

Mekanisme *Corporate Governance* dan Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Pemoderasi

Andan Yunianto¹
MG. Fitria Harjanti²
Eti Purwati³
Aleks Murdin⁴

^{1,3,4}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Muhammadiyah Yogyakarta, Indonesia

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Atma Jaya Yogyakarta, Indonesia

*Correspondences: andan321@yahoo.co.id

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk memberikan bukti empiris tentang mekanisme tata kelola perusahaan (*corporate governance*) yang terdiri dari kepemilikan institusional, proporsi dewan komisaris independen dan kualitas audit yang mempengaruhi penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel pemoderasi. Sampel yang digunakan sebanyak 152 perusahaan dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Teknik analisis data menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Penelitian ini menemukan bukti kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hasilnya berbeda dengan dewan komisaris independen dan kualitas audit yang tidak berpengaruh. Selain itu juga ditemukan bukti bahwa ukuran perusahaan memperlemah pengaruh negatif kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak, tetapi tidak mampu memperkuat maupun memperlemah pengaruh dewan komisaris independen dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak.

Kata Kunci: Penghindaran Pajak; Tata Kelola Perusahaan; Kualitas Audit; Kepemilikan Insitusional; Ukuran Perusahaan

Mechanism of Corporate Governance and Tax Avoidance with Firm Size as a Moderating Variable

ABSTRACT

The purpose of this research is to provide empirical evidence about corporate governance mechanisms consisting of institutional ownership, the proportion of independent commissioners and audit quality that affect tax evasion with firm size as a moderating variable. The samples used were 152 companies from manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange. Data analysis technique using Moderated Regression Analysis (MRA). This study found evidence that institutional ownership has a negative effect on tax evasion. The results differ from the independent board of commissioners and audit quality which have no effect. In addition, it was also found evidence that company size weakens the negative effect of institutional ownership on tax avoidance, but is unable to strengthen or weaken the effect of an independent board of commissioners and audit quality on tax avoidance.

Keywords: Tax Avoidance; Corporate Governance; Audit Quality; Institutional Ownership; Firm Size



e-ISSN 2302-8556

Vol. 33 No. 5
Denpasar, 26 Mei 2023
Hal. 1212-1225

DOI:
10.24843/EJA.2023.v33.i05.p05

PENGUTIPAN:
Yunianto, A., Harjanti, M. G. F., Purwati, E., & Murdin, A. (2023). Mekanisme *Corporate Governance* dan Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 33(5), 1212-1225

RIWAYAT ARTIKEL:
Artikel Masuk:
10 Januari 2023
Artikel Diterima:
22 Maret 2023

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

PENDAHULUAN

Wajib Pajak (WP) Orang Pribadi ataupun WP Badan akan memandang pajak sebagai sebuah beban yang memberatkan. Wajib Pajak terpaksa mengeluarkan uang tanpa mendapatkan imbal balik berupa barang/jasa secara langsung. Sebagian Wajib Pajak enggan untuk membayar kewajiban pajaknya karena dengan membayar pajak berarti penghasilan mereka akan berkurang. Hal inilah yang menyebabkan Wajib Pajak melakukan perlawanan pajak secara aktif yang merupakan suatu usaha yang bisa dilaksanakan oleh wajib pajak untuk mengecilkan jumlah pajak yang sebenarnya harus dibayar (Suandy, 2014). Perlawanan aktif digolongkan menjadi dua yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*). Penghindaran pajak dilakukan untuk menekan beban pajak secara legal, sedangkan penggelapan pajak merupakan usaha menekan beban pajak dengan cara ilegal.

Penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak walaupun tidak melanggar peraturan, namun akan merugikan pemerintah. Dengan adanya penghindaran pajak, maka pendapatan pemerintah akan menurun dan berdampak pada pembangunan nasional maupun kegiatan-kegiatan lainnya. Dari tabel 1 terlihat bahwa pemerintah tidak pernah bisa mencapai penerimaan pajak sebesar 100% selama tahun 2016 sampai tahun 2020.

Tabel 1. Penerimaan Negara dari Pajak

Tahun	Penerimaan Negara dari Pajak
2016	83,48%
2017	91,23%
2018	93,86%
2019	86,66%
2020	91,50%

Sumber: <https://www.kemenkeu.go.id>

Kegagalan pemerintah dalam pencapaian target penerimaan pajak tersebut, salah satu faktornya adalah penghindaran pajak. Penghindaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak membuat penerimaan pajak pemerintah menjadi lebih kecil, sehingga menyebabkan target penerimaan pajak tidak tercapai.

Banyak faktor yang dapat mempengaruhi Wajib Pajak melakukan penghindaran pajak, diantaranya adalah mekanisme tata kelola perusahaan (*corporate governance*). Dalam tata kelola perusahaan yang baik, di perusahaan perlu dibentuk lembaga yang membantu manajemen dalam menjalankan perusahaan, antara lain Dewan Komisaris Independen yang dipandang bisa mewakili pihak eksternal perusahaan. Selain itu perusahaan juga memerlukan pihak eksternal lain untuk menciptakan tata kelola perusahaan yang baik yang bisa ikut mengawasi jalannya perusahaan, antara lain auditor eksternal dan pemegang saham terutama pemegang saham institusional.

