

Peran Kualitas Audit pada Pengaruh *Transfer Pricing* dan *Capital Intensity* terhadap *Tax Avoidance*

Wawan Cahyo Nugroho¹

¹Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Surabaya, Indonesia

*Correspondences: wawancahyonugroho@stiesia.ac.id

ABSTRAK

Penelitian bertujuan untuk menguji pengaruh *transfer pricing* dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi. Penelitian ini menggunakan 588 sampel perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2015-2020. Teknis analisis data menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian menunjukkan *transfer pricing* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. *Capital intensity* berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Kualitas audit tidak mampu memoderasi *transfer pricing* pada *tax avoidance*. Kualitas audit memperkuat hubungan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*.

Kata Kunci: *Transfer Pricing*; *Capital Intensity*; Kualitas Audit; *Tax Avoidance*.

The Role of Audit Quality on the Effect of Transfer Pricing and Capital Intensity on Tax Avoidance

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of transfer pricing and capital intensity on tax avoidance with audit quality as a moderating variable. This study uses a sample of 588 companies listed on the IDX in 2015-2020. Technical data analysts use Moderated Regression Analysis (MRA). The results of the study show that transfer pricing has no effect on tax avoidance. Capital intensity has a negative effect on tax avoidance. Audit quality is not able to moderate transfer pricing on tax avoidance. Audit quality strengthens the relationship between capital intensity and tax avoidance.

Keywords: *Transfer Pricing*; *Capital Intensity*; Audit Quality; *Tax Avoidance*.

Artikel dapat diakses: <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 32 No. 6
Denpasar, 26 Juni 2022
Hal. 1578-1590

DOI:
10.24843/EJA.2022.v32.i06.p14

PENGUTIPAN:

Nugroho, W. C. (2022). Peran Kualitas Audit pada Pengaruh *Transfer Pricing* dan *Capital Intensity* terhadap *Tax Avoidance*. *E-Jurnal Akuntansi*, 32(6), 1578-1590

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
28 April 2022
Artikel Diterima:
17 Juni 2022

PENDAHULUAN

Untuk mengurangi beban pajak yang tinggi, manajemen perusahaan akan memanfaatkan celah peraturan perpajakan yang biasa disebut dengan “*grey area*”. Beberapa perusahaan menerapkan strategi perpajakan yang agresif untuk menurunkan biaya perpajakannya, sehingga beban pajak yang harus dibayar menjadi lebih kecil. *Tax avoidance* merupakan salah satu bagian dari perencanaan perusahaan yang dapat digunakan untuk menghindari pembayaran pajak yang lebih besar dan dapat meningkatkan *income after tax*. Oleh karena itu, tidak heran jika perusahaan menyambut tidak baik dengan melakukan tindakan yang berpotensi mengurangi jumlah pajak yang disetorkan ke negara atau dikenal dengan *tax avoidance* (Ariani & Prastiwi, 2020). Perusahaan melakukan berbagai upaya untuk meminimalkan pajak dengan cara legal *lawful* memanipulasi laba sebelum pajak sesuai peraturan perpajakan merupakan definisi dari *tax avoidance* (Dwiyanti & Jati, 2019). Penghindaran pajak sangat disukai meskipun dampak yang dikeluarkan dapat menimbulkan biaya yang besar jika otoritas pajak mengetahuinya. Oleh karena itu, tindakan mencari celah *loopholes* demi mengefisienkan jumlah pajak terutang ini menjadi fokus perhatian para peneliti karena dampaknya yang sangat besar bagi pendapatan negara (Fitriani *et al.*, 2021)

Adanya *tax avoidance* menandakan bahwa peraturan yang dibuat oleh regulator masih memiliki kelemahan sehingga manajer dengan segala keahliannya dapat memanfaatkannya demi mencari keuntungan. Pemegang saham sebagai penanam modal diperusahaan meskipun merupakan bagian dari masyarakat yang menikmati hasil dari pajak, namun mereka juga menginginkan adanya pajak minimal yang disetorkan ke negara. Astuti & Aryani (2017) menyatakan dari hasil penelitiannya bahwa terdapat sekitar 4.000 perusahaan modal asing yang banyak bergerak dibidang manufaktur dan pengolahan bahan baku memiliki pembukuan yang menghasilkan pajak nihil karena perusahaan mengalami kerugian. Target pajak yang dibuat oleh Menteri Keuangan setiap tahunnya tidak pernah mencapai target disebabkan adanya penghindaran pajak yang dilakukan. Sektor pajak merupakan tulang punggung perekonomian negara untuk pembiayaan pembangunan sehingga target harus dikejar. Realisasi penerimaan pajak di Indonesia sejak tahun 2014 hingga 2020 ditunjukkan dalam Tabel 1.

