

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI AGRESIVITAS PAJAK  
PERUSAHAAN MANUFAKTUR DI BURSA EFEK INDONESIA  
PERIODE 2012-2014**

*Full Paper*

**Army Thesa Napitu**

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi  
Universitas Atma Jaya Yogyakarta  
armynapitu@gmail.com

**Christophorus Heni Kurniawan**

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi  
Universitas Atma Jaya Yogyakarta  
kurniawan@mail.uajy.ac.id

**Abstract:**

*The act of managerial that is designed to minimize the tax charges of the company through tax aggressiveness activities become more prevalent in the neighborhood companies in the world. This study aims to study and obtains empirical evidence about factors affecting tax aggressiveness. These factors were covering Corporate Social Responsibility (CSR) Disclosure, Profitability, and Company Size. Data used in this research archive from the annual report and financial report of manufacturing companies enrolled in The Indonesia Stock Exchange.*

*Sample used in this research was manufacturing companies who registered at the Indonesian Stock Exchange in the period of 2012-2014. Total companies that become the sample were 51 companies with the period research for three years, so this research obtained 153 samples. Analysis method of the research using multiple linear regression analysis.*

*This research result indicates that: (1) CSR Disclosure has not been affecting the Tax Aggressiveness, (2) Profitability has a positive impact to Tax Aggressiveness, and (3) Company Size has a positive impact to Tax Aggressiveness.*

**Keywords:** *Corporate Social Responsibility (CSR) Disclosure, Profitability, Company Size, Tax Aggressiveness*

## **1. PENDAHULUAN**

Bagi negara, pajak adalah salah satu sumber penerimaan penting yang akan digunakan untuk membiayai pengeluaran negara, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan. Sebaliknya bagi perusahaan, pajak merupakan beban yang akan mengurangi laba bersih. Tujuan pemerintah untuk memaksimalkan penerimaan dari sektor pajak bertentangan dengan tujuan dari perusahaan sebagai wajib pajak, dimana perusahaan berusaha untuk mengefisiensikan beban pajaknya sehingga memperoleh keuntungan yang lebih besar dalam rangka mensejahterakan pemilik dan melanjutkan kelangsungan hidup perusahaannya (Yoehana, 2013).

(Lanis and Richardson, 2012) menyatakan bahwa bagi perusahaan, pajak merupakan faktor pendorong dalam keputusan perusahaan. Tindakan manajerial yang dirancang untuk meminimalkan pajak perusahaan melalui kegiatan agresivitas pajak menjadi fitur yang semakin umum di lingkungan perusahaan di seluruh dunia. Tindakan agresivitas pajak perusahaan dapat memberikan biaya dan manfaat yang signifikan.

Pengukuran menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR) adalah proksi yang paling banyak digunakan dalam literatur untuk mengukur agresivitas pajak. Nilai ETR yang rendah dari dapat menjadi indikator adanya agresivitas pajak. Secara keseluruhan, perusahaan-perusahaan yang menghindari pajak perusahaan dengan mengurangi penghasilan kena pajak mereka dengan tetap menjaga laba akuntansi keuangan memiliki nilai ETR yang lebih rendah. Dengan demikian, ETR dapat digunakan untuk mengukur agresivitas pajak.

Menurut Erle and Schon dalam (Lanis and Richardson, 2012), agresivitas pajak perusahaan dapat dianggap sebagai aktivitas yang tidak bertanggung jawab secara sosial. Sementara (Watson, 2011) menyatakan bahwa perusahaan yang mempunyai peringkat yang rendah dalam *Corporate Social Responsibility* (CSR) dianggap sebagai perusahaan yang tidak bertanggung jawab secara sosial sehingga dapat melakukan strategi pajak yang lebih agresif dibandingkan perusahaan yang sadar sosial. Kaitan antara CSR dengan agresivitas pajak dengan menggunakan proksi ETR telah diteliti oleh beberapa peneliti di luar negeri (Lanis and Richardson, 2012; Zeng, 2012; Watson, 2015). Penelitian-penelitian tersebut menemukan bahwa semakin tinggi tingkat pengungkapan CSR oleh

suatu perusahaan, maka semakin rendah tindakan agresivitas pajak yang dilakukan oleh suatu perusahaan. Melalui penelitian-penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi pengungkapan CSR oleh suatu perusahaan, maka tindakan agresivitas pajak akan semakin rendah.

Secara garis besar, laba yang dihasilkan perusahaan berasal dari penjualan dan investasi yang dilakukan oleh perusahaan. Kemampuan perusahaan untuk menghasilkan keuntungan dapat secara langsung mempengaruhi tarif efektif perusahaan dalam membayar pajak yang memicu pada tindakan agresif pajak. Hal ini diungkapkan oleh Noor dkk. dalam (Darmadi, 2013) yang menyatakan bahwa rendahnya beban pajak perusahaan dikarenakan perusahaan dengan pendapatan yang tinggi berhasil memanfaatkan keuntungan dari adanya insentif pajak dan pengurang pajak lain yang dapat menyebabkan tarif pajak efektif perusahaan lebih rendah dari yang seharusnya.

Selain memanfaatkan profitabilitas, perusahaan juga dapat memanfaatkan ukuran perusahaan untuk memaksimalkan manajemen pajaknya. Dalam pengambilan keputusan investasi, investor seringkali melihat besar kecilnya perusahaan dan melakukan penilaian terhadap kinerja keuangan perusahaan tersebut. Perusahaan yang termasuk dalam perusahaan berskala besar akan membayar pajak lebih rendah dari pada perusahaan yang berskala kecil. Hal ini dikarenakan perusahaan berskala besar mempunyai lebih banyak sumber daya yang dapat digunakan untuk melakukan perencanaan pajak dan tindakan agresivitas pajak sehingga nilai ETR pun akan berdampak lebih kecil pada perusahaan dengan skala besar.

Penelitian terdahulu mengenai hubungan Pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak di luar negeri telah dilakukan oleh (Lanis and Richardson, 2012) dengan melakukan sejumlah analisis empiris untuk mengetahui apakah pendekatan perusahaan untuk melakukan CSR berhubungan dengan tingkat agresivitas pajak. Penelitian tersebut dengan menggunakan ETR sebagai alat pengukur agresivitas pajak, menemukan bukti bahwa semakin tinggi tingkat pengungkapan CSR dari suatu perusahaan, akan semakin rendah tingkat agresivitas pajak perusahaan tersebut. Penelitian selanjutnya dilakukan (Zeng, 2012) yang memberikan bukti empiris bahwa perusahaan yang melakukan kegiatan agresivitas pajak cenderung kurang tertarik untuk bertanggung jawab melakukan CSR. Berikutnya penelitian (Watson, 2015) menguji pengaruh *earnings performance* dalam hubungan pengungkapan CSR dengan *tax avoidance* yang diukur menggunakan ETR. Penelitian (Watson, 2015) menunjukkan

hasil bahwa pengungkapan CSR berhubungan positif dengan *tax avoidance* di saat *earnings performance* rendah.