Dewan komisaris independen diharapkan mampu mengawasi kinerja manajemen perusahaan agar tidak melakukan aktivitas yang tidak etis yang bisa merugikan pihak lain di luar perusahaan, misalnya perilaku penghindaran pajak. Komisaris independen kedudukannya sangat vital di perusahaan. Dewan komisaris merupakan pihak yang bertanggungjawab untuk mengawasi jalannya perusahaan agar sesuai dengan yang ditentukan. Apalagi komisaris independen yang merupakan pihak eksternal perusahaan. Ketika melakukan tugasnya tentu

tidak hanya mempertimbangkan kepentingan pihak internal perusahaan saja, namun akan mempertimbangkan dampak kebijakan yang dilakukan perusahaan terhadap pihak eksternal yang diwakilinya. Penelitian yang menemukan bukti bahwa proporsi dewan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak dilakukan oleh Nabila & Kartika (2023), Kerr et al. (2021), Sinurat & Jasman (2021), Yuni & Setiawan (2019), Wijayanti & Merkusiwati (2017), Sandy & Lukviarman (2015), serta Maharani & Suardana (2014). Akan tetapi penelitian tersebut bertentangan dengan penelitian Tahar & Rachmawati (2020), Kusufiyah & Anggraini (2019) dan Subagiastra et al. (2017).

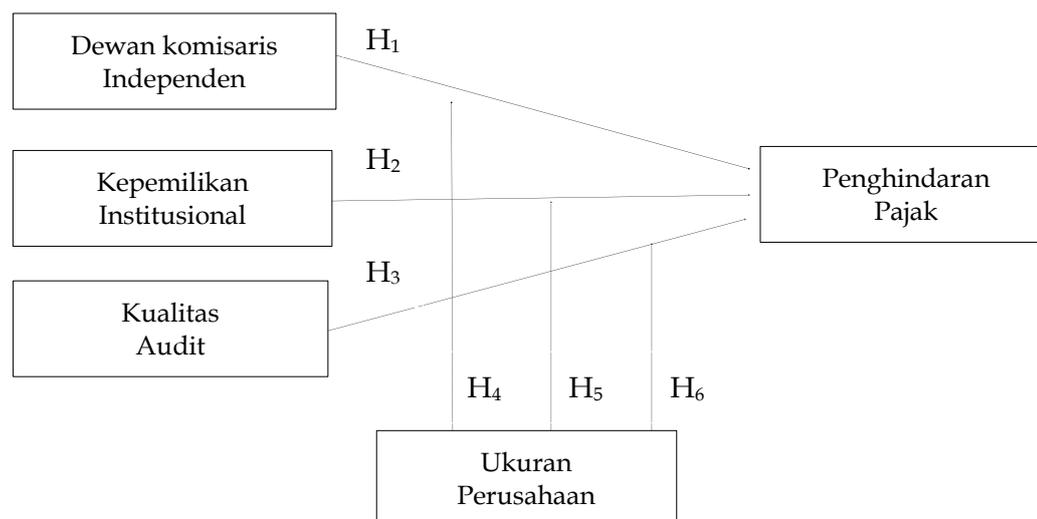
Pemilik institusional dipandang sebagai pemegang saham yang memiliki sumber daya yang baik dibanding pemegang saham lain. Dengan adanya dana yang besar yang dimilikinya, mereka mampu mempekerjakan orang-orang yang memiliki kompetensi bagus. Dengan kemampuan untuk merekrut orang-orang yang memiliki kompetensi bagus ini, maka pemilik institusional memiliki kemampu mengawasi kinerja manajemen dengan lebih baik dibandingkan pihak lainnya. Hal ini dapat menyebabkan manajemen tidak melakukan penghindaran pajak yang agresif yang dapat merugikan pihak lain. Yuni & Setiawan (2019) dan Subagiastra et al. (2017) menemukan bukti bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Namun penelitian tersebut bertentangan dengan penelitian Faizah (2022), Moeljono (2020), Tahar & Rachmawati (2020) dan Maharani & Suardana (2014).

Pihak independen lainnya yang dapat mengawasi manajemen adalah auditor eksternal yang bekerja di Kantor Akuntan Publik. Agar Kantor Akuntan Publik memiliki kualitas tinggi dalam melaksanakan tugasnya, mereka akan merekrut auditor yang memiliki kompetensi yang baik. Sedangkan auditor yang memiliki kompetensi yang baik akan menuntut Kantor Akuntan Publik memberikan kompensasi yang tinggi pada mereka. Auditor eksternal yang melaksanakan audit dengan kualitas tinggi bisa mencegah manajemen melakukan tindakan penghindaran pajak yang agresif yang dapat merugikan pihak lain. Penelitian yang menemukan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap tindakan penghindaran pajak dilakukan oleh Maretta et al. (2019) dan Khairunisa et al. (2017). Namun penelitian ini bertentangan dengan penelitian Kusuma & Firmansyah (2018), Eksandy (2017), Hidayati & Fidiana (2017) dan Sundari & Aprilina (2017).

Penelitian ini menguji kembali penelitian-penelitian sebelumnya yang hasilnya masih tidak konsisten dengan menambahkan ukuran perusahaan sebagai variabel pemoderasi. Sehingga penelitian dapat memberikan bukti adanya faktor yang bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh tersebut.

Ukuran perusahaan menunjukkan kemampuan suatu perusahaan dalam mendapatkan sumber daya untuk melaksanakan kegiatan operasionalnya. Perusahaan yang ukurannya besar memiliki kemampuan untuk mendapatkan dan memanfaatkan sumber daya yang tinggi, sehingga kegiatan operasi perusahaan yang besar tersebut berdampak luas di masyarakat. Oleh karena itu perusahaan yang besar tersebut akan mendapat sorotan dan perhatian dari pemangku kepentingan untuk melakukan pengawasan yang lebih tinggi dari pada perusahaan yang kecil. Ukuran perusahaan yang dimasukkan dalam model penelitian sebagai variabel pemoderasi, akan dapat memperkuat pengaruh

komisaris independen, kepemilikan institusional, dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak. Penelitian Yuni & Setiawan (2019) menemukan bukti bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak, namun Faizah (2022) menyatakan tidak memoderasi. Sedangkan Nabila & Kartika (2023) menemukan bukti bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh komisaris independen terhadap penghindaran pajak, namun Yuni & Setiawan (2019) menyatakan tidak memoderasi.



