

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Sebagai perbandingan dan bahan referensi untuk penelitian ini, terdapat hasil dari beberapa penelitian terdahulu yang memiliki kesesuaian dalam topik dan pembahasan yang akan dilaksanakan dalam penelitian ini. Adapun penelitiannya yaitu:

Napitu dan Kurniawan (2016) melakukan penelitian mengenai pengaruh antara pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR), profitabilitas dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak dengan menggunakan data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2015. Pengambilan sampel dilakukan dengan *purposive sampling* dan memperoleh 51 sampel dari populasi sebanyak 153 perusahaan. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan teknik analisis data yaitu regresi linear berganda (*multiple regression*). Hasil dari penelitian ini adalah pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR) tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak, artinya banyak atau sedikitnya item CSR yang diungkapkan oleh perusahaan dalam laporan tahunan tidak mempengaruhi tindakan agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan. Sedangkan profitabilitas dan ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak, yaitu semakin tinggi laba yang diperoleh perusahaan dan semakin tinggi banyak aset yang dimiliki perusahaan maka tingkat agresivitas pajak perusahaan juga semakin meningkat.

Penelitian yang dilakukan oleh Luke dan Zulaikha (2016) membahas mengenai pengaruh antara *Corporate Social Responsibility* (CSR), *Return on Asset* (ROA) dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak. Penelitian ini mengambil data populasi dari sektor perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2014, pengambilan data sampel di penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dan memperoleh total data sampel sebanyak

190 dalam tiga tahun penelitian yang digunakan. Metode yang digunakan adalah metode kuantitatif dengan teknik analisis data menggunakan regresi linear berganda (*multiple regression*). Penelitian ini memperoleh hasil bahwa ROA dan ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak, yang artinya semakin tinggi laba dan total aset yang dimiliki perusahaan maka tingkat agresivitas pajaknya juga semakin meningkat. Sedangkan CSR memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, yaitu semakin banyak item CSR yang diungkapkan oleh perusahaan dalam laporan tahunannya maka tindakan agresivitas pajaknya semakin rendah.

Penelitian oleh Andhari dan Sukharta (2017) membahas mengenai pengaruh pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR) dan profitabilitas terhadap agresivitas pajak dengan mengambil data sampel dari Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2015 yang memperoleh hasil bahwa pengungkapan CSR memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, yang artinya semakin banyak pengungkapan item CSR perusahaan maka tingkat agresivitas pajaknya semakin rendah atau sebaliknya. Sedangkan profitabilitas menunjukkan pengaruh positif terhadap agresivitas pajak yang berarti semakin tinggi laba yang diperoleh oleh perusahaan maka tingkat agresivitas pajaknya juga semakin meningkat. Penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dan memperoleh data sampel sebanyak 36 perusahaan. Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan teknik analisis data yaitu regresi linear berganda (*multiple regression*). Adapun hasil dari penelitian ini adalah.

Anita (2015) dalam penelitiannya membahas mengenai pengaruh *corporate social responsibility*, dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak. Penelitian ini mengambil data dari perusahaan *real estate* dan *property* yang terdaftar di BEI periode 2010-2013. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling* dan memperoleh 28 sampel perusahaan selama 4 tahun dari populasi sebanyak 43 perusahaan. Metode yang digunakan adalah metode kuantitatif menggunakan teknik analisis data yaitu regresi linear berganda (*multiple regression*) dan memperoleh hasil bahwa tidak adanya pengaruh antara hubungan *Corporate Social Responsibility* (CSR) dan ukuran

perusahaan terhadap agresivitas pajak, artinya banyak tidaknya pengungkapan item CSR perusahaan dan tinggi rendahnya total aset perusahaan tidak mempengaruhi tingkat agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan.

Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh Windaswari dan Merkusiwati (2018) mengenai pengaruh profitabilitas dan ukuran perusahaan terhadap Agresivitas Pajak dengan metode kuantitatif dengan teknik analisis data yaitu regresi linear berganda. Data yang digunakan adalah perusahaan dari sektor pertambangan dari Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2012-2016. Pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling* dan memperoleh 60 perusahaan sampel. Penelitian ini memperoleh hasil bahwa profitabilitas memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak yaitu semakin rendah laba yang diperoleh perusahaan maka tingkat agresivitas pajaknya akan semakin meningkat, sedangkan variabel ukuran perusahaan tidak menunjukkan adanya pengaruh terhadap agresivitas pajak yang berarti tingkat agresivitas pajak perusahaan tidak dipengaruhi oleh banyak tidaknya total aset yang dimiliki perusahaan.

