

## Pengaruh *Capital Intensity Ratio* dan *Inventory Intensity Ratio* terhadap Agresivitas Pajak dengan Karakteristik Auditor Sebagai Variabel Moderasi

### Influence of The Capital Adequacy Ratio and The Stock Intensity Ratio on The Aggressiveness of Taxation with Audit Characteristics as Moderating Variable

Sigit Nur Dianto<sup>1</sup>, Syahril Djaddang<sup>2</sup>, Suyanto<sup>3</sup>, Darmansyah<sup>4</sup>

<sup>1,2</sup>Universitas Pancasila, Jalan Proklamasi No. 3, Kb. Manggis, Kec. Menteng, Jakarta Timur, 13150, Indonesia.

<sup>3</sup>STIE IPWIJA, Jalan H. Baping No.17, Ciracas, Jakarta Timur, 13750, Indonesia.

<sup>4</sup>Universitas Pancasila, Jalan Proklamasi No. 3, Kb. Manggis, Kec. Menteng, Jakarta Timur, 13150, Indonesia.

ISSN-P: 2338-6010

ISSN-E: 2721-3692

#### ABSTRACT

*The purpose of this study was to obtain empirical evidence about the effect of capital intensity, inventory intensity, auditor characteristics on tax aggressiveness. This research was designed quantitatively by using the financial statements of manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the period 2018-2019 which were selected based on purposive sampling. The data were analyzed using multiple linear regression supported by SPSS version 25. The results showed that there was no significant influence between capital intensity on tax aggressiveness, while the results of inventory intensity analysis and auditor characteristics had a significant effect on tax aggressiveness. The moderation test states that the characteristics of auditors cannot strengthen the effect of capital intensity on tax aggressiveness. Meanwhile, auditor characteristics can strengthen the effect of inventory intensity on tax aggressiveness*

**Keywords:** *Capital intensity; Inventory intensity; auditor characteristics; tax aggressiveness.*

#### ABSTRAK

*Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris tentang pengaruh capital intensity, inventory intensity, karakteristik auditor terhadap agresivitas pajak. Penelitian ini dirancang secara kuantitatif dengan menggunakan laporan keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2018 -2019 yang dipilih berdasarkan purposive sampling. Data dianalisis dengan menggunakan regresi linier berganda yang didukung oleh SPSS versi 25. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan antara capital intensity terhadap agresivitas pajak, sedangkan hasil analisis inventory intensity dan juga karakteristik auditor berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Uji moderasi menyatakan karakteristik auditor tidak dapat memperkuat pengaruh antara capital intensity terhadap agresivitas pajak. Sedangkan karakteristik auditor dapat memperkuat pengaruh antara inventory intensity terhadap agresivitas pajak.*

**Kata Kunci:** *Capital intensity; Inventory intensity; karakteristik auditor; agresivitas pajak*

#### PENDAHULUAN

*Capital intensity* atau rasio intensitas modal adalah aktivitas investasi yang dilakukan perusahaan yang dikaitkan dengan investasi dalam bentuk aset tetap (intensitas modal). Rasio intensitas modal dapat menunjukkan tingkat efisiensi perusahaan dalam menggunakan aktivityanya untuk menghasilkan penjualan (Ardyansah, 2014). Apabila perusahaan memiliki aset tetap yang besar maka secara otomatis mengurangi pembayaran pajak, hal itu dikarenakan aset tetap memiliki beban depresiasi sehingga dapat dijadikan sebagai cara pengurangan pajak (Gupta & Newberry, 1997) dalam (Maulana, 2020).

*Inventory Intensity* yaitu ukuran seberapa besar persediaan yang diinvestasikan oleh perusahaan (Nofia, 2018) dalam (Maulana, 2020). Dari pengertian tersebut kita dapat menyimpulkan persediaan yang meningkat mengakibatkan beban perusahaan yang semakin besar dikarenakan biaya penyimpanan dan pemeliharaan, hal tersebutlah yang membuat laba perusahaan menurun dan secara otomatis beban pajak yang ditanggung perusahaan juga menurun. Tingginya tingkat persediaan dalam perusahaan akan menimbulkan tambahan beban bagi perusahaan, beban tersebut nantinya akan mengurangi tingkat laba bersih perusahaan dan mengurangi beban pajak (Adisamartha dan Noviari, 2015).

Adanya penghindaran pajak untuk meminimalkan beban pajak perusahaan dengan perencanaan pajak melalui ketentuan yang diperbolehkan maupun dengan memanfaatkan kelemahan hukum dalam peraturan perpajakan merupakan indikasi adanya kemungkinan masalah dengan kinerja keuangan perusahaan. Jika suatu tindakan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan terlalu agresif hal itu mengakibatkan pengoptimalan sektor penerimaan perpajakan menjadi terhambat.

Fenomena agresivitas pajak beberapa kali terjadi di Indonesia salah satunya yang baru terjadi adalah kasus yang dilakukan perusahaan batu bara PT Adaro Energy Tbk berdasarkan laporan *Global Witness* berjudul *Taxing Times for Adaro* ([www.merdeka.com](http://www.merdeka.com)). Pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mendalami dugaan penghindaran pajak (tax avoidance) yang dilakukan perusahaan batu bara PT Adaro Energy Tbk dengan skema transfer pricing melalui anak perusahaan yang berada di Singapura. PT Adaro Energy Tbk diindikasikan melarikan pendapatan dan labanya ke luar negeri sehingga dapat menekan pajak yang dibayarkan kepada Pemerintah Indonesia. Otoritas pajak telah melakukan pemeriksaan terhadap potensi penerimaan pajak sebesar 125 juta dolar AS per tahun dalam kurun 2009-2017 yang diduga dibawa kabur Adaro.

