini membuat perusahaan memungkinkan untuk melakukan agresivitas pajaknya melalui kegiatan CSR. Dengan demikian, Pajak Penghasilan (PPh) terhutang perusahaan menjadi lebih kecil (Hidayat dkk., 2016). Penelitian mengenai pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak dilakukan oleh Mgbame dkk., (2017); Supadmi dan Ketut (2018) yang menghasilkan adanya pengaruh signifikan negatif antara pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak.

Pencegahan terkait agresivitas pajak dapat dilakukan dengan tata kelola perusahaan yang baik. Dengan demikian, mekanisme *corporate governance* harus diterapkan pada perusahaan (Novitasari, Ratnawati, & Silfi, 2016). Mekanisme *Corporate Governance* memainkan beberapa peran dalam perusahaan yaitu menjadi pengawas atas praktik penghindaran pajak. Pengawasan atas tindakan manajemen untuk melakukan agresivitas pajak dapat melalui komite audit, komisaris independen, dan kualitas audit eksternal.

Menurut Novitasari, Ratnawati, dan Silfi (2016), adanya pengawasan dari komite audit membuat informasi yang diberikan perusahaan semakin berkualitas dan akurat, artinya kemungkinan perusahaan melakukan pengaturan terhadap beban pajaknya dapat berkurang. Penelitian tentang pengaruh komite audit dalam mengurangi tindakan agresivitas pajak yang di lakukan perusahaan diteliti oleh Arismajayanti dan Jati, (2017); Ratnawati, Wahyunir, & Abduh, (2019) yang menghasilkan adanya pengaruh signifikan negatif antara komite audit terhadap agresivitas pajak.

Mekanisme *corporate governance* kedua yang mempengaruhi agresivitas pajak yaitu dengan keberadaan komisaris independen. Komisaris independen memiliki fungsi pengawasan kegiatan dalam perusahaan untuk memastikan bahwasannya perusahaan sudah menjalankan praktik pengungkapan, transparan, akuntabilitas, kemandirian, dan praktik keadilan sesuai ketentuan yang berlaku.

Adanya pengawasan komisaris independen dapat meminimalisir kesempatan manajer dalam melakukan tindakan perencanaan pajak perusahaan. Hal ini didukung oleh penelitian Putri (2014) menyimpulkan bahwa komisaris independen mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap agresivitas pajak.

Mekanisme *corporate governance* ketiga yaitu kualitas audit eksternal Perusahaan yang menerapkan mekanisme *corporate governance* berusaha untuk menggunakan auditor berkualitas seperti KAP *big four*. Menurut (Christiani & Nugrahanti, 2014) KAP yang memiliki spesialisasi lebih memiliki kualitas audit yang tinggi, pemahaman dan informasi

yang dimiliki KAP spesialisasi dapat meminimalisir terjadinya kecurangan yang dilakukan perusahaan termasuk dengan melakukan agresivitas pajak. Dari latar belakang yang telah di jelaskan, maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian berjudul pengaruh pengungkapan corporate social responsibility terhadap agresivitas pajak yang di moderasi dengan mekanisme corporate governance. Adapun rumusan masalah pada penelitian ini yaitu :

1. Apakah pengungkapan *corporate social responsibility* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap agresivitas pajak ?
2. Apakah komite audit berpengaruh pada hubungan pengungkapan *corporate social responsibility* terhadap agresivitas pajak ?
3. Apakah komisaris independen berpengaruh pada hubungan pengungkapan *corporate social responsibility* terhadap agresivitas pajak ?
4. Apakah kualitas audit eksternal berpengaruh pada hubungan pengungkapan *corporate social responsibility* terhadap agresivitas pajak ?

## TINJAUAN PUSTAKA

### **Theory of Planned Behavior (TPB)**

*Theory of Planned Behavior* (TPB) sesuai untuk digunakan dalam menjelaskan perilaku apapun yang membutuhkan perencanaan, salah satunya perencanaan pajak yang di lakukan manajemen untuk menghindari pajak.

Teori perilaku terencana akan timbul pada seseorang dikarenakan adanya niat untuk berperilaku. Menurut Ajzen (1991) Cakupan teori perilaku terencana terdiri dari 3 hal yaitu, keyakinan terhadap hasil dan evaluasi dari perilaku tersebut (*behavioral beliefs*), yakin kepada norma yang diharapkan dan motivasi dalam memenuhi keinginan yang di harapkan (*normative beliefs*), dan keyakinan mengenai faktor-faktor yang mendukung ataupun yang menghalangi perilaku dan kesadaran akan kekuatan faktor tersebut (*control beliefs*).

### **Teori Legitimasi**

Teori Legitimasi berfokus pada pada hubungan interaksi perusahaan dengan masyarakat. Pengakuan dari masyarakat ialah yang di butuhkan oleh perusahaan, sehingga perusahaan dapat mempertahankan keberlangsungan perusahaan (Gunawan, 2017).

Menurut Rengganis dan Putri, (2018) Adanya sebuah fenomena interaksi dari masyarakat dengan perusahaan disekitar lingkungannya menimbulkan teori legitimasi, dimana perusahaan dan masyarakat seharusnya memiliki hubungan yang harmonis antara norma-norma yang ada didalam masyarakat dengan tujuan organisasi.

Tindakan yang dapat dilakukan oleh perusahaan dalam upaya mendapatkan legitimasi sosial salah satu yaitu dengan membayar pajak yang menjadi tanggungan perusahaan tanpa adanya praktik perencanaan agresivitas pajak, sehingga hubungan yang terjalin antara perusahaan dengan pemerintah akan baik. Nantinya hubungan baik antara keduanya juga berpengaruh terhadap pandangan masyarakat terhadap perusahaan tersebut dengan citra yang baik pula (Makhfudloh, Herawati, & Wulandari, 2018).

### **Teori Stakeholder**

Teori *stakeholder* menjelaskan tentang tanggung jawab perusahaan tidak hanya langsung kepada pemegang saham. perusahaan juga harus bertanggung jawab kepada pemangku kepentingan lainnya (Mgbame dkk., (2017). Teori *Stakeholder* memiliki tujuan untuk menerapkan nilai-nilai moralitas kedalam setiap perencanaan dan pengambilan keputusan yang dibuat perusahaan. Teori *Stakeholder* mendorong perlakuan kepada

pemangku kepentingan dengan kejujuran, keadilan dan kedermawanan (Harrison, dkk., (2015). Semakin baik hubungan perusahaan dengan *stakeholder* maka semakin baik bisnis perusahaan tersebut. Perusahaan dikatakan baik apabila perusahaan tersebut tidak hanya berfokus pada kepentingannya sendiri namun dapat memberikan manfaat kepada pihak *stakeholder*.