Tabel 1. Penerimaan Pajak pada tahun 2014-2020 Rp Triliun

No	Tahun	Target	Realisasi	Pencapaian
1	2014	1,072	985	91,9%
2	2015	1,294	1,055	81,5%
3	2016	1,539	1,283	83,4%
4	2017	1,283	1,147	89,4%
5	2018	1,424	1,315	92%
6	2019	1,577	1,332	84,4%
7	2020	1,198	1,069	89,25%

Sumber: CNBC Indonesia, 2022

Penerimaan pajak sangat penting untuk menjaga stabilitas perekonomian, sehingga pemungutan yang dilakukan harus maksimal untuk menghindari strategi penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Fenomena realisasi pajak yang tidak mencapai target dari tahun ke tahun akhirnya menimbulkan

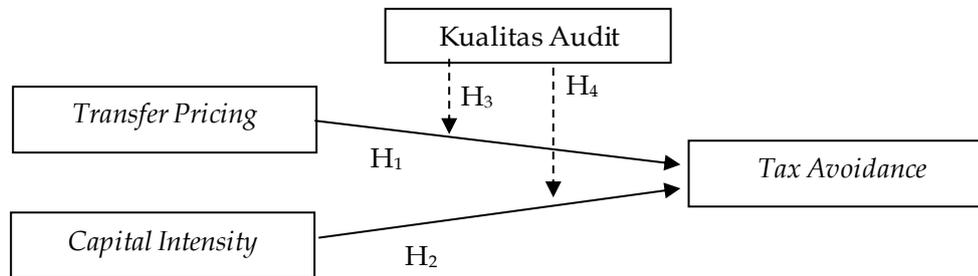
pertanyaan faktor apa saja penyebab kejadian berulang ini tidak pernah bisa diatasi. Dengan adanya kondisi berbeda-beda menyebabkan faktor penyebab penghindaran pajak masih belum mencapai konsensus, sehingga penelitian tentang *tax avoidance* lebih lanjut masih sangat diperlukan.

Putri & Mulyani (2020) dan Stephanie *et al.*, (2017) dalam penelitiannya menunjukkan terdapat hubungan antara transaksi *transfer pricing* dengan *tax avoidance*. Kegiatan *transfer pricing* banyak dilakukan antar negara karena setiap negara memiliki peraturan unik yang dapat dimanfaatkan untuk meminimalisir setoran pajak (Panjalusman *et al.*, 2018). Namun hasil penelitian yang berbeda ditunjukkan oleh Napitupulu *et al.* (2020); Widiyantoro & Sitorus (2019) yang menyatakan bahwa tidak terdapat hubungan antara *transfer pricing* dengan *tax avoidance*. Kasus penghindaran pajak yang pernah terjadi di Indonesia dilakukan oleh produsen mobil ternama, PT Toyota Manufacturing. Pada tahun 2013, terdapat koreksi nilai penjualan yang ditemukan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang mengakibatkan perusahaan harus membayar pajak tambahan Rp500 miliar rupiah. Hal ini dapat terjadi karena perusahaan melakukan *transfer pricing* dengan menggunakan harga di bawah harga pokok produksi dengan anak perusahaan di Singapura yang menetapkan tarif pajak lebih rendah (Fadjarenie & Anisah, 2016).

Capital intensity adalah bentuk lain dari penghindaran pajak yang menyangkut investasi terhadap aktiva, yaitu aset tetap dan persediaan. Agar memperoleh laba yang lebih besar perusahaan harus melakukan pendanaan terhadap aset yang dimiliki untuk aktivitas operasi yang lebih prospek (Indradi, 2018). Akibatnya, akrual biaya penyusutan menjadi meningkat yang mempengaruhi jumlah laba yang dilaporkan (Pattiasina *et al.*, 2019). Penelitian yang meneliti *capital intensity* sebagai variabel independen banyak dilakukan yang menunjukkan hasil memiliki hubungan dengan *tax avoidance* (Artinasari & Mildawati, 2018; Dwiyantri & Jati, 2019; Purwanti & Sugiyarti, 2017). Namun berbeda hasil dengan penelitian Adisamartha & Noviarina (2015); Budianti & Curry (2018); Pattiasina *et al.* (2019) bahwa *capital intensity* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Contoh kasus *capital intensity* terjadi pada industri otomotif di Indonesia, PT Suzuki Motor Corp tahun 2017. Kasus penggelapan atas pajak yang disetorkan lebih rendah dari yang seharusnya membuat pemerintah mengalami kerugian. Penipuan pelaporan keuangan dilakukan dengan cara mengakui persediaan barang yang belum terpakai, yaitu suku cadang sepeda motor balap sebagai biaya pengeluaran (Calvin, 2021).

Adanya beberapa kasus yang berhubungan dengan tindakan *tax avoidance*, perusahaan perlu menggandeng auditor eksternal yang bertujuan untuk melakukan pengawasan utama dalam hal pencatatan laporan keuangan perusahaan untuk menilai kewajaran dari laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen (Wulandari *et al.*, 2020). Auditor eksternal diharapkan sebagai pihak independen dalam memberikan opini atas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan. Adanya auditor eksternal sebagai pihak independen yang mendapat hak akses pada perikatan dengan klien memiliki peran untuk menekan praktik penghindaran pajak. Tugas penting auditor eksternal dalam melakukan pengawasan kondisi keuangan perusahaan harus memiliki kompetensi dan integritas yang tinggi. Principal selaku pemilik perusahaan berharap laporan audit atas informasi laporan keuangan yang dibuat manajer bersifat objektif. Lanis

& Richardson (2012) menunjukkan bahwa laporan keuangan yang diaudit oleh KAP *Big Four* dapat mengurangi kemungkinan posisi pajak yang tidak pasti. Kualitas audit dapat berperan sebagai variabel moderasi karena kualitas audit didefinisikan sebagai kemampuan mendeteksi dari kompetisi auditor eksternal dalam pengungkapan salah saji material atau penyimpangan laporan keuangan dan mendeteksi terhadap penyimpangan yang disebabkan karena adanya praktik *transfer pricing* dan *capital intensity* yang dilakukan perusahaan.