Penelitian serupa tentang hubungan pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak yang pernah dilakukan di Indonesia dilakukan oleh (Yoehana dan Harto, 2013). Penelitian ini juga menunjukkan hasil bahwa perusahaan dengan aktivitas pengungkapan CSR yang lebih luas cenderung memiliki agresivitas pajak yang lebih rendah. Selain itu terdapat penelitian lain yang dilakukan oleh (Ardyansah, 2014; Utari dan Rohman, 2014; Pradnyadari dan Rohman, 2015; Purwanggono dan Rohman, 2015), yang menunjukkan hasil serupa dimana pengungkapan CSR berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak yang diukur dengan nilai ETR namun dengan memberikan tambahan beberapa variabel kontrol

Penelitian-penelitian terdahulu terfokus pada pengujian pengaruh pengungkapan CSR terhadap agresivitas pajak dengan menggunakan variable-variabel lain sebagai variabel kontrol. Penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menambahkan variabel profitabilitas dan ukuran perusahaan sebagai variabel independen yang diuji pengaruhnya terhadap agresivitas pajak. Diharapkan melalui penelitian ini diperoleh bukti empiris tentang hubungan antara pengungkapan CSR, profitabilitas, dan ukuran perusahaan dengan tingkat agresivitas pajak perusahaan.

Berdasarkan latar belakang dan motivasi yang telah diuraikan di atas, maka rumusan masalah untuk penelitian ini adalah:

1. Apakah Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* memiliki pengaruh terhadap Agresivitas Pajak?
2. Apakah Profitabilitas memiliki pengaruh terhadap Agresivitas Pajak?
3. Apakah Ukuran Perusahaan memiliki pengaruh terhadap Agresivitas Pajak?

## **2. KERANGKA TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **2.1. Teori Legitimasi**

Legitimasi masyarakat adalah strategi yang dilakukan oleh manajemen untuk mengembangkan perusahaan dalam menumbuhkan kepercayaan publik. Teori ini menjelaskan adanya

kontrak sosial antara perusahaan dengan masyarakat dan pengungkapan sosial lingkungan (Lanis and Richardson, 2012). Teori legitimasi menjelaskan kontrak sosial organisasi dengan masyarakat, kelangsungan hidup perusahaan akan terancam jika masyarakat merasa organisasi telah melanggar kontrak sosialnya. Dimana jika masyarakat merasa tidak puas dengan operasi organisasi secara sah (*legitimate*) maka masyarakat dapat mencabut kontrak sosial dalam operasi organisasi.

## **2.2. Stakeholder**

Definisi *Stakeholder* menurut (Freeman, 1984) merupakan individu atau kelompok yang bisa mempengaruhi dan / atau dipengaruhi oleh organisasi sebagai dampak dari aktivitas-aktivitasnya. Perusahaan bukanlah entitas yang hanya beroperasi untuk kepentingannya sendiri namun harus memberikan manfaat bagi *stakeholders*-nya (*shareholders*, kreditor, konsumen, *supplier*, pemerintah, masyarakat, analis, dan pihak lain). Sedangkan (Rudito dkk, 2004) mengemukakan bahwa perusahaan dianggap sebagai *stakeholders* jika mempunyai tiga atribut, yaitu: kekuasaan, legitimasi, dan kepentingan.

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

Williams (2001) dalam bukunya "*Management*" mendefinisikan *Corporate Social Responsibility* atau tanggung jawab sosial sebagai kewajiban perusahaan untuk merumuskan kebijakan, mengambil keputusan, dan melaksanakan tindakan yang memberikan manfaat kepada masyarakat. Kepada siapa organisasi bertanggung jawab sosial? Menurut model pemegang saham (*shareholder*), satu-satunya tanggung jawab sosial yang dimiliki oleh organisasi adalah memaksimalkan kekayaan pemegang saham dengan cara memaksimalkan keuntungan perusahaan. Menurut model pihak yang berkepentingan (*stakeholder*), perusahaan harus memuaskan kebutuhan dan kepentingan berbagai *stakeholder* perusahaan, bukan hanya pemegang saham. Namun kepentingan *stakeholder* primer (karyawan, pemegang saham, pelanggan, pemasok, pemerintah, dan masyarakat) tempat organisasi bergantung untuk mempertahankan keadaannya, harus lebih didahulukan dari pada *stakeholder* sekunder.

#### **2.4. CSR Disclosure**

Pengungkapan CSR merupakan proses pemberian informasi yang dirancang untuk mewujudkan akuntabilitas tanggung jawab sosial yang dilakukan perusahaan. Selain itu Deegan *et al*, dalam (Lanis and Richardson, 2012) menyatakan bahwa pengungkapan CSR dipandang sebagai sarana yang digunakan oleh manajemen perusahaan dalam berinteraksi dengan masyarakat yang lebih luas untuk mempengaruhi persepsi mereka.

#### **2.5. Profitabilitas**

Profitabilitas menunjukkan kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba atau nilai hasil akhir operasional perusahaan selama periode tertentu (Munawir dalam Yoehana dan Harto, 2013). Laba dijadikan indikator bagi para *stakeholder* untuk menilai sejauh mana kinerja manajemen dalam mengelola suatu perusahaan. Tingkat kemampuan perusahaan dalam memperoleh keuntungan dapat dilihat dan diukur dengan cara menganalisis laporan keuangan melalui rasio profitabilitas (Septiana dan Nur dalam Yoehana dan Harto, 2013).

#### **2.6. Ukuran Perusahaan**

Ukuran perusahaan merupakan salah satu kriteria penting yang harus dimiliki oleh perusahaan. Semakin besar perusahaan, semakin besar kesan baik yang diciptakan untuk menarik minat masyarakat. Menurut Sujianto dalam (Pradnyadari dan Rohman, 2015), ukuran perusahaan menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang ditunjukkan oleh total aktiva, jumlah penjualan, rata-rata total penjualan, dan rata-rata total aktiva. Jadi ukuran perusahaan merupakan ukuran atau besarnya asset yang dimiliki oleh perusahaan. Mukhlasis dalam (Pradnyadari dan Rohman, 2015) berpendapat bahwa ukuran perusahaan merupakan proksi volatilitas operasional dan *inventory controllability* yang seharusnya dalam skala ekonomis besarnya perusahaan menunjukkan pencapaian operasi dan pengendalian perusahaan.