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber: Data Penelitian, 2022

Menurut Teori Pemangku Kepentingan (*Stakeholders Theory*) perusahaan tidak hanya mempunyai tanggung jawab atas kepentingan perusahaan saja, tetapi juga mempunyai tanggung jawab kepada pihak lainnya. Komisaris Independen memiliki posisi yang strategis untuk menjamin tanggung jawab perusahaan kepada pihak lain di luar perusahaan terpenuhi. Komisaris independen bersama dewan komisaris lainnya bertugas untuk melaksanakan pengawasan agar perusahaan berjalan sesuai dengan harapan. Mereka berkewajiban untuk memastikan bahwa perusahaan tidak hanya untuk kepentingan satu atau beberapa pemilik modal saja, tapi juga pihak lainnya. Terkait dengan kepentingan pemerintah tentang perpajakan, pengawasan tersebut akan membuat manajemen lebih berhati-hati dalam melakukan perencanaan pajak, sehingga tidak mengarah pada tindakan yang agresif dalam melakukan penghindaran pajak yang dapat merugikan pemerintah. Semakin banyak pihak yang mengawasi manajemen, maka pengawasannya akan semakin baik. Sehingga semakin banyak anggota dewan komisaris independen, maka pengawasannya juga akan semakin kuat. Penelitian yang menemukan bukti bahwa proporsi dewan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak dilakukan oleh Nabila & Kartika (2023), Kerr et al. (2021), Sinurat & Jasman (2021), Yuni & Setiawan (2019), Wijayanti & Merkusiwati (2017), Sandy & Lukviarman (2015) serta Maharani & Suardana (2014). Oleh karena itu hipotesis pertama dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut.

H₁: Dewan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Pihak lain yang bisa diandalkan dalam melakukan pengawasan terhadap manajemen perusahaan adalah pemegang saham institusional. Kepemilikan institusional memiliki kemampuan yang efektif dalam mengawasi keputusan yang diambil oleh manajemen (Wijayanti & Merkusiwati, 2017). Mereka memiliki sumber daya yang lebih baik dari pemilik lainnya dalam melakukan pengawasan. Dengan dana yang dimilikinya, pemilik saham institusional dapat mempekerjakan orang-orang yang kompeten untuk melakukan pengawasan dengan baik. Pemilik saham institusional berkepentingan untuk menjaga citra perusahaan agar investasinya di perusahaan aman. Jika perusahaan tersebut merupakan perusahaan yang taat pajak, maka akan memberikan citra yang positif. Citra yang positif akan membuat kepercayaan pemangku kepentingan perusahaan tinggi, yang merupakan jaminan atas keamanan investasinya di perusahaan tersebut. Semakin besar kepemilikan sahamnya dalam perusahaan, maka semakin besar kepentingan mereka untuk bisa mengawasi manajemen dengan lebih baik. Pengawasan terhadap manajemen yang maksimal perusahaan tersebut, menyebabkan tindakan penghindaran pajak yang agresif dapat diminimalisir. Penelitian yang menemukan bukti bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak dilakukan oleh Yuni & Setiawan (2019) dan Subagiastra et al. (2017). Oleh karena itu maka hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut.

H₂: Kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Untuk menjamin agar laporan keuangan yang diberikan manajemen perusahaan merupakan laporan keuangan yang berkualitas, maka peran auditor eksternal sangat diperlukan. Kualitas audit yang tinggi akan bisa mencegah manajemen melakukan tindakan yang merugikan pihak lain. Oleh karena itu audit yang berkualitas akan bisa mencegah manajemen dalam melakukan penghindaran pajak yang agresif. Penelitian yang menemukan bukti bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap tindakan penghindaran pajak dilakukan oleh Maretta et al. (2019) dan Khairunisa et al. (2017). Oleh karena itu maka hipotesis ketiga dirumuskan sebagai berikut:

H₃: Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

Pengawasan dewan komisaris independen terhadap penghindaran pajak bisa diperkuat oleh faktor internal perusahaan, dalam hal ini adalah ukuran perusahaan. Perusahaan yang memiliki ukuran yang besar akan memiliki kegiatan operasional yang berdampak luas dari pada perusahaan yang kecil. Oleh karena itu akan mendorong para pemangku kepentingan untuk memperhatikan perkembangan perusahaan, sehingga perusahaan yang besar akan sering mendapatkan sorotan dari masyarakat. Keadaan ini akan lebih mendorong dewan komisaris independen dalam melakukan pengawasan secara lebih baik agar perusahaan tidak melakukan tindakan yang dinilai buruk oleh masyarakat. Hal ini akan menutup peluang manajemen dalam melakukan tindakan penghindaran pajak secara lebih agresif. Penelitian Nabila & Kartika (2023) menemukan bukti bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh komisaris independen terhadap penghindaran pajak. Oleh karena itu hipotesis keempat dapat dirumuskan sebagai berikut:

H₄: Ukuran perusahaan memperkuat pengaruh negatif dewan komisaris independen terhadap penghindaran pajak.