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan fenomena terhadap penghindaran pajak dan adanya inkonsistensi hasil *research gap* dari berbagai penelitian terdahulu mengenai variabel-variabel yang berpengaruh terhadap penghindaran pajak *tax avoidance* maka peneliti melakukan penelitian untuk menguji dan menganalisa pengaruh *transfer pricing* dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi. Kontribusi dari penelitian ini adalah untuk mengetahui faktor-faktor penyebab *tax avoidance* dalam perusahaan, sehingga pemerintah dapat mendeteksi apabila terjadi kecurangan atau kesalahan terhadap laporan keuangan sebagai hasil dari tindakan *tax avoidance*.

Teori agensi menjelaskan hubungan antara principal yang mempercayakan agent sebagai pelaksana kegiatan operasional perusahaan untuk tunduk dan mengupayakan keinginan pemegang saham. Tolok ukur kinerja manajer adalah pencapaian laba yang tinggi. Keberadaan pajak sebagai pengurang laba, tentu akan membuat manajer mengecilkan besaran pajak terutang dengan skenario *transfer pricing* dan keputusan investasi dalam aset tetap. Kasus penghindaran pajak relevan dengan teori keagenan, karena sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *self assessment system* yang membuat agent berwenang menghitung dan melaporkan pajak terutang perusahaan. Adanya perbedaan kepentingan membuat agent berpeluang melakukan penghindaran pajak agar labasetelah pajak yang dilaporkan menjadi lebih tinggi. Hal ini tentu akan merugikan pemerintah selaku pihak yang memungut pajak (Wulandari *et al.*, 2020). Teori keagenan dengan *capital intensity* mempunyai hubungan yakni manajemen perusahaan mempunyai kewenangan dalam pengambilan keputusan investasi yang berdampak pada keberlangsungan perusahaan. pengambilan keputusan investasi tersebut nantinya akan dinilai kinerjanya oleh pemegang kepentingan perusahaan, sehingga perusahaan akan selalu mempunyai keuntungan yang konsisten akibatnya perusahaan akan melakukan *tax avoidance* dengan meningkatkan investasi aset agar mengurangi beban pajak terutang laba setelah pajak perusahaan akan meningkat (Windaswari & Merkusiwati, 2018).

Transfer pricing dapat terjadi pada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain dan melakukan aktivitas jual-beli barang atau jasa dengan harga yang tidak wajar dengan maksud tujuan tertentu. Transaksi ini bisa terjadi antar cabang perusahaan, anak perusahaan atau perusahaan afiliasi di dalam dan luar negeri (Nurhayati, 2013). Dampak yang ditimbulkan dari praktik ini dapat menurunkan besaran pajak yang seharusnya dibayarkan kepada negara. *Agency theory*, menjelaskan hubungan ini yang mengakibatkan peningkatan perilaku oportunistik melalui kegiatan *tax avoidance*. Perusahaan dengan segala kemampuannya menginginkan kemakmuran pemegang saham sebagai prioritas dibandingkan kewajibannya sebagai warga negara. Tarif pajak yang tinggi menjadi motivasi bagi manajer untuk meningkatkan *tax avoidance* dengan mentransfer kekayaannya ke negara dengan tarif pajak rendah demi mencari keuntungan. Penelitian yang meneliti tentang pengaruh *transfer pricing* terhadap *tax avoidance* telah banyak dilakukan, Putri & Mulyani (2020) menyatakan bahwa taktik ini merupakan alat bagi perusahaan untuk menyembunyikan kekayaan guna meminimalkan pajak. Perusahaan akan terdorong untuk mentransfer sumber daya yang dimiliki dengan harapan beban pajak terutang dapat ditekan (Stephanie *et al.*, 2017).

H₁: *Transfer Pricing* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Keputusan perusahaan untuk menambah investasi pada aset tetap merupakan suatu pengambilan keputusan hasil dari RUPS. Saat perusahaan memilih untuk investasi pada aset tetap, hal ini menimbulkan peningkatan jumlah biaya penyusutan yang membuat laba yang tercatat setiap periode juga mengalami penurunan. *Agency theory* menjelaskan hubungan ini dimana manajer memiliki keahlian dan informasi yang lebih banyak berpotensi untuk melakukan perilaku oportunistik meskipun keputusan tetap berada ditangan pemegang saham sebagai hasil dari RUPS. Penelitian yang meneliti tentang *capital intensity* intensitas modal terhadap *tax avoidance* telah banyak dilakukan dan menunjukkan adanya hubungan (Dwiyanti & Jati, 2019). Keputusan investasi pada aset tetap yang meningkatkan biaya penyusutan mendorong manajer untuk melakukan perencanaan pajak yang dapat memotong biaya pajak dengan pengakuan beban akrual. Biaya penyusutan dimanfaatkan sebagai pengurang laba yang dicatat yang akhirnya mempengaruhi besaran pajak terutang. Hal ini mengindikasikan bahwa, setiap adanya kenaikan investasi aset tetap perlu diwaspadai sebagai indikasi awal *tax avoidance*.

