



KEPATUHAN PAJAK PERUSAHAAN TERBUKA MODAL ASING BERDASARKAN LAPORAN KEUANGAN WAJIB PAJAK

Jefry Rentje Durand Mantiri*
Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Jakarta
Jefry.rentje@ui.ac.id

Uka Wikarya
Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia, Jakarta
uka.wikarya@ui.ac.id

*Alamat Korespondensi : jefry_mantiri@yahoo.co.id

ABSTRACT

Taxes are the largest source of state revenues to finance the public expenditures. However, since 2010 the tax revenue target has never been achieved. This is partly due to the low level of tax compliance. For this reason, it is necessary to audit the submitted SPT. This study analyzes the factors in the Financial Statements that can be indicators in determining audit priorities. The data used are SPT data and audit results for the 2015-2019 Fiscal Year, with a sample of 87 PMA companies listed on the IDX until 2015. This study uses panel data regression method with random effect model. The results of the study found that in determining the prioritized WP PMA in the audit, DGT needs to pay attention to indicators, namely: WP with large ROA and DER. In addition, WP PMA in the manufacturing sector can also be an indicator of priority audit.

Keywords: Tax Compliance, Financial Statements, random effect

ABSTRAK

Pajak merupakan sumber penerimaan terbesar dalam membiayai belanja negara. Namun sejak tahun 2010 target penerimaan pajak tidak pernah tercapai. Hal ini disebabkan salah satunya oleh tingkat kepatuhan pajak yang rendah. Untuk itu perlu dilakukan audit terhadap SPT yang disampaikan. Penelitian ini menganalisis faktor-faktor dalam Laporan Keuangan yang dapat menjadi indikator dalam penentuan prioritas audit. Data yang digunakan berupa data SPT dan hasil pemeriksaan Tahun Pajak 2015-2019, dengan *sample* 87 perusahaan PMA yang listing di BEI sampai dengan tahun 2015. Studi ini menggunakan metode regresi data panel model *random effect*. Hasil penelitian menemukan bahwa dalam menentukan WP PMA yang diprioritaskan dalam pemeriksaan, DJP perlu memperhatikan indikator yaitu: WP dengan ROA dan DER yang besar. Selain itu, WP PMA yang bergerak di sektor manufaktur juga dapat menjadi indikator prioritas pemeriksaan.

Kata kunci: Kepatuhan Pajak, Laporan Keuangan, *random effect*

KLASIFIKASI JEL:
H26, H32

CARA MENGUTIP

Mantiri, J. R. D., & Wikarya, U. (2024). Kepatuhan pajak perusahaan terbuka modal asing berdasarkan Laporan Keuangan Wajib Pajak. *Indonesian Treasury Review: Jurnal Perbendaharaan, Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, 9(1), 43-56.

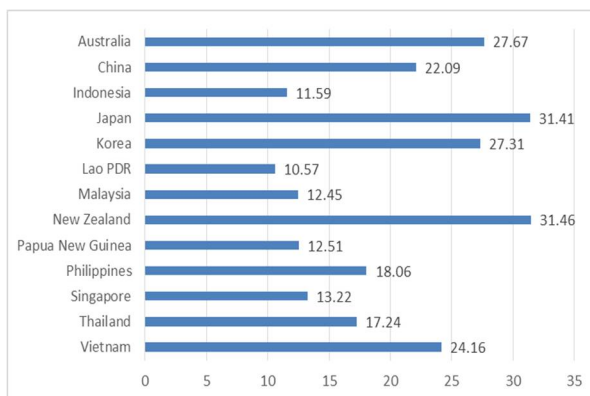
PENDAHULUAN

Sumber pendapatan negara terbesar berasal dari pajak. Menurut Peraturan Presiden Nomor 72 Tahun 2020 Tentang Perubahan Atas Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2020, target penerimaan pajak tahun 2019 sebesar Rp1.577,56 triliun. Target ini meningkat sebesar Rp 283,3 triliun dari target tahun 2015 yaitu sebesar Rp 1.294,26 triliun. Berdasarkan data, sejak tahun 2015 penerimaan pajak terus mengalami pertumbuhan, dari Rp 1.060,83 triliun pada tahun 2015 bertumbuh menjadi Rp 1.332,06 triliun pada tahun 2019. Walaupun terjadi pertumbuhan penerimaan, namun realisasi pencapaian penerimaan pajak masih dibawah target yang ditetapkan yaitu berkisar 81% - 92% (Direktorat Jenderal Pajak, 2016 - 2020).

Salah satu sumber kontribusi penerimaan pajak berasal dari Wajib Pajak (WP) Perusahaan Masuk Bursa (PMB). Jumlah WP PMB yang terdaftar di Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sekitar 700 WP, dengan kontribusi penerimaan pajak rata-rata sebesar Rp 24,83 triliun – Rp 31,87 triliun atau rata-rata 2,42% setiap tahunnya. Realisasi ini lebih besar jika dibandingkan dengan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) lainnya yang memiliki WP lebih dari 100.000 WP, dengan rata-rata realisasi penerimaan kurang lebih 3 triliun rupiah (Direktorat Jenderal Pajak, 2021).

Kinerja penerimaan pajak dapat diukur dengan *tax ratio*, yaitu perbandingan penerimaan pajak dengan produk domestik bruto (PDB). Gambar 1 terlihat *tax ratio* Indonesia pada tahun 2019 sebesar 11.59%, lebih rendah dibandingkan dengan negara-negara lainnya. Salah satu penyebabnya adalah kepatuhan WP yang rendah. Sikap WP terhadap kepatuhan pajak dapat mengganggu penerimaan pajak (OECD, 2021).

Gambar 1. *Tax Ratio* Tahun 2019



Sumber: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2022

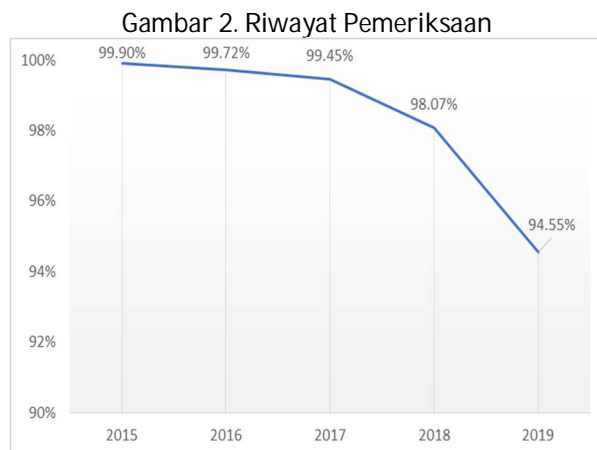
PENERAPAN DALAM PRAKTIK

- Wajib Pajak (WP) sektor manufaktur, dengan *Return On Asset* (ROA) dan *Debt to Equity Ratio* (DER) yang besar cenderung memiliki kepatuhan yang rendah.
- Dalam menetapkan WP yang akan diperiksa, perlu adanya level prioritas berdasarkan ROA dan DER yang besar serta dapat memprioritaskan WP yang bergerak dalam industri manufaktur.