Pengawasan yang dilakukan oleh investor institusional akan lebih efektif dalam perusahaan yang memiliki ukuran perusahaan yang besar. Perusahaan yang memiliki ukuran yang besar akan memiliki kegiatan operasional yang berdampak luas di masyarakat. Keadaan ini mendorong pemangku kepentingan untuk memperhatikan perkembangan perusahaan. Oleh karena itu perusahaan yang besar akan sering mendapatkan sorotan dari masyarakat. Keadaan ini akan lebih mendorong pemilik institusional melakukan pengawasan secara lebih baik agar perusahaan tidak melakukan tindakan yang dinilai buruk oleh masyarakat. Hal ini terkait dengan keamanan modal yang telah diinvestasikan ke perusahaan. Penilaian buruk masyarakat atas perusahaan bisa berdampak buruk pada nilai investasinya. Pengawasan yang lebih ketat oleh pemilik institusional akan menutup peluang manajemen dalam melakukan tindakan penghindaran pajak secara lebih agresif. Penelitian Yuni & Setiawan (2019) menemukan bukti bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak. Oleh karena itu maka hipotesis kelima dirumuskan sebagai berikut:

H₅: Ukuran perusahaan memperkuat pengaruh negatif kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak.

Hasil audit dalam perusahaan dengan ukuran besar akan mendapat perhatian yang lebih besar dari para pemangku kepentingan, sebab perusahaan yang ukurannya besar memiliki dampak yang luas di masyarakat. Kegagalan auditor memberikan hasil yang tidak sesuai dengan kondisi perusahaan, tidak hanya berdampak pada perusahaan saja, namun juga nama baik KAP tempat auditor tersebut bekerja. Dalam perusahaan dengan ukuran yang besar ini akan memaksa auditor bekerja ekstra hati-hati dalam melaksanakan tugasnya. Hal ini akan menutup peluang manajemen dalam melakukan tindakan penghindaran pajak secara lebih agresif. Oleh karena itu maka hipotesis keenam dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut.

H₆: Ukuran perusahaan memperkuat pengaruh negatif kualitas audit terhadap penghindaran pajak.

METODE PENELITIAN

Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2018 sampai dengan tahun 2020 digunakan sebagai sampel dalam penelitian ini. Pemilihan perusahaan manufaktur sebagai sampel karena jumlah perusahaannya banyak dan untuk mendapatkan sampel yang homogen dengan menggunakan satu jenis perusahaan sebagai sampel. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Teknik pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling* yang merupakan teknik pengambilan sampel dengan menggunakan kriteria-kriteria tertentu. Kriteria pemilihan sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut laporan keuangan yang diterbitkan dengan mata uang Rupiah dan perusahaan yang menghasilkan laba.

Variabel terikat dalam penelitian ini adalah penghindaran pajak (*tax avoidance*). Salah satu alat ukur yang umumnya dipakai para peneliti untuk mengukur penghindaran pajak adalah *Effective Tax Rate* (Mohanadas et al., 2021).

Oleh karena itu penghindaran pajak dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR), yaitu kas yang dibelanjakan untuk membayar beban pajak dibagi dengan laba sebelum pajak. Apabila nilai ETR perusahaan tinggi yang artinya perusahaan membayar pajak dalam jumlah besar, maka perusahaan tersebut telah melakukan penghindaran pajak rendah. Sedangkan nilai ETR perusahaan yang rendah, maka perusahaan tersebut telah melakukan penghindaran pajak yang tinggi karena Kas yang dibayarkan sebagai pajak jumlahnya rendah. Pengukuran penghindaran pajak dengan menggunakan ETR telah digunakan oleh penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti & Merkusiwati (2017), Tahar & Rachmawati (2020), Kusufiyah & Anggraini (2019), dan Sinurat & Jasman (2021). Rumus ETR (*effective tax rate*) sendiri adalah sebagai berikut.

$$ETR = (\text{Beban Pajak Penghasilan}) / (\text{Laba Sebelum Pajak}) \dots\dots\dots (1)$$

Komisaris independen adalah bagian dari dewan komisaris yang asalnya dari luar perusahaan. Pengukuran yang telah digunakan dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Tahar & Rachmawati (2020) dengan rumus sebagai berikut.

$$PDKI = (\text{Jumlah Komisaris Independen}) / (\text{Jumlah Dewan Komisaris}) \dots\dots\dots (2)$$

Kepemilikan institusional adalah kepemilikan saham yang dimiliki oleh lembaga seperti pemerintah, perusahaan investasi dan bank. Pengukuran yang digunakan oleh penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Wijayanti & Merkusiwati (2017) adalah sebagai berikut.

$$KI = (\text{Kepemilikan Saham Institusional}) / (\text{Total Saham yang Beredar}) \dots\dots\dots (3)$$

Kantor Akuntan Publik (KAP) yang menjadi auditor perusahaan digunakan sebagai pengukur kualitas audit. Perusahaan yang diaudit oleh KAP yang masuk dalam kelompok Big 4 dikelompokkan sebagai perusahaan dengan kualitas audit yang tinggi dengan diberi skor 1. Sedangkan yang diaudit oleh KAP Non Big 4 diberi skor 0. Adapun KAP yang termasuk dalam kelompok KAP besar adalah sebagai berikut Pricewaterhouse Cooper, KPMG, Deloitte Touche dan Earns and Young.