*Capital Intensity* menjadi salah satu variable yang banyak digunakan peneliti untuk dihubungkan dengan agresivitas pajak. (Octaviani & Sofie, 2018) menyatakan bahwa *Capital Intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh (Simamora & Rahayu, 2020) yang menyatakan *Capital Intensity* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Ketidak konsistenan hasil penelitian diatas menimbulkan kesenjangan penelitian (research gap) atas variabel yang berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

(Friandi et al., 2020) menyatakan *Inventory Intensity* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Hal ini berbeda dengan pernyataan dari (Maulana, 2020) yang memperoleh hasil bahwa *Inventory Intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. hasil penelitian diatas menimbulkan research gap atas variabel yang berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

Karakteristik auditor dapat dilihat dari Kantor Akuntan Publik serta pengalamannya dalam menerima tugas melakukan Audit pada sebuah laporan keuangan dan keahliannya pada suatu perusahaan. Seorang auditor memiliki tugas untuk memeriksa laporan keuangan agar sesuai dengan prinsip keuangan yang berlaku secara umum. Menurut (Cahyadi et al., 2020) menyatakan bahwa terdapat pengaruh agresivitas pajak. Nilai tambah penelitian ini adalah dengan menambahkan variabel karakteristik auditor sebagai variabel moderasi.

## **Teori Asuransi**

Kata "asuransi" berasal dari bahasa Belanda, *assurantie*, yang dalam hukum Belanda disebut Verzekering yang artinya pertanggungan (Mustaqiem, 2017). Dari peristilahan *assurantie* kemudian timbul istilah *assuradeur* bagi penanggung, dan *geassureerde* bagi tertanggung (Yafie, 1994). Menurut UU No. 2 Tahun 1992 tentang usaha perasuransian, asuransi atau pertanggungan adalah perjanjian antara dua pihak atau lebih, yang mana pihak penanggung mengikat diri kepada tertanggung, dengan menerima premi asuransi, untuk memberikan penggantian kepada tertanggung karena kerugian, kerusakan atau kehilangan keuntungan yang diharapkan, atau tanggung jawab hukum kepada pihak ketiga yang mungkin diderita tertanggung, yang timbul dari suatu peristiwa yang tidak pasti, atau untuk memberikan suatu pembayaran yang didasarkan atas meninggal atau hidupnya seseorang yang dipertanggungkan.

## **Teori Kepentingan**

Teori ini awalnya hanya memperhatikan pembagian beban pajak yang harus dipungut dari seluruh penduduk (Mustaqiem, 2017). Pembagian beban ini harus didasarkan atas kepentingan masing-masing orang dalam tugas-tugas pemerintah, termasuk perlindungan atas jiwa orang-orang itu beserta

harta bendanya. Oleh karena itu, sudah sewajarnya jika biaya-biaya yang dikeluarkan oleh negara dibebankan kepada mereka (Resmi, 2014). Pihak-pihak yang menginginkan regulasi akan menggunakan teori kepentingan publik (*The PublicInterest Theory*) dan teori kepentingan kelompok (*The Interest Group Theory*) untuk menyukseskan keinginannya karena pada dasarnya, baik kegagalan pasar maupun kebutuhan untuk mencapai tujuan sosial memaksa adanya regulasi akuntansi (Scott, 2000). Teori kepentingan kelompok memiliki pandangan bahwa suatu industri beroperasi karena terdapat sejumlah kepentingan kelompok. Otoritas politik atau legislatif juga dapat digolongkan sebagai suatu kelompok kepentingan yang memiliki kekuatan untuk memasok regulasi untuk mempertahankan kekuasaannya. Oleh sebab itu, teori ini memiliki pandangan bahwa regulasi adalah suatu komoditas di mana terdapat penawaran dan permintaan (Astika, 2008).

### **Teori Gaya Pikul**

Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang (Mustaqiem, 2017). Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 pendekatan yaitu:

- Unsur objektif, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki oleh seseorang.
- Unsur subjektif, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi (Mardiasmo, 2011).

Teori ini mengartikan bahwa pajak harus didasari dari segi keadilan, dimana pajak yang dibayar masyarakat harus sesuai dengan kemampuan masing-masing individu. Keseimbangan antara pengeluaran dan penghasilan apabila kebutuhan primer sudah terpenuhi maka pembayaran pajak akan menjadi wajib.

### **Teori Bakti**

Teori ini mendasarkan pada paham *Organische Staatsleer* (Mustaqiem, 2017). Paham ini mengajarkan bahwa karena sifat suatu negara maka timbullah hak mutlak untuk memungut pajak. Orang-orang tidaklah berdiri sendiri, dengan tidak adanya persekutuan tidak akan ada individu. Oleh karena itu, persekutuan (yang menjelma menjadi negara) berhak atas satu dan yang lain (Resmi, 2014). Dalam teori ini penduduk merupakan bagian dari suatu negara dengan kata lain penduduk terikat pada negara dan memiliki kewajiban untuk membayar pajak sebagai bakti kepada negara. Teori ini dilakukan agar sistem pemerintahan bisa berjalan dengan baik, agar masyarakat dapat merasakan kesejahteraan dan kemakmuran itu sendiri.