Kepatuhan pajak dapat dilihat secara formal dan material. Secara formal, kepatuhan pajak dilihat dari SPT yang disampaikan atau tidak oleh WP. Sedangkan secara material dilihat dari kebenaran isi SPT yang disampaikan. Dalam penelitian ini, penulis akan melihat kepatuhan WP secara material.

Sejak reformasi pajak tahun 1983, sistem perpajakan Indonesia menjadi *Self Assessment*, yaitu proses menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan pajak sepenuhnya dilakukan oleh WP (Direktorat Jenderal Pajak, 2022). Menurut Calvet & Alm (2014) dan Mckerchar et al. (2013), sistem *self assessment* menyebabkan kepatuhan perpajakan didasarkan pada *willingness* WP sendiri. WP dapat mengecilkan laba dan/atau memperbesar biaya untuk menurunkan penghasilan neto perusahaan sebagai dasar pengenaan pajak (PKP) sehingga mengecilkan pajak yang disetor ke kas negara. Untuk menguji kepatuhan WP, dilakukan pemeriksaan yaitu suatu rangkaian kegiatan untuk mengumpulkan dan mengelola informasi, data, laporan, keterangan dan/atau bukti secara objektif dan profesional sesuai dengan kaidah pemeriksaan untuk menguji kepatuhan WP dan/atau tujuan lain untuk melaksanakan peraturan pada undang-undang perpajakan.

Dalam sistem *Self Assesment*, pemeriksaan pajak merupakan kegiatan yang fundamental bagi Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Pemeriksaan digunakan sebagai sarana penegakan hukum untuk menguji kepatuhan WP. Berdasarkan data histori nasional yang diperoleh dari Direktorat Jenderal Pajak, penerbitan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) dari tahun 2014 sampai tahun 2019 terus mengalami peningkatan. Berbanding terbalik dengan banyaknya SP2, persentase Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang selesai terus menurun. Jika dilihat secara tahunan, dari tahun 2014 - 2019 persentase penyelesaian SP2 turun dari 100% menjadi sekitar 94.5% (gambar 2). Hal ini dapat terjadi karena semakin kompleksnya permasalahan perpajakan yang dihadapi pemeriksa pajak seperti penerapan *earning management*.



Sumber: Direktorat Jenderal Pajak, 2021 (telah diolah kembali)

Earning management adalah kegiatan yang dilakukan manajer perpajakan dengan menggunakan pertimbangan tertentu untuk melaporkan dan mengelola transaksi. Hal ini dilakukan untuk memanipulasi atau merekayasa laporan keuangan yang bertujuan untuk menunjukkan kepada para *stakeholder* bahwa perusahaan memiliki kinerja yang baik atau untuk mempengaruhi perjanjian kerjasama dengan pihak lainnya (Bruehne & Schanz, 2018). *Earning management* dapat dianalisis dengan menggunakan analisis rasio, yaitu membandingkan *item-item* dalam laporan keuangan untuk mendapatkan informasi diantaranya terkait dengan profitabilitas dan solvabilitas perusahaan.

Earning management dapat digunakan untuk melakukan *tax avoidance*. Menurut OECD dalam *Glossary of Tax Terms*, *tax avoidance* adalah tindakan WP dalam rangka mengurangi kewajiban perpajakannya, meskipun tindakan tersebut tidak melanggar Standar Akuntansi Keuangan (SAK) namun bertentangan dengan peraturan pajak yang berlaku.

Tax avoidance menggambarkan tingkat ketidakpatuhan WP yang dapat dilihat dari berbagai macam proksi seperti *effective tax rate* (ETR) dan *book-tax difference* (BTD) (Lanis & Richardson, 2014; Wang et al., 2019). Besar kecilnya ETR sebagai dasar pengenaan pajak, dapat dipengaruhi oleh *Return on Asset* (ROA) dan *Debt to Equity Ratio* (DER), kinerja perusahaan (omzet), dan jumlah aset (Lanis & Richardson, 2013). ETR yang tinggi membuat kepatuhan WP menjadi rendah (Freire-serén & Panadés, 2013).

Sesuai dengan Undang - Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas (2007), laporan keuangan perusahaan terbuka wajib diaudit oleh akuntan publik agar laporan keuangan yang disajikan kredibel. Sehingga, informasi mengenai kondisi

perusahaan dapat disampaikan dengan baik kepada para *stakeholder* sebagai pertimbangan dalam pengambilan keputusan, termasuk oleh DJP dalam menilai kewajaran pelaporan pajak dari perusahaan tersebut. Akuntan publik berperan besar dalam menilai kualitas laporan keuangan tersebut. Menurut Chen et al. (2021), kualitas audit yang dihasilkan dipengaruhi oleh ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP). Ukuran KAP diukur dari jumlah pendapatan yang diperoleh. KAP besar menghasilkan kualitas audit yang baik dan kemungkinan untuk berperilaku oportunistik semakin kecil.

Penilaian dilakukan dengan adil dan profesional untuk menjaga reputasi sehingga tetap mendapatkan kepercayaan dari *client*. Adil dan profesional artinya penilaian dilakukan sesuai dengan etika, metode, dan teknik yang sama untuk setiap penilaian. Diharapkan hasil audit yang akuntabel memberikan informasi yang akurat bagi DJP dalam menilai kewajaran pajak terutang yang dilaporkan oleh WP.

Menurut Azrina Mohd Yusof et al. (2014) dan Isa (2013), jenis industri juga mempengaruhi *book-tax difference* karena proses akuntansi juga berbeda sehingga terdapat kemungkinan dilakukan sesuai dengan aturan yang berlaku maupun sebaliknya. Penelitian Azrina Mohd Yusof et al. (2014) menunjukkan bahwa industri manufaktur memiliki *book-tax difference* lebih kecil jika dibandingkan dengan industri jasa, konstruksi dan perdagangan. Menurut Reschiwati (2016), pada industri manufaktur terdapat pencatatan biaya produksi. Artinya, biaya yang timbul dalam setiap tahap produksi tercatat dengan baik. Hal inilah yang membedakan proses akuntansi perusahaan manufaktur lebih mudah dipahami jika dibandingkan dengan jenis industri lainnya.

Dari uraian di atas, penelitian ini bertujuan untuk (1) menganalisis pengaruh ROA terhadap kepatuhan WP Penanaman Modal Asing (PMA); (2) menganalisis pengaruh DER terhadap kepatuhan WP PMA; (3) Menganalisis pengaruh jumlah aset terhadap kepatuhan WP PMA; (4) Menganalisis pengaruh kinerja perusahaan (omzet) terhadap kepatuhan WP PMA; (5) Menganalisis pengaruh ukuran KAP terhadap kepatuhan WP PMA; dan (6) Menganalisis pengaruh jenis industri terhadap kepatuhan WP PMA.

Sedangkan manfaat praktis dari penelitian ini adalah mengungkapkan indikator untuk menetapkan skala prioritas WP yang akan diperiksa. Penetapan skala prioritas pemeriksaan dapat menciptakan efisiensi baik dari segi administrasi perpajakan dan anggaran, menghasilkan prediksi yang lebih akurat dari kasus-kasus pemeriksaan, dan meminimalkan *potential loss* penerimaan pajak akibat *earning management*

dalam laporan keuangan Wajib Pajak. Hal ini diharapkan dapat menjadi acuan dalam kegiatan pemeriksaan selanjutnya.