### **Agresivitas Pajak**

Frank, Lynch, dan Rego, (2009), menjelaskan agresivitas pajak yaitu tindakan yang dirancang untuk mengurangi penghasilan kena pajak perusahaan melalui kegiatan perencanaan pajak (*tax planning*). Perencanaan pajak yang dilakukan perusahaan biasanya dilakukan menggunakan dua cara yaitu *tax avoidance* (penghindaran pajak) dan *tax evasion* (pengelapan pajak) (M.Zain, 2008: 49).

### **Corporate Social Responsibility (CSR)**

*Corporate Social Responsibility (CSR)* yaitu tanggung jawab sosial perusahaan terhadap lingkungan sekitar. CSR adalah bentuk perhatian dari perusahaan kepada masyarakat dalam upaya menjamin agar kegiatan operasionalperusahaannya sesuai dengan kriteria tanggung jawab kepada semua pemangku kepentingan. Perusahaan tidak berorientasi terhadap laba saja, akantetapi perushaaan juga berorientasi kepada lingkungan dan sosial di sekitar perusahaan (Hidayat dkk., 2016).

### **Pengungkapan Corporate Social Responsibility**

Pengungkapan atas kegiatan CSR yang di lakukan perusahaan merupakan bentuk komunikasi antara perusahaan dengan masyarakat. ( Sari dkk., 2017). Pengungkapan CSR menggunakan standar GRI-4 yang terbaru dengan fokus penekanan terhadap kebutuhan organisasi dalam proses pelaporan. Terdapat beberapa kategori pengungkapan dalam GRI-G4 mencakup ekonomi, lingkungan, dan sosial.

### **Mekanisme Corporate Governance**

*Forum for Corporate Governance in Indonesia (FCGI)*, menjelaskan bahwa *corporate governance* merupakan aturan mengenai hubungan perusahaan dengan pemerintah, pemegang saham, kreditur, manajer, karyawan serta para pemegang kepentingan internal dan eksternal lainnya yang memiliki keterkaitan dengan hak-hak dan kewajiban mereka. Tujuan adanya *corporate governance* dalam sebuah perusahaan yaitu dapat memberikan nilai tambah untuk seluruh *stakeholders* (FCGI, 2002:1).

### **Komite Audit**

Peraturan OJK (Otoritas Jasa Keuangan) Nomor 55/POJK.04/2015 menjelaskan Komite Audit yaitu sebuah komite yang mempunyai tanggung jawab kepada dewan komisaris untuk melaksanakan fungsi dan tugas-tugas dari dewan komisaris.

### **Komisaris Independen**

Komisaris independen yaitu bagian dari dewan komisaris yang memiliki sikap independen dan tidak terlibat dalam semua tugas secara langsung dalam manajemen perusahaan (Rengganis & Putri, 2018). PT Bursa Efek Jakarta dalam keputusan direksi Nomor Kep-305/BEJ/07-2004 menjelaskan yang perusahaan terdaftar pada bursa efek paling sedikit harus memiliki komisaris independen 30% dari keseluruhan anggota dewan komisaris dalam perusahaan.

### **Kualitas Audit Eksternal**

Kualitas audit adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material. Auditor akan menganggap laporan keuangan berkualitas ketika mereka melakukan audit sesuai dengan standar dan prosedur yang telah ditetapkan (Lee dkk., 1999)

### **PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

#### **Pengungkapan CSR dan Agresivitas Pajak**

Salah satu cara perusahaan untuk menghindari pajak melalui kegiatan CSR. Komunikasi antara perusahaan kepada stakeholder terkait kegiatan CSR dilakukan melalui pengungkapan CSR. Hal ini dilakukan oleh perusahaan agar mendapatkan citra positif dimata semua pemangku kepentingan maupun masyarakat luas (Prameswari, 2017). Sejalan dengan teori legitimasi dimana perusahaan dalam aktifitas operasionalnya tidak hanya untuk memperoleh keuntungan yang maksimal, akantetapi perusahaan dituntut untuk memberikan perhatian kepada masyarakat.

Hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak yang dilakukan oleh Pradyndari dan Rohman (2016) melalui penelitiannya menyimpulkan semakin tingginya perusahaan mengungkapkan CSR, semakin rendah tingkat agresivitas pajak yang dilakukan. Hasil penelitian berbeda di ungkapkan oleh Gunawan (2017) yang menghasilkan kesimpulan semakin luas perusahaan dalam melakukan pengungkapan CSR, maka semakin tinggi tingkat agresivitas pajak yang di lakuka. artinya perusahaan yang lebih agresif terhadap pajak melakukan pengungkapan aktivitas CSR lebih luas. Berdasarkan penjelasan dan perbedaan hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti terdahulu hipotesis pertama pada penelitian terkait pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak adalah :

**H<sub>1</sub> : Pengungkapan CSR berpengaruh signifikan negatif terhadap agresivitas pajak**

#### **Komite Audit, Pengungkapan CSR, dan Agresivitas Pajak**

Komite Audit yaitu komite yang dibentuk oleh dewan komisaris dan memiliki tanggung jawab kepada dewan komisaris. Dengan adanya komite audit yang lebih kritis dalam perusahaan membuat manajemen lebih meningkatkan pengungkapan kegiatan CSR yang dilakukannya sehingga pengungkapan CSR dalam perusahaan dapat menjadi lebih baik, sedangkan fungsi komite audit dalam mengawasi kinerja manajemen membuat semakin rendahnya tingkat agresivitas pajak yang di lakukan oleh manajemen sehingga dengan adanya komite audit di dalam perusahaan dapat memperkuat hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak.

Penelitian terkait komite audit dilakukan oleh Pradana dan Ardiyanto (2017) yang menyimpulkan bahwa komite audit berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. hal ini berarti dengan ukuran komite audit yang semakin besar maka pengawasan dan penliaian yang di lakukan semakin baik. Hal ini berarti bahwa perusahaan dengan jumlah komite audit yang lebih banyak, maka dapat mengurangi tindakan agresivitas pajak.