#### **2.7. Agresivitas Pajak**

Tindakan agresivitas pajak, yang mana tindakan tersebut dilakukan dengan cara meminimalisasi jumlah kena pajak yang didapat perusahaan, merupakan hal yang sering terjadi pada perusahaan-perusahaan besar saat ini. Hal ini tidak sesuai dengan aturan yang telah berlaku baik di

masyarakat maupun dalam pemerintahan. Pemerintah, sebagai penerima pajak, akan dirugikan dengan tindakan tersebut karena dapat mengurangi pendapatan pemerintah untuk pembangunan negara. Bagi masyarakat, dampak yang akan didapatkan adalah mereka tidak mendapatkan fasilitas yang memadai dan menunjang pembangunan yang didapat dari pemerintah atas tindakan tersebut (Purwanggono dan Rohman, 2015). Untuk mengetahui perusahaan yang melakukan agresivitas pajak dapat dilakukan dengan menggunakan proksi *Effective Tax Rate* (ETR). (Lanis and Richardson, 2012) menjelaskan bahwa ETR merupakan proksi yang banyak digunakan pada penelitian terdahulu. Proksi ETR dinilai menjadi indikator tingkat agresivitas pajak jika nilainya mendekati nol. Semakin rendah nilai ETR yang dimiliki perusahaan maka semakin tinggi tingkat agresivitas pajak dari perusahaan tersebut.

## 2.8. Penelitian Terdahulu

Tabel 1.

### Ringkasan Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti	Judul	Variabel	Hasil
1.	Kusumadilaga (2010)	Pengaruh <i>Corporate Social Responsibility</i> Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Moderating.	Dependen: Nilai perusahaan Independen: CSR Menggunakan analisis regresi berganda.	Penelitian menunjukkan bahwa pengungkapan CSR berpengaruh signifikan terhadap nilai perusahaan. Profitabilitas sebagai variable moderating tidak dapat mempengaruhi hubungan pengungkapan CSR dan nilai perusahaan.
2.	Lanis and Richardson (2012)	<i>Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis.</i>	Dependen: Agresivitas pajak perusahaan yang diukur berdasarkan ETR. Independen: CSR Disclosure. Menggunakan analisis regresi Tobit.	Penelitian ini menunjukkan bukti empiris bahwa semakin tinggi tingkat pengungkapan CSR suatu perusahaan, maka semakin rendah tingkat agresivitas pajak yang dilakukan.
3.	Zeng (2012)	<i>Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness.</i>	Dependen: CSR. Independen: Agresivitas pajak. Menggunakan analisis regresi.	Penelitian memberikan bukti empiris bahwa perusahaan yang melakukan kegiatan agresivitas pajak cenderung kurang tertarik untuk bertanggung jawab melakukan CSR.
4.	Yoehana dan Harto (2013)	Analisis Pengaruh <i>Corporate Social Responsibility</i> terhadap Agresivitas Pajak.	Dependen: agresivitas pajak (ETR dan <i>book tax deferrances</i> ). Independen: Pengungkapan CSR	Penelitian menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat pengungkapan CSR suatu perusahaan, semakin rendah tingkat agresivitas pajaknya.

			Menggunakan analisis regresi <i>ordinary least square</i> .	
5.	Ardyansah (2014)	Pengaruh <i>Size, Leverage, Profitability, Capital Intensity Ratio</i> dan Komisaris Independen Terhadap <i>Effective Tax Rate</i> (ETR).	Dependen: <i>Effective tax rate</i> . Independen: <i>size, leverage, profitability, capital intensity ratio</i> , dan komisaris independen.	Penelitian menunjukkan bahwa <i>size</i> dan komisaris independen berpengaruh signifikan terhadap <i>effective tax rate</i> . Sedangkan <i>leverage, profitability</i> dan <i>capital intensity ratio</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>effective tax rate</i> .
6.	Pradnyadari dan Rohman (2015)	Pengaruh pengungkapan <i>Corporate Social Responsibility</i> Terhadap Agresivitas Pajak.	Dependen: agresivitas pajak (ETR). Independen: <i>CSR Disclosure</i> . Menggunakan analisis regresi linear berganda.	Penelitian menunjukkan bahwa pengungkapan CSR berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Semakin efisien sebuah perusahaan maka perusahaan akan mem-bayar pajak lebih sedikit sehingga tarif pajak efektif juga lebih kecil.
7.	Purwanggono dan Rohman (2015)	Pengaruh <i>Corporate Social Responsibility</i> dan Kepemilikan Mayoritas Terhadap Agresivitas Pajak.	Dependen: agresivitas pajak. Independen: CSR dan kepemilikan mayoritas Menggunakan analisis regresi berganda.	Penelitian menunjukkan bahwa variabel tanggung jawab sosial perusahaan dan kepemilikan keluarga berpengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak.
8.	Watson (2015)	<i>Corporate Social Responsibility, Tax Avoidance, and Earnings Performance</i>	Dependen: <i>Tax Avoidance (ETR)</i> . Independen: <i>CSR, Earning Performance</i> . Menggunakan analisis regresi OLS.	Penelitian memberikan bukti empiris bahwa CSR berpengaruh negatif terhadap <i>tax avoidance</i> .

Sumber: Penelitian Terdahulu Diringskas

## 2.9. Pengembangan Hipotesis

### 2.9.1. Pengungkapan CSR terhadap Agresivitas Pajak

Avi-Yonah dalam (Lanis and Richardson, 2012) menyatakan bahwa pajak perusahaan hanya dapat dikaitkan dengan CSR jika pembayaran pajak yang dilakukan perusahaan memang memiliki implikasi untuk masyarakat luas. Apabila pembayaran pajak penghasilan badan hanyalah dianggap sebagai transaksi bisnis dan salah satu biaya perusahaan, mungkin tujuan perusahaan tersebut adalah untuk meminimalkan jumlah pajak terutang sebanyak



mungkin (Yoehana dan Harto, 2013). (Lanis and Richardson, 2012) menyatakan bahwa sebuah perusahaan yang terlibat dalam tingginya kebijakan agresivitas pajak, secara sosial tidak akan mempertanggungjawabkannya kepada publik. Keputusan perusahaan mengenai sejauh mana perusahaan berkeinginan untuk mengurangi kewajibannya secara sah dipengaruhi oleh sikapnya terhadap CSR, sebagai tambahan pertimbangan legalitas dan etika yang lebih mendasar. Dengan demikian dapat disimpulkan, semakin tinggi tingkat pengungkapan CSR yang dilakukan oleh perusahaan, diharapkan perusahaan tersebut tidak melakukan tindakan agresivitas pajak. Hal ini karena apabila perusahaan yang menerapkan CSR dan melakukan tindakan agresivitas pajak, maka perusahaan akan kehilangan nama baik di mata *stakeholder*, masyarakat dan pemerintah, serta akan menurunkan nilai dan dampak positif dari CSR yang telah dilakukan oleh perusahaan (Purwanggono dan Rohman, 2015).