Ardyansyah dan Zulaikha (2014) dalam penelitiannya membahas mengenai pengaruh *size* dan profitabilitas, terhadap *Effective Tax Rate* (ETR) dengan metode kuantitatif dan teknik analisis data menggunakan regresi linear berganda (*multiple regression*). Data yang digunakan diperoleh dari perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2010-2012 dengan populasi sebanyak 148 perusahaan, teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* dan memperoleh 75 perusahaan sebagai data sampel yang digunakan dalam penelitian. Penelitian ini memperoleh hasil bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak artinya semakin tinggi aset yang dimiliki perusahaan maka tingkat agresivitas pajaknya juga semakin tinggi, sedangkan profitabilitas tidak menunjukkan adanya pengaruh terhadap agresivitas pajak yaitu tinggi rendahnya laba yang diperoleh perusahaan tidak mempengaruhi tindakan agresivitas pajak yang dilakukan oleh perusahaan.

Adapun penelitian terdahulu yang dilakukan di luar negeri, diantaranya yaitu penelitian oleh Lanis dan Richardson (2014) di Sydney dalam jurnal yang berjudul *Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance?* yang menggunakan *base regression model* memperoleh hasil bahwa *Corporate Social Responsibility (CSR)* berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak yaitu semakin banyak item pengungkapan CSR perusahaan maka tingkat penghindaran pajaknya akan semakin rendah, atau sebaliknya.

Penelitian internasional yang dilakukan oleh Mgbame et al. (2017) di Nigeria yang berjudul *Corporate Social Responsibility Performance and Tax Aggressiveness*. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh performa CSR, ukuran perusahaan dan profitabilitas terhadap agresivitas pajak dengan menggunakan sampel dari 50 perusahaan yang terdaftar di Nigeria. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa performa CSR, ukuran perusahaan dan profitabilitas memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak yang diproksikan dengan ETR.

Penelitian lainnya dilakukan oleh Muller dan Kolk (2015) di India dan membahas mengenai *Responsible Tax as Corporate Social Responsibility: The Case of Multinational Enterprises and Effective Tax in India* yang menggunakan *Ordinary Least Squares (OLS) regression* yang juga memperoleh hasil bahwa *Corporate Social Responsibility* berpengaruh negatif terhadap *Effective Tax Rate*. Semakin tinggi tingkat pengungkapan CSR perusahaan maka *Effective Tax Rate* perusahaan akan semakin rendah.

Berdasarkan hasil dari penelitian-penelitian terdahulu, terdapat beberapa keterbatasan atau kelemahan, antara lain: kurangnya sampel yang di gunakan dalam melakukan penelitian, terdapat subyektivitas dalam menilai item pengungkapan CSR yang dilakukan oleh perusahaan karena perbedaan persepsi dari masing-masing peneliti dalam menilai dan mengidentifikasi item pengungkapan CSR dalam laporan perusahaan, dan banyak data outlier yang dibuang dalam beberapa penelitian terdahulu.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Agresivitas Pajak

Menurut Napitu dan Kurniawan (2016) agresivitas pajak merupakan kegiatan perencanaan pajak semua perusahaan yang terlibat dalam usaha mengurangi tingkat pajak yang efektif dengan cara meminimalisasi jumlah pendapatan kena pajak yang diperoleh perusahaan. Agresivitas pajak bisa dilakukan melalui *tax evasion* (penggelapan pajak) maupun *tax avoidance* (penghindaran pajak). Tindakan agresivitas pajak ini tidak sesuai dengan aturan yang berlaku baik di masyarakat maupun di pemerintahan. Pemerintah sebagai pengelola negara akan dirugikan atas tindakan ini karena dapat mengurangi pendapatan negara yang nantinya akan digunakan untuk berbagai kegiatan pembangunan negara. Masyarakat pun ikut dirugikan karena dampak yang akan mereka dapat adalah mereka tidak mendapatkan fasilitas yang memadai dan menunjang pembangunan yang didapat dari pemerintah atas tindakan tersebut (Purwanggono dan Rohman, 2015).

Menurut Guenther *et al.* (2012) terdapat berbagai macam proksi pengukuran agresivitas pajak, antara lain *Effective Tax Rate (ETR)*, *Book Tax Differences*, *Discretionary Permanent BTDS (DTAX)*, *Unrecognize Tax Benefit*, *Tax Shelter Activity*, dan *Marginal Tax Rate*. ETR pada dasarnya merupakan besaran tarif pajak yang ditanggung oleh perusahaan. ETR merupakan proksi yang paling banyak digunakan untuk mengukur tingkat agresivitas pajak perusahaan, beberapa penelitian terdahulu yang menggunakan ETR sebagai alat ukur agresivitas pajak yang terdapat dalam bahan referensi penelitian ini, antara lain: Windaswari dan Merkusiwati (2018), Napitu dan Kurniawan (2016), Luke dan Zulaikha (2016), Ardyansah dan Zulaikha (2014) serta Anita (2015).