Terdapat perbedaan hasil dari penelitian yang di lakukan oleh Rengganis & Putri (2018) yang menghasilkan tidak adanya pengaruh yang signifikan antara komite audit terhadap agresivitas pajak. Maka hipotesis kedua penelitian ini adalah :

**H<sub>2</sub> : Komite audit memperkuat hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak**

## **Komisaris Independen, Pengungkapan CSR, dan Agresivitas Pajak**

Komisaris independen bertugas untuk memastikan laporan keuangan di susun oleh manajemen sesuai standar yang berlaku dan tidak melanggar peraturan. Dengan adanya pengawasan dari pihak independen yaitu komisaris independen pengungkapan kegiatan CSR disusun oleh manajemen sesuai dengan standar GRI G4 dan ketika tugas dari komisaris independen di jalankan dengan maksimal, maka tindakan agresivitas pajak dapat diminimalisir.

Komisaris independen adalah bagian dari dewan komisaris. Kewajiban komisaris independen untuk memiliki sikap independen dan tidak diperbolehkan ikut serta dalam bentuk tugas apapun dalam perusahaan secara langsung (Rengganis & Putri, 2018). Hal ini didukung penelitian Fadli (2016) terdapat pengaruh signifikan antara komisaris independen terhadap agresivitas pajak perusahaan. Dewan komisaris independen yang lebih banyak pada suatu perusahaan dapat memberikan pengawasan lebih ketat berkaitan dengan kinerja manajemen perusahaan. Ketatnya pengawasan oleh komisaris independen akan membuat tingkat agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan berkurang.

Penelitian lain mengenai komisaris independen yang dilakukan Rengganis dan Putri (2018) memiliki hasil yang berbeda, yaitu tidak adanya pengaruh antara komisaris independen dengan agresivitas pajak. Maka dari itu hipotesis ketiga yaitu :

**H<sub>3</sub> : Komisaris independen memperkuat hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak**

## **Kualitas Audit Eksternal, Pengungkapan CSR, dan Agresivitas Pajak**

Salah satu mekanisme *corporate governance* yang dapat meminimalisir tindakan agresivitas pajak adalah kualitas audit eksternal. Pada penelitian Ambarsari, Pratomo, dan Kurnia (2019) menghasilkan tidak ada pengaruh signifikan antara kualitas auditor eksternal terhadap agresivitas pajak. Auditor yang berkualitas seperti *big four* lebih sedikit insentif dalam keterlibatan atas praktik agresivitas pajak, Karena auditor memiliki risiko yang besar apabila ikut terlibat dalam praktik agresivitas pajak. Dengan digunakannya auditor eksternal yang berkualitas membuat manajemen lebih meningkatkan pengungkapan CSRnya karena manajemen ingin mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dari auditor independen sehingga dengan diperolehnya opini wajar dari auditor yang berkualitas bisa menarik investor untuk menanamkan modalnya pada perusahaan.

Hasil penelitian berbeda di temukan oleh Maraya dan Yendrawati (2016) bahwa terdapat pengaruh signifikan negatif terkait hubungan kualitas audit terhadap agresivitas pajak. Artinya, semakin baik kualitas audit yang dilakukan oleh KAP *big four*, akan mengurangi tindakan penghindaran pajak perusahaan. Perusahaan yang laporan keuangannya diaudit oleh KAP *big four* akan cenderung tidak melakukan penghindaran pajak dibandingkan dengan perusahaan yang laporan keuangannya diaudit oleh KAP *non big four*. Maka dari itu hipotesis keempat penelitian ini yaitu :

**H<sub>4</sub> : Kualitas audit eksternal memperkuat hubungan penungkapan CSR terhadap agresivitas pajak**

## **METODOLOGI PENELITIAN**

### **Pengukuran Variabel**

#### **Agresivitas Pajak**

Proxy untuk agresivitas pajak yaitu *book tax difference* (BTD). Pengukuran BTD diukur dengan rumus sebagai berikut:

$$BTD = \frac{(\text{Laba akuntansi} - \text{laba pajak})}{\text{total aset}}$$

$$\text{Laba pajak} = \frac{\text{beban pajak kini}}{\text{tarif pajak}}$$

### **Pengungkapan CSR**

pengungkapan CSR diproksikan dengan *Corporate Social Responsibility Disclosure Index* (CSRDI) pengungkapan dalam GRI-G4 berisi 91 item yang meliputi pengungkapan ekonomi, lingkungan, praktik ketenagakerjaan dan kenyamanan bekerja, hak asasi manusia, masyarakat, dan tanggung jawab atas produk. Pengukuran pengungkapan CSR dihitung dengan menggunakan rumus :

$$\text{CSR}_x = \frac{\sum Xy}{91 \text{ item pengungkapan pada GRI-G4}}$$

### **Variabel Pemoderasi**

#### **Komite Audit**

Seluruh jumlah Komite Audit dalam perusahaan di gunakan untuk mengukur Komite Audit.

$$\text{KA} = \text{Jumlah komite audit}$$

#### **Komisaris Independen**

Komisaris independen dalam penelitian dihitung dengan rumus yaitu:

$$\text{Komisaris Independen} = \frac{\text{jumlah dewan komisaris independen}}{\text{jumlah anggota dewan komisaris}}$$

#### **Kualitas Audit**

Pengukuran kualitas audit dilakukan dengan variabel *dummy*. Laporan keuangan perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* dan afiliasinya akan diberikan nilai 1, dan perusahaan yang laporan keuangannya diaudit oleh KAP *non bigfour* diberikan nilai 0.

### **Variabel Kontrol**

#### **Profitabilitas**

Pengukuran profitabilitas menggunakan pengukuran *Return on Asset* (RoA) yang dihitung dari pembangian *net income* dengan total asetnya.

$$\text{ROA} = \frac{\text{Total Aset}}{\text{Net Income}}$$

#### **Leverage**

Penelitian ini menggunakan total hutang jangka panjang di bagi total aset yang dimiliki perusahaan untuk mengukur *leverage*.

$$\text{Lev} = \frac{\text{Jumlah Hutang jk. panjang}}{\text{Total Aset}}$$

#### **Firm Size**

Pengukuran *Firm Size* dilakukan menggunakan logaritma natural dari total aset yang di miliki perusahaan yang dirumuskan dengan :

$$\text{Size} = \ln (\text{total aset perusahaan})$$

### **Populasi dan sampel**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu perusahaan manufaktur yang terdaftar di bursa efek Indonesia periode 2016-2018. Metode yang digunakan dalam pengambilan sampel yaitu teknik *purposive sampling* jumlah perusahaan yang menjadi sampel

sebanyak 98 perusahaan. Data yang di gunakan pada penelitian merupakan data sekunder. Sumber data penelitian diperoleh dari laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan.