Ruang Lingkup Penelitian

Dalam penelitian ini, WP yang menjadi sampel adalah WP PMA yang *listing* di Bursa Efek Indonesia selanjutnya disebut WP. Perusahaan PMA merupakan perusahaan yang berafiliasi dengan perusahaan yang berada di luar negeri. Hubungan istimewa ini dapat digunakan sebagai sarana untuk melakukan transfer keuntungan kepada perusahaan di luar negeri untuk mengecilkan pajak yang dibayarkan di dalam negeri. Menurut Dyreng et al. (2017), ETR perusahaan PMA lebih tinggi jika dibandingkan dengan perusahaan Penanaman Modal Dalam Negeri (PMDN).

Sample penelitian ini yaitu perusahaan PMA yang *listing* pada Bursa Efek Indonesia (BEI) sampai tahun 2015. Data hasil pemeriksaan yang digunakan adalah data hasil pemeriksaan untuk Tahun Pajak 2015 – 2019. Peneliti memilih Tahun Pajak 2019 sebagai tahun akhir data terlebih dahulu karena SPT Tahun Pajak 2019 terakhir dilaporkan pada tanggal 30 April 2020. Sehingga, jika dilakukan pemeriksaan, maka jatuh tempo pemeriksaan adalah tanggal 30 April 2021. Kemudian penulis menghitung 5 tahun ke belakang yaitu tahun pajak 2015 sebagai tahun awal data. Berdasarkan tahun awal data tersebut, maka subjek penelitian adalah perusahaan PMA yang *listing* di BEI sampai dengan tahun 2015. Data bersumber dari DJP dan BEI.

Hipotesis dan Model Penelitian

Berdasarkan kajian literatur di atas, peneliti menduga bahwa besarnya BTD yang dihasilkan dalam proses pemeriksaan berkorelasi dengan ROA, DER, omzet, total aset, KAP yang digunakan, dan jenis kegiatan usaha. Penelitian ini menggunakan metode regresi data panel model *random effect*.

Penelitian ini ingin melihat kepatuhan WP secara material. Kepatuhan WP secara material dilihat dengan membandingkan kesesuaian antara jumlah pajak terutang yang dilaporkan WP dengan peraturan perpajakan yang berlaku. Salah satu indikator yang dapat digunakan untuk menilai kepatuhan WP secara material adalah dengan melihat seberapa besar nilai ROA dalam laporan keuangan perusahaan. ROA menggambarkan laba yang dihasilkan perusahaan. ROA tinggi mengindikasikan laba yang besar. Laba digunakan sebagai dasar pengenaan pajak. Mengecilkan laba dengan memperbesar biaya bertujuan agar pajak yang dibayarkan kecil. Biaya yang tidak semestinya diperhitungkan dapat dikoreksi dalam proses pemeriksaan. Dengan demikian, ROA berpengaruh positif terhadap ETR. Hal ini sejalan dengan

penelitian Allen et al. (2016), Higgins et al. (2015), Majeed & Yan (2019), dan Mocanu et al. (2021) yang menyatakan bahwa ROA berpengaruh positif terhadap ETR, sehingga semakin besar nilai ROA maka akan mengakibatkan jumlah pajak terutang menjadi semakin besar (Spooner, 1986). Tingginya ETR menyebabkan nilai BTD menjadi besar (Chan & Mo, 2000; Freire-serén & Panadés, 2013). Nilai BTD menggambarkan agresivitas WP dalam menyembunyikan pajaknya. Nilai BTD yang besar menggambarkan rendahnya kepatuhan WP. Berdasarkan hal di atas, hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah:

H1 : ROA berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP

Selain ROA, penelitian ini juga menggunakan DER untuk mengukur kepatuhan WP. DER menggambarkan besarnya utang terhadap ekuitas WP. Utang yang dimiliki menghasilkan biaya yang besarnya bervariasi. Dalam perpajakan, biaya utang dapat digunakan sebagai pengurang Penghasilan Kena Pajak (PKP), sehingga jumlah pajak yang dibayarkan menjadi lebih kecil. Dalam proses pemeriksaan, biaya utang yang seharusnya tidak dapat dibebankan akan dikoreksi dan menyebabkan nilai BTD menjadi besar. Nilai BTD yang besar menggambarkan rendahnya kepatuhan WP. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis kedua dari penelitian ini adalah:

H2 : DER berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP

Jumlah aset perusahaan yang besar dipengaruhi oleh besarnya laba yang diperoleh pada tahun tertentu. Laba digunakan untuk menentukan jumlah pajak yang harus dibayarkan. Laba yang besar artinya pajak yang dibayarkan juga besar. Penelitian Lanis & Richardson (2013) menunjukkan penambahan aset berbanding terbalik dengan pajak yang dibayarkan. WP tidak mengakui seluruh laba yang dihasilkan sehingga pajak yang dibayarkan menjadi lebih kecil. Dalam proses audit, penambahan aset yang tidak sebanding dengan laba dianggap sebagai penambahan penghasilan yang dapat meningkatkan dasar pengenaan pajak, sehingga nilai BTD menjadi besar. Nilai BTD yang besar menggambarkan ketidakpatuhan WP. Berdasarkan uraian di atas, hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah:

H3 : Jumlah aset berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP

Penelitian ini juga menggunakan omzet sebagai proksi kinerja perusahaan yaitu laba kotor yang diperoleh WP. Jika laba kotor lebih besar dari total perolehan dan persediaan, maka kinerja perusahaan dinilai baik. Omzet setelah dikurangi biaya disebut laba bersih, yang menjadi dasar

pengenaan pajak. Pada praktiknya, WP memperbesar biaya agar laba bersih menjadi lebih kecil. Dalam proses audit, biaya-biaya yang tidak dapat dibiayakan akan dikoreksi sehingga nilai BTD menjadi lebih besar. Dalam penghitungan pajak secara umum, pajak terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak dengan penghasilan kena pajak. Pajak terutang tersebut akan dilakukan pemeriksaan jika ditemukan data. Selisih hasil pemeriksaan dengan pajak yang dilaporkan WP menghasilkan BTD. Dengan kata lain BTD merupakan perbedaan besaran laba akuntansi dengan laba fiskal.

Pada perusahaan besar yang *listing* di bursa efek, koreksi fiskal adalah hal yang perlu dilakukan dalam laporan keuangan agar dapat menentukan besarnya pajak terutang karena secara umum terdapat perbedaan antara laba komersial dan laba fiskal. Nilai BTD yang besar menggambarkan ketidakpatuhan WP. Laporan WP tidak sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku sehingga terdapat pajak yang masih harus dibayar. Dalam penelitian ini, penulis ingin membuktikan bahwa hasil penelitian sebelumnya berlaku di Indonesia. Sesuai dengan uraian di atas, hipotesis keempat dalam penelitian ini adalah:

H4 : Kinerja perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP

Laporan keuangan perusahaan terbuka diaudit oleh KAP. Dalam penelitian ini, KAP dikelompokkan menjadi dua berdasarkan ukuran, yaitu KAP *Big Four* dan KAP Non *Big Four*. Menurut *Accountancy Age*, yang termasuk dalam kelompok KAP *Big Four* adalah PwC (*PricewaterhouseCoopers*) LLP, *Ernst & Young* LLP (EY), Deloitte, dan KPMG LLP.