Sebagaimana ditunjukkan pada penelitian sebelumnya, (Lanis and Richardson, 2012; Zeng, 2012; Watson, 2015) berpendapat bahwa perusahaan yang tidak bertanggung jawab sosial secara baik sesuai dengan ketentuan akan melakukan tindakan agresivitas pajak lebih tinggi. Hal ini terjadi karena perusahaan yang melakukan agresivitas pajak kurang tertarik untuk menerapkan CSR secara baik di perusahaan. Hal tersebut juga dipengaruhi oleh tindakan manajemen yang tidak ingin menaati pajak karena mereka ingin memperoleh laba bersih yang lebih tinggi dan menganggap bahwa pajak adalah biaya bagi perusahaan yang dapat mengurangi laba bersih perusahaan secara signifikan. Dengan asumsi tersebut maka perusahaan akan melakukan tindakan agresif dengan cara meminimalkan nilai ETR sehingga biaya pajak yang dibayarkan akan lebih rendah. Seperti diketahui bahwa kaidah dari CSR tidak hanya bertanggung jawab kepada masyarakat, tetapi juga bertanggung jawab terhadap pemerintah dengan cara membayar pajak sesuai dengan yang tertagih untuk perusahaan.

Berdasarkan uraian teori dan hasil-hasil penelitian terdahulu, maka hubungan antara pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

**H1: Pengungkapan CSR berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak**

### **2.9.2. Profitabilitas terhadap Agresivitas Pajak**

Profitabilitas merupakan kemampuan perusahaan untuk memperoleh keuntungan dari kegiatan yang dilakukan perusahaan. Rodriguez and Arias dalam (Ardyansah, 2014) menyebutkan bahwa hubungan antara profitabilitas dan *effective tax rate* bersifat langsung dan signifikan. Tingkat pendapatan cenderung berbanding lurus dengan pajak yang dibayarkan, sehingga perusahaan yang mempunyai tingkat keuntungan yang tinggi cenderung memiliki *tax burden* yang tinggi.

Meningkatnya profitabilitas suatu perusahaan dapat disebabkan oleh meningkatnya kapasitas perusahaan atau sumber pendanaan dalam menjalankan aktivitas bisnis. Perusahaan yang mempunyai laba atau keuntungannya meningkat cenderung memiliki konflik perbedaan kepentingan antara pemilik perusahaan (prinsipal) dan manajemen perusahaan (agen) yang rendah, karena perusahaan dianggap sudah berjalan sesuai dengan yang diharapkan oleh pemilik perusahaan.

Perusahaan yang memiliki kemampuan untuk memperoleh keuntungan harus mempersiapkan pajak yang akan dibayarkan sebesar pendapatan yang diperoleh. Berdasarkan uraian tersebut semakin besar profit sebuah perusahaan, pajak yang dibayarkan akan semakin besar sehingga agresivitas akan semakin tinggi dengan cara meminimalkan nilai ETR.

Berdasarkan uraian teori tersebut di atas, maka hubungan antara profitabilitas dengan agresivitas pajak dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

**H2: Profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak**

### **2.9.3. Ukuran Perusahaan terhadap Agresivitas Pajak**

Ukuran perusahaan dapat diartikan suatu skala dimana perusahaan dapat diklasifikasikan besar kecilnya menurut berbagai cara, salah satunya adalah dengan besar kecilnya aset yang dimiliki. Ukuran perusahaan dapat ditentukan berdasarkan besar kecilnya aset yang dimiliki perusahaan. Semakin besar aset yang dimiliki semakin meningkat juga jumlah produktifitas. Hal itu akan menghasilkan laba yang semakin meningkat dan mempengaruhi tingkat pembayaran pajak.

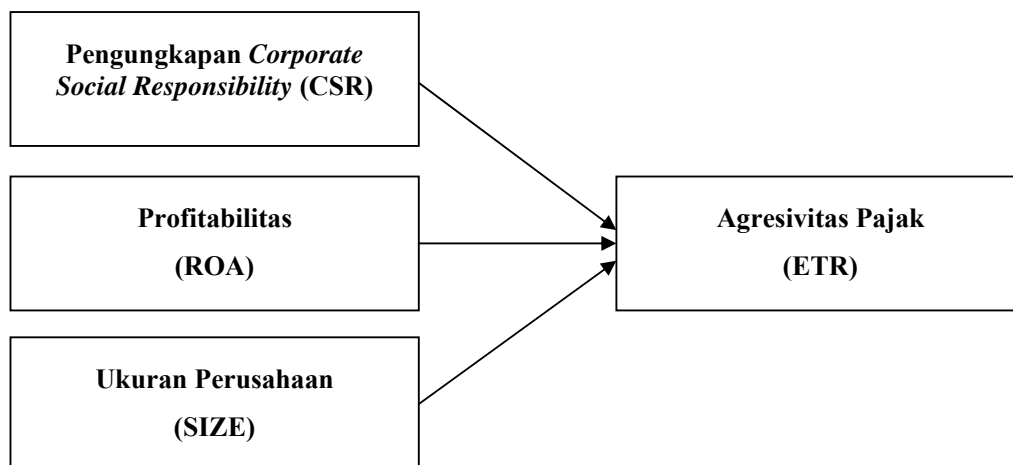
Perusahaan besar cenderung memiliki ruang lebih besar untuk perencanaan pajak yang baik dan mengadopsi praktik akuntansi yang efektif untuk menurunkan ETR perusahaan (Rodriguez and dan Arias dalam Ardyansah, 2014). Aset yang dimiliki suatu perusahaan berhubungan dengan besar kecilnya perusahaan, perusahaan yang besar cenderung mempunyai aset yang besar. Di sinilah kecenderungan perusahaan akan melakukan tindakan agresivitas pajak. Perusahaan yang besar mempunyai manajemen yang baik biasanya mempunyai konflik perbedaan kepentingan yang lebih rendah antara pihak pemegang saham (prinsipal) dan pihak manajemen (agen). Lebih lanjut (Richardson and Lanis, 2012) menyebutkan bahwa, semakin besar ukuran perusahaan maka tingkat agresivitas pajaknya akan semakin tinggi dan dampaknya semakin rendah *effective tax rate* (ETR) yang dimilikinya.

Berdasarkan uraian teori dan hasil-hasil penelitian terdahulu, maka hubungan antara ukuran perusahaan dengan agresivitas pajak dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

**H3: Ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak**

**2.10. Model Penelitian**

Berdasarkan pengembangan hipotesis yang telah disusun, maka model pengujian dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 1.**  
**Model Penelitian**

### 3. METODE PENELITIAN

#### 3.1. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang listing di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2014. Teknik pemilihan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*, yaitu dengan mengambil sampel yang telah ditentukan sebelumnya berdasarkan maksud dan tujuan penelitian dengan kriteria sebagai berikut:

- a. Mempublikasikan laporan tahunan (*annual report*) dan laporan keuangan (*financial report*) dari tahun 2012-2014 yang diakses melalui website perusahaan atau website BEI dan mengandung informasi laporan berkelanjutan.
- b. Menyajikan Pengungkapan CSR dalam laporan tahunannya.
- c. Menyajikan laporan keuangan dengan menggunakan satuan nilai rupiah.
- d. Memiliki ETR antara 0-1, dimana semakin rendah nilai ETR (mendekati 0) maka semakin tinggi agresivitas pajaknya.
- e. Memiliki profitabilitas yang positif selama periode penelitian.