**Metode pengumpulan data**

Metode pengumpulan data yang di gunakan dalam penelitian ini adalah metode studi pustaka. Yaitu metode pengumpulan data yang dilakukan dengan melakukan telaah pustaka, dengan mengkaji beberapa sumber dari buku, jurnal, dan sumber lainnya yang terkait dengan penelitian. Metode dokumentasi yaitu metode pengumpulan data yang di lakukan diperoleh dari melihat, menggunakan, dan mempelajari data-data sekunder. Data tersebut memiliki hubungan dengan variabel yang akan di teliti.

**Metode analisis**

Metode analisis data yang di gunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah model data panel. Persamaan regresi linier untuk pengujian hipotesis dalam penelitian ini adalah :

Model 1 :

$$BTD_{it} = \alpha + \beta_1 CSR_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \varepsilon$$

Model 2 :

$$BTD_{it} = \alpha + \beta_1 CSR_{it} + \beta_2 KA_{it} + \beta_2 KI_{it} + \beta_2 KAE_{it} + \beta_2 CSR_{it} * KA_{it} + \beta_3 CSR_{it} * KI_{it} + \beta_4 CSR_{it} * KAE_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \varepsilon$$

Keterangan :

- $BTD_{it}$  = *Book Tax Difference* pada perusahaan i tahun ke-t
- $\alpha$  = Konstanta
- $CSR_{it}$  = Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* pada perusahaan i tahun ke-t
- $KA_{it}$  = Total Komite Audit pada perusahaan i tahun ke-t
- $KI_{it}$  = Total Komisaris Independen yang dibagi dengan Total dewan komisaris independen pada perusahaan i tahun ke-t
- $KAE_{it}$  = Dummy Variabel Kualitas Audit Eksternal pada perusahaan i tahun ke-t
- $ROA_{it}$  = Profitabilitas pada perusahaan i tahun ke-t
- $LEV_{it}$  = *Leverage* pada perusahaan i tahun ke-t
- $SIZE_{it}$  = *Firm Size* pada perusahaan i tahun ke-t
- $\varepsilon_{it}$  = Standar error perusahaan i tahun ke-t
- $\beta_1 - \beta_7$  = Koefisien regresi

**HASIL DAN PEMBAHASAN**

**Analisis statistik deskriptif**

Berdasarkan hasil pengolahan data yang dilakukan menggunakan *stata* 13 diperoleh hasil analisis statistik deskriptif sebagai berikut :

Tabel 4.1 Hasil Uji Statistik deskriptif

Variabel	n	Rata-Rata	Std . dev.	Minimum	maksimum
BTD	294	-0.0093516	0.0820431	-0.9543114	0.6830125
CSR	294	0.078306	0.0639745	0.010989	0.3956044
KI	294	0.3975219	0.1046556	0.1666667	0.8
KA	294	3.078231	0.3563212	2	5
ROA	294	0.0664338	0.1243202	-0.3752784	1.361332
LEV	294	0.1653018	0.161321	0.0008417	1.084055
SIZE	294	28.80509	1.643298	25.21557	33.47373
KAE	294	0.4693878	0.4999129	0	1

Sumber : data di olah menggunakan *stata* 13

Variabel agresivitas pajak sebagai variabel dependen di proksikan dengan *Book Tax Difference* (BTD) menunjukkan nilai rata-rata(*mean*) sebesar -0.0093516. artinya rata-rata

perusahaan manufaktur yang menjadi sampel memiliki nilai laba sebelum pajak lebih kecil di bandingkan laba kena pajak sehingga BTD memiliki nilai negatif. Nilai minimum variabel agresivitas pajak yaitu sebesar -0.9543114. sementara itu nilai maksimum variabel agresivitas pajak yaitu sebesar 0.6830125. Nilai standar deviasi BTD adalah sebesar 0.0820431.

**Uji Chow**

Tabel 4.2 Hasil Uji Chow

<i>Common Effect Model1</i>	<i>Fixed Effect Model 1</i>
<b>Prob&gt; F = 0.0000</b>	Prob> F = 0.1328
<i>Common Effect Model 2</i>	<i>Fixed Effect Model 2</i>
<b>Prob&gt; F = 0.0000</b>	Prob > F = 0.3136

Sumber : hasil olah data stata 13

Hasil uji chow pada model 1 yang telah di lakukan menunjukkan hasil  $0.1328 > 0.05$  dan hasil pada model 2 menunjukkan nilai  $0.3136 > 0.05$  sehingga dapat di simpulkan bahwa model *common effect* yang di dipilih untuk model 1 dan 2 pada uji *chow*.

**Uji Lagrange Multiplier**

Tabel 4.3 Hasil Uji Lagrange Multiplier

<i>Model 1</i>	<b>Prob&gt;Chi2 = 0.2564</b>
<i>Model 2</i>	Prob>chi2 = 0.4522

Sumber : hasil olah data stata 13

Hasil pengujian *lagrange multiplier* pada model 1 menunjukkan nilai  $0.2564 > 0.05$  hasilnya pada model 1 digunakan model *common effect*. Hasil pengujian *lagrange multiplier test* pada model 2 menunjukkan nilai  $0.4522 > 0.05$  disimpulkan pada model 2 digunakan model *common effect*.

**Uji Asumsi Klasik**

**Uji Multikolonieritas**

Tabel 4.4 Hasil Uji Multikolonieritas untuk model 1

Variabel	VIF
<b>CSR</b>	1.24
<b>LEV</b>	1.06
<b>ROA</b>	1.02
<b>SIZE</b>	1.29
<b>Mean</b>	1.15

Sumber : hasil olah data STATA 13

Nilai VIF pada setiap variabel memiliki nilai  $\leq 10$ , hal ini berarti model 1 bebas dari masalah multikolinieritas .