Effective Tax Rate (ETR) merupakan proksi yang 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 (Lanis and Richardson, 2012 dalam Napitu dan Kurniawan, 2016). Hal ini berarti semakin rendah ETR atau tarif pajak perusahaan, maka

kewajiban membayar pajak yang ditanggung oleh perusahaan akan semakin kecil, sehingga hal ini dapat menandakan bahwa perusahaan semakin agresif dalam meminimalkan beban pajaknya atau dengan kata lain tingkat agresivitas pajak perusahaannya semakin tinggi dan begitu pula sebaliknya.

Secara keseluruhan, perusahaan yang melakukan penghindaran pajak mengurangi penghasilan kena pajak mereka dengan tetap menjaga laba akuntansi keuangan memiliki nilai ETR yang lebih rendah. Dengan demikian, ETR dapat digunakan untuk mengukur tingkat agresivitas pajak. Rumus *Effective Tax Rate* (ETR) untuk menghitung agresivitas pajak adalah:

$$\text{ETR} = \frac{\text{Beban Pajak Penghasilan}}{\text{Pendapatan sebelum Pajak}}$$

2.2.2. *Corporate Social Responsibility* (CSR)

Menurut de (2001) dalam Napitu dan Kurniawan (2016) *Corporate Social Responsibility* (CSR) secara harfiah adalah tanggung jawab sosial sebagai kewajiban perusahaan untuk merumuskan kebijakan, mengambil keputusan dan melaksanakan tindakan yang memberikan manfaat kepada masyarakat. Adapun menurut pendapat para ahli, CSR memiliki definisi sebagai tindakan sosial, termasuk untuk peduli terhadap lingkungan hidup yang lebih dari batas-batas yang dituntut atau diharuskan dalam peraturan-peraturan perundang-undangan.

Menurut Asih (2012) dalam Mardikanto (2014:133) menyatakan bahwa dalam menjalankan tanggung jawab sosial, perusahaan memfokuskan perhatiannya sesuai dengan konsep *triple bottom line* yang terdiri dari 3P, yaitu:

1. *Profit* (Keuntungan)

Perusahaan harus memiliki tingkat profitabilitas yang memadai, karena laba merupakan fondasi bagi perusahaan untuk bisa berkembang dan mempertahankan eksistensinya.

2. *People* (Masyarakat)

Dengan memperhatikan masyarakat, perusahaan dapat berkontribusi terhadap peningkatan kualitas hidup masyarakat. Perhatian kepada masyarakat dapat dilakukan dengan cara melakukan berbagai aktivitas

serta membuat berbagai kebijakan yang dapat meningkatkan kesejahteraan, kualitas hidup dan kompetensi masyarakat dalam berbagai bidang.

3. *Planet* (Lingkungan)

Dengan memperhatikan lingkungan, perusahaan dapat ikut berpartisipasi dalam usaha melestarikan lingkungan demi terpeliharanya kualitas hidup manusia dalam jangka panjang.

Keputusan manajemen sebuah perusahaan untuk memberikan program CSR kepada masyarakat secara berkelanjutan adalah tindakan rasional. Alasannya, implementasi program CSR tersebut secara keseluruhan akan memberikan dampak positif bagi *stakeholder* dan juga kepada perusahaan. Selain itu, dengan adanya CSR maka kesejahteraan dan kehidupan sosial masyarakat di sekitar perusahaan akan lebih baik. Kondisi tersebut pada akhirnya akan membuat proses produksi dan pemasaran produk yang dihasilkan oleh perusahaan akan berjalan dengan hasil yang maksimal (Brian, 2018).

2.2.3. Pendekatan Teori *Corporate Social Responsibility* (CSR)

Terdapat beberapa pendekatan teori CSR yang mendasari penelitian ini, yaitu:

1. *Stakeholder Theory*

Teori *stakeholder* merupakan pendekatan dari *stakeholder* korporasi. Menurut Freeman dalam Mardikanto (2014:173) pemangku kepentingan sebagai kelompok individu yang dapat mempengaruhi atau dipengaruhi oleh pencapaian tujuan organisasi. Teori *stakeholder* membuat organisasi/ perusahaan dapat dengan mudah memahami kewajiban dan tanggungjawab mereka, pemangku kepentingan dalam hal ini yaitu selain pemegang saham juga termasuk karyawan, pemasok, pelanggan dan masyarakat sekitar.