Hasil audit KAP *Big Four* dianggap memiliki kredibilitas yang *baik* dibandingkan dengan hasil audit KAP Non *Big Four*, karena berafiliasi dengan KAP internasional (Abughazaleh et al., 2015). Dengan menggunakan KAP *Big Four* diharapkan dalam proses audit perpajakan koreksi yang dihasilkan kecil atau tidak ditemukan. Nilai koreksi yang kecil atau tidak ada koreksi artinya nilai BTD kecil. Dari uraian di atas, hipotesis kelima dalam penelitian ini adalah:

H5 : KAP Big Four mempengaruhi kepatuhan WP

Jenis kegiatan usaha dapat mempengaruhi kepatuhan karena adanya perbedaan dalam proses pencatatan akuntansi seperti pencatatan arus barang dan modal, pendapatan, biaya, dan persediaan. Jenis kegiatan usaha pada BEI dikelompokkan menjadi 3 sektor besar yaitu jasa, sumber daya alam, dan manufaktur. Perusahaan manufaktur cenderung lebih mudah dibandingkan dengan jenis kegiatan

usaha lainnya. Dalam perusahaan manufaktur terdapat pencatatan biaya produksi (Reschiwati, 2016). Artinya biaya yang timbul dalam setiap proses produksi tercatat dengan baik. Pencatatan yang baik memudahkan DJP dalam proses pemeriksaan. Hal ini dapat mempengaruhi besar kecilnya BTD dalam proses audit perpajakan. Dari uraian di atas, hipotesis terakhir dalam penelitian ini adalah:

H6 : Jenis kegiatan usaha mempengaruhi kepatuhan WP

STUDI LITERATUR

Konflik kepentingan yang terjadi antara pemilik perusahaan (*principal*) dan manajemen perusahaan (agen) mendorong terciptanya teori agensi (Jensen & Meckling, 1976). Pihak *principal* memiliki kepentingan atas seluruh informasi mengenai aktivitas perusahaan yang dijalankan pihak agen. Informasi tersebut dilaporkan WP dalam bentuk laporan keuangan. Melalui laporan keuangan ini, pihak *principal* dapat menilai kinerja agen dalam satu periode tertentu. Namun dalam praktiknya, laporan keuangan yang dibuat agen telah dimodifikasi sehingga terlihat baik dan memberikan keuntungan kepada pihak *principal*. Hal ini akan memberikan penilaian kinerja agen di mata *principal* menjadi baik.

Pada perusahaan dengan struktur modal sederhana, pihak *principal* sekaligus berfungsi sebagai agen sehingga tidak terjadi konflik kepentingan. Namun, untuk perusahaan besar terlebih yang terdaftar di bursa efek, masalah agensi kemungkinan besar dapat terjadi. *Principal* mengharapkan laba yang besar dan sesuai keadaan yang sebenarnya. Sedangkan agen mengharapkan bonus yang besar atas kinerja yang baik dari *principal*.

Perbedaan kepentingan atau keinginan antara DJP dan manajer perpajakan menciptakan konflik kepentingan bagi manajer perpajakan dalam melaporkan laporan keuangan. Manajer perpajakan akan melaporkan laba komersial yang tinggi untuk memperoleh bonus besar atau yang berhubungan dengan kontrak/utang. Badertscher et al. (2013) menyatakan bahwa perencanaan pajak dapat memfasilitasi perilaku *opportunistic agent* dalam melakukan manipulasi laba atau menempatkan sumber daya yang tidak sesuai. Perencanaan pajak dapat dilakukan melalui *tax avoidance* atau penghindaran pajak yang dapat menciptakan disinformasi kepada pihak *stakeholders*.

Book-Tax Difference (BTD)

Penghindaran pajak dianggap sebagai ketidakpatuhan WP. Proksi yang digunakan untuk kepatuhan pajak adalah BTM. Beberapa penelitian yang menggunakan BTM sebagai proksi kepatuhan pajak adalah Lanis & Richardson (2014) dan Wang et al. (2019). Mereka menghitung dasar pengenaan utang pajak menggunakan tarif pajak. Sedangkan dalam penelitian ini, BTM diukur berdasarkan perbedaan antara jumlah pajak menurut standard akuntansi dan perpajakan. Kemudian hasilnya dibagi dengan jumlah aset WP (Marques et al., 2017).

$$BTM_{ij} = \frac{SKP_{ij}}{\text{Jumlah Aset}_{ij}} \times 100\%$$

Dimana:

BTM_{ij}	=	BTM perusahaan i pada tahun ke- j dalam persen
SKP_{ij}	=	Nilai Surat Ketetapan Pajak perusahaan i pada tahun ke- j
Jumlah Aset_{ij}	=	Jumlah aset perusahaan i pada tahun ke- j

$$SKP_{ij} = \text{TaxDJP}_{ij} - \text{TaxWP}_{ij}$$

Dimana:

TaxDJP_{ij}	=	Jumlah pajak terutang perusahaan i pada tahun ke- j menurut DJP
TaxWP_{ij}	=	Jumlah pajak terutang perusahaan i pada tahun ke- j menurut WP

Nilai BTM yang besar menggambarkan tingginya ketidakpatuhan WP (Chan & Mo, 2000; Freire-serén & Panadés, 2013). Azrina Mohd Yusof et al. (2014) juga menemukan bukti yang sama di Malaysia. Dalam penelitian ini, penulis ingin membuktikan bahwa hasil penelitian sebelumnya dapat diterapkan di Indonesia.

Return on Asset (ROA)

Profitabilitas perusahaan dapat diukur dengan ROA (Mocanu et al., 2021). ROA menggambarkan besarnya laba bersih yang dihasilkan dari seluruh aset yang dimiliki perusahaan. ROA tinggi artinya perusahaan semakin efektif dalam memanfaatkan aset untuk menghasilkan laba. ROA berpengaruh positif terhadap ETR. Semakin tinggi ROA maka ETR pun semakin tinggi (Allen et al., 2016; Higgins et al., 2015; Majeed & Yan, 2019; Mocanu et al., 2021), yang mengakibatkan jumlah pajak yang dibayarkan WP semakin besar (Spooner, 1986). Tingginya ETR

menyebabkan nilai BTM menjadi besar (Chan & Mo, 2000; Freire-serén & Panadés, 2013).

Debt to Equity Ratio (DER)

Rasio solvabilitas atau *leverage* digunakan untuk mengukur aktiva perusahaan yang dibiayai dari utang. *Leverage* perusahaan mengurangi ETR (Fernández-rodríguez & Martínez-arias, 2014). DER yang besar menyebabkan ETR berkurang yang berdampak pada nilai BTM yang kecil (Chan & Mo, 2000; Fernández-rodríguez & Martínez-arias, 2014). Dalam penelitian ini, rasio solvabilitas yang digunakan adalah DER yaitu rasio utang terhadap jumlah ekuitas. DER besar berarti jumlah utang perusahaan besar yang menyebabkan biaya pinjaman menjadi semakin besar. Biaya utang yang besar dapat mengurangi Penghasilan Kena Pajak (PKP). Sehingga, dapat dikatakan DER yang besar menyebabkan ETR menjadi kecil yang berdampak pada nilai BTM yang kecil (Chan & Mo, 2000; Fernández-rodríguez & Martínez-arias, 2014).