Tabel 4.5 Hasil Uji Multikolonieritas untuk model 2

<b>Sebelum Centering</b>		<b>Setelah Centering</b>	
<b>Variabel</b>	<b>VIF</b>	<b>variabel</b>	<b>VIF</b>
<b>CSR</b>	138.32	CSR*	4.06
<b>SIZE</b>	1.67	SIZE	1.67
<b>LEV</b>	1.09	ROA	1.10
<b>ROA</b>	1.10	LEV	1.09
<b>KAE</b>	1.10	KA	1.34
<b>KI</b>	1.19	KI*	1.19
<b>KA</b>	1.34	KAE*	1.10
<b>CSR*KAE</b>	122.27	CSR*KA	3.62
<b>CSR*KI</b>	14.70	CSR*KI*	1.24
<b>CSR*KA</b>	3.62	CSR*KAE*	1.04

*Sumber : hasil olah data STATA 13*

Berdasarkan tabel 4.7 dapat disimpulkan terjadi masalah *multikolinieritas* pada model 2 yaitu pada variabel pengungkapan CSR, variabel CSR\*KAE, dan variabel CSR\*KI. Untuk mengatasi masalah multikolonieritas penelitian ini menggunakan transformasi data melalui metode centering. Berdasarkan tabel nilai vif pada variabel yang telah di centering tidak terjadi multikolonieritas karena seluruh variabel memiliki nilai vif  $\leq 10$ .

### Uji Heterokedastisitas

Tabel 4.6 Hasil Uji Heterokedastisitas

<b>Model 1</b>	<b>Model 2</b>
<b>Prob&gt;chi2 = 0.000</b>	<b>Prob&gt;chi2 = 0.000</b>

*Sumber : hasil olah data stata 13*

Hasil uji heterokedastisitas pada model 1 dan 2 yang memiliki nilai prob>chi2=0.000 dengan begitu berarti lebih kecil dari 0.05 artinya masalah heterokedastisitas terjadi dalam penelitian. Untuk mengatasi permasalahan ini harus menggunakan *White Period Robust Standar Error*.

### Uji Auto korelasi

Berikut hsail uji autokorelasi dalam penelitian ini dengan menggunakan *woldridge test*.

Tabel 4.7 Hasil Uji Auto korelasi

<b>Model 1</b>	<b>Model 2</b>
<b>F ( 1, 97) = 13.421</b>	<b>F(1, 97) = 25.924</b>
<b>Prob&gt; F = 0.0004</b>	<b>Prob&gt; F = 0.0000</b>

*Sumber : Data diolah dengan stata 13*

Probabilitas pada model 1  $0.0004 < 0.05$ , artinya terjadi autokorelasi pada model 1. Pada model 2 nilai probabilitas bernilai  $0.000 < 0.05$ , berarti pada model 2 terjadi masalah autokorelasi. Persamaan BLUE dengan model *General Least Square*(GLS) dilakukan untuk menghilangkan permasalahan autokorelasi.

**Regresi Model Data Panel**

Tabel dibawah ini menunjukkan hasil estimasi *Common Effect Model* dengan *Robust Standard Error*.

4.8 hasil regresi dengan *common effect model* pada model 1

<b>BTD</b>	<b>Koefisien</b>	<b>Robust Error</b>	<b>t</b>	<b>P&gt; t </b>
<b>CSR</b>	0.0540776	0.0668497	0.81	0.419
<b>ROA</b>	0.2874546	0.1427724	2.01	0.045
<b>LEV</b>	0.0290103	0.0268084	1.08	0.280
<b>SIZE</b>	-0.0019697	0.0025233	-0.78	0.436
<b>Konstanta</b>	0.019258	0.0670111	0.29	0.774
<b>R-Square</b>	0.1881			
<b>F (4, 289)</b>	1.37			
<b>Prob&gt;f</b>	0.2433			

Sumber : hasil olah data stata 13

persamaan yang terbentuk dari estimasi diatas dapat dijabarkan dengan persamaan dibawah ini:

$$BTD_{it} = 0.019258 + 0.0540776 CSR_{it} + 0.2874546 ROA_{it} + 0.0290103 LEV_{it} - 0.0019697 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

4.9 hasil regresi dengan *common effect model* pada model 2

<b>BTD</b>	<b>Koefisien</b>	<b>Robust Std. Error</b>	<b>t</b>	<b>P&gt; t </b>
<b>CSR*</b>	0.0394281	0.0695004	0.57	0.571
<b>ROA</b>	0.3122815	0.1632452	1.91	0.057
<b>LEV</b>	0.0196387	0.0242427	0.81	0.419
<b>SIZE</b>	0.0010146	0.0025872	0.39	0.695
<b>KA</b>	-0.0250869	0.0130281	-1.93	0.055
<b>KI*</b>	-0.0666495	0.0446505	-1.49	0.137
<b>KAE*</b>	0.0100388	0.0064964	1.55	0.123
<b>CSR*KA</b>	0.1007353	0.1211245	0.83	0.406
<b>CSR*KI*</b>	-0.8182482	0.5685746	-1.44	0.151
<b>CSR*KAE*</b>	0.0117806	0.0639879	0.18	0.854
<b>Konstanta</b>	-0.050751	0.0745397	-0.68	0.497
<b>R-Square</b>	0.2248			
<b>Prob&gt;f</b>	0.2165			
<b>F (10, 283)</b>	1.32			

Sumber : Hasil olah data STATA 13

4.10 hasil *general least square*

<b>Model 1</b>	<b>Model 2</b>
<b>Coefficients=General Least Square (GLS)</b>	<b>Coefficients = General Least Square (GLS)</b>
<b>Panels = Homoskedastic</b>	<b>Panels = Homoskedastic</b>
<b>Correlation = Noautocorrelation</b>	<b>Correlation = Noautocorrelation</b>

Sumber : Hasil olah data STATA 13

Permasalahan dalam uji asumsi klasik terkait heterokedastisitas dan autokorelasi diatas dengan melakukan perubahan ke model model robust dan *model general least square* (GLS).