Premis dasar dari teori *stakeholder* adalah bahwa semakin kuat hubungan korporasi bisnis, maka akan semakin mudah dan begitu pula sebaliknya. Hubungan yang kuat dengan para pemangku kepentingan adalah berdasarkan kepercayaan, rasa hormat dan kerjasama. Tujuan dari teori stakeholder adalah untuk membantu korporasi memperkuat hubungan dengan kelompok-kelompok eksternal dalam mengembangkan keunggulan kompetitif perusahaan (Untung, 2014:65).

2. *Legitimacy Theory*

Menurut Lanis *and* Richardson (2012) dalam Napitu dan Kurniawan (2016) 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. Teori legitimasi menjelaskan kontrak sosial organisasi 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 (Napitu dan Kurniawan, 2016).

2.2.4. Pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR)

Pengungkapan CSR atau *CSR Disclosure* merupakan proses pemberian informasi yang dirancang untuk mewujudkan akuntabilitas tanggung jawab sosial yang dilakukan perusahaan. Selain itu menurut Lanis *and* Richardson (2012) dalam Napitu dan Kurniawan (2016) menyatakan bahwa pengungkapan CSR dipandang sebagai sarana yang digunakan oleh manajemen perusahaan dalam berinteraksi dengan masyarakat yang lebih luas untuk mempengaruhi persepsi mereka.

PP No. 47 Tahun 2012 mengenai Tanggung Jawab Sosial dan Lingkungan Perseroan terbatas pasal 2 menyebutkan bahwa setiap perseroan sebagai subjek hukum memiliki tanggung jawab terhadap sosial dan lingkungan. Peraturan ini

menegaskan bahwa pada dasarnya setiap perseroan dalam melakukan kegiatan manusia dalam bidang usaha secara moral memiliki komitmen untuk bertanggung jawab atas terciptanya hubungan yang baik antara perseroan dengan lingkungan dan masyarakat setempat sesuai dengan nilai, norma dan budaya masyarakat sekitar.

Pelaporan mengenai CSR di Indonesia telah di atur dalam Undang Undang Republik Indonesia No. 40 Tahun 2007 Pasal 74 mengenai Perseroan Terbatas (PT), yang berisi:

1. Perseroan yang menjalankan kegiatan usahanya di bidang dan/atau berkaitan dengan sumber daya alam wajib melaksanakan Tanggung Jawab Sosial dan Lingkungan.
2. Tanggung Jawab Sosial dan Lingkungan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan kewajiban Perseroan yang dianggarkan dan diperhitungkan sebagai biaya Perseroan yang pelaksanaannya dilakukan dengan memperhatikan kepatuhan dan kewajaran.
3. Perseroan yang tidak melaksanakan kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
4. Ketentuan lebih lanjut mengenai Tanggung Jawab Sosial dan Lingkungan diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Selain mengharuskan untuk melakukan kegiatan CSR, dalam undang-undang yang sama yaitu UU No. 40 Tahun 2007 pasal 66 ayat 2c menyebutkan bahwa Perseroan Terbatas wajib untuk melaporkan pelaksanaan tanggung jawab sosial dan lingkungan dalam laporan tahunan.

2.2.5. Indeks *Corporate Social Responsibility* (CSR)

Terdapat dua konsep pengukuran dan pelaporan CSR yang digunakan di Indonesia yaitu berdasarkan indikator Sembiring (2005) dan *Global Reporting Initiative* (GRI). Konsep pelaporan CSR menurut Sembiring (2005) memiliki tujuh kategori pengungkapan informasi CSR dengan total item pengungkapan

sebanyak 78 item, tujuh kategorinya yaitu: lingkungan, energi, kesehatan dan keselamatan kerja, lain-lain tentang tenaga kerja, produk, keterlibatan masyarakat dan umum.

Tabel 2.1 Pengungkapan CSR menurut Sembiring

Kategori	Item
Lingkungan	13
Energi	7
Kesehatan dan keselamatan tenaga kerja	8
Lain – lain tenaga kerja	29
Produk	10
Keterlibatan masyarakat	9
Umum	2
Total	78

Sumber: Luke dan Zulaikha (2016)

Sedangkan pelaporan informasi CSR menurut GRI-4 (G4) terdapat enam kategori pengungkapan, yaitu: ekonomi, lingkungan, praktik ketenagakerjaan dan kenyamanan bekerja, hak asasi manusia, masyarakat dan tanggung jawab atas produk. Dari enam kategori pengungkapan pertanggungjawaban sosial tersebut terdapat total item pengungkapan sebanyak 91 item.