Ukuran perusahaan diukur dengan berbagai macam cara, yaitu total aset, total tenaga kerja dan total penjualan. Dalam penelitian ini ukuran perusahaan diukur menggunakan Logaritma Natural dari Total Aset. Pengukuran yang digunakan oleh penelitian terdahulu antara lain Wijayanti & Merkusiwati (2017) adalah sebagai berikut:

$$SIZE = \text{Ln}(\text{Total Aset}) \dots\dots\dots (4)$$

Teknik analisis data untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan rumus sebagai berikut.

$$ETR_{it} = a + b_1.PDKI_{it} + b_2.KI_{it} + b_3.KA_{it} + b_4.UP_{it} + b_5.PDKI_{it}.UP_{it} + b_6.KI_{it}.UP_{it} + b_7.KA_{it}.UP_{it} + e_{it} \dots\dots\dots (5)$$

Keterangan:

ETR_{it} = Penghindaran Pajak perusahaan ke i pada tahun t

a = Konstanta

b_1 - b_7 = Koefisien Regresi

$PDKI_{it}$ = Proporsi Dewan Komisaris Independen perusahaan ke i pada tahun t

KI_{it} = Kepemilikan Institusional perusahaan ke i pada tahun t

KA_{it} = Kualitas Audit perusahaan ke i pada tahun t
 UP_{it} = Ukuran Perusahaan perusahaan ke i pada tahun t
 e_{it} = Galat regresi perusahaan ke i pada tahun t

Pengujian statistik dilakukan dengan menggunakan software statistik PSPP dan JASP. Alasan penggunaan software tersebut karena software ini gratis dan bisa digunakan untuk mengolah data yang dapat menghasilkan output sesuai kebutuhan dalam penelitian ini. Hipotesis diterima apabila tingkat signifikansinya $< \alpha$ (0,05) dan nilai koefisien regresi (β) berlawanan arah dengan arah hipotesis.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Jumlah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang menerbitkan laporan keuangan tahun 2018-2020 yang dijadikan sampel sebanyak 54 perusahaan. Sehingga diperoleh sampel penelitian untuk diolah lebih lanjut sebesar 162 (54x3) tahun perusahaan (*company years*). Namun ketika dilakukan uji Normalitas menunjukkan data tidak terdistribusi normal. Selanjutnya dilakukan trimming data penelitian yang mengandung outlier sebanyak 10 sampel penelitian. Jadi sampel yang digunakan untuk pengujian hipotesis sebanyak 152.

Tabel 2. Hasil Pengujian Statistik Deskriptif

	N	Mean	Std Dev	Minimum	Maksimum
ETR	152	0,25	0,10	-0,051	0,721
PDKI	152	0,38	0,15	0,000	0,666
KI	152	0,61	0,31	0,000	0,997
KA	152	0,38	0,49	0,000	1,000
UP	152	28,78	1,49	25,954	32,725
PDKIxUP	152	10,91	4,47	0,000	20,017
KIxUP	152	17,55	8,82	0,000	29,987
KAxUP	152	11,13	14,45	0,000	32,725

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil pengujian statistik deskriptif bisa dilihat di Tabel 2. Rata-rata penyimpangan data penghindaran pajak (ETR) sebesar 0,10 dari nilai rata-rata sebesar 0,25. Untuk proporsi dewan komisaris independen (PDKI) rata-rata penyimpangan datanya sebesar 15% dari nilai rata-rata sebesar 38%. Sedangkan kepemilikan institusional (KI) memiliki rata-rata penyimpangan data sebesar 31% dari nilai rata-rata sebesar 61% dan kualitas audit (KA) memiliki rata-rata penyimpangan data sebesar 0,49 dari nilai rata-rata 0,38.

Tabel 3. Hasil Pengujian Normalitas

	RES4
N	152
Normal Parameters	Mean Std. Deviation
	1,19E-016 0,09
Most Extreme Differences	Absolute Positive Negative
	0,09 0,08 -0,09
Kolmogorov-Smirnov Z	1,107
Asymp. Sig (2-tailed)	0,188

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil pengujian normalitas residual dengan uji Kolmogorov-Smirnov menghasilkan nilai Kolmogorov-Smirnov sebesar 1,07 dengan probabilitas sebesar 0,188. Ini berarti data terdistribusi secara normal.

Tabel 4. Hasil Pengujian Heteroskedastisitas

	Unstandardized Coef.		Standardized Coef.		
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	-0,99	0,32	0,00	-3,11	0,002
PDKI	0,70	0,58	1,66	1,20	0,231
KI	1,07	0,36	5,07	2,99	0,033
KA	-0,16	0,23	-1,22	-0,70	0,485
UP	0,04	0,01	0,85	3,36	0,001
PDKIxUP	-0,02	0,02	-1,48	-1,08	0,283
KIxUP	-0,04	0,01	-5,26	-3,08	0,003
KAxUP	0,00	0,01	1,05	0,58	0,561

Sumber: Data Penelitian, 2022

Pengujian Heteroskedastisitas yang menggunakan uji Glejser menunjukkan nilai probabilitas lebih besar dari 0,05 untuk dewan komisaris independen, kualitas audit, interaksi komisaris independen dan ukuran perusahaan, serta interaksi kualitas audit dan ukuran perusahaan. Ini berarti variabel-variabel tersebut terbebas dari masalah heteroskedastisitas. Sedangkan variabel lainnya mengalami masalah heteroskedastisitas. Ketika dilakukan transformasi data dengan fungsi Logaritma Natural, kemudian timbul masalah baru. Dalam penelitian ini terdapat variabel kualitas audit yang disimbolkan dengan angka 0 dan 1. Ketika dilakukan transformasi data, angka 0 tidak dapat ditransformasi. Oleh karena itu pengujian hipotesis tetap menggunakan data yang tidak ditransformasi.