persamaan yang terbentuk dari estimasi pada tabel 4.11 di atas dapat dijabarkan dengan persamaan dibawah ini:

$$\begin{aligned}
 BTD_{it} = & -0.050751\alpha + 0.0394181CSR_{it} + -0.0250869KA_{it} + -0.0666495KI_{it} + \\
 & 0.0100388KAE_{it} + 0.1007353CSR_{it} * KA_{it} + -0.8182482CSR_{it} * KI_{it} + \\
 & 0.0117806CSR_{it} * KAE_{it} + 0.3122815ROA_{it} + 0.0196387LEV_{it} + 0.0010146SIZE_{it} \\
 & + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

### Uji Hipotesis

#### Uji Signifikansi Variabel Secara Serempak (F)

Hasil pada uji F yang terdapat di dalam tabel 4.8, model 1 memiliki prob>F sebesar 0,2433 dan nilai F test sebesar 1.37. Sedangkan nilai F tabel dengan  $\alpha$  sebesar 0,05 dan nilai *df* sebesar 289 (nilai n-k yaitu 294-5) diperoleh angka sebesar 2.4028825. Sehingga nilai Ftest > Ftabel (1.37 < 2.4028825). Maka secara bersama-sama variabel CSR, profitabilitas, *leverage*, dan *firm size* tidak mempengaruhi agresivitas pajak.

Pada tabel 4.9 untuk model 2 diperoleh hasil prob>F sebesar 0,2165 dan nilai F test sebesar 1.32. Sedangkan nilai F tabel dengan  $\alpha$  sebesar 0,05 dan nilai *df* sebesar 283 (nilai n-k yaitu 294-11) diperoleh angka sebesar 1.864243068. Sehingga nilai Ftest > Ftabel (1.32 < 1.864243068). Maka secara bersama-sama variabel CSR, kualitas audit, komisaris independen, komite audit, profitabilitas, *leverage*, dan *firm size* secara bersama sama tidak mempengaruhi agresivitas pajak.

#### Uji Koefisien Determinasi (R<sup>2</sup>)

Pada table 4.8 untuk model 1 koefisien determinasi memiliki nilai sebesar 0,1881. Artinya secara statistik 18.81% agresivitas pajak dipengaruhi oleh variabel bebas dan kontrol yaitu CSR, profitabilitas, *leverage*, *firm size* sisanya sebesar 81.19% agresivitas pajak dipengaruhi oleh variabel lain diluar penelitian. Hasil koefisien determinasi (R<sup>2</sup>) dalam tabel 4.9 untuk model 2 memperoleh nilai 0,2248. Hal ini menunjukkan bahwa secara statistik 22.48% total variasi dalam agresivitas pajak dipengaruhi oleh variabel bebas dalam penelitian ini yaitu CSR, variabel kontrol yaitu profitabilitas, *leverage*, *firm size* dan variabel pemoderasi yaitu kualitas audit, komisaris independen, komite audit.

#### Uji Signifikansi Parsial (t)

Berdasarkan hasil uji t untuk model 1 memperoleh hasil t hitung < t tabel 0.81 < 1.650143 dan memiliki signifikansi sebesar 0.419 > 0.05 dari hasil tersebut di simpulkan bahwa menolak Ha dan menerima Ho. Kesimpulannya variabel pengungkapan CSR tidak mempunyai pengaruh signifikan negatif terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 1 untuk variabel kontrol profitabilitas memperoleh nilai t hitung > t tabel 2.01 > 1.650143 dan tingkat signifikansi sebesar (0.045 < 0.05). disimpulkan bahwa menerima Ha dan menolak Ho, secara parsial profitabilitas memiliki pengaruh signifikan positif terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 1 untuk variabel kontrol *leverage* memperoleh nilai t hitung > t tabel 1.08 < 1.650143 dan tingkat signifikansi 0.280 > 0.05, dapat ditarik kesimpulan bahwa menolak Ha dan menerima Ho, artinya *leverage* tidak berpengaruh signifikan pada penghindaran pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 1 untuk variabel kontrol *firm size* memperoleh nilai t hitung > t tabel -0.78 < 1.650143 dengan tingkat signifikansi 0.436 > 0.05, maka dapat disimpulkan bahwa Ha ditolak dan Ho diterima, hal ini berarti bahwa *firm size* tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 2 untuk variabel agresivitas pajak memperoleh nilai t hitung > t tabel 0.57 < 1.650199 dengan tingkat signifikansi 0.571 > 0.05, maka dapat

disimpulkan bahwa menolak  $H_a$  dan menerima  $H_0$ , hal ini berarti bahwa pengungkapan CSR tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 2 untuk variabel kontrol profitabilitas memperoleh nilai t hitung  $> t$  tabel  $1.91 > 1.650199$  dan tingkat signifikansi  $0.057 < 0.05$  dapat disimpulkan  $H_a$  diterima dan  $H_0$  ditolak. Secara parsial profitabilitas berpengaruh signifikan positif terhadap penghindaran pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 2 untuk variabel kontrol *leverage* memperoleh nilai t hitung  $> t$  tabel  $0.81 < 1.650199$  dan tingkat signifikansi pada variabel ini yaitu sebesar  $0.419 > 0.05$  maka dapat disimpulkan bahwa menolak  $H_a$  dan menerima  $H_0$ , berarti bahwa *leverage* tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 2 untuk variabel kontrol *firm size* memperoleh nilai t hitung  $> t$  tabel  $0.39 < 1.650199$  dan tingkat signifikansi  $0.695 > 0.05$ , maka dapat disimpulkan bahwa penelitian menolak  $H_a$  dan menerima  $H_0$ , hal ini berarti bahwa *firm size* tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 2 untuk variabel pemoderasi kualitas audit memperoleh nilai t hitung  $> t$  tabel  $0.83 < 1.650199$  dengan signifikansi  $0.406 > 0.05$ , maka dapat disimpulkan menolak  $H_a$  dan menerima  $H_0$ . Sehingga secara parsial kualitas audit tidak memperkuat hubungan pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 2 untuk variabel pemoderasi komisaris independen memperoleh nilai t hitung  $> t$  tabel  $-1.44 < 1.650199$  dengan signifikansi  $0.151 < 0.05$ , maka dapat disimpulkan menolak  $H_a$  dan menerima  $H_0$ . Sehingga dapat di tarik kesimpulan secara parsial komisaris independen tidak memperkuat hubungan pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil uji t untuk model 2 untuk variabel pemoderasi komite audit memperoleh nilai t hitung  $> t$  tabel  $0.18 < 1.650199$  dengan signifikansi  $0.854 > 0.05$ , maka dapat disimpulkan menolak  $H_a$  dan menerima  $H_0$ . Sehingga secara parsial komite audit tidak memperkuat hubungan pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak.