H₂: *Capital intensity* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Skema *transfer pricing* lebih banyak dirasakan manfaatnya pada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan berdomisili di luar negeri. Praktik ini merupakan bentuk pengalihan penghasilan yang dimiliki perusahaan kepada perusahaan afiliasi melalui transaksi jual-beli dengan harga kesepakatan yang tidak sesuai dengan harga pasar. Sebenarnya praktik ini tidak melanggar hukum, namun pemerintah memandang hal ini sebagai bentuk perilaku yang tidak dibenarkan. Keberadaan auditor sebagai pihak eksternal yang menilai kewajaran laporan keuangan merupakan langkah awal yang membantu regulator dalam menertibkan perilaku yang tidak etis ini. Pemerintah harus terus mengawasi profesi auditor agar potensi kehilangan sumber penerimaan negara ini tidak beralih ke negara lain. Auditor yang berkualitas mampu mengawasi

tindakan yang dilakukan manajer serta dapat mencegah kecurangan. Maharani & Juliarto (2019) menyatakan bahwa peran penting kualitas audit tidak boleh dikesampingkan, karena mampu mengurangi konflik kepentingan teori agensi.

H₃: Kualitas audit memperlemah hubungan *transfer pricing* terhadap *tax avoidance*

Auditor memiliki kewajiban untuk menilai risiko salah saji yang terdapat dilaporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Pemegang saham sebagai pihak yang tidak mampu mengontrol jalannya perusahaan, mampu mengandalkan jasa auditor yang dipilih jika auditor tersebut memiliki reputasi yang tinggi. Oleh karena itu, auditor yang berkualitas dapat menambah kepercayaan *stakeholder* dalam membaca laporan keuangan yang bebas dari tindakan manipulasi. Auditor yang memiliki keahlian dan pengalaman tinggi, dapat menganalisis setiap kebijakan yang dibuat oleh perusahaan, diantaranya strategi yang dapat menurunkan laba melalui investasi aset tetap. Penelitian kualitas audit memoderasi *capital intensity* terhadap *tax avoidance* telah dilakukan oleh Wulandari *et al.* (2020) yang menyatakan bahwa kualitas audit memoderasi hubungan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* karena auditor eksternal dalam menyajikan opini audit mementingkan transparansi sesuai dengan standar pengendalian mutu terhadap opini yang disajikan.

H₄: Kualitas audit memperlemah hubungan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data sekunder yakni laporan tahunan perusahaan yang menyediakan bukti, catatan dan informasi historis yang telah dilaporkan di Bursa Efek Indonesia dalam tahun pengamatan 2015-2020. Pemilihan sampel pengamatan dimulai tahun 2015 karena pada tahun 2015 target penerimaan pajak turun drastis dari tahun sebelumnya yaitu sebesar 10,4% (<https://www.cnnindonesia.com>, 2022) sehingga perlu dilakukan pengamatan apakah perusahaan melakukan *tax avoidance*. Sampel Penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI antara tahun 2015-2020 tidak termasuk kategori perusahaan keuangan, minyak, gas dan properti. Perusahaan tersebut dikecualikan karena di bawah pengawasan yang ketat dan memiliki struktur pajak yang berbeda (perusahaan keuangan) serta tidak melaporkan beban pajak karena menggunakan pajak final (perusahaan minyak dan gas atau perusahaan properti). Penentuan sampel pada penelitian ini dengan metode *purposive sampling*.

Pada penelitian ini *tax avoidance* diukur menggunakan ETR (*effective tax rate*). Pengukuran ETR bertujuan untuk memberikan pandangan secara luas pada beban pajak penghasilan terhadap laba sebelum pajak perusahaan yang disajikan dalam laporan keuangan (Dyreng *et al.*, 2010). ETR dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut.

$$ETR = \frac{\text{Beban pajak}}{\text{Laba sebelum pajak}} \dots \dots \dots (1)$$

Transfer Pricing merupakan keputusan yang diambil perusahaan dalam kesepakatan mengatur harga transfer suatu transaksi barang atau jasa serta harta tidak berwujud maupun transaksi keuangan yang dilakukan oleh suatu perusahaan (Bunyamin, 2019). Dasar *transfer pricing* dalam kasus dilapangan dilakukan dengan meningkatkan harga pembelian dan menurunkan harga

penjualan antara perusahaan dalam satu kelompok dalam kegiatan transaksi atas keuntungan ke divisi yang ada di suatu negara yang tarif pajaknya relatif lebih kecil dibandingkan dengan domisili perusahaan induknya (Tiwa *et al.*, 2017). Dapat diartikan jika tarif pajak disuatu negara semakin tinggi maka akan menimbulkan perusahaan untuk melakukan kegiatan *transfer pricing*. *Transfer pricing* dapat diukur menggunakan rumus (Putri dan Mulyani, 2020).

$$\text{Transfer Pricing} = \frac{\text{Piutang usaha pada pihak berelasi}}{\text{Total piutang usaha}} \dots\dots\dots(2)$$