Tabel 5. Hasil Pengujian Autokorelasi

Model	Durbin -Watson						
	R	R ²	Adj. R ²	RMSE	Autocorrelation	Statistic	p
H ₀	0,000	0,000	0,000	0,104	0,420	1,137	<,001
H ₁	0,454	0,206	0,168	0,095	0,337	1,290	<,001

Sumber: Data Penelitian, 2022

Untuk pengujian autokorelasi menggunakan uji Durbin-Watson menunjukkan nilai DW sebesar 1,290. Hal ini berarti tidak terjadi masalah autokorelasi karena diantara nilai DW 1 dan 3. Dari hasil pengujian bisa disimpulkan bahwa data yang digunakan tidak terjadi masalah autokorelasi.

Tabel 6. Hasil Uji Koefisien Determinasi

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
0,45	0,21	0,17	0,09

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil pengujian koefisien determinasi pada persamaan Moderated Regression Analysis (MRA) pada Tabel 6 menunjukkan nilai Adjusted R Square sebesar 0,17. Ini berarti model penelitian dapat menjelaskan hubungan antara variabel bebas dengan penghindaran pajak sebesar 17%, sedangkan selebihnya dipengaruhi faktor lain yang tidak dimasukkan dalam model.

Tabel 7. Hasil Uji Kelayakan Model (F)

	Sum of Square	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	0,34	7	0,05	5,35	0,000
Residual	1,30	144	0,01		
Total	1,64	151			

Sumber: Data Penelitian, 2022

Berdasarkan hasil uji kesesuaian model dalam Tabel 7 menunjukkan menghasilkan nilai F sebesar 5,35 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Hal ini berarti model persamaan yang dibuat dalam penelitian ini layak untuk digunakan.

Tabel 8. Hasil Pengujian Moderated Regression Analysis

	<i>Unstandardized Coef.</i>		<i>Standardized Coef.</i>		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
(Constant)	-1,69	0,49	0,00		-3,43	0,001
PDKI	0,16	0,89	0,24		0,18	0,860
KI	0,32	0,55	6,84		4,18	0,000
KA	0,36	0,36	1,76		1,00	0,320
UP	0,07	0,02	0,97		4,00	0,000
PDKIxUP	0,00	0,03	-0,02		-2,02	0,986
KIxUP	0,08	0,02	-7,09		-4,30	0,000
KAxUP	-1,01	0,01	-1,81		-1,05	0,296

Sumber: Data Penelitian, 2022

Hasil pengujian hipotesis menggunakan pengujian Moderated Regression Analysis (MRA) tampak dalam Tabel 8. Hipotesis 1 menyatakan bahwa dewan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan variabel dewan komisaris independen memiliki nilai t -3,43 dengan koefisien beta -0,16 dan tingkat signifikansi 0,860. Hal ini berarti hipotesis 1 ditolak.

Tugas komisaris independen bersama dewan komisaris lainnya untuk melaksanakan pengawasan agar perusahaan berjalan dengan baik tidak sesuai dengan harapan. Pengawasan yang dilakukan tidak efektif dalam mencegah manajemen untuk melakukan penghindaran pajak secara agresif. Ada kemungkinan pembentukan dewan komisaris independen hanya untuk memenuhi kelengkapan peraturan saja. Kemungkinan yang lain proporsi komisaris independen yang kecil tidak mampu mempengaruhi keputusan yang diambil dalam rapat internal dewan komisaris. Penelitian yang dilakukan oleh Tahar & Rachmawati (2020) dan Kusufiyah & Anggraini (2019) yang menemukan bahwa proporsi dewan komisaris tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak sejalan dengan hasil penelitian ini. Namun bertentangan dengan penelitian yang dilakukan oleh Kerr et al. (2021), Sinurat & Jasman (2021), Wijayanti & Merkusiwati (2017), Sandy & Lukviarman (2015) dan Maharani & Suardana (2014) yang dalam penelitiannya menyatakan dewan komisaris memiliki pengaruh negatif terhadap Penghindaran Pajak.

Hipotesis 2 menyatakan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan variabel kepemilikan institusional memiliki nilai t 0,18 dengan koefisien beta 2,32 dan tingkat signifikansi 0,000. Ini berarti bahwa semakin tinggi kepemilikan institusional, maka akan semakin tinggi nilai ETR. Nilai ETR yang tinggi memiliki

arti perusahaan tersebut melakukan penghindaran pajak yang rendah. Jadi semakin tinggi kepemilikan institusional, maka semakin rendah penghindaran pajaknya. Hal ini berarti hipotesis 2 diterima.

Suatu institusi sebagai pemilik saham suatu perusahaan memiliki sumber daya yang besar untuk melakukan pengawasan. Oleh karena itu pemilik institusional bisa melakukan pengawasan secara maksimal terhadap manajemen perusahaan. Pengawasan yang maksimal ini mengakibatkan tindakan penghindaran pajak yang agresif dapat diminimalisir. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Putra et al. (2020) dan Subagiastra et al. (2017) yang mengatakan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Sedangkan penelitian lain yang menemukan kepemilikan institusional tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak dilakukan oleh Moeljono (2020), Khamisan & Christina (2020), Tahar & Rachmawati (2020) dan Maharani & Suardana (2014).

Hipotesis 3 menyatakan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan variabel kualitas audit memiliki nilai t 1,00 dengan koefisien regresi 0,36 dan tingkat signifikansi 0,320. Hal ini berarti hipotesis 3 ditolak.