Jumlah Aset

Perusahaan dengan aset yang besar mempengaruhi kepatuhan pajak (Fernández-rodríguez & Martínez-arias, 2014). Menurut Belz et al. (2018), perusahaan dengan aset yang besar mampu untuk melakukan "politikasi" dan merekayasa pajak yang dilaporkan. Mocanu et al. (2021) menemukan bahwa semakin besar jumlah aset perusahaan maka WP semakin tidak patuh.

Kinerja Perusahaan

Menurut Lanis & Richardson (2013), ETR dipengaruhi oleh kinerja perusahaan. Penelitian ini menggunakan omzet sebagai proksi kinerja perusahaan. Omzet merupakan jumlah penjualan yang dihasilkan perusahaan dalam satu waktu, sebelum dikurangi dengan biaya-biaya produksi. Peningkatan omzet menyebabkan ETR menjadi tinggi yang menyebabkan nilai BTM juga menjadi besar (Chan & Mo, 2000).

Ukuran KAP

Chen et al. (2021) mengatakan bahwa ukuran KAP mempengaruhi kualitas audit. Semakin besar ukuran KAP maka semakin kredibel audit yang dihasilkan. KAP besar berusaha untuk menyajikan laporan keuangan yang baik untuk menjaga reputasi mereka sehingga mereka tetap mendapat kepercayaan dari *client* mereka. KAP besar dipandang menghasilkan kualitas audit yang baik karena berafiliasi dengan KAP internasional. Penelitian ini juga didukung oleh Abughazaleh et al. (2015). Audit yang dilakukan oleh KAP besar dipersepsikan memiliki kualitas audit yang lebih

baik. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Pham et al. (2017) di Vietnam menemukan hal sebaliknya. Ukuran KAP tidak mempengaruhi kualitas audit.

Jenis Kegiatan Usaha

Jenis industri dapat mempengaruhi BTD (Azrina Mohd Yusof et al., 2014; Isa, 2013). Proses akuntansi pada setiap jenis industri dapat berbeda. Terdapat kemungkinan bahwa proses akuntansi dalam perusahaan manufaktur dilakukan dengan lebih mudah dan jelas, seperti pencatatan arus barang dan modal, pendapatan, biaya, dan persediaan. Namun terdapat juga kemungkinan bahwa proses akuntansi dalam perusahaan tidak dilakukan secara benar. Hal tersebut tentu saja akan menentukan jumlah perhitungan pajak perusahaan.

METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan analisis deskriptif dan analisis regresi. Analisis deskriptif untuk mendeskripsikan *sample* yaitu rerata, standar deviasi, nilai maksimal dan nilai minimal dari setiap variabel. Sedangkan analisis regresi digunakan untuk menguji hipotesis yang sudah dibangun, yaitu ada tidaknya pengaruh variabel independen (x) terhadap variabel dependen (Y). Jenis data yang digunakan berupa jenis data panel dengan metode kuantitatif dan menggunakan *software* Stata. Regresi data panel menggunakan model *random effect*.

Data yang digunakan adalah laporan keuangan yang disampaikan WP ke DJP selama tahun 2015 – 2019 dan BEI. Data BEI yang digunakan adalah daftar perusahaan yaitu nama perusahaan, NPWP, jenis kegiatan usaha, dan tanggal *listing*. Sedangkan dari DJP, data yang digunakan yaitu data pelaporan SPT Tahunan termasuk laporan keuangan dan data hasil pemeriksaan.

Kriteria pemilihan sampel adalah sebagai berikut:

- Terdaftar di Bursa Efek Indonesia paling akhir tahun 2015;
- Melaporkan SPT Tahunan dan laporan keuangan untuk Tahun Pajak 2015 – 2019;
- Data variabel yang akan diteliti tersedia lengkap dalam laporan keuangan yang disampaikan;
- Perusahaan PMA; dan
- Tidak memiliki omzet negatif yang dapat menyebabkan adanya distorsi.

Model ekonometri yang digunakan dalam penelitian ini yaitu:

$$BTD_{ij} = \beta_0 + \beta_1 ROA_{ij} + \beta_2 DER_{ij} + \beta_3 Ln_{TotAset_{ij}} + \beta_4 Ln_{Omzet_{ij}} + \beta_5 Dum_{KAP_{ij}} + \beta_6 Dum_{KLU_{ij}} + \mu_{ij}$$

Variabel Dependen

$$BTD_{ij} = \frac{SKP_{ij}}{Jumlah\ Aset_{ij}} \times 100\%$$

Dimana:

- BTD_{ij} = BTD perusahaan *i* pada tahun ke-*j* dalam persen
- SKP_{ij} = Nilai Surat Ketetapan Pajak perusahaan *i* pada tahun ke-*j*
- $Jumlah\ Aset_{ij}$ = Jumlah aset perusahaan *i* pada tahun ke-*j*

Variabel Independen

$$1. ROA_{ij} = \frac{NPAT_{ij}}{Total\ Asset_{ij}} \times 100\%$$

Dimana:

- ROA_{ij} = ROA perusahaan *i* pada tahun ke-*j* dalam persen
- $NPAT_{ij}$ = Laba bersih setelah pajak perusahaan *i* pada tahun ke-*j*
- $Totas\ Asset_{ij}$ = Total aset perusahaan *i* pada tahun ke-*j*

$$2. DER_{ij} = \frac{Total\ Debt_{ij}}{Shareholders'\ Equity_{ij}}$$

Dimana:

- DER_{ij} = DER perusahaan *i* pada tahun ke-*j*
- $Total\ Debt_{ij}$ = Total utang perusahaan *i* pada tahun ke-*j*
- $Shareholders'\ Equity_{ij}$ = Total ekuitas perusahaan *i* pada tahun ke-*j*

$$3. Ln_{Tot_Aset_{ij}} = \log(JumlahAset_{ij})$$

Dimana:

- $Ln_{Tot_Aset_{ij}}$ = logaritma natural jumlah aset perusahaan *i* pada tahun ke-*j*

$$4. Ln_{Omset_{ij}} = \log(Omset_{ij})$$

Dimana:

- $Ln_{Omset_{ij}}$ = Kinerja perusahaan berdasarkan logaritma

natural omzet perusahaan i
pada tahun ke- j

5. $D_{KAP_{ij}}$

Ukuran KAP berupa variabel *dummy*,
dibedakan menjadi dua kelompok, yaitu:

1 = KAP empat besar

0 = KAP non empat besar

6. $D_{KLU_{ij}}$

Jenis industri berupa variabel *dummy*,
dibedakan menjadi tiga kelompok, yaitu

A = Jasa

B = Manufaktur

C = Sumber Daya Alam

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Deskriptif

Pada penelitian ini, variabel terikat adalah
BTD yang dirasioikan terhadap total aset
perusahaan. Variabel bebas yang digunakan adalah
ROA, DER, Jumlah Aset, dan Kinerja Perusahaan.
Sedangkan variabel kontrol yang digunakan adalah
ukuran KAP dan jenis kegiatan usaha. Analisis
menggunakan metode regresi. Data WP yang
menjadi sampel adalah perusahaan yang listing di