### **Teori Asas Daya Beli**

Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak (Mustaqiem, 2017). Maksudnya memungut pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan (Mardiasmo, 2011). Teori daya beli berkaitan dengan kemampuan masyarakat sebagai pemicu transaksi jual beli. Melalui pungutan pajak, masyarakat secara tidak langsung dikendalikan oleh pemerintah. Hal ini diharapkan bisa menjadi upaya pemerintah dalam menarik daya beli setiap rumah tangga atau masyarakat.

### **Agresivitas Pajak**

Agresivitas pajak adalah tindakan merekayasa pendapatan kena pajak yang dilakukan melalui perencanaan pajak (*tax planning*) yang dapat dilakukan dengan dua cara yaitu dengan tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*) atau dengan tindakan penggelapan pajak (*tax evasion*) (Hlaing, 2012). Timothy (2010) dalam (Nugraha, 2015) menyebutkan bahwa agresivitas pajak dapat dinilai dari dua cara, yaitu yang dilakukan dengan cara yang legal dan sesuai dengan hukum yang berlaku atau disebut *tax avoidance* dan dilakukan dengan cara yang ilegal dan tidak sesuai dengan ketentuan atau disebut *tax sheltering*. Menurut Chen, Chen, Cheng, & Shevlin (2010) dalam (Octaviani & Sofie, 2018) agresivitas pajak adalah tindakan mengurangi penghasilan kena pajak yang dilakukan perusahaan baik secara legal (*tax avoidance*) atau secara ilegal (*tax evasion*).

### **Capital Intensity Ratio**

*Capital intensity ratio* atau rasio intensitas modal adalah aktivitas investasi yang dilakukan perusahaan yang dikaitkan dengan investasi dalam bentuk aset tetap (intensitas modal). Rasio intensitas modal dapat menunjukkan tingkat efisiensi perusahaan dalam menggunakan aktivitya untuk menghasilkan penjualan (Ardyansah, 2014). Apabila perusahaan memiliki aset tetap yang besar maka secara otomatis mengurangi pembayaran pajak, hal itu dikarenakan aset tetap memiliki beban depresiasi sehingga dapat dijadikan sebagai cara pengurangan pajak (Gupta & Newberry, 1997) dalam (Maulana, 2020).

### **Inventory Intensity Ratio**

*Inventory Intensity* yaitu ukuran seberapa besar persediaan yang diinvestasikan oleh perusahaan (Nofia, 2018) dalam (Maulana, 2020). Persediaan yang meningkat mengakibatkan beban perusahaan akan semakin membesar hal ini dikarenakan timbulnya biaya penyimpanan dan pemeliharaan, hal tersebutlah yang membuat laba perusahaan menurun dan beban pajak yang ditanggung perusahaan menurun. *Inventory intensity* yaitu ukuran seberapa besar persediaan yang diinvestasikan oleh perusahaan (Nofia, 2018) dalam (Maulana, 2020). Jika perusahaan yang berinvestasi dalam persediaan yang berada digudang dapat mengakibatkan munculnya biaya penyimpanan serta biaya pemeliharaan (Andhari & Sukartha, 2017) dalam (Maulana, 2020).

### **Karakteristik Auditor**

(Cahyadi et al., 2020) menyatakan audit merupakan sebuah solusi yang baik untuk mengambil langkah strategis untuk menyelamatkan perusahaan dari permasalahan laporan keuangan dan proses audit itu dilakukan oleh seorang auditor yang ada dalam perusahaan maupun dari Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor bertugas memeriksa laporan keuangan dan jika ada indikasi kecurangan dalam pelaporan, auditor mempunyai tanggung jawab untuk memperbaiki kesalahan atau kekeliruan dari kualitas laporan keuangan tersebut. Dengan mengawasi seluruh aktifitas keuangan perusahaan tersebut diharapkan laporan keuangan yang disajikan akan lebih baik atau dapat diterima secara wajar saat proses audit sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum.

Perusahaan beranggapan bahwa auditor yang berasal dari KAP besar dan memiliki afiliasi internasional adalah auditor yang memiliki kualitas tinggi karena auditor tersebut banyak mendapat pelatihan, adanya pengakuan internasional serta adanya peer review (Indriani, 2012). Penelitian (Lennox, 1999) membuktikan bahwa KAP besar mempunyai insentif yang lebih besar untuk melakukan audit yang lebih akurat karena mereka akan terancam oleh tuntutan hukum yang lebih besar pula apabila mereka tidak menghasilkan laporan audit yang tidak akurat. Kualitas tinggi yang dihasilkan oleh auditor dari KAP yang berafiliasi diharapkan dapat membantu pihak manajemen perusahaan untuk menghasilkan laporan keuangan yang bebas dari kecurangan/kesalahan (Subroto, 2012).

### **Capital Intensity Ratio dan Agresivitas Pajak**

Teori daya beli berkaitan dengan kemampuan masyarakat sebagai pemicu transaksi jual beli. Dalam teori ini investasi perusahaan pada aset tetap akan mendorong niat untuk melakukan tindakan penghindaran pajak. Hal tersebut dikarenakan semakin besar proporsi aktiva tetap maka semakin besar juga biaya penyusutan perusahaan. *Capital Intensity* menjadi salah satu variable yang banyak digunakan peneliti untuk dihubungkan dengan agresivitas pajak. (Octaviani & Sofie, 2018); (Junensie et al., 2020); (Raflis & Ananda, 2020); (Kurniawan & Ardini, 2020); (Muliawati & Karyada, 2020); (Ayem & Setyadi, 2019); (Siahaan, 2020); (Widyawati, 2020) menyatakan bahwa *Capital Intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh (Nainggolan & Sari, 2019); (Andriani & Ridlo, 2019); (Yolanda, 2019); (Fitriyani, 2020); (Liani & Saifudin, 2020); (Simamora & Rahayu, 2020); (H. Cahyadi et al., 2020); (Nugraha, 2015) yang menyatakan *Capital Intensity* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. (Lestari et al., 2019); (Friandi et al., 2020); (Maulana, 2020); (Wulansari et al., 2020) menyatakan bahwa *Capital Intensity* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Ketidak konsistenan hasil penelitian diatas menimbulkan kesenjangan penelitian (research gap) atas variabel yang berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Dari teori dan peneliti terdahulu diatas, maka hipotesis dalam penelitian ini yaitu:

**H1 : Terdapat pengaruh antara *capital intensity* terhadap agresivitas pajak**

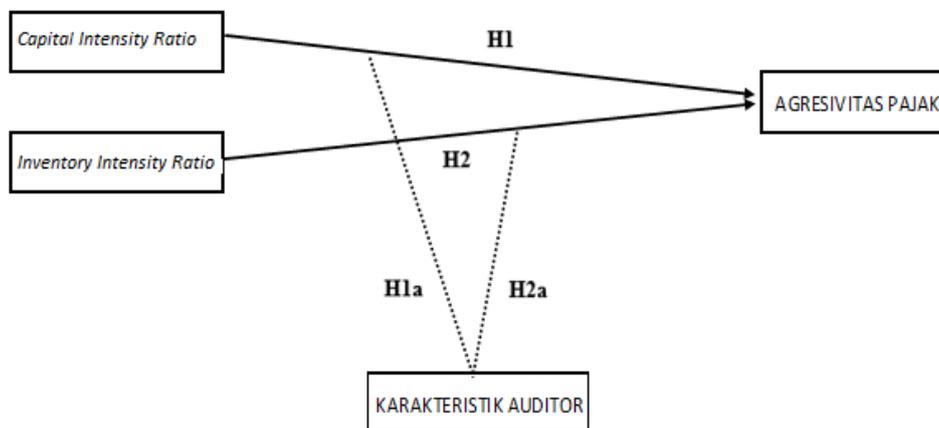
**H1a : Adanya karakteristik auditor memperkuat pengaruh antara *capital intensity* terhadap agresivitas pajak**

### ***Inventory Intensity* dan Agresivitas Pajak**

Teori daya beli berkaitan dengan kemampuan masyarakat sebagai pemicu transaksi jual beli. Melalui pungutan pajak, masyarakat secara tidak langsung dikendalikan oleh pemerintah. Dalam teori ini persediaan yang meningkat mengakibatkan beban perusahaan semakin besar, hal ini dikarenakan adanya penambahan biaya penyimpanan dan pemeliharaan. Beban perusahaan yang bertambah membuat laba perusahaan menurun dan secara otomatis beban pajak yang ditanggung perusahaan juga menurun. (Romadhina, 2019); (Friandi et al., 2020); (Wulansari et al., 2020) menyatakan *Inventory Intensity* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Hal ini berbeda dengan pernyataan dari (Maulana, 2020) dan (Arizoni et al., 2020) yang memperoleh hasil bahwa *Inventory Intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Dari teori dan peneliti terdahulu diatas, maka hipotesis dalam penelitian ini yaitu:

**H2 : Terdapat pengaruh antara *inventory intensity* terhadap agresivitas pajak**

**H2a : Adanya karakteristik auditor memperkuat pengaruh antara *inventory intensity* terhadap agresivitas pajak**



Gambar 1  
Kerangka Pemikiran

Karakteristik auditor dapat dilihat dari Kantor Akuntan Publik serta pengalamannya dalam menerima tugas melakukan Audit pada sebuah laporan keuangan dan keahliannya pada suatu perusahaan. Seorang auditor memiliki tugas untuk memeriksa laporan keuangan agar sesuai dengan prinsip keuangan yang berlaku secara umum. (Cahyadi et al., 2020) menyatakan bahwa terdapat pengaruh antara karakteristik auditor dengan agresivitas pajak. Oleh karena itu, karakteristik auditor diharapkan mampu memoderasi hubungan antara *capital intensity* dan *inventory intensity* terhadap agresivitas pajak.

## **METODE**

### **Pemilihan Sampel dan Sumber Data**

Populasi dalam penelitian ini diambil dari perusahaan manufaktur yang terdaftar dalam Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 20018-2019. Perusahaan manufaktur merupakan salah satu sektor perusahaan yang diharapkan mempunyai prospek yang cerah dan merupakan salah satu sektor penyumbang penerimaan pajak negara terbesar. Pemilihan perusahaan di BEI dikarenakan informasi yang akurat, kemudahan akses, waktu dan biaya. Karena anggota populasi dalam penelitian ini cukup banyak, maka peneliti akan menggunakan teknik *purposive sampling* untuk mempermudah penelitian ini. Dalam penelitian ini, perusahaan manufaktur yang dijadikan sebagai sampel adalah perusahaan yang memiliki kriteria-kriteria sebagai berikut:

Tabel 1. Purposive Sampling

No.	Kriteria	Jumlah
1.	Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2018-2019	130
2	Perusahaan Manufaktur yang menerbitkan laporan tahunan tidak lengkap selama periode 2018-2019	(11)
3	Perusahaan manufaktur yang menyajikan ikhtisar keuangan dalam mata uang asing	(20)
		99

Sumber: data diolah (2021)

Berdasarkan kriteria tersebut, penelitian ini menggunakan 198 sampel. Adapun metode pengumpulan data dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan data sekunder. Yaitu data yang berupa catatan-catatan, laporan keuangan ataupun informasi lainnya yang berkaitan dengan penelitian ini. Penelitian yang dilakukan ini menggunakan laporan keuangan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2018-2019. Data-data tersebut diperoleh dari situs resmi BEI yaitu [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id).