Capital intensity merupakan suatu kebijakan perusahaan dalam melakukan investasi berupa aset tetap yang tinggi yang nantinya akan menghasilkan beban penyusutan setiap tahunnya yang nantinya akan menambah beban perusahaan yang meningkat dan akan berdampak pada menurunnya beban pajak penghasilan yang terutang (Putri & Mulyani, 2020). Beban penyusutan bisa mengurangi pajak penghasilan perusahaan, beban penyusutan yang tinggi, akan mengurangi jumlah pajak yang disetor kepada Negara, artinya keuntungan perusahaan atau penghasilan kena pajak akan turun yang berdampak mengurangi pajak terutang yang harus dibayar kepada Negara. Pratama & Larasati (2021) mengukur *capital intensity* dengan menggunakan rumus sebagai berikut.

$$\text{Capital Intensity} = \frac{\text{Aset tetap bersih}}{\text{Total aset}} \dots\dots\dots(3)$$

Kualitas audit merupakan suatu hasil yang mungkin dapat terjadi ketika auditor melakukan audit laporan keuangan klien dan mengetahui kesalahan atau salah saji dalam menyajikan laporan keuangan auditan (Dewi & Jati, 2014). Kualitas audit diproksikan dengan kinerja auditor dalam KAP *big four*. Perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* dinilai lebih independen dalam menghasilkan laporan auditnya. Kualitas Audit menggunakan variabel dummy dimana angka 1 untuk KAP *big four* dan angka 0 untuk KAP *non big four* (Suprpto & Nugroho, 2020).

Teknis analisis data pada penelitian ini menggunakan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi dengan persamaan regresi sebagai berikut.

$$TA = \alpha + \beta_1 TP + \beta_2 CI + \beta_3 TP*KA + \beta_4 CI*KA + \epsilon \dots\dots\dots(4)$$

Keterangan :

- TA = *Tax Avoidance*
- TP = *Transfer Pricing*
- CI = *Capital Intensity*
- KA = Kualitas Audit
- α = Konstanta
- β_1 - β_4 = Koefisien regresi
- e = *error terms*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penentuan sampel pada penelitian ini dengan metode *purposive sampling*. Langkah-langkah dalam penentuan sampel dengan kriterianya antara lain disajikan pada Tabel 2 sebagai berikut.

Tabel 2. Kriteria Pemilihan Sampel

No	Kriteria	Jumlah
1	Seluruh perusahaan <i>go public</i> yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sampai tanggal 31 Desember 2020.	716
2	Perusahaan dikelompokkan ke sektor kategori perusahaan keuangan, minyak, gas dan properti.	(385)
3	Perusahaan yang tidak menyajikan laporan tahunan secara berturut-turut pada periode tahun 2015-2020.	(128)
4	perusahaan mencatatkan kondisi keuangan yang rugi	(105)
	Jumlah perusahaan	98
	Tahun pengamatan	6
	Total sampel	588

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil dari uji statistik deskriptif terlihat dari besaran nilai *mean*, *standard deviation*, *minimum* dan *maximum* yang ditampilkan pada Tabel 3 berikut.

Tabel 3. Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	Sampel	Mean	Std Dev	Min	Max
<i>Tax Avoidance</i>	588	0,254	0,131	0,006	0,601
<i>Transfer Pricing</i>	588	0,154	0,236	0	0,748
<i>Capital Intensity</i>	588	0,428	0,215	0,064	0,803
Kualitas Audit	588	0,378	0,485	0	1

Sumber: Data Penelitian, 2022

Statistik deskriptif menunjukkan bahwa nilai rata-rata *tax avoidance* sebesar 0,254 yang berarti rata-rata tingkat pembayaran pajak pada sampel amatan yang digunakan pada penelitian ini sebesar 25,4%. Nilai rata-rata *transfer pricing* sebesar 0,154 yang berarti rata-rata perusahaan yang melakukan transaksi dengan pihak berelasi hanya sebesar 15,37%. *Capital intensity* memiliki nilai rata-rata 0,428 yang berarti nilai rata-rata perusahaan yang melakukan investasi pada pembelian aset tetap sebesar 42,81% dan nilai rata-rata kualitas audit sebesar 0,378 yang berarti perusahaan yang di audit oleh KAP *big four* sebesar 37,8%.

Tabel 4. Hasil Uji Normalitas

Variable	Obs	W	V	Z	Prob>z
	588	0,901	38,618	8,847	0,138

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil uji normalitas menunjukkan nilai *saphiro wilk test* sebesar 0,1375 sehingga variabel *transfer pricing*, *capital intensity*, kualitas audit dan *tax avoidance* berdistribusi normal.

Tabel 5. Hasil Uji Multikolinieritas

Variable	VIF	1/VIF
<i>Tax Avoidance</i>	2,05	0,488
<i>Transfer Pricing</i>	1,64	0,611
<i>Capital Intensity</i>	1,21	0,656
Kualitas Audit	1,52	0,656

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil uji multikolinieritas menghasilkan nilai *tolerance* diatas 0,1 dan nilai $VIF < 10$ sehingga variabel penelitian tidak terjadi multikolinieritas. Hasil uji heteroskedastisitas terlihat bahwa nilai signifikan ketiga variabel $> 0,05$ sehingga variabel *transfer pricing*, *capital intensity* dan kualitas audit bebas dari heteroskedastisitas.

Tabel 6. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Variabel	Coef	Std. Error	P> t
<i>Transfer Pricing</i>	-0,059	0,0206	0,144
<i>Capital Intensity</i>	0,108	0,0223	0,150
Kualitas Audit	-0,024	0,0187	0,192

Sumber: Data Penelitian, 2022

Koefisien determinasi merupakan ukuran kesesuaian atau ketepatan garis terhadap sebaran data atau proporsi total variabel independen yang dijelaskan variabel dependen yang tunggal.