Tabel 1. Statistik Deskriptif

Variabel	MEAN	Std. Dev	Min	Max
BTD	0,173	0,376	-0,756	2,936
ROA	2,608	9,419	31,168	57,690
DER	1,558	13,420	-166,749	91,136
TOTAL ASET *)	19.092	42.554	91	236.952
TOTAL OMZET *)	4.441	6.267	0.085	40.054
Dum_KAP	0,694	0,461	0	1
Dum_Jasa	0,370	0,484	0	1
Dum_Manufaktur	0,569	0,496	0	1

Sumber: Diolah peneliti

*) dalam Miliar Rupiah

Jumlah observasi = 216 sampel

Keterangan

BTD : *Book-Tax Difference*

ROA : *Return on Asset*

DER : *Debt to Equity Ratio*

TOTAL ASET : jumlah aset

TOTAL OMZET : kinerja perusahaan

Dum_KAP : *dummy* KAP

Dum_Jasa : *dummy* perusahaan jasa

Dum_Manufaktur : *dummy* perusahaan manufaktur

BEI sampai tahun 2015. Sample penelitian ini
berjumlah 87 WP yang pernah dilakukan
pemeriksaan untuk Tahun Pajak 2015 – 2019.

Book-Tax Difference (BTD)

Tingkat penghindaran dalam pelaporan pajak
WP PMA selama tahun pajak 2015 – 2019 berada
dalam rentang yang besar. Hal ini disebabkan
karena besarnya pajak terutang menurut WP dan
menurut DJP berdasarkan hasil pemeriksaan yang
dijadikan sampel dalam penelitian ini sangat
beragam.

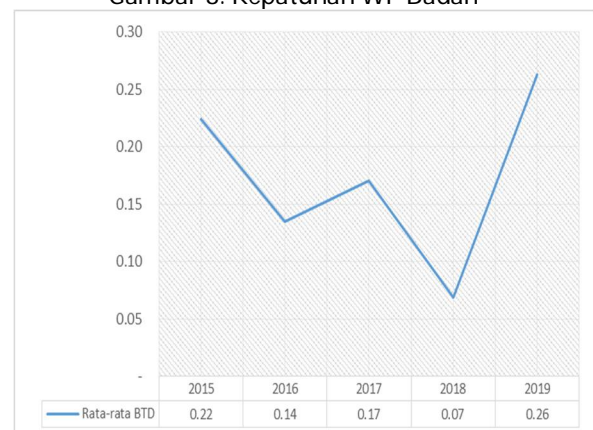
Secara umum pada periode 2015 – 2018, rata-
rata tingkat penghindaran pajak terus membaik
(Gambar 3). Hal ini terlihat dari nilai BTD yang
semakin kecil. Namun, pada tahun 2019 tingkat
penghindaran pajak mengalami peningkatan
bahkan lebih tinggi dari tahun 2015. Artinya,
kepatuhan pajak pada tahun 2019 merupakan yang
terendah selama periode penelitian.

Return on Asset (ROA)

Rata-rata ROA WP PMA selama tahun 2015 –
2019 berada dalam rentang yang besar. Dalam
menjalankan usahanya, WP dapat menghasilkan
laba maupun mengalami kerugian. Pada tahun
2019, rata-rata ROA bernilai negatif artinya pada
tahun tersebut banyak WP yang mengalami
kerugian.

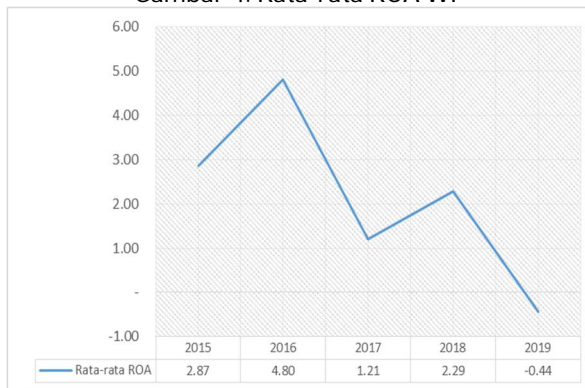
Rata-rata ROA sejak tahun 2015-2019
mengalami tren menurun (Gambar 4). Bahkan pada
tahun 2019 rata-rata ROA berada di angka negatif.
Hal ini disebabkan oleh beberapa kejadian global
yang mempengaruhi perekonomian Indonesia,
seperti perang dagang antara Amerika Serikat dan
Tiongkok serta unjuk rasa besar-besaran yang
terjadi di Hongkong. Kejadian ini menyebabkan
ketidakpastian dan volatitas sehingga nilai ekspor

Gambar 3. Kepatuhan WP Badan



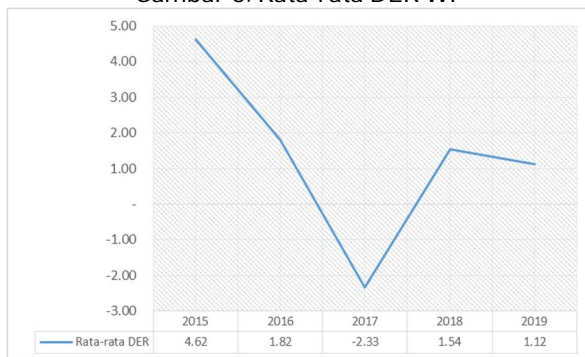
Sumber: Diolah peneliti

Gambar 4. Rata-rata ROA WP



Sumber: Diolah peneliti

Gambar 5. Rata-rata DER WP



Sumber: Diolah peneliti

Indonesia menjadi turun. Selain itu, adanya Pemilu serentak menyebabkan investor asing memilih untuk *wait and see*.

Debt to Equity Ratio (DER)

Rata-rata DER WP PMA pada tahun 2015 – 2019 memiliki sebaran yang besar. DER negatif dapat disebabkan oleh kerugian dari tahun-tahun sebelumnya yang menggerus ekuitas pada tahun berjalan. Sehingga dalam menjalankan usahanya, WP memilih untuk berutang.

Rata-rata DER pada tahun 2017 berada pada titik terendah sepanjang tahun 2015 – 2019 (Gambar 5). Salah satu sampel yang memiliki DER negatif pada tahun 2017 mengalami kerugian pada tahun 2016. DER negatif disebabkan posisi ekuitas WP yang negatif. Hal ini berarti utang perusahaan lebih besar dibandingkan dengan aset yang dimiliki.

Jumlah Aset

Rata-rata jumlah aset WP PMA sepanjang tahun 2015 – 2019 memiliki sebaran yang besar. Hal ini karena dalam pencatatan saham di BEI, nilai aset (*net tangible asset*) yang dipersyaratkan minimum Rp 5 miliar. Sedangkan maksimumnya tidak ditentukan.