#### 3.2. Variabel Penelitian

Penelitian ini menggunakan variabel independen dan variabel dependen. Variabel independen dalam penelitian ini adalah Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* yang dilambangkan dengan CSR, profitabilitas yang diukur dengan proksi ROA dilambangkan dengan ROA, dan ukuran perusahaan yang diukur dengan *total assets* dilambangkan dengan *SIZE*. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah agresivitas pajak yang diukur dengan proksi *Effective Tax Rate (ETR)*

#### 3.3. Operasionalisasi Variabel

Tabel 2.

Operasionalisasi Variabel

Variabel	Konsep	Dimensi	Elemen	Skala
Pengungkapan <i>Corporate Social Responsibility</i> (CSR)	Informasi mengenai CSR berdasarkan standar <i>Global Reporting Initiative (GRI)</i>	Ekonomi, lingkungan, dan sosial.	$CSRII = \frac{\sum X_{yi}}{n^2}$ Nilai 1 = jika item y diungkapkan; Nilai 0 = jika item y tidak diungkapkan	Rasio

Profitabilitas (ROA)	Profitabilitas merupakan gambaran kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba yang dihasilkan dari total aset yang dimiliki. ROA diperoleh dari laporan keuangan tahunan perusahaan manufaktur yang menunjukkan perbandingan <i>net income</i> dan <i>total assets</i> (Husnan, 1995).	<i>Return On Asset</i> (ROA)	Pendapatan sebelum pajak / total aset	Rasio
Ukuran Perusahaan (SIZE)	Ukuran perusahaan merupakan tingkat ukuran besar kecilnya suatu perusahaan. Untuk mengukur tingkat ukuran perusahaan dapat dihitung dari total aktiva. Penggunaan <i>natural log</i> untuk mengurangi fluktuasi data tanpa mengubah proporsi nilai asal (De George et al, 2013)	Total aset perusahaan	Size = Ln (total asset)	Rasio
Agresivitas Pajak (ETR)	Agresivitas pajak merupakan kegiatan perencanaan pajak perusahaan yang terlibat dalam usaha mengurangi tingkat pajak yang efektif (Hlaing, 2012). <i>Effective Tax Rate</i> (ETR) adalah tarif pajak yang terjadi dan dihitung dengan membandingkan beban pajak dengan laba akuntansi perusahaan. Tarif pajak efektif menunjukkan efektivitas manajemen pajak suatu perusahaan (Meilinda, 2013).	<i>Effective Tax Rate</i> (ETR)	Beban pajak penghasilan / pendapatan sebelum pajak	Rasio

Sumber: Penelitian Terdahulu

### 3.4. Data dan Teknik Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data arsip sekunder yang diperoleh dengan teknik pengumpulan data dari basis data (Jogiyanto, 2010). Periode data yang digunakan adalah data dari tahun 2012 sampai dengan 2014. Dalam penelitian ini, data yang dimaksud adalah:

- a. Data pengungkapan CSR.
- b. Data profitabilitas perusahaan.
- c. Data total aset perusahaan.
- d. Data beban pajak penghasilan dan laba sebelum pajak penghasilan untuk menentukan besarnya ETR.

Data yang digunakan dalam penelitian ini diperoleh dari:

- a. *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD) untuk memperoleh daftar nama perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode tahun 2012–2014.
- b. [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) untuk memperoleh data laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan manufaktur yang diperlukan.

### **3.5. Teknik Analisa Data**

Teknik analisis data yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini adalah model regresi linear berganda (*multiple regression*). dengan sebelumnya dilakukan pengujian asumsi klasik agar terpenuhinya kriteria *BLUE* (*Best Linear Unbiased Estimation*).

## **4. HASIL DAN DISKUSI**

### **4.1. Deskripsi Sampel Penelitian**

Populas penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2014. Pemilihan sampel dalam penelitian ini ditentukan dengan menggunakan teknik *purposive sampling* dengan beberapa ketentuan. Hasil pemilihan sampel penelitian digambarkan pada tabel di bawah ini:

**Tabel 3.**  
**Sampel Penelitian**

No	Keterangan	Jumlah
1	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode penelitian 2012-2014	117
2	Tidak tersedia laporan tahunan lengkap selama periode penelitian 2012-2014	(8)
3	Tidak mengungkapkan <i>CSR Disclosure</i> dalam laporan tahunan	(3)
4	Tidak menyajikan laporan keuangan menggunakan satuan rupiah	(21)
5	Tidak memiliki nilai ETR 0-1	-
6	Tidak memiliki profitabilitas positif selama periode penelitian	(34)
7	Total perusahaan sampel	51
8	Periode pengamatan 2012-2014	3
9	Total sampel observasi	153

**Sumber: Data yang diolah, 2015**

## 4.2. Statistik Deskriptif

Tabel 4.

### Hasil Uji Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CSR	153	1.28	39.74	12.0831	7.00002
ROA	153	.03	.21	.1127	.04704
SIZE_Ln	153	11.76	20.21	15.4106	1.98642
ETR	153	.18	.30	.2462	.02865
Valid N (listwise)	153				

Sumber: Data arsip yang diolah, 2015

Jumlah data yang diolah sebanyak 153 diperoleh dari data perusahaan untuk periode 3 tahun berturut-turut. Nilai Pengungkapan CSR minimum sebesar 1,28 menunjukkan kegiatan CSR perusahaan tidak mengarah pada pengungkapan aspek sosial, lingkungan, dan ekonomi. Nilai tertinggi pengungkapan CSR sebesar 39,74. Untuk Profitabilitas, nilai terendah 0,03 dan tertinggi 0,21 yang artinya kinerja manajemen dalam pengelolaan perusahaan dikatakan baik. Selanjutnya variabel SIZE nilai terendah 11, 76 dan tertinggi senilai 20,21. Nilai ETR minimum sebesar 0,18 yang mengindikasikan tingginya kemungkinan terjadinya agresivitas pajak, sedangkan nilai maksimum ETR yaitu sebesar 0,30 mengindikasikan semakin kecil kemungkinan adanya agresivitas pajak.