### Variabel Dependen

Variabel dependen yaitu variabel yang dipengaruhi oleh variabel lain. Dalam penelitian ini yang termasuk ke dalam variabel dependen adalah agresivitas pajak. Menurut (Octaviani & Sofie, 2018) agresivitas pajak adalah tindakan mengurangi penghasilan kena pajak yang dilakukan perusahaan baik secara legal (*tax avoidance*) atau secara illegal (*tax evasion*). Rumus untuk menghitung agresivitas pajak adalah menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR) seperti yang dilakukan oleh banyak peneliti sebelumnya yaitu:

$$ETR = \frac{\text{Beban Pajak Penghasilan}}{\text{Arus Kas Operasi}}$$

### Variabel Independen

#### *Capital Intensity Ratio*

*Capital intensity ratio* atau rasio intensitas modal adalah aktivitas investasi yang dilakukan perusahaan yang dikaitkan dengan investasi dalam bentuk aset tetap (intensitas modal). Rasio intensitas modal dapat menunjukkan tingkat efisiensi perusahaan dalam menggunakan aktivityanya untuk menghasilkan penjualan (Ardyansah, 2014). Rumus untuk menghitung *capital intensity* menurut penelitian yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya yaitu:

$$CAPIN = \frac{\text{Aset Tetap Bersih}}{\text{Total Aset}}$$

#### *Inventory Intensity Ratio*

*Inventory Intensity* yaitu ukuran seberapa besar persediaan yang diinvestasikan oleh perusahaan (Nofia, 2018) dalam (Maulana, 2020). Persediaan yang meningkat mengakibatkan beban perusahaan akan semakin membesar hal ini dikarenakan timbulnya biaya penyimpanan dan pemeliharaan, hal tersebutlah yang membuat laba perusahaan menurun dan beban pajak yang ditanggung perusahaan menurun. Rumus untuk menghitung *inventory intensity* menurut penelitian yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya yaitu:

$$INVIN = \frac{\text{Total Persediaan}}{\text{Total Aset}}$$

### Variabel Moderasi

Variabel moderating penelitian ini adalah karakteristik auditor. Karakteristik auditor diukur menggunakan skala nominal (Ninik, 2017). Dari pernyataan penelitian sebelumnya kita dapat melihat, pengukuran karakteristik auditor (STATUS) dalam penelitian ini dilihat dari status Kantor Akuntan Publik yang diberi bobot antara 0 atau 1 (1 untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berafiliasi dengan OAA/KAPA dan 0 untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) non-afiliasi dengan OAA/KAPA).

## Teknik Analisis Data

Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini adalah untuk melakukan penilaian terhadap model regresi. Pengujian asumsi klasik dalam penelitian ini menggunakan uji normalitas, heteroskedastisitas dan multikolinearitas. Teknik analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah uji intraksi atau *Moderated Regression Analysis* (MRA). Tujuan dari penelitian ini adalah untuk melihat apakah terdapat hubungan antara *capital intensity ratio*, *inventory intensity ratio* dengan agresivitas pajak dan juga untuk melihat apakah karakteristik auditor mampu memoderasi hubungan dengan variable dependen. Analisis data menggunakan program SPSS versi 25.

Adapun model penelitian tersebut adalah sebagai berikut:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 Z + b_4 (X_1.Z) + b_5 (X_2.Z) + e$$

Model ini melibatkan variabel moderasi karakteristik auditor dan menguji pengaruh *capital intensity* dan *inventory intensity* terhadap agresivitas pajak dengan corporate governance sebagai variabel pemoderasi)

Keterangan:

Y : Agresivitas pajak

X1 : *capital intensity*

X2 : *inventory intensity*

Z : karakteristik auditor

A : konstanta

b1 – b5: koefisien regresi

e : error/residual

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil analisis uji statistic deskriptif dijelaskan pada tabel berikut:

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CAPIN	194	0,02	0,51	0,2693	0,12126
INVIN	194	0,00	0,58	0,2141	0,12302
KARAKTERISTIK	194	0,00	1,00	0,9588	0,19935
AGRESIVITAS	194	-0,86	0,94	-0,1412	0,30794
INTERAKSI X1	194	0,00	0,51	0,2575	0,12674
INTERAKSI X2	194	0,00	0,58	0,2005	0,12363

Tabel 2 Hasil Uji Statistik Deskriptif

Dari tabel 2 diatas, *capital intensity* memiliki nilai minimum sebesar 0,02 dengan nilai maksimum sebesar 0,51 dengan nilai rata-ratanya sebesar 0,2693 serta standar deviasinya sebesar 0,12126. *Inventory intensity* memiliki nilai minimum sebesar 0,00 dengan nilai maksimum sebesar 0,58 dengan nilai rata-ratanya sebesar 0,2141 serta standar deviasinya sebesar 0,12302. Karakteristik auditor memiliki nilai minimum sebesar 0,00 dengan nilai maksimum sebesar 1,00 dengan nilai rata-ratanya sebesar 0,9588 serta standar deviasinya sebesar 0,19935. Agresivitas pajak memiliki nilai minimum sebesar -0,86 dengan nilai maksimum sebesar 0,94 dengan nilai rata-ratanya sebesar -0,1412 serta standar deviasinya sebesar 0,30794. Interaksi X1 memiliki nilai minimum sebesar 0,00 dengan nilai maksimum sebesar 0,51 dengan nilai rata-ratanya sebesar 0,2575 serta standar deviasinya sebesar 0,12674. Interaksi X2 memiliki nilai minimum sebesar 0,00 dengan nilai maksimum sebesar 0,58 dengan nilai rata-ratanya sebesar 0,2005 serta standar deviasinya sebesar 0,12363.