Gambar 6 menunjukkan bahwa rata-rata total aset WP PMA mengalami penurunan drastis pada tahun 2018. Artinya pada tahun tersebut terdapat WP yang melepas sebagian besar asetnya. Pelepasan aset bertujuan untuk menambah modal usaha atau untuk melunasi utang. Contohnya PT J Resources Asia Pasifik Tbk., sebuah perusahaan tambang emas melakukan penjualan aset untuk melunasi utang kepada Bank BNI.

Gambar 6. Rata-rata Jumlah Aset (Milyar Rupiah)

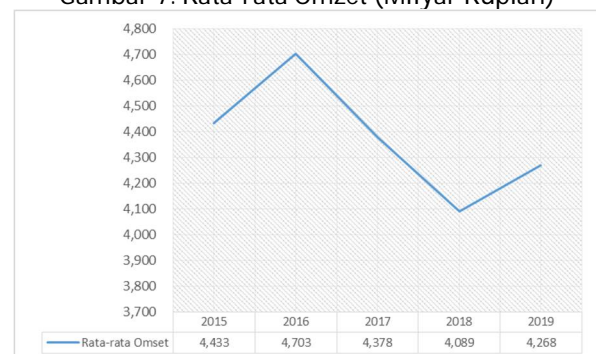


Sumber: Diolah peneliti

Kinerja Perusahaan

Omzet menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menjual produknya. Semakin besar omzet yang diperoleh maka kinerja perusahaan semakin baik. Sebaran omzet dalam penelitian ini berada dalam rentang yang besar. Omzet kecil terkait dengan kurang diminatnya produk yang dipasarkan, yang dapat disebabkan oleh berbagai faktor seperti kualitas produk yang menurun, harga yang terlalu tinggi, produk kurang variatif, dan lain sebagainya.

Gambar 7. Rata-rata Omzet (Milyar Rupiah)



Sumber: Diolah peneliti

Gambar 7 menunjukkan bahwa rata-rata omzet terendah yang dihasilkan perusahaan terjadi pada tahun 2018. Hal ini dapat disebabkan oleh turunnya permintaan global yang menyebabkan harga beberapa komoditas mengalami penurunan.

Ukuran KAP

Laporan keuangan merupakan informasi tentang kondisi keuangan WP. Melalui laporan keuangan, para *stakeholder* dapat menilai kondisi keuangan WP. Untuk memberikan informasi yang kredibel, laporan keuangan wajib dinilai oleh KAP. KAP yang digunakan dapat menjadi faktor penentu dalam penilaian *stakeholder* atas kinerja WP Badan. KAP yang masuk dalam KAP Big 4 dipercaya menghasilkan audit yang kredibel dibandingkan KAP lainnya. Tabel 2 menggambarkan jumlah WP PMA yang menggunakan jasa KAP Big 4 lebih banyak dibandingkan dengan yang menggunakan jasa KAP non Big 4.

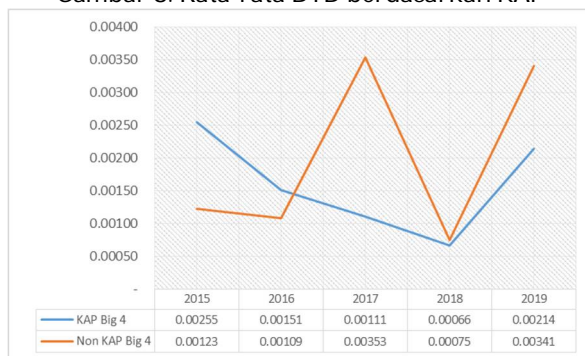
Tabel 2. Jumlah Sampel berdasarkan KAP

Tahun Pajak	KAP Big 4	KAP Non Big 4	Total
2015	39	12	51
2016	42	15	67
2017	31	10	41
2018	19	7	26
2019	19	12	31
Total	150	66	216

Sumber: Diolah peneliti

Pola BTD WP berdasarkan KAP dicantumkan pada gambar 8, BTD WP yang menggunakan jasa KAP *Big 4* lebih besar dibandingkan non KAP *Big 4*. Tetapi, sejak tahun 2017 BTD WP yang menggunakan jasa non KAP *Big 4* lebih besar dari KAP *Big 4*.

Gambar 8. Rata-rata BTD berdasarkan KAP



Sumber: Diolah peneliti

Jenis Kegiatan Usaha

Dalam penelitian ini, jenis kegiatan usaha WP dibagi menjadi 3 sektor besar, yaitu jasa, manufaktur, dan sumber daya alam. Berdasarkan tabel 3, jumlah sampel terbanyak berturut-turut yaitu sektor manufaktur, jasa, dan sumber daya alam.

Tabel 3. Jumlah Sampel berdasarkan Jenis Kegiatan Usaha

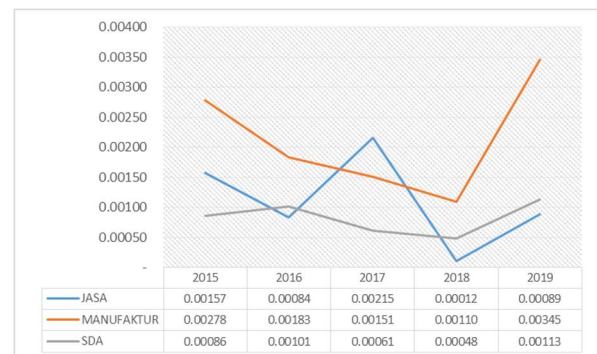
Tahun Pajak	Jasa	Manufaktur	SDA	Total
-------------	------	------------	-----	-------

2015	18	30	3	51
2016	29	34	4	67
2017	15	24	2	41
2018	9	14	3	26
2019	9	21	1	31
Total	80	123	13	216

Sumber: Diolah peneliti

Proses akuntansi sektor manufaktur relatif lebih mudah dibandingkan sektor lainnya. Hal ini dapat mempermudah fiskus dalam proses pemeriksaan. Fiskus dapat dengan mudah menentukan besarnya pajak terutang yang masih harus dibayarkan WP. Hal ini terlihat pada Gambar 9 dimana rata-rata BTD WP sektor manufaktur lebih besar dari sektor lainnya.

Gambar 9. Rata-rata BTD berdasarkan Jenis Kegiatan Usaha



Sumber: Diolah peneliti

Pembahasan

Model panel dilakukan dengan mendeklarasikan variabel *cross section* dan *time series*. Variabel *cross section* dalam penelitian ini adalah WP_BADAN. Sedangkan variabel *time series* adalah TAHUN_PAJAK. Jumlah observasi berbeda untuk setiap tahunnya (*unbalanced*). Kemudian, dilakukan regresi data panel dengan menggunakan model *random effect*. Tabel 4 merupakan hasil regresi model *random effect*.

Tabel 4. Hasil Regresi Logistik RE

Variabel	Hypo.	Pred.	Dependen Variabel: BTB 87 Firm (216 obs)	
			Coef.	P> z
ROA	H1	-	0,00587	0,033
DER	H2	-	0,00211	0,013
LN_ASET	H3	-	-0,04663	0,178
LN_OMZET	H4	-	0,21560	0,136
DUM_KAP	H5	+/-	0,01712	0,845
DUM_JASA	H6	+/-	0,08082	0,330
DUM_MANUFAKTUR	H6	+/-	0,11732	0,230

Prob > chi2 = 0,0000

Sumber: Diolah peneliti

Hasil regresi keseluruhan variabel independen menunjukkan bahwa hanya variabel ROA dan DER yang menunjukkan tanda sesuai teori, yaitu berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP. Di mana nilai ROA dua kali lebih besar dari nilai DER.