Rata-rata (*mean*) untuk Pengungkapan CSR, Profitabilitas, dan Ukuran Perusahaan adalah 12,0831; 0,1127; dan 15,4106 sedangkan variabel Agresivitas Pajak senilai 0,2462. Tingkat variasi data yang ditunjukkan melalui nilai standar deviasi untuk masing-masing variabel independen yaitu 7,00002; 0,04704; dan 1,98642, sedangkan untuk nilai Agresivitas Pajak adalah sebesar 0,02865.

## 4.3. Uji Asumsi Klasik

### 4.3.1. Uji Normalitas

Hasil uji normalitas pada Tabel 5 menunjukkan nilai *Kolmogorov-Smirnov Z* sebesar 0,447 dengan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,988. Nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* tersebut lebih besar dari  $(\alpha) = 0,05$  (5%), maka dapat disimpulkan bahwa data residual memiliki distribusi normal. Dengan kata lain, model regresi yang digunakan memenuhi asumsi normalitas dan layak untuk dipakai dalam penelitian ini.

**Tabel 5.**

**Uji Normalitas**

		Unstandardized Residual
N		153
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.02698501
Most Extreme Differences	Absolute	.036
	Positive	.024
	Negative	-.036
Kolmogorov-Smirnov Z		.447
Asymp. Sig. (2-tailed)		.988

Sumber: Data arsip yang diolah, 2015

**4.3.2. Uji Multikolinearitas**

**Tabel 6.**

**Uji Multikolinearitas**

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 CSR	.898	1.113
ROA	.997	1.003
SIZE_Ln	.897	1.114

Sumber: Data arsip yang diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 6 di atas, nilai VIF pada model regresi penelitian ini sebesar 1,113; 1,003; 1,114 yang mana telah memenuhi kriteria kurang dari 5,00. Begitu pula dengan nilai *tolerance*-nya yaitu 0,898; 0,997; dan 0,897 yang secara keseluruhan lebih dari 0,05. Kesimpulan yang diambil yaitu model regresi ini terbebas dari masalah multikolinearitas.

**4.3.3. Uji Autokorelasi**

**Tabel 7.**

**Uji Autokorelasi**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.336 <sup>a</sup>	.113	.095	.02726	2.041

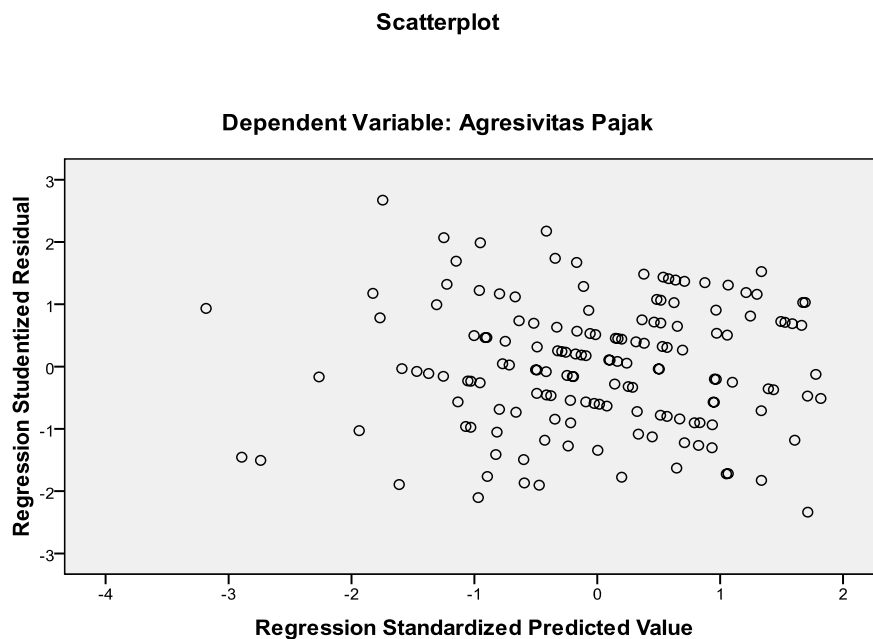
Sumber: Data arsip yang diolah, 2015



Uji autokorelasi dalam penelitian ini menggunakan uji *Durbin-Watson*. Hasil uji autokorelasi menunjukkan nilai *Durbin-Watson* sebesar 2,041. Nilai ini akan dibandingkan dengan nilai tabel menggunakan tingkat signifikansi 5% dengan  $n = 153$  dan jumlah variabel independen 3. Dari tabel *Durbin-Watson* (DW) didapatkan  $dL = 1,693$  dan  $dU = 1,774$ . Berdasarkan uji autokorelasi, maka nilai *Durbin-Watson* (DW) sebesar 2,041 dan nilai ini berada di antara  $1,774 - 2,226$ . Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa dalam model ini tidak terdapat autokorelasi atau model bebas dari gangguan autokorelasi.

#### 4.3.4. Uji Heterokedastisitas

Dari *scatterplot* pada Gambar 2 terlihat bahwa sebaran titik-titik menyebar secara acak, tidak membentuk suatu pola tertentu yang jelas serta tersebar baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Kesimpulan yang diambil dari gambar tersebut yaitu tidak terjadi masalah heterokedastisitas pada model regresi sehingga model regresi pada penelitian ini layak digunakan untuk memprediksi variabel dependen berdasarkan variabel independennya.



**Gambar 2.**

#### **Uji Heterokedastisitas**

#### 4.4. Uji Hipotesis

Agresivitas pajak dengan proksi ETR mempunyai hubungan yang terbalik. Nilai ETR yang semakin tinggi akan menunjukkan agresivitas pajak yang semakin rendah, demikian pula sebaliknya. Karena hubungan yang terbalik ini, maka model regresi berganda yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan arah koefisien yang berlawanan dengan perumusan dalam hipotesis. Dengan demikian model regresi dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$ETR_{it} = \alpha_0 + \beta_1 CSR - \beta_2 ROA - \beta_3 SIZE + e$$

Keterangan:

ETR <sub>it</sub>	=	Effective Tax Rate i tahun ke-t
$\alpha_0$	=	Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \beta_3$	=	Koefisien Regresi
CSR	=	Pengungkapan Item CSR
ROA	=	Return On Assets
SIZE	=	Ukuran Perusahaan
e	=	Error (kesalahan pengganggu)

Menggunakan model persamaan di atas, dilakukan pengolahan data untuk menguji hipotesis menggunakan alat bantu SPSS dengan hasil sebagai berikut:

**Tabel 8.**

#### Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.317	.018		17.209	.000
CSR	.001	.000	.153	1.875	.063
ROA	-.122	.047	-.200	-2.594	.010
SIZE_Ln	-.004	.001	-.289	-3.553	.001

Sumber: Data arsip yang diolah, 2015

Berdasarkan *output* SPSS dalam tabel 8 di atas, pengaruh pengungkapan CSR, *profitabilitas*, dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak dapat disusun dalam persamaan sebagai berikut:

$$ETR_{it} = 0,317 + 0,001 CSR - 0,122 ROA - 0,004 SIZE$$

#### **4.4.1. Uji Statistik – t**

Hipotesis pertama dalam penelitian ini menyatakan bahwa *Corporate Social Responsibility* (CSR) berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Berdasarkan hasil analisis regresi yang disajikan dalam tabel 8, diperoleh koefisien regresi untuk variabel CSR sebesar 0,001 dan nilai t-hitung sebesar 1,875 dengan nilai signifikansi 0,063. Nilai ini lebih besar dari tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) = 5% atau 0,05. Hasil ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 dengan demikian H1 ditolak yang berarti tidak terdapat pengaruh antara pengungkapan CSR dengan agresivitas pajak.