Audit yang dilaksanakan oleh KAP yang besar maupun kecil tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Hal ini disebabkan oleh aktivitas penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan tidak melanggar peraturan yang ada, sehingga tidak dilarang oleh auditor. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Khamisan & Christina (2020), Kusuma & Firmansyah (2018), Hidayati & Fidiana (2017) dan Sundari & Aprilina (2017), namun tidak sejalan dengan hasil penelitian Sutrisno & Pirzada (2020), Mareta et al. (2019), Khairunisa et al. (2017) dan Eksandy (2017).

Hipotesis 4 menyatakan bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh negatif proporsi dewan komisaris independen terhadap penghindaran pajak. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan nilai t -0,02 dengan koefisien beta sebesar 0,00 dan tingkat signifikansi 0,986. Hal ini berarti hipotesis 4 ditolak.

Ukuran perusahaan tidak mampu untuk memperlemah maupun memperkuat pengaruh negatif dewan komisaris independen terhadap penghindaran pajak. Dalam perusahaan yang besar maupun kecil, dewan komisaris tetap melakukan tugas dan kewajibannya melakukan pengawasan terhadap manajemen. Hasil penelitian sesuai dengan penelitian Yuni & Setiawan (2019), namun bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Nabila & Kartika (2023).

Hipotesis 5 menyatakan bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh negatif kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan nilai t -4,30 dengan koefisien regresi sebesar -0,08 dan tingkat signifikansi 0,000. Semakin kuat ukuran perusahaan memoderasi pengaruh kepemilikan institusional, maka akan semakin rendah nilai ETR. Nilai ETR yang rendah memiliki arti perusahaan tersebut melakukan penghindaran pajak yang tinggi. Ini berarti bahwa semakin besar ukuran perusahaan, maka semakin memperlemah pengawasan yang dilakukan oleh kepemilikan institusional. Hal ini berarti hipotesis 5 ditolak.

Perusahaan yang berukuran besar dapat merekrut pegawai dan konsultan perpajakan yang memiliki kemampuan terbaik dalam melakukan penghindaran pajak. Sehingga penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan dengan ukuran besar sulit untuk dideteksi oleh pemilik institusional. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Faizah (2022), namun bertentangan dengan Yuni & Setiawan (2019).

Hipotesis 6 menyatakan bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh negatif kualitas audit terhadap penghindaran pajak. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan nilai t -1,05 dengan koefisien regresi -0,01 dan tingkat signifikansi 0,296. Hal ini berarti hipotesis 5 ditolak.

Besar kecilnya perusahaan tidak mampu untuk memperkuat maupun memperlemah pengawasan yang dilakukan oleh auditor. Transaksi yang dilakukan oleh perusahaan besar maupun kecil tidak jauh berbeda untuk perusahaan yang sejenis. Seorang auditor yang terbiasa untuk melakukan audit di suatu jenis perusahaan, maka pengalamannya tersebut dapat digunakan untuk perusahaan lain yang sejenis walaupun ukuran perusahaannya berbeda. Oleh karena itu ukuran perusahaan tidak mampu mempengaruhi kemampuan auditor dalam memahami operasional perusahaan.

SIMPULAN

Dewan komisaris independen tidak dapat melakukan pengawasan yang efektif atas tindakan manajemen dalam melakukan penghindaran pajak. Demikian juga kualitas audit juga tidak bisa mencegah penghindaran pajak di perusahaan. Namun kehadiran pemilik institusional bisa menggantikan peran pengawasan yang lain untuk menurunkan tindakan penghindaran pajak. Terkait dengan ukuran perusahaan sebagai variabel pemoderasi, ukuran perusahaan tidak mampu memperkuat maupun memperlemah pengaruh dari dewan komisaris independen dan kualitas audit terhadap penghindaran pajak, tetapi ukuran perusahaan mampu memperlemah pengaruh kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah terdapat masalah heteroskedastisitas dalam data penelitian. Pengobatan heteroskedastisitas dengan logaritma natural tidak dapat dilakukan. Ketika dilakukan transformasi data menggunakan logaritma natural data yang nilainya 0 tidak dapat dilakukan transformasi, sedangkan variabel kualitas audit datanya disimbolkan dengan 0 dan 1, sehingga akan banyak data yang dihapus karena banyak data yang disimbolkan dengan 0. Saran untuk penelitian selanjutnya, peneliti bisa menggunakan variabel yang datanya tidak terdapat angka 0, sehingga jika ada masalah heteroskedastisitas dapat melakukan transformasi data agar terbebas dari masalah heteroskedastisitas.

REFERENSI

Eksandy, A. (2017). Pengaruh Komisaris Independen, Komite Audit, dan Kualitas Audit terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) (Studi Empiris Pada Sektor Industri Barang Konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2010-2014). *COMPETITIVE Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(1), 1. <https://doi.org/10.31000/competitive.v1i1.96>