Tabel 2.2 Pengungkapan CSR menurut GRI G4

Kategori	Item
Ekonomi	9
Lingkungan	34
Praktek ketenagakerjaan dan kenyamanan bekerja	16
Hak asasi manusia	12
Masyarakat	11
Tanggung jawab atas produk	9
Total	91

Sumber: www.globalreporting.org

Pada tahun 2013 GRI telah mengembangkan indeksnya dari GRI-3 sebanyak 79 item menjadi GRI versi 4.0 atau G4 sebanyak 91 item karena mengingat isu-isu mengenai tanggung jawab sosial perusahaan merupakan suatu hal yang terus berkembang mengikuti perkembangan zaman. Alasan lain mengenai perkembangan indeks yang dilakukan oleh GRI adalah agar dapat digunakan sebagai pedoman pelaporan CSR yang efektif karena GRI secara berkala ditinjau untuk dapat memberikan panduan yang terbaik dan akurat dalam pengungkapan pelaporan CSR perusahaan. Melalui *website* resminya yaitu www.globalreporting.org GRI menjelaskan perbandingan antara GRI versi 4.0 (G4) dengan versi sebelumnya yaitu G3, G4 memberikan penekanan yang lebih besar atas kebutuhan perusahaan mengenai fokus dalam proses pelaporan dan laporan final yang berisi topik-topik yang bersifat material bagi bisnis dan para pemangku kepentingan (*stake holder*), sehingga fokus terhadap materialitas ini akan menghasilkan pengungkapan yang lebih relevan dan kredibel. Perubahan yang dilakukan seperti menambahkan beberapa item pada kategori ekonomi, lingkungan, praktik ketenagakerjaan dan kenyamanan bekerja, hak asasi manusia dan masyarakat serta menghilangkan beberapa item pada kategori ekonomi dan hak asasi manusia.

Beberapa penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Luke dan Zulaikha (2016) serta Anita (2015) mengukur pengungkapan CSR dengan cara mencocokkan aktivitas-aktivitas CSR yang diungkapkan dalam laporan tahunan perusahaan dengan *check list* indikator pengungkapan informasi CSR yang dibuat oleh Sembiring (2005) karena dianggap lebih sesuai dengan keadaan perusahaan di Indonesia. Sedangkan dalam penelitian yang dilakukan oleh Napitu dan Kurniawan (2016) serta Andhari dan Sukharta (2017) melakukan pengukuran pengungkapan CSR dengan cara membandingkan pengungkapan CSR yang dilakukan oleh perusahaan yaitu berupa jumlah aktivitas ekonomi, sosial dan lingkungan dibandingkan dengan item yang disarankan untuk diungkapkan oleh GRI versi 4.0 (G4) sebanyak 91 item.

2.2.6. Profitabilitas

Profitabilitas menunjukkan kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba atau nilai hasil akhir operasional perusahaan selama periode tertentu (Munawir, 2014:33). Profitabilitas menggambarkan keberhasilan operasional perusahaan yang menunjukkan hasil akhir dari sejumlah kebijakan dan keputusan yang diambil oleh manajemen perusahaan. Laba dapat dijadikan indikator oleh para *stakeholder* untuk menilai sejauh mana kinerja manajemen dalam mengelola suatu perusahaan. Tingkat kemampuan perusahaan dalam memperoleh keuntungan dapat diukur dengan cara menganalisis laporan keuangan melalui rasio profitabilitas (Septiana dan Nur, 2012 dalam Napitu dan Kurniawan, 2016).

Berdasarkan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Andhari dan Sukharta (2017) profitabilitas merupakan ukuran yang digunakan untuk menilai efisiensi penggunaan modal pada suatu organisasi atau perusahaan, sehingga dalam penelitian tersebut pengukuran profitabilitas dilakukan dengan rumus ROE (*Return on Equity*). ROE merupakan rasio yang menggambarkan sejauh mana kemampuan perusahaan menghasilkan laba yang diperoleh pemegang saham (Sartono, 2010:113). Adapun rumus ROE yaitu:

$$\text{ROE} = \frac{\text{Laba Setelah Pajak}}{\text{Modal Sendiri}}$$

Adapun cara lain untuk mengukur profitabilitas dalam penelitian yang dilakukan oleh Windaswari dan Merkusiwati (2018). Penelitian tersebut melakukan pengukuran profitabilitas menggunakan rasio *Return on Investment* (ROI). Sartono (2010: 123) merumuskan rasio ROI sebagai berikut:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Laba Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}}$$

Menurut Napitu dan Kurniawan (2016), Luke dan Zulaikha (2016) serta Ardyansah dan Zulaikha (2014) profitabilitas merupakan gambaran kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba yang dihasilkan dari total seluruh aset yang

dimiliki. Maka dalam penelitian tersebut pengukuran profitabilitas dilakukan dengan cara membandingkan *net income* dengan *total assets* perusahaan (ROA). Lebih jelasnya rumus ROA menurut Kasmir (2016:202), yaitu:

$$\text{ROA} = \frac{\text{Laba Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}}$$

Berdasarkan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Napitu dan Kurniawan (2016), Luke dan Zulaikha (2016) serta Ardyansah dan Zulaikha (2014), ROA merupakan alat ukur yang paling banyak digunakan dalam mengukur profitabilitas perusahaan karena profitabilitas dianggap sebagai gambaran kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba yang dihasilkan dari total seluruh aset yang dimiliki. ROA dianggap paling sesuai untuk mengukur profitabilitas karena didapat dari membandingkan laba setelah pajak dengan total aset perusahaan.