## **Pembahasan Hipotesis**

### **Pengaruh Pengungkapan CSR dan Agresivitas Pajak**

Dilihat dari uji t yang dilakukan pada model 1 dan model 2 disimpulka menolak hipotesis 1, bahwa tidak ada pengaruh signifikan negatif dari pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak. Hal ini karena informasi kegiatan CSR yang di ungkapkan perusahaan tidak sesuai dengan kriteria pada standar GRI-G4.

Hasil penelitian sama dengan penelitian yang di lakukan Makhfudloh, Herawati, dan Wulandari (2018) serta Harjito, Sari dan Yulianto (2017) yang menyimpulkan pengungkapan CSR tidak mempunyai pengaruh terhadap agresivitas pajak, hal ini dikarenakan dana CSR pada perusahaan dalam kegiatan CSR tidak semua di ungkapkan. Hal ini membuat laba perusahaan akan tetap tinggi sehingga pajak terhutang perusahaan tinggi. Hasil berbeda diperoleh pada penelitian Andhari dan Sukartha (2017) dan Hidayat dkk., (2016) yang menghasilkan adanya pengaruh signifikan antara CSR terhadap agresivitas pajak.

### **Komite Audit Memperkuat Hubungan Pengungkapan CSR dan Agresivitas Pajak**

Pada uji t yang di lakukan model 2 dapat di simpulkan bahwa penelitian ini menolak hipotesis 2, bahwa komite audit tidak memperkuat hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak. Banyaknya komite audit dalam perusahaan tidak membuat manajemen menghindari tindakan agresivitas pajak, ada atau tidaknya tindakan agresivitas pajak oleh manajemen lebih kepada independensi dari anggota komite audit.

Anggota komite audit yang banyak dalam sebuah perusahaan belum mampu memperkuat hubungan CSR terhadap agresivitas pajak. Pengungkapan kegiatan CSR tidak dipengaruhi oleh banyaknya pengawasan dari komite audit akan tetapi lebih kepada sejauhmana manajemen mengikuti standar GRI-G4 dalam pengungkapan kegiatan CSR, dan jumlah komite audit dalam perusahaan tidak mempengaruhi tindakan penghindaran pajak oleh manajemen. Tindakan agresivitas pajak yang dilakukan oleh manajemen lebih kepada bagaimana independensi dari anggota komite audit itu sendiri dalam mengawasi manajemen sehingga walaupun jumlah komite audit banyak tetapi independensi dari komite audit tersebut rendah maka kegiatan agresivitas pajak tetap dapat dilakukan oleh manajemen.

Penelitian menghasilkan kesimpulan yang sama penelitian Rengganis dan Putri (2018) disimpulkan bahwa komite audit tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Hal berbeda diungkapkan dalam penelitian Pradana dan Ardiyanto (2017) menyimpulkan bahwa komite audit mempunyai pengaruh signifikan positif terhadap penghindaran pajak.

### **Komisaris Independen Memperkuat Hubungan Pengungkapan CSR dan Agresivitas Pajak**

Hasil pada uji t model 2 dapat disimpulkan bahwa penelitian ini menolak hipotesis 3, komisaris independen tidak memperkuat hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak.

Komisaris independen dalam sebuah entitas belum efektif untuk dijadikan sebagai media yang dapat mengurangi tindakan agresivitas pajak. Kebijakan mengenai jumlah komisaris independen dalam perusahaan adalah bagian dari kepatuhan perusahaan terhadap peraturan mengenai komisaris independen, sehingga banyak atau sedikitnya komisaris independen tidak memperkuat pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak. Pengungkapan CSR sesuai dengan standar GRI-G4 yang diharapkan di buat oleh manajemen tidak diperkuat dengan banyaknya jumlah dari komisaris independen, banyaknya anggota komisaris independen tidak berpengaruh pada tindakan agresivitas yang dilakukan manajemen.

Hasil ini sejalan dengan penelitian Rengganis dan Putri (2018); Ambarsari, Pratomo, Kurnia (2019) dengan kesimpulan komisaris independen tidak memiliki pengaruh pada agresivitas pajak. Berbeda dengan penelitian yang dihasilkan Maraya dan Yendrawati (2016) dengan kesimpulan menyatakan adanya pengaruh yang signifikan antara komisaris independen dengan agresivitas pajak.

### **Kualitas Audit Memperkuat Hubungan Pengungkapan CSR dan Agresivitas Pajak.**

Hasil uji t model 2 dapat disimpulkan bahwa penelitian ini menolak hipotesis 4, bahwa kualitas audit tidak memperkuat hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak. Hal tersebut berarti penggunaan KAP *big four* tidak terbukti dapat mengurangi agresivitas pajak. Artinya kualitas audit eksternal bukan media yang dapat digunakan untuk menurunkan tindakan agresivitas pajak. Kualitas audit juga tidak dapat membuat Pengungkapan CSR yang diungkapkan perusahaan semakin luas. Pengungkapan CSR dan tindakan agresivitas pajak dilakukan manajemen karena keinginan dari manajemen itu sendiri dan penggunaan KAP *big four* maupun non *bigfour* tidak berdampak besar pada kegiatan agresivitas pajak perusahaan.

Sejalan dengan penelitian Ambarsari, Pratomo, Kurnia (2019) yang menghasilkan tidak adanya pengaruh signifikan dari hubungan kualitas audit terhadap agresivitas pajak. Hal berbeda diungkapkan dalam penelitian yang dilakukan Suprimarini dan Suprasto, (2017); Maraya dan Yendrawati, (2016) menyatakan adanya pengaruh yang signifikan antara kualitas audit terhadap agresivitas pajak.

## **SIMPULAN**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisa pengaruh pengungkapan corporate social responsibility terhadap agresivitas pajak yang di moderasi dengan mekanisme corporate governance pada perusahaan manufaktur selama periode 2016-2018. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan sebagai berikut :

1. Pengungkapan CSR tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap agresivitas pajak.
2. Hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak tidak diperkuat oleh jumlah komite audit.
3. Hubungan CSR terhadap agresivitas pajak tidak diperkuat oleh komisaris independen.
4. Hubungan pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak tidak di perkuat oleh kualitas audit eksternal.