Tabel 7. Hasil Analisis Koefisien Determinasi

Model	R Square	Adjusted R Square	Std Error of the estimate
	0,139	0,131	0,129

Sumber: Data Penelitian, 2022

Nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,131 menunjukkan bahwa variabel *transfer pricing* dan *capital intensity* dapat menjelaskan variabel *tax avoidance* sebesar 13,10% sedangkan 86,90% sisanya dipengaruhi oleh faktor yang lain.

Tabel 8. Hasil Uji Moderated Regression Analysis (MRA)

Variabel	Koefisien	Std. error	Sig.	Keterangan
<i>Constant</i>	0,296	0,015		
<i>Transfer Pricing (TP)</i>	-0,025	0,029	0,386	Ditolak
<i>Capital Intensity (CI)</i>	-0,114	0,031	0,000	Diterima
TP*KA	0,449	0,058	0,442	Ditolak
CI*KA	0,158	0,054	0,004	Diterima

Sumber: Data Penelitian, 2022

Persamaan regresi dalam penelitian ini sebagai berikut.

$$TA = 0,296 - 0,025 TP - 0,114 CI + 0,449 TP*KA + 0,158 CI*KA + 0,015$$

Uji kelayakan model (Uji F) dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui apakah model atau persamaan regresi yang telah dibuat layak untuk diteliti ditunjukkan hasil sebagai berikut.

Tabel 9. Hasil Uji Kelayakan Model (Uji F)

Model	Sum of squares	df	Mean Square	F	Sig
<i>Regression</i>	0,396	5	0,079	4,76	0,000
<i>Residual</i>	9,685	582	0,017		
<i>Total</i>	10,081	587			

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil Uji Kelayakan Model disimpulkan nilai signifikan sebesar 0,000 kurang dari 0,05 sehingga model dalam penelitian ini layak atau variabel *transfer pricing* dan *capital intensity* secara simultan berpengaruh terhadap variabel *tax avoidance*.

Hipotesis pertama memperlihatkan bahwa *transfer pricing* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* dengan nilai koefisien -0,025 dan signifikansi 0,386 yang menunjukkan bahwa H_1 ditolak sehingga dalam penelitian ini *transfer pricing* tidak berpengaruh terhadap tindakan *tax avoidance*. Hal ini disebabkan karena dalam penelitian ini rata-rata perusahaan yang melakukan transaksi dengan pihak berelasi hanya sebesar 15,37% serta di Indonesia Standar akuntansi yang berlaku tidak menjelaskan dengan detail mengenai transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa khususnya tentang *transfer pricing*.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan PSAK 7 mengenai pengungkapan dengan pihak yang berelasi hanya menjelaskan pengungkapan yang terkait dengan hubungan, transaksi, komitmen serta nilai saldo pihak relasi. Keterangan mengenai pengungkapan, informasi transaksi serta cara melakukan transaksi yang dilakukan dengan pihak berelasi bukan merupakan suatu kewajiban untuk diungkapkan, sehingga pengukuran terhadap transaksi *transfer pricing* dapat menjadi tidak jelas dikarenakan tidak adanya persamaan cara pengungkapan antara perusahaan. Selain itu, dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 dijelaskan apa saja persyaratan dokumen apa saja atau informasi tambahan yang harus disajikan dalam laporan SPT Tahunan untuk pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang menjadi perhatian bagi otoritas pajak atau fiskus di Indonesia. Namun, persyaratan atau dokumen informasi ini hanya bisa diakses oleh otoritas pajak dan bukan merupakan informasi umum yang nantinya dapat dimanfaatkan oleh pihak lain untuk melakukan praktik *transfer pricing*. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Napitupulu (2020) dan Panjalusman *et al* (2018) yang menyatakan bahwa *transfer pricing* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Hipotesis kedua menyatakan bahwa *capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance* dengan nilai koefisien -0,114 dan signifikansi 0,000 sehingga H_2 diterima sehingga dalam penelitian ini *capital intensity* berpengaruh signifikan negatif terhadap *tax avoidance*. Hal ini disebabkan karena semakin besar nilai *capital intensity* suatu perusahaan maka semakin rendah juga perusahaan melakukan tindakan *tax avoidance*. Nilai rata-rata perusahaan yang melakukan investasi pada pembelian aset tetap sebesar 42,81%, hal ini dikarenakan perusahaan akan lebih tertarik untuk melakukan investasi dalam pembelian aset tetap karena investasi tersebut akan menimbulkan biaya penyusutan yang nilainya akan menambah biaya perusahaan yang berdampak pada laba perusahaan akan semakin menurun sehingga penghasilan kena pajak perusahaan tersebut juga akan turun pula. *Capital intensity* diukur menggunakan nilai keseluruhan aset tetap bersih dibagi dengan jumlah keseluruhan aset, hal ini akan memperbesar kemungkinan manajemen perusahaan akan melakukan *tax avoidance* melalui kegiatan investasi pada pembelian aset tetap. Peraturan perpajakan juga menyerahkan perusahaan untuk memilih metode penyusutan dengan periode yang lebih cepat dari masa manfaatnya (Surbakti, 2012). Hal ini mengakibatkan perusahaan yang melakukan investasi pembelian aset tetap yang besar akan mempunyai nilai ETR yang tinggi, maka dapat disimpulkan perilaku *tax avoidance* menurun (Artinasari & Mildawati, 2018). Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Surbakti (2012) dan Artinasari & Mildawati (2018) yang menunjukkan terdapat pengaruh signifikan antara *capital intensity* dengan penghindaran pajak.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa kualitas audit tidak memoderasi *transfer pricing* terhadap *tax avoidance* dengan nilai koefisien 0,449 dan signifikansi 0,442 yang menunjukkan bahwa H_3 ditolak sehingga kualitas audit tidak memperlemah hubungan *transfer pricing* dengan penghindaran pajak, hal ini dikarenakan kualitas audit merupakan sebuah mekanisme pengawasan, tetapi tidak terbukti dapat mengurangi perilaku penghindaran pajak. Bagaimanapun seorang auditor harus terikat dengan kode etik sehingga dimanapun auditor