2.2.7. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan merupakan salah satu kriteria penting yang harus dimiliki perusahaan. Semakin besar perusahaan, maka semakin kuat kesan baik yang diciptakan untuk menarik minat masyarakat terhadap perusahaan tersebut. Menurut Napitu dan Kurniawan (2016) ukuran perusahaan menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang ditunjukkan oleh total aktiva atau besarnya aset yang dimiliki perusahaan. Sedangkan menurut Nugraha (2015) dalam Luke dan Zulaikha (2016) ukuran perusahaan merupakan suatu pengukuran yang dikelompokkan berdasarkan besar kecilnya perusahaan dan menggambarkan aktivitas serta pendapatan perusahaan. Jadi dapat dikatakan bahwa ukuran perusahaan merupakan suatu ukuran besar atau kecilnya perusahaan yang dapat dilihat dari aset dan pendapatan yang dimiliki perusahaan. Mukhlis dalam Napitu dan Kurniawan (2016) berpendapat bahwa ukuran perusahaan merupakan proksi volatilitas operasional dan *Inventory controllability* yang seharusnya dalam skala ekonomis besarnya perusahaan menunjukkan pencapaian operasi dan pengendalian perusahaan.

Ukuran perusahaan diklasifikasikan kedalam 4 kategori menurut UU No. 20 Tahun 2008 tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah dalam Pasal 1.

Pengertian dari ke empat kategori tersebut adalah:

1. Usaha mikro adalah usaha produktif milik orang perorangan dan atau badan usaha perorangan yang memenuhi kriteria usaha mikro sebagaimana diatur dalam undang-undang ini.
2. Usaha kecil adalah usaha produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau bukan cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian langsung maupun tidak langsung dari usaha menengah atau besar yang memenuhi kriteria usaha kecil sebagaimana dimaksud dalam undang-undang ini.
3. Usaha menengah adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dengan usaha kecil atau usaha besar dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan sebagaimana diatur dalam undang-undang ini.
4. Usaha besar adalah usaha ekonomi produktif yang dilakukan oleh badan usaha dengan sejumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan lebih besar dari usaha menengah, yang meliputi usaha nasional milik Negara atau Swasta, usaha patungan dan usaha asing yang melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia.

Ukuran perusahaan dapat diukur dengan menggunakan logaritma natural. Beberapa penelitian yang menggunakan pengukuran tersebut telah dilakukan oleh Windaswari dan Merkusiwati (2018), Napitu dan Kurniawan (2016), Luke dan Zulaikha (2016), Ardyansah dan Zulaikha (2014) serta Anita (2015). Menurut De George *et al.* (2013) dalam Napitu dan Kurniawan (2016) penggunaan *natural log* digunakan untuk mengurangi fluktuasi data tanpa mengubah proporsi nilai asal.

Menurut Anita (2015) *Log Of Total Assets* digunakan untuk mengurangi perbedaan yang signifikan antara ukuran perusahaan yang terlalu besar dengan perusahaan yang terlalu kecil, maka nilai total asset dibentuk menjadi logaritma natural, konversi ke bentuk logaritma natural ini bertujuan untuk membuat data total asset terdistribusi normal. Rumus untuk menghitung ukuran perusahaan menggunakan logaritma natural, yaitu:

$$SIZE = \ln(\text{Total Asset})$$

2.3. Hubungan antar Variabel Penelitian

2.3.1. Pengungkapan CSR dan Agresivitas Pajak

Pelaporan mengenai CSR di Indonesia telah diatur dalam Undang Undang Republik Indonesia No. 40 Tahun 2007 mengenai Perseroan Terbatas (PT) bahwa CSR merupakan kewajiban dari perusahaan. Agresivitas pajak merupakan aktivitas yang tidak bertanggung jawab secara sosial. Perusahaan yang mempunyai peringkat yang rendah dalam CSR dianggap sebagai perusahaan yang tidak bertanggung jawab sosial sehingga dapat melakukan strategi pajak yang lebih agresif dibandingkan perusahaan yang sadar sosial (Watson, 2011 dalam Napitu dan Kurniawan, 2016).