Uji F adalah uji kalayakan model. Jadi, apabila sig < 0,05, maka model penelitian ini layak (fit). Hasil uji F menyatakan bahwa model penelitian ini layak, variabel independen *capital intensity* dan *inventory intensity* secara simultan atau secara bersamaan berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Hal ini dapat dilihat dari table dibawah yang menunjukkan nilai signifikan sebesar 0,005 < dari nilai signifikansi yaitu 5%.

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,565	5	0,313	3,516	,005 <sup>b</sup>
	Residual	16,736	188	0,089		
	Total	18,301	193			

Predictors: (Constant), KARAKTERISTIK, CAPIN, INVIN, INTERAKSI X1, INTERAKSI X2

Tabel 3 Uji Simultan

Analisis regresi digunakan untuk mengukur pengaruh antara variabel-variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil analisis regresi linier dapat dilihat pada tabel berikut:

Coefficients <sup>a</sup>				
Model	B	Koefisien Regresi	Nilai t	Nilai sig
(Constant)	-0,457		0,035	0,972
CAPIN	-0,501	-0,197	-0,891	0,374
INVIN	0,538	0,251	3,051	0,003
KARAKTERISTIK	-0,334	-0,216	-3,066	0,002
INTERAKSI X1	-2,083	-0,130	-1,815	0,716
INTERAKSI X2	3,865	0,137	4,194	0,000

a. Dependent Variable: AGRESIVITAS

Tabel 4 Analisis Regresi

Dari tabel tersebut, maka interpretasi persamaan regresi sebagai berikut:

$$AGRESIVITAS = -0,457 - 0,501CAPIN + 0,538INVIN - 0,334 KARAKTERISTIK - 2,083X1.M + 3,865X2.M$$

### Pengaruh *Capital Intensity* terhadap Agresivitas Pajak

Berdasarkan Tabel 4, hipotesis pertama menyatakan bahwa *Capital Intensity* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Dari hasil pengujian statistik, diperoleh nilai sign sebesar 0,374 > dari tingkat signifikansi 5%. Nilai koefisien regresi (beta) yang negatif (-0,501) mengandung arti bahwa setiap kenaikan agresivitas pajak satu satuan maka akan menurunkan *Capital Intensity* sebesar 0,501 dengan asumsi bahwa variabel lainnya dianggap tetap atau konstan. Dengan demikian, H0 diterima H1 ditolak.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Nainggolan & Sari, 2019); (Andriani & Ridlo, 2019); (Yolanda, 2019); (Fitriyani, 2020); (Liani & Saifudin, 2020); (Simamora & Rahayu, 2020); (H. Cahyadi et al., 2020); (Nugraha, 2015) yang menyatakan *Capital Intensity* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Hal tersebut dapat menjelaskan jika adanya kenaikan aktivitas investasi yang dilakukan perusahaan yang dikaitkan dengan investasi dalam bentuk aset tetap (intensitas modal) belum tentu dijadikan sebagai salah satu alasan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak. Investasi dalam bentuk aset tetap juga bisa dijadikan sebagai investasi jangka panjang dalam meningkatkan kinerja perusahaan.

### Pengaruh *Inventory Intensity* terhadap Agresivitas Pajak

Berdasarkan Tabel 4, hipotesis kedua menyatakan bahwa *inventory intensity* berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Dari hasil pengujian statistik, diperoleh nilai sign sebesar 0,003 < dari tingkat signifikansi 5%. Nilai koefisien regresi (beta) yang positif (0,538) mengandung arti bahwa setiap kenaikan agresivitas pajak satu satuan maka akan menaikkan juga *inventory intensity* sebesar 0,538 dengan asumsi bahwa variabel lainnya dianggap tetap atau konstan. Dengan demikian, H2 diterima H0 ditolak.

Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Maulana, 2020) dan (Arizoni et al., 2020) yang memperoleh hasil bahwa *Inventory Intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. *Inventory intensity* diukur dengan total persediaan dibagi dengan total aset. Persediaan yang meningkat berdampak pada beban perusahaan yang semakin besar, hal ini dikarenakan timbulnya biaya pemeli-

haraan dan penyimpanan. Bertambahnya beban perusahaan akan berakibat kepada penurunan laba perusahaan, hal ini yang membuat pajak yang ditanggung perusahaan menjadi menurun.

### **Pengujian Model Moderasi**

Berdasarkan Tabel 4, karakteristik auditor berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Dari hasil pengujian statistik, diperoleh nilai sign sebesar  $0,002 <$  dari tingkat signifikansi 5%. Nilai koefisien regresi (beta) yang negatif (-0,334) mengandung arti bahwa karakteristik auditor berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Hal ini dapat disimpulkan bahwa karakteristik auditor yang baik akan menurunkan agresivitas pajak suatu perusahaan. Karakteristik auditor diukur menggunakan variabel dummy: 0 dan 1. Interaksi *capital intensity* tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak, dengan kata lain karakteristik auditor tidak dapat memperkuat pengaruh antara *capital intensity* terhadap agresivitas pajak.