Kebalikan dari hipotesis pertama, hipotesis kedua dalam penelitian ini menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Berdasarkan hasil analisis regresi diperoleh nilai koefisien ROA bertanda negatif yaitu -0,122 dan nilai t-hitung sebesar -2,594 dengan nilai signifikansi yaitu 0,010. Pada variabel ini nilai signifikansinya lebih kecil dari tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) = 5% atau 0,05. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan adanya pengaruh signifikan variabel profitabilitas terhadap agresivitas pajak.. Nilai koefisien ROA yang bertanda negatif (-) memiliki arti bahwa ROA berpengaruh negatif terhadap ETR. Hal ini menunjukkan bahwa nilai ROA yang semakin tinggi (profitabilitas meningkat) akan menyebabkan nilai ETR yang semakin menurun (agresivitas pajak meningkat), dan demikian pula sebaliknya. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa H2 diterima yang berarti profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Selanjutnya akan dilakukan pembahasan terhadap hipotesis ketiga. Hipotesis ketiga dalam penelitian ini menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Berdasarkan analisis regresi diperoleh nilai koefisien SIZE\_Ln sebesar -0,004 dan nilai t-hitung -3,553 dengan tingkat signifikansi 0,001. Pada variabel ini nilai signifikansi ukuran perusahaan lebih kecil dari tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) = 5% atau 0,05. Nilai signifikansi yang lebih kecil dari 0,05 menunjukkan adanya pengaruh signifikan variabel ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak.. Nilai koefisien SIZE\_Ln yang bertanda negatif (-) memiliki arti bahwa SIZE\_Ln berpengaruh negatif terhadap ETR. Hal ini menunjukkan bahwa nilai SIZE\_Ln yang semakin tinggi (ukuran perusahaan semakin besar) akan

menyebabkan nilai ETR yang semakin menurun (agresivitas pajak meningkat), dan demikian pula sebaliknya. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa H3 diterima yang berarti ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

#### 4.4.2. Uji Statistik - F

Tabel 9.

Uji Statistik F

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.014	3	.005	6.334	.000 <sup>a</sup>
Residual	.111	149	.001		
Total	.125	152			

Sumber: Data arsip yang diolah, 2015

Dari tabel di atas diketahui bahwa nilai F-hitung sebesar 6,334 dengan nilai Sig. 0,000. Nilai Sig. atau probabilitas tersebut lebih kecil dari nilai tingkat signifikansi 0,05 atau ( $\alpha$ ) = 5%. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa model yang digunakan dalam penelitian ini adalah model yang *fit* sehingga dapat dikatakan bahwa variabel independen dalam persamaan regresi dapat digunakan untuk memprediksi perubahan dalam variabel dependen.

#### 4.4.3. Koefisien Determinasi

Tabel 10.

Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.336 <sup>a</sup>	.113	.095	.02726

Sumber: Data arsip yang diolah, 2015

Dari tabel 10 diketahui nilai *Adjusted R Square* yang diperoleh adalah sebesar 0,095 atau 9,5%. Hal ini berarti bahwa variasi atau perubahan variabel dependen dapat dijelaskan oleh independen hanya sebesar 9,5%, sisanya yaitu sebesar 0,905 atau 90,5% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

#### **4.5. Diskusi Hasil Penelitian**

##### **4.5.1. Pengungkapan CSR Berpengaruh Negatif terhadap Agresivitas Pajak**

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa praktik CSR tidak mempengaruhi agresivitas pajak perusahaan. Hal ini disebabkan perusahaan tidak berfokus pada pengungkapan CSR sebagai salah satu upaya yang dapat menurunkan nilai agresivitas pajak. Bagi perusahaan, program CSR masih terbatas pada realisasi program *charity* yang belum mampu memberdayakan masyarakat. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan teori bahwa semakin tinggi perusahaan yang mengungkapkan kegiatan CSR maka perusahaan tersebut akan semakin agresif dalam menurunkan tarif pajak efektifnya. Dengan demikian, hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Lanis dan Richardson (2012), Watson (2012), dan Tao Zeng (2012) yang menyatakan bahwa Pengungkapan CSR berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

##### **4.5.2. Profitabilitas Berpengaruh Positif terhadap Agresivitas Pajak**

Hasil uji regresi menunjukkan ROA berpengaruh negatif signifikan terhadap ETR. Adanya hubungan terbalik antara ETR dengan agresivitas pajak menjadikan hasil penelitian ini dapat menyimpulkan bahwa variabel profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Kemampuan perusahaan untuk menghasilkan keuntungan dapat secara langsung mempengaruhi tarif efektif perusahaan dalam membayar pajak. Semakin besar keuntungan yang diperoleh maka semakin besar pajak yang harus dibayarkan. Dengan kata lain pada saat profitabilitas perusahaan tinggi maka dapat meningkatkan agresivitas pajak dengan cara menekan nilai ETR menjadi lebih rendah. Hal ini bisa terjadi karena perusahaan yang memiliki nilai profitabilitas yang tinggi akan semakin mudah untuk mengatur sumber daya perusahaan yang nantinya akan digunakan untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus dibayarkan ditunjukkan dengan nilai ETR yang rendah. Nilai ETR yang rendah ini menunjukkan adanya agresivitas pajak yang tinggi. Dengan demikian, hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Ardyansah (2014) yang menyatakan bahwa ada hubungan antara profitabilitas dengan ETR. Semakin besar profit sebuah perusahaan, upaya

meminimalkan pajak yang dibayarkan akan semakin tinggi sehingga agresivitas pajak pun meningkat yang ditunjukkan dengan nilai ETR yang semakin rendah.