tersebut bekerja baik di KAP *big four* ataupun non *big four* dia harus tetap berpegang teguh kepada kode etik akuntan serta dapat menjaga integritasnya. Hasil penelitian ini sesuai dengan Damayanti & Susanto (2015) dan Nugraheni & Pratomo (2018).

Hipotesis keempat menyatakan bahwa kualitas audit memoderasi *capital intensity* terhadap *tax avoidance* dengan nilai koefisien 0,158 dan signifikansi sebesar 0,004. Hal ini menunjukkan bahwa H₄ diterima sehingga kualitas audit memoderasi pengaruh *capital intensity* terhadap *tax avoidance*. Hal ini dikarenakan karena fiskus akan lebih percaya pada perusahaan yang laporan auditnya di audit oleh KAP *big four* karena memiliki integritas yang tinggi dan reputasi yang baik sehingga laporan auditor disajikan dengan keadaan yang sewajarnya sehingga informasi dalam laporan keuangan yang akan disajikan kepada investor dan pemangku kepentingan perusahaan akan lebih dipercaya. Sehingga disimpulkan kualitas audit yang berkualitas mengindikasikan perusahaan cenderung tidak akan melakukan tindakan memanipulasi laba yang berpengaruh terhadap pajak yang disetorkan ke negara sehingga kualitas audit akan memperkuat hubungan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*. Penelitian ini sesuai dengan penelitian (Wulandari *et al*, 2020).

SIMPULAN

Transfer pricing tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* karena di Indonesia standar akuntansi yang berlaku tidak menjelaskan secara detail mengenai transaksi dengan pihak hubungan istimewa sedangkan *capital intensity* berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance* disebabkan keputusan investasi aset tetap akan menambah biaya depresiasi yang berdampak pada laba perusahaan akan menurun sehingga pajak yang dibayarkan juga semakin rendah. Kualitas audit tidak mampu memoderasi *transfer pricing* pada *tax avoidance* karena kualitas audit merupakan mekanisme pengawasan dan auditor harus terikat dengan kode etik akuntan serta dapat menjaga integritasnya sedangkan kualitas audit memperkuat hubungan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* karena fiskus akan lebih percaya pada perusahaan yang laporan auditnya di audit oleh KAP *big four* sehingga informasi dalam laporan keuangan yang akan disajikan kepada investor dan pemangku kepentingan perusahaan akan lebih dipercaya.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan, adapun keterbatasan di dalam penelitian ini yaitu periode tahun pengamatan hanya 6 tahun terakhir dan pengukuran penghindaran pajak hanya menggunakan *effective tax rate (ETR)*. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan menambah periode pengamatan agar hasil pengamatan lebih tergeneralisasi dan menambah pengukuran lain untuk penghindaran pajak seperti *cash effective tax rate (CETR)*.

REFERENSI

- Adisamartha, I. B. P. F., & Noviarina, N. (2015). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Intensitas Persediaan Dan Intensitas Aset Tetap Pada Tingkat Agresivitas Wajib Pajak Badan. *E-Jurnal Akuntansi*, 13(3), 973–1000.
- Ariani, M. O., & Prastiwi, D. (2020). pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Kinerja Keuangan Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi Unesa*, 8(3), 1–8.