Interaksi *inventory intensity* berpengaruh terhadap agresivitas pajak, dengan kata lain karakteristik auditor dapat memperkuat pengaruh antara *inventory intensity* terhadap agresivitas pajak. Hal ini dikarenakan banyaknya jumlah persediaan dalam perusahaan tidak disalahi dalam standar akuntansi yang berlaku. Persediaan merupakan salah satu jenis aktiva yang menjadi sumber pendapatan utama apabila dijual kepada pihak lain, dimana ini merupakan kegiatan aktivitas operasional utama perusahaan. Dari hasil pengujian statistik, diperoleh nilai sign sebesar  $0,000 <$  dari tingkat signifikansi 5%. Nilai koefisien regresi (beta) yang positif (3,865) mengandung arti bahwa setiap kenaikan agresivitas pajak satu satuan maka akan menaikkan sebesar 3,865 dengan asumsi bahwa variabel lainnya dianggap tetap atau konstan. Dengan demikian, H2a diterima H0 ditolak.

### **SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN**

Hasil penelitian dan pengujian hipotesis dapat ditarik kesimpulan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan antara *capital intensity* terhadap agresivitas pajak. Hal ini sama dengan penelitian yang dilakukan oleh (Nainggolan & Sari, 2019); (Andriani & Ridlo, 2019); (Yolanda, 2019); (Fitriyani, 2020); (Liani & Saifudin, 2020); (Simamora & Rahayu, 2020); (H. Cahyadi et al., 2020); (Nugraha, 2015). Adanya kenaikan aktivitas investasi yang dilakukan perusahaan dalam bentuk aset tetap (intensitas modal) belum tentu dijadikan sebagai salah satu alasan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak. Investasi dalam bentuk aset tetap juga bisa dijadikan sebagai investasi jangka panjang dalam meningkatkan kinerja perusahaan.

*Inventory intensity* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap agresivitas pajak. Hal ini sama dengan penelitian yang dilakukan oleh (Maulana, 2020) dan (Arizoni et al., 2020). Persediaan yang meningkat berdampak pada beban perusahaan yang semakin besar, hal ini dikarenakan timbulnya biaya pemeliharaan dan penyimpanan. Bertambahnya beban perusahaan akan berakibat kepada penurunan laba perusahaan, hal ini yang membuat pajak yang ditanggung perusahaan menjadi menurun.

Penelitian ini memiliki keterbatasan, di antaranya adalah penelitian hanya menggunakan satu proksi untuk menghitung agresivitas pajak sehingga hanya dapat dilihat dari satu sudut pandang saja. Kurangnya data sampel karena hanya meneliti perusahaan manufaktur di tahun 2018 dan 2019 saja. Sebaiknya untuk penelitian mendatang dapat menggunakan proksi yang berbeda atau dapat menggunakan beberapa proksi sekaligus agar dapat membandingkan dan melihat perbedaan sudut pandang dari beberapa proksi tersebut. Sebaiknya untuk penelitian mendatang dapat meneliti dengan objek yang berbeda atau menambah periode tahun penelitian dan juga melakukan penambahan variabel lain.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Adisamartha dan Noviyari. (2015). Class participation (10%). *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 13, 973-1000.
- Andriani, R. N. R., & Ridlo, A. (2019). Pengaruh Return on Asset ( ROA ), Current Ratio ( CR ), Debt To Asset Ratio ( DAR ), Dan Capital Intensity Ratio ( CIR ) Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi*, 14(2), 46-59.
- Ardyansah, D. (2014). Pengaruh Size, Leverage, Profitability, Capital Intensity Ratio Dan Komisaris Independen Terhadap Effective Tax Rate (ETR). *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2), 371-379.
- Arizoni, S. S., Ratnawati, V., & Andreas, A. (2020). Pengaruh Manajemen Laba Akrua, Manajemen Laba Riil dan Inventory Intensity terhadap Agresivitas Pajak: Peran Moderasi Foreign Operation. *Bilancia:*

*Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(1), 35–47.