#### **4.5.3. Ukuran Perusahaan Berpengaruh Positif terhadap Agresivitas Pajak**

Hasil uji regresi menunjukkan SIZE\_Ln berpengaruh negatif signifikan terhadap ETR. Adanya hubungan terbalik antara ETR dengan agresivitas pajak menjadikan hasil penelitian ini dapat menyimpulkan bahwa variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Perusahaan berskala besar akan membayar pajak lebih rendah daripada perusahaan yang berskala kecil. Hal ini disebabkan karena perusahaan berskala besar mempunyai lebih banyak sumber daya yang dapat digunakan untuk perencanaan pajak. Sumber daya yang dimiliki perusahaan dapat digunakan oleh manajer untuk memaksimalkan kinerja manajer dengan cara menekan pajak perusahaan. Ketika kegiatan manajemen pajak perusahaan optimal, maka perusahaan memiliki kesempatan untuk mendapat *tax incentive* yang dapat mengurangi beban pajak perusahaan. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Ardyansah (2014) yang menyatakan bahwa ada hubungan antara ukuran perusahaan dan ETR. Semakin besar ukuran sebuah perusahaan, pajak yang dibayarkan akan semakin kecil sehingga agresivitas akan semakin tinggi.

## **5. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI**

### **5.1. Kesimpulan**

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan yang telah dilakukan dengan menggunakan regresi linier berganda (*multiple regression*), maka diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Hal ini disebabkan perusahaan tidak berfokus pada pengungkapan CSR sebagai salah satu proksi yang dapat menurunkan nilai ETR. Program CSR masih terbatas pada realisasi program *charity* yang belum mampu memberdayakan masyarakat.
2. Profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Ini mengindikasikan bahwa profitabilitas perusahaan berdampak pada peningkatan agresivitas pajak. Hal ini

disebabkan perusahaan yang memiliki nilai profitabilitas tinggi akan semakin mudah untuk mengatur sumber daya perusahaan yang nantinya akan dapat meminimalkan jumlah beban pajak yang harus dibayarkan. Rendahnya beban pajak yang dibayarkan akan ditunjukkan dengan nilai ETR yang semakin rendah.

3. Ukuran Perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Hal ini disebabkan karena perusahaan berskala besar mempunyai lebih banyak sumber daya yang dapat digunakan untuk perencanaan pajak. Sumber daya yang dimiliki perusahaan dapat digunakan oleh manajer untuk memaksimalkan kinerja manajer dengan cara menekan beban pajak perusahaan.

Berdasarkan kesimpulan yang telah diuraikan diatas, maka hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian terdahulu yang menguji pengaruh Pengungkapan CSR terhadap Agresivitas Pajak yang diukur dengan proksi ETR. Dalam penelitian ini tidak dapat dibuktikan secara empiris pengaruh Pengungkapan CSR terhadap ETR. Namun temuan lain dalam penelitian ini menunjukkan bahwa variabel Profitabilitas (ROA) dan Ukuran Perusahaan (SIZE) sebagai variabel kontrol dalam penelitian terdahulu menunjukkan adanya pengaruh positif terhadap Agresivitas Pajak.

## **5.2. Keterbatasan Penelitian**

Dilihat dari proses penelitian, keterbatasan dalam penelitian ini adalah subyektivitas dalam menilai *item* pengungkapan yang dilakukan oleh perusahaan. Hal ini terjadi karena peneliti melihat *item* pengungkapan CSR yang diungkapkan perusahaan dari sudut pandang yang berbeda-beda. Tidak adanya ukuran standar atau pengamat lain dalam penelitian dikhawatirkan menimbulkan *miss-interpretasi* terhadap pengungkapan CSR yang dilakukan setiap perusahaan sampel. Hal ini berdampak pada *score* penilaian yang kurang bisa dipertanggungjawabkan obyektivitasnya.

## **5.3. Implikasi**

Bagi peneliti selanjutnya yang tertarik untuk meneliti kembali dengan topik yang sama, maka peneliti menyarankan agar melibatkan pihak lain dalam menentukan dan menilai item pengungkapan CSR yang dilakukan perusahaan. Diharapkan dengan cara ini penilaian dapat menghasilkan nilai pengungkapan CSR yang obyektif dan dapat dipertanggungjawabkan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ardyansah, D. 2014. Pengaruh Size, Leverage, Profitability, Capital Intensity Ratio dan Komisaris Independen terhadap Effective Tax Rate (ETR). *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2), 371-379.
- Balakrishnan, K., Blouin, J. L., and Guay, W. R. 2012. Does Tax Aggressiveness Reduce Corporate Transparency?., Available at SSRN 1792783.
- Chariri, A dan Ghazali, I. 2007. *Teori Akuntansi*, Semarang: Badan Penerbit UNDIP
- Darmadi, I. N. H., 2013. *Analisis Faktor yang Mempengaruhi Manajemen Pajak dengan Indikator Tarif Pajak Efektif (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia pada Tahun 2011-2012)*, Skripsi, Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Freeman, R. E. 1984. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Boston: Pitman Publishing.
- Ghozali, Imam. 2006. *Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi Ke 4. Badan Penerbit Universitas Diponegoro : Semarang.
- Ghozali, Imam., dan A. Chariri. 2007. *Teori Akuntansi*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro : Semarang.
- Jogiyanto, H., 2010. *Metode Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Yogyakarta: BPFE UGM.
- Khurana, I. K., and Moser, W., 2010. Institutional ownership and tax aggressiveness. *AAA Conference*.
- Kusumadilaga, R., 2010. *Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Nilai Perusahaan Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia)*., Skripsi, Semarang: Universitas Diponegoro.
- Lanis, R., and Richardson, G., 2012. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86-108.
- Pradnyadari, I., dan Rohman, A., 2015. *Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2013)*, Skripsi, Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Purnasiwi, J., 2011. *Analisis Pengaruh Size, Profitabilitas dan Leverage Terhadap Pengungkapan CSR pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia*, Skripsi, Semarang: Universitas Diponegoro.
- Purwanggono, E. A., dan Rohman, A., 2015. *Pengaruh Corporate Social Responsibility Dan Kepemilikan Mayoritas Terhadap Agresivitas Pajak (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2013)*, Skripsi, Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Rudito, B, Budimanta, A. Prasetijo, A. 2004. *Corporate Social Responsibility: Jawaban Bagi Modal Pembangunan Indonesia Masa Kini*. Jakarta: ICSD
- Utari, I. A., dan Rohman, A., 2014. *Pengaruh Agresivitas Pajak Terhadap Corporate Social Responsibility: Untuk Menguji Teori Legitimasi (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2013)*, Skripsi, Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Watson, L., 2015. Corporate Social Responsibility, Tax Avoidance, and Earnings Performance. *Journal of the American Taxation Association*. Vol. 37 (Fall)
- Wibisono, Y., 2007. *Membedah Konsep dan Aplikasi CSR*. Gresik: Fascho Publishing.
- Williams, C., 2001. *Management*. Jakarta: Salemba Empat.



Yoehana, M., dan Harto, P., 2013. *Analisis Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2010-2011)*, Skripsi, Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.

Zeng, T., 2012. *Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness*. Available at SSRN 2190528.

Referensi Website:

[www.papers.ssrn.com](http://www.papers.ssrn.com)

[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

[www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)