- Artinasari, N., & Mildawati, T. (2018). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Likuiditas, Capital Intensity, dan Inventory Intensity terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 7(8), 1-18.
- Astuti, T. P., & Aryani, Y. A. (2017). Tren Penghindaran Pajak Perusahaan Manufaktur Di Indonesia Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2001-2014. *Jurnal Akuntansi*, 20(3), 375-388. <https://doi.org/10.24912/ja.v20i3.4>
- Budianti, S., & Curry, K. (2018). Pengaruh Profitabilitas, likuiditas, dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Prosiding Seminar Nasional Cendekiawan 4*, Jakarta.
- Bunayamin, D. (2019). *Current Issue Perpajakan*. Bogor: Mitra Wacana Media.
- Calvin, L. (2021). Pengaruh Transfer Pricing, Capital Intensity dan Political Connection Terhadap Tax Avoidance dengan Corporate Governance Sebagai Pemoderasi. In *Skripsi*.
- Dewi, N. N. K., & Jati, I. K. (2014). Pengaruh karakter eksekutif, karakteristik perusahaan, dan dimensi tata kelola perusahaan yang baik pada tax avoidance di bursa efek indonesia. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 2, 249-260.
- Dwiyanti, I. A. I., & Jati, I. K. (2019). Pengaruh Profitabilitas, Capital Intensity, dan Inventory Intensity pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 27, 2293. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v27.i03.p24>
- Dyrenge, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2010). The effects of executives on corporate tax avoidance. *Accounting Review*, 85(4), 1163-1189. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1163>
- Fadjarenie, A., & Anisah, Y. (2016). Pengaruh Corporate Governance dan sales growth Terhadap Tax Avoidance. *Star-Study Dan Accounting Research*, 13(3), 48-57.
- Fitriani, D. N., Djaddang, S., & Suyanto. (2021). No Title. *KINERJA Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 3(2).
- <https://www.cnnindonesia.com>. (2022). *Sejak 10 Tahun Lalu Begini Gambaran Penerimaan Pajak RI*. <https://www.cnbcindonesia.com/news/20210318131044-4-231105/sejak-10-tahun-lalu-begini-gambaran-penerimaan-pajak-ri>
- Indradi, D. (2018). Pengaruh Likuiditas, Capital Intensity terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi Berkelanjutan Indonesia*, 1(1), 147. <https://doi.org/10.32493/jabi.v1i1.y2018.p147-167>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86-108. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.006>
- Maharani, W., & Juliarto, A. (2019). Pengaruh Kepemilikan Keluarga Terhadap Tax Avoidance Dengan Kualitas Audit Sebagai Variabel Moderating. *Diponegoro Journal of Accounting*, 8(4), 1-10.
- Napitupulu, I. H., Situngkir, A., & Arfani, C. (2020). Pengaruh Transfer Pricing Dan Profitabilitas Terhadap Tax Avoidance. *Kajian Akuntansi*, 21(2), 126-141.
- Nurhayati, I. D. (2013). Evaluasi Atas Perlakuan Perpajakan terhadap Transaksi Transfer Pricing Pada Perusahaan Multinasional Di Indonesia. *Jurnal Manajemen Dan Akuntansi*, 2(April), 95-107.
- Panjalusman, P. A., Nugraha, E., & Setiawan, A. (2018). Pengaruh Transfer Pricing

- Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Pendidikan Akuntansi & Keuangan*, 6(2), 105. <https://doi.org/10.17509/jpak.v6i2.15916>
- Pattiasina, V., Tammubua, M. H., Numberi, A., Patiran, A., & Temalagi, S. (2019). Capital Intensity and tax avoidance: An Indonesian case. *International Journal of Social Sciences and Humanities*, 3(1), 58–71. <https://doi.org/10.29332/ijssh.v3n1.250>
- Pratama, A. D., & Larasati, A. Y. (2021). Pengaruh Transfer Pricing Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Perbankan*, 15(2), 497–516.
- Purwanti, L., & Sugiyarti, S. M. (2017). Pengaruh Intensitas Aset Tetap, Pertumbuhan Penjualan Dan Koneksi Politik Terhadap Tax Avoidance (Studi Kasus Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012–2016). *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 5(3), 1625–1642. <https://doi.org/10.17509/jrak.v5i3.9225>
- Putri, N., & Mulyani, S. D. (2020). Pengaruh Transfer Pricing Dan Kepemilikan Asing Terhadap Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Dengan Pengungkapan Corporate Social Responsibility (Csr) Sebagai Variabel Moderasi. *Prosiding Seminar Nasional Pakar*, 1(2), 1–9. <https://trijurnal.lemlit.trisakti.ac.id/pakar/article/view/6826>
- Stephanie, Sistomo, & Ramot, P. S. (2017). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Keputusan Transfer Pricing pada Perusahaan Manufaktur di BEI. *Fundamental Management Journal*, 2(1), 63–69.
- Suprpto, F. M., & Nugroho, W. C. (2020). Pengaruh Kompleksitas Tugas Terhadap Kualitas Audit Dengan Disfungsional Auditor Sebagai Variabel Moderasi. *Akuntabilitas*, 13(2), 151–164. <https://doi.org/10.15408/akt.v13i2.17364>
- Tiwa, E. M., Saeran, D. P., & Tirayoh, V. Z. (2017). Pengaruh Pajak Dan Kepemilikan Asing Terhadap Penerapan Transfer Pricing Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2013-2015. *Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 5(2), 2666–2675. <https://doi.org/10.35794/emba.v5i2.17105>
- Widiyantoro, C. S., & Sitorus, R. R. (2019). Pengaruh Transfer Pricing Dan Sales Growth Terhadap Tax Avoidance Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Moderating. *Media Akuntansi Perpajakan*, 4(2), 18–32.
- Windaswari, K. A., & Merkusiwati, N. K. L. A. (2018). Pengaruh Koneksi Politik, Capital Intensity, Profitabilitas, Leverage dan Ukuran Perusahaan Pada Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 23, 1980. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v23.i03.p14>
- Wulandari, F., Masripah, & Widiastuti, N. P. E. (2020). Identifikasi Kualitas Audit pada Hubungan Kompensasi Eksekutif dan Capital Intensity terhadap Penghindaran Pajak. *Prosiding Biema Business Management, Economic, and Accounting National Seminar*, 1(1), 569–586.