- Astika, I. B. P. (2008). Kontribusi Teori Kepentingan Kelompok Dalam Standar Akuntansi Keuangan (Suatu Kajian Literatur). *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Bisnis*, 3(2), 1–24.
- Ayem, S., & Setyadi, A. (2019). Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, Komite Audit Dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak (Studi Pada Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar di BEI Periode Tahun 2013- 2017). *Jurnal Akuntansi Pajak Dewantara*, 1(2), 228–241. <https://doi.org/10.24964/japd.v1i1.905>
- Cahyadi, H., Surya, C., Wijaya, H., & Salim, S. (2020). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Intensitas Modal, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak. *STATERA: Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 2(1), 9–16. <https://doi.org/10.33510/statera.2020.2.1.9-16>
- Cahyadi, R., Nasaruddin, F., & Lannai, D. (2020). Pengaruh Structure Ownership Dan Karakteristik Auditor Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Dalam Idxv30 Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ilmu Akuntansi*, 2(1), 86–101.
- Fitriyani, M. N. (2020). *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Likuiditas, Leverage, dan Intensitas Aset Tetap terhadap Agresivitas Pajak*. Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga.
- Friandi, S. Z., Soeksin, S. D., & Rifai, D. (2020). Pengaruh Leverage Dan Agresivitas Pajak Terhadap Intensitas Inventori Serta Intensitas Aset Perusahaan. *Sensi Journal*, 1(1), 81–95. <https://doi.org/10.33050/sensi.v6i2.1174>
- Hlaing, K. . (2012). Organizational Architecture of Multinationals and Tax Aggressiveness. In *University of Waterloo. Canada*.
- <https://www.merdeka.com> (5 Juli 2019). Adaro Tersandung Kasus Dugaan Penggelapan Pajak USD 14 Juta Tiap Tahun Sejak 2009.
- Indriani, R. (2012). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kepuasan Klien Kantor Akuntan Publik Di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Dan Informasi Akuntansi (Jenius)*, 2(1), 75–100.
- Junensie, P. R., Trisnadewi, A. A. A. E., & Rini, I. G. (2020). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Corporate Social Responsibility, Capital Intensity, Leverage dan Komisaris Independen terhadap Agresivitas Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan pada Perusahaan Industri Konsumsi di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2017. *Wacana Ekonomi (Jurnal Ekonomi, Bisnis Dan Akuntansi)*, 19(1), 67–77.
- Kurniawan, E., & Ardini, L. (2020). Pengaruh Likuiditas, Leverage, Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*.
- Lennox, C. (1999). Are Large Auditors More Accurate Than Small Auditors? *Accounting and Business Research*, 29, 217–227.
- Lestari, P. A. S., Pratomo, D., & Asalam, A. G. (2019). Pengaruh Koneksi Politik dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 11(1), 41–54. <https://doi.org/10.17509/jaset.v11i1.15772>
- Liani, A. V., & Saifudin. (2020). Likuiditas, Leverage, Profitabilitas, Ukuran Perusahaan Dan Capital Intensity : Implikasinya Terhadap Agresivitas Pajak. *Majalah Ilmiah Solusi*, 18(2), 101–120.
- Mardiasmo. (2011). *Perpajakan* (Edisi Revi). Yogyakarta: Andi.
- Maulana, I. A. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Properti Dan Real Estate. *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 12(1), 13–20. <https://doi.org/10.22225/kr.12.1.1873.13-20>.
- Muliawati, I. A. P. Y., & Karyada, I. P. F. (2020). Pengaruh Leverage Dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Komisaris Independen Sebagai Variabel Pemoderasi. *Hita Akuntansi Dan Keuangan Universitas Hindu Indonesia*.
- Mustaqiem (2014). *Perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*. Buku Litera Yogyakarta. ISBN: 978-6027-636-77-4.

- Nainggolan, C., & Sari, D. (2019). Kepentingan Asing, Aktivitas Internasional, dan Thin Capitalization: Pengaruh Terhadap Agresivitas Pajak di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 19(2), 147-159. <https://doi.org/10.20961/jab.v19i2.421>
- Ninik. (2017). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit di Kantor Akuntan Publik. *Ekonomi Dan Bisnis*.
- Nugraha, N. B. (2015). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Leverage Dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak. In *Diponegoro Journal of Accounting* (Vol. 4).
- Octaviani, R. R., & Sofie, S. (2018). Pengaruh Good Corporate Governance, Capital Intensity Ratio, Leverage, Dan Financial Distress Terhadap Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Tambang Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2013-2017. In *Jurnal Akuntansi Trisakti* (Vol. 5, Issue 2).
- Rafli, R., & Ananda, D. R. (2020). Dampak Corporate Governance Dalam Memoderasi Pengaruh Likuiditas, Leverage dan Capital Intensity Pada Agresivitas Pajak Perusahaan Pertambangan. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Dharma Andalas*, 22(1), 120-133.
- Resmi, S. (2014). *Perpajakan Teori dan kasus*. Penerbit Salemba Empat.
- Romadhina, A. P. (2019). Pengaruh Beban Iklan Dan Intensitas Persediaan Terhadap Agresivitas Pajak. *Journal of Economic and Management Sciences*, 2(1), 1-13.
- Scott, G. (2000). Roots and Tubers for the 21st Century Trends , Projections , and Policy Options. *Food, Agriculture, and the Environment Discussion Paper* 31.
- Siahaan, P. S. O. (2020). *Profitabilitas, Leverage, Capital Intensity Pengaruhnya Terhadap Agresivitas Pajak*. 2(April), 146-152.
- Simamora, A. M., & Rahayu, S. (2020). Pengaruh Capital Intensity, Profitabilitas Dan Leverage Terhadap Agresivitas Pajak (Studi Empiris Pada Sub Sektor Makanan Dan Minuman Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2015-2018). *Journal of Chemical Information and Modeling*, 4(1), 140-155. <https://doi.org/10.32493/jabi.v2i1.y2019.p017-038>
- Subroto, V. K. (2012). Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Karakteristik Auditor Eksternal terhadap Kecurangan Pelaporan Keuangan. *Alumni Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro*, 14(1), 83-95. <https://doi.org/10.32493/jabi.v2i1.y2019.p017-038>
- Widyawati, A. (2020). *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Capital Intensity, Komisaris Independen Dan Kualitas Audit Terhadap Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2018*.
- Wulansari, T. A., Titisari, K. H., & Nurlaela, S. (2020). Pengaruh Leverage, Intensitas Persediaan, Aset Tetap, Ukuran Perusahaan, Komisaris Independen Terhadap Agresivitas Pajak. *Jae (Jurnal Akuntansi Dan Ekonomi)*, 5(1), 69-76.
- Yafie, A. (1994). *Menggagas Fiqih Sosial: dari Soal Lingkungan Hidup, Asuransi hingga Ukhuwah*. Bandung: Mizan. <https://doi.org/10.22515/shahih.v2i1.725>
- Yolanda, S. (2019). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Intensitas Aset Tetap Dan Kepemilikan Institusional Pada Agresivitas Pajak Dengan Corporate Governance Sebagai Variabel Pemoderasi. *Journal of Chemical Information and Modeling*, 53(9), 1689-1699.