### **Keterbatasan Penelitian**

Terdapat keterbatasan pada penelitian yang di alami oleh peneliti, yaitu nilai adjusted R-square pada penelitian ini rendah, dengan demikian dapat disimpulkan masih ada variabel lain yang tidak terdapat dalam penelitian yang dapat berpengaruh terhadap tindakan agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan. Pengamatan pada penelitian terbatas dengan meneliti rentang waktu selama 3 tahun, hal ini membuat hasil penelitian tidak bisa digeneralisasikan hasilnya. Jika penelitian di perpanjang periode pengamatannya maka kemungkinan terdapat hubungan yang lebih kuat dari pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak

### **Saran**

Saran yang peneliti berikan untuk peneliti selanjutnya diharapkan agar menambah variabel-variabel yang bisa mempengaruhi agresivitas pajak yaitu profitabilitas, komite audit, dan lain sebagainya. Pemilihan perusahaan dari sektor lain juga dapat di lakukan oleh peneliti selanjutnya seperti menggunakan perusahaan pertambangan atau perusahaan non keuangan, dan perusahaan sektor lain.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Ajzen, I. (1991). *The Theory Of Planned Behavior. Organizational Behavior And Human Decision Processes.*
- Ambarsari, D., Pratomo, D., & Kurnia. (2019). *Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris , Gender Diversity Pada Dewan , Dan Kualitas Auditor Terhadap Agresivitas Pajak( Studi Pada Perusahaan Sektor Property Dan Real Estate).*
- 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.*
- Arismajayanti, N. P. A., & Jati, I. K. (2017). *Influence Of Audit Committee Competence, Audit Committee Independence, Independent Commissioner And Leverage On Tax Aggressiveness. Journal Of Auditing, Finance, And Forensic Accounting, 5(2), 109.*
- Christiani, I., & Nugrahanti, Y. W. (2014). *Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba. Jurnal Akuntansi Dan Keuangan.*
- Direktorat Jenderal Pajak. (2018). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2018. Kementerian Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jendral Pajak.*
- Fadli. I. (2016). *Pengaruh Likuiditas, Leverage, Komisaris Independen, Manajemen Laba, Dan Kepemilikan Institusional Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan (Studi Pada*

- Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2011-2013). *Journal Of Management Fekon.*
- FCGI. (2002). Peranan Dewan Komisaris Dan Komite Audit Dalam Pelaksanaan Corporate Governance ( Tata Kelola Perusahaan ). *Seri Tata Kelola Perusahaan (Corporate Governance).*
- Frank, M. M., Lynch, L. J., &Rego, S. O. (2009). Tax Reporting Aggressiveness And Its Relation To Aggressive Financial Reporting. *Accounting Review.*
- Gunawan, J. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility Dan Corporate Governance Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi.*
- Harjito, Y., Sari, C.N., & Yulianto. (2017). Tax Aggressiveness Seen From Company Characteristics And Corporate Social Responsibility. *Journal Of Auditing, Finance, And Forensic Accounting.*
- Harrison, J.S., Freeman, R. E., & De Abreu, M.C.S. (2015). Stakeholder Theory As An Ethical Approach To Effective Management: Applying The Theory To Multiple Contexts. *Revista Brasileira De Gestao De Negocios.*
- Hidayat, K., Ompusunggu, A. P., Suratno, H., Akuntansi, M., Pancasila, U., Sawah, J. S., & Hidayat, K. (2016). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Insentif Pajak Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi.*
- Lee, C. W., Liu, C., & Wang, T. (1999). The 150-Hour Rule. *Journal Of Accounting And Economics.*
- Makhfudloh, F., Herawati, N., & Wulandari, A. (2018). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Perencanaan Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis.*
- Maraya, A. D., & Yendrawati, R. (2016). Pengaruh Corporate Governance Dan Corporate Social Responsibility Disclosure Terhadap Tax Avoidance: Studi Empiris Pada Perusahaan Tambang Dan CPO. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia.*
- Mgbame, C. O., Chijoke-Mgbame, M. A., Yekini, S., & Yekini, C. K. (2017). *Journal Of Accounting And Taxation Corporate Social Responsibility Performance And Tax Aggressiveness.*
- Novitasari, S., Ratnawati, V., & Silfi, A. (2016). Pengaruh Manajemen Laba, Corporate Governance, Dan Intensitas Modal Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan (Studi Empiris Pada Perusahaan Property Dan Real Estate Yang Terdaftar Di BEI Periode Tahun 2010-2014). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau.*
- Pradana, A. B., & Ardiyanto, M. D. (2017). Pengaruh Karakteristik Pengawasan Dewan Komisaris Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan. *Pengaruh Karakteristik Pengawasan Dewan Komisaris Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan.*
- Prameswari, F. (2017). Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Corporate Social Responsibility Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal -Ekonomi Akuntansi, 3(4), 74–90.* Retrieved From Fe.Ubhara.Ac.Id
- Putri, L. T. Y. (2014). Pengaruh Likuiditas, Manajemen Laba Dan Corporate Governance Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan (Studi Empiris Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di BEI Periode 2008-2012). *Jurnal Ekonomi Universitas Negeri Padang.*
- Ratnawati, V., Wahyunir, N., & Abduh, A. (2019). The Effect Of Institutional Ownership, Board Of Commissioners, Audit Committee On Tax Aggressiveness; Firm Size As A Moderating Variable. *International Journal Of Business And Economy.*
- Rengganis, M. Y. Dwi, & Dwija Putri, I. G. A. . A. (2018). Pengaruh Corporate Governance Dan Pengungkapan Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi.*

- Rohman, P. Dan. (2016). *Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI*. 4(2003).
- Sari, D., Darlis, E., & Wiguna, M. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Kepemilikan Mayoritas Dan Corporate Governance Terhadap Agresivitas Pajak (Studi Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2011-2014). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*.
- Supadmi, N. L. & Ketut, A. A. (2018). *Tax Incentive As Moderating Variable The Influence Of Corporate Social Responsibility's Disclosure On Tax Aggressiveness*. *Research Journal Of Finance And Accounting*.
- Suprimarini, N. P. D., & Suprasto, B. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Kualitas Audit, Dan Kepemilikan Institusional Pada Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*.
- Zain, M. (2008). *Manajemen-Perpajakan*. Edisi- 3. Jakarta: Salemba Empat.