Kuatnya pendapat mengenai perusahaan yang memiliki peringkat tinggi terhadap CSR merupakan perusahaan yang sadar sosial dan dipastikan aman dalam perhitungan pajaknya menimbulkan adanya kemungkinan jika semakin tinggi tingkat pelaporan CSR yang dilakukan oleh perusahaan maka tingkat agresivitas pajaknya juga akan lebih tinggi. Hal ini dapat terjadi apabila perusahaan memiliki tujuan untuk menutupi strategi pajak yang dilakukan sehingga mereka memilih untuk melakukan pelaporan CSR dengan baik agar terhindar dari kecurigaan atas tindakan agresivitas pajak.

2.3.2. Profitabilitas dan Agresivitas Pajak

Profitabilitas menggambarkan kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba. Rodriguez *and* Arias (2012) dalam Andhari dan Sukharta (2016) menyebutkan bahwa hubungan antara profitabilitas dan ETR bersifat langsung dan signifikan. Tingkat pendapatan cenderung berbanding lurus dengan pajak yang dibayarkan, semakin tinggi pendapatan atau laba yang diperoleh perusahaan maka semakin besar juga pajak yang harus dibayarkan ke pemerintah., sehingga perusahaan yang mempunyai tingkat keuntungan yang tinggi cenderung memiliki *tax burden* yang tinggi.

Perusahaan dengan pendapatan yang tinggi dapat memanfaatkan keuntungan dari adanya insentif pajak dan pengurang pajak lain yang dapat menyebabkan tarif pajak efektif perusahaan lebih rendah dari yang seharusnya (Noor dkk., 2010 dalam Napitu dan Kurniawan, 2016). Berdasarkan uraian tersebut, semakin tinggi profit sebuah perusahaan maka pajak yang dibayarkan juga akan semakin tinggi sehingga tingkat penghindaran atau penggelapan pajak yang dilakukan oleh perusahaan akan semakin agresif dengan cara meminimalkan nilai ETR.

2.3.3. Ukuran Perusahaan dan Agresivitas Pajak

Terdapat berbagai cara yang dapat dilakukan untuk mengklasifikasikan besar kecilnya sebuah perusahaan, salah satunya adalah dengan melihat serta mengukur besar kecilnya aset yang dimiliki oleh perusahaan tersebut (Napitu dan Kurniawan, 2016). Semakin besar aset yang dimiliki perusahaan maka semakin tinggi juga tingkat produktifitasnya. Hal tersebut akan menghasilkan profit yang juga akan meningkat dan dapat mempengaruhi tingkat pembayaran pajak.

Perusahaan besar yang memiliki aset yang juga lebih besar cenderung mempunyai ruang yang lebih besar dalam perencanaan pajak yang baik dan mengadopsi praktik akuntansi yang efektif untuk menurunkan ETR perusahaan (Rodriguez *and* Arias, 2012 dalam Andhari dan Sukharta, 2016). Perusahaan yang termasuk dalam perusahaan berskala besar akan membayar pajak lebih rendah

daripada 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.

2.4. Pengembangan Hipotesis

2.4.1. Pengungkapan CSR terhadap Agresivitas Pajak

Agresivitas pajak merupakan aktivitas yang tidak bertanggung jawab secara sosial. Oleh karena itu, itu perusahaan yang memiliki peringkat rendah dalam CSR dianggap sebagai perusahaan yang tidak memiliki tanggung jawab sosial sehingga memungkinkan untuk melakukan strategi pajak yang lebih agresif dibandingkan dengan perusahaan yang sadar sosial.

Data dari berbagai hasil penelitian terdahulu di Indonesia mengenai pengaruh *Corporate Social Responsibility* (CSR) terhadap agresivitas pajak menurut Andhari dan Sukharta (2017) serta Luke dan Zulaikha (2016) menunjukkan bahwa *Corporate Social Responsibility* (CSR) berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Sedangkan menurut hasil penelitian oleh Anita (2015) dan Napitu dan Kurniawan (2016) menunjukkan hasil bahwa pengungkapan CSR tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap agresivitas pajak.

Adapun hasil penelitian di luar negeri mengenai hubungan antara *Corporate Social Responsibility* (CSR) dengan agresivitas pajak menurut Lanis and Richardson (2014) di Sydney, Watson (2015) di Amerika dan Muller and Kolk (2015) di India menunjukkan hasil yang sama yaitu CSR berpengaruh negatif signifikan terhadap Agresivitas Pajak.