- Faizah, K. (2022). Corporate Governance, Profitabilitas, Leverage Dan Penghindaran Pajak: Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Sosial Ekonomi Bisnis*, 2(1), 15–26. <https://doi.org/10.55587/jseb.v2i1.31>
- Hidayati, N., & Fidiana. (2017). Pengaruh corporate governance social responsibility dan good corporate governance terhadap penghindaran pajak. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 6(3), 1053–1070. <http://jurnalmahasiswa.stiesia.ac.id/index.php/jira/article/view/1005/1019>
- Kerr, J. N., Price, R. A., Román, F. J., & Romney, M. A. (2021). Corporate Governance and Tax Avoidance: Evidence from Governance Reform. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3861965>
- Khairunisa, K., Hapsari, D. W., & Aminah, W. (2017). Kualitas Audit, Corporate Social Responsibility, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Riset Akuntansi & Komputerisasi Akuntansi (JRAK)*, 9(1), 39–46. <https://doi.org/10.23969/jrak.v9i1.366>
- Khamisan, M. S. P., & Christina, S. (2020). Financial Distress, Tax Loss Carried Forward, Corporate Governance and Tax Avoidance. *GATR Accounting and Finance Review*, 5(3), 87–94. [https://doi.org/10.35609/afr.2020.5.3\(1\)](https://doi.org/10.35609/afr.2020.5.3(1))
- Kusufiyah, Y. V, & Anggraini, D. (2019). Peran Komisaris Independen, Ukuran Perusahaan, Kinerja Keuangan dan Leverage Terhadap Usaha Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 26, 1601. <https://doi.org/doi.org/10.24843/EJA.2019.v26.i02.p28>
- Kusuma, C. A., & Firmansyah, A. (2018). Manajemen Laba, Corporate Governance, Kualitas Auditor Eksternal Dan Agresivitas Pajak. *TEKUN: Jurnal Telaah Akuntansi Dan Bisnis*, 9(1), 108–123. http://digilib.mercubuana.ac.id/manager/t!@file_artikel_abstrak/Isi_Artikel_331327738756.pdf
- Maharani, I. G. A. C., & Suardana, K. A. (2014). Pengaruh Corporate Governance, Profitabilitas Dan Karakteristik Eksekutif Pada Tax Avoidance Perusahaan Manufaktur. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(2), 525–539. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/9290>
- Maretta, D., Widyastuti, T., & Darmansyah. (2019). Pengaruh Mekanisme Good Corporate Governancedan Kualitas Audit Terhadap Tax Avoidance. *JIMEA-Jurnal Inovasi Manajemen Ekonomi Dan Akuntansi*, 1(1), 188–196. <http://journal.univpancasila.ac.id/index.php/jimea/article/view/950>
- Moeliono, M. (2020). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak. *Jurnal Penelitian Ekonomi Dan Bisnis*, 5(1), 103–121. <https://doi.org/10.33633/jpeb.v5i1.2645>
- Mohanadas, N. D., Salim, A. S. S., & Ramasamy, S. (2021). Corporate Tax Avoidance of Malaysian Public Listed Companies: A Multi-Measure Analysis. *Global Conference on Business and Social Sciences Proceeding*, 12(1), 4–4. <https://ssrn.com/abstract=3877199>
- Nabila, K., & Kartika, A. (2023). Pengaruh Capital Intensity dan Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Moderasi. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 7(1), 591–597. <https://doi.org/10.33087/ekonomis.v7i1.746>
- Putra, W. E., Yuliusman, & Wisra, R. F. (2020). The Relations Among Firm

- Characteristic, Capital Intensity, Institutional Ownership, and Tax Avoidance: Some Evidence From Indonesia. *Humanities & Social Sciences Reviews*, 8(1), 315–322. <https://doi.org/10.18510/hssr.2020.8142>
- Sandy, S., & Lukviarman, N. (2015). Pengaruh corporate governance terhadap tax avoidance: Studi empiris pada perusahaan manufaktur. *Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia*, 19(2), 85–98. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol19.iss2.art1>
- Sinurat, J. B., & Jasman. (2021). The Factors Affecting Tax Avoidance (Case Study on Registered Mining Companies in Indonesia Stock Exchange for 2014-2016). *International Journal of Science and Research (IJSR)*, 10(3), 1711–1717. <https://doi.org/10.21275/SR21326191806>
- Suandy, E. (2014). *Hukum Pajak*. Salemba Empat.
- Subagiastra, K., Arizona, I. . P. E., & Mahaputra, I. . N. K. A. (2017). Pengaruh Profitabilitas, Kepemilikan Keluarga, dan Good Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak (Studi pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia). In *Jurnal Ilmiah Akuntansi* (Vol. 1, Issue 2, pp. 167–193). <https://doi.org/10.23887/jia.v1i2.9994>
- Sundari, N., & Aprilina, V. (2017). Pengaruh Konservatisme Akuntansi, Intensitas Aset Tetap, Kompensasi Rugi Fiskal Dan Corporate Governanace terhadap Tax Avoidance. *JRAK*, 8(1), 85–109. <https://jurnal.unismabekasi.ac.id/index.php/jrak/article/view/861>
- Sutrisno, P., & Pirzada, K. (2020). Are CEO Overconfidence and Audit Firm Size Related To Tax Avoidance? *Acc. Fin. Review*, 5(2), 56–65. [https://doi.org/10.35609/afr.2020.5.2\(3\)](https://doi.org/10.35609/afr.2020.5.2(3))
- Tahar, A., & Rachmawati, D. (2020). Pengaruh Mekanisme Corporate Governance, Corporate Social Responsibility, Ukuran Perusahaan dan Leverage Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2017). *Kompartemen: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 18(1), 98–115. <https://doi.org/10.30595/kompartemen.v18i1.6342>
- Wijayanti, Y. C., & Merkusiwati, N. K. L. A. (2017). Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali , Indonesia Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali , Indonesia ABSTRAK Berdasarkan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Indonesia selama lima tahun terakhir. *E-Jurnal Akuntansi*, 20(1), 699–728. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/29796>
- Yuni, N. P. A. I., & Setiawan, P. E. (2019). Pengaruh Corporate Governance dan Profitabilitas terhadap Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*, 29(1), 128–144. <https://doi.org/10.24843/EJA.2019.v29.i01.p09>