Dari berbagai penelitian terdahulu tersebut lebih banyak hasil yang menunjukkan bahwa pengungkapan CSR memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, yang artinya perusahaan dengan aktivitas pengungkapan CSR yang lebih luas cenderung memiliki agresivitas pajak yang lebih rendah. Berdasarkan uraian teori dan hasil berbagai penelitian terdahulu, maka hubungan

antara pengungkapan *Corporate Social Responsibility* (CSR) dengan agresivitas pajak dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

H1: Pengungkapan CSR berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak

2.4.2. Profitabilitas terhadap Agresivitas Pajak

Perusahaan yang memperoleh keuntungan harus bersedia untuk membayarkan pajak yang akan dibayarkan sebesar pendapatan yang diperoleh perusahaan. Maka dari itu semakin besar laba atau profit yang diperoleh perusahaan maka akan semakin besar pula pajak yang harus dibayarkan, sehingga hal itu akan mendorong perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak dengan cara meminimalkan ETR.

Hasil penelitian terdahulu mengenai hubungan antara profitabilitas dengan agresivitas pajak menurut Napitu dan Kurniawan (2016), Andhari dan Sukharta (2017), Luke dan Zulaikha (2016) menunjukkan bahwa profitabilitas memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak, namun berbeda dengan hasil penelitian yang ditunjukkan oleh Windaswari dan Merkusiwati (2018) tetapi menunjukkan hasil bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Adapun hasil penelitian oleh Ardyansyah dan Zulaikha (2014) yang menunjukkan hasil bahwa profitabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak.

Dari berbagai penelitian terdahulu tersebut lebih banyak hasil yang menunjukkan bahwa profitabilitas memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak, yaitu semakin tinggi laba atau keuntungan yang diterima atau diperoleh oleh perusahaan maka akan semakin tinggi juga agresivitas pajak yang dilakukan. Berdasarkan uraian teori dan hasil berbagai penelitian terdahulu, maka hubungan antara profitabilitas dengan agresivitas pajak dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

H2: Profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak

2.4.3. Ukuran Perusahaan terhadap Agresivitas Pajak

Perusahaan besar yang memiliki aset yang juga lebih besar cenderung mempunyai ruang yang lebih besar dalam perencanaan pajak yang baik dan mengadopsi praktik akuntansi yang efektif untuk menurunkan ETR perusahaan (Rodriguez *and* Arias, 2012 dalam Andhari dan Sukharta, 2016). Maka dari itu muncul kecenderungan perusahaan untuk melakukan tindakan agresivitas pajak. Semakin besar ukuran perusahaan maka terdapat kemungkinan tingkat agresivitas pajaknya juga akan semakin tinggi dan berdampak pada rendahnya tingkat ETR yang dimiliki perusahaan tersebut.

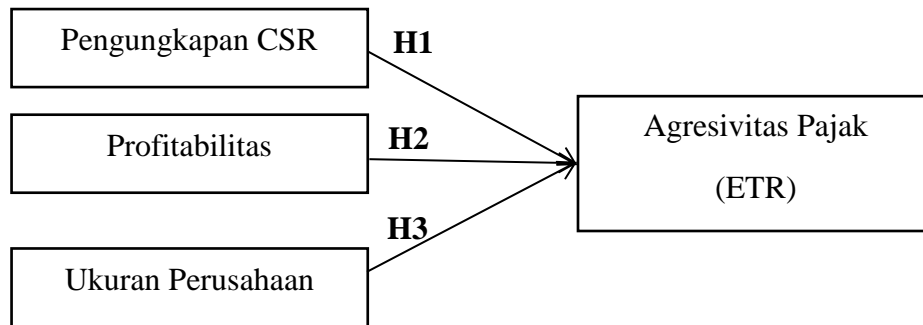
Hasil penelitian terdahulu mengenai pengaruh ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak yang dilakukan oleh Napitu dan Kurniawan (2016), Luke dan Zulaikha (2016), Ardyansyah dan Zulaikha (2014) menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak, tetapi berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Windaswari dan Merkusiwati (2018) dan Anita (2015) menunjukkan bahwa ukuran perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak.

Dari berbagai penelitian tersebut terdapat lebih banyak hasil yang menunjukkan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak, yaitu semakin besar ukuran perusahaan maka semakin besar juga aset yang dimiliki sebuah perusahaan dan berpengaruh pada tingkat agresivitas pajak yang semakin tinggi. Berdasarkan uraian teori dan hasil berbagai penelitian terdahulu, maka hubungan antara profitabilitas dengan agresivitas pajak dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

H3: Ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak

2.5. Kerangka Konseptual Penelitian

Kerangka konseptual yang digunakan dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Keterangan:

X₁ : Pengungkapan *Corporate Social Responsibility*

X₂ : Profitabilitas

X₃ : Ukuran Perusahaan

Y : Agresivitas Pajak

→ : Pengaruh Variabel Independen terhadap Variabel Dependen