Pengaruh ROA terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

ROA menggambarkan kemampuan perusahaan untuk memperoleh laba dengan memanfaatkan aset yang dimiliki. ROA yang tinggi menggambarkan kemampuan WP menghasilkan keuntungan atau laba dari kegiatan usahanya. Laba atau keuntungan yang besar menyebabkan pajak yang harus dibayarkan kepada negara menjadi besar. Hal ini dapat diukur melalui ETR, yaitu perbandingan besarnya beban pajak dengan penghasilan sebelum pajak. Menurut Allen et al. (2016), Higgins et al. (2015), Majeed & Yan (2019), dan Mocanu et al. (2021), ROA yang tinggi membuat ETR menjadi tinggi. WP yang tidak patuh berupaya untuk menyembunyikan sebagian dari penghasilannya. Hal ini dilakukan dengan meningkatkan biaya yang dapat diperhitungkan untuk mengurangi penghasilan. Hal ini akan menurunkan ETR untuk mengecilkan pajak terutang. Ketika dilakukan pemeriksaan, biaya yang seharusnya tidak dapat dibebankan sebagai pengurang pajak akan dikoreksi. Temuan ini menghasilkan koreksi fiskal yang menyebabkan BTD. Nilai BTD yang besar menggambarkan tingginya ketidakpatuhan WP (Azrina Mohd Yusof et al., 2014; Freire-serén & Panadés, 2013).

Berdasarkan hasil regresi, ditemukan bahwa ROA berpengaruh positif dan signifikan terhadap BTD. Semakin besar ROA maka BTD yang dihasilkan dalam pemeriksaan semakin besar. BTD yang besar berarti WP semakin tidak patuh. Sesuai dengan penelitian yang dilakukan Allen et al. (2016), Higgins et al. (2015), Majeed & Yan (2019), dan Mocanu et al. (2021), ROA berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP. Hasil penelitian ini mengkonfirmasi bahwa dalam melakukan pemeriksaan terhadap WP PMA sebaiknya memprioritaskan WP berdasarkan nilai ROA yang tinggi.

Pengaruh DER terhadap Kepatuhan Wajib Pajak

Leverage yang diukur melalui DER mencerminkan pendanaan yang dilakukan oleh WP untuk menjalankan usahanya, apakah melalui modal/saham atau utang. Utang kepada pihak ketiga dapat dibebankan sebagai biaya untuk

mengurangi penghasilan sebelum beban pajak. Pengakuan utang yang besar dalam SPT Tahunan dapat digunakan WP untuk menyembunyikan penghasilannya. Semakin besar utang atas modal, maka DER semakin besar. DER yang besar berdampak pada ETR yang semakin kecil (Fernández-rodríguez & Martínez-arias, 2014). DJP dapat mengoreksi utang yang seharusnya tidak dapat dibiayakan. Semakin banyak biaya yang dikoreksi, maka BTD juga semakin besar.

Berdasarkan hasil regresi, DER berpengaruh positif dan signifikan terhadap BTD. Semakin besar DER maka semakin besar BTD yang dihasilkan dalam pemeriksaan. BTD yang besar menggambarkan semakin rendah tingkat kepatuhan WP. Sesuai dengan hipotesis yang dibangun di awal, bahwa DER berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP. Sehingga hasil penelitian ini mengkonfirmasi bahwa dalam melakukan pemeriksaan terhadap WP PMA sebaiknya prioritas kedua yang dilihat adalah DER WP.

Pengaruh Jumlah Aset WP Badan terhadap Kepatuhan WP Badan

Perusahaan dengan aset yang besar dapat menyusun dan merencanakan pajak yang dilaporkan sehingga mempengaruhi kepatuhan. Hal ini dilakukan sebagai upaya untuk mengoptimalkan *tax saving*. *Tax saving* mencerminkan ketidakpatuhan yang dilakukan WP walaupun dilakukan secara legal. *Tax saving* berdampak pada semakin kecil pajak yang dibayarkan. Jumlah pajak yang kecil mengindikasikan terjadi peningkatan penghindaran pajak. DJP dapat mengoreksi jika terjadi *tax saving*. Semakin besar *tax saving* yang ditemukan, maka semakin besar nilai BTD yang ditetapkan. BTD yang besar mengindikasikan ketidakpatuhan WP. Artinya perusahaan dengan total aset yang besar memiliki korelasi negatif terhadap kepatuhan WP.

Berdasarkan hasil regresi, jumlah aset tidak berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP. Penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Mocanu et al. (2021). Oleh karena itu, dalam melakukan pemeriksaan, jumlah aset tidak perlu dijadikan pertimbangan untuk menentukan prioritas WP yang akan diperiksa.

Pengaruh Kinerja WP Badan terhadap Kepatuhan WP Badan

Kinerja perusahaan dapat dilihat dari besarnya omzet atau total penjualan perusahaan dalam satu waktu. Omzet merupakan penghasilan bruto dari kegiatan WP sebelum dikurangi dengan biaya-biaya. Omzet/penghasilan bruto merupakan

item yang digunakan untuk menghitung PKP. PKP digunakan untuk menentukan besarnya pajak terutang. WP cenderung mengurangi jumlah pajak yang dibayarkan, salah satunya dengan mengecilkan omzet yang dilaporkan. Pelaporan omzet yang tidak benar merupakan salah satu bentuk ketidakpatuhan WP. Nilai omzet dapat mempengaruhi besarnya ETR. Tingginya ETR membuat kepatuhan WP menjadi rendah (Freire-serén & Panadés, 2013). Hal ini terlihat dari semakin kecilnya penghasilan yang dilaporkan oleh perusahaan (Almunia & Lopez-rodriguez, 2018; Azrina Mohd Yusof et al., 2014). DJP dapat mengoreksi omzet yang dilaporkan, benar atau tidak. Ketidaksesuaian menyebabkan adanya koreksi yang menghasilkan BTD. Koreksi omzet menjadi lebih besar menyebabkan BTD semakin besar.

Berdasarkan hasil regresi, kinerja perusahaan berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap kepatuhan WP. Penelitian ini menyimpulkan bahwa dalam pemeriksaan, nilai omzet WP tidak perlu menjadi pertimbangan dalam menetapkan prioritas WP yang akan diperiksa.

Pengaruh KAP *Big 4* terhadap Kepatuhan WP Badan

Laporan keuangan yang berkualitas sangat penting untuk sebuah perusahaan karena melalui laporan keuangan perusahaan dapat menyampaikan kepada *stakeholder* tentang kinerjanya. Untuk itu diperlukan KAP terpercaya sehingga menghasilkan audit yang berkualitas baik. Kualitas audit dipengaruhi oleh ukuran dari KAP. Studi kasus pada perusahaan yang *listing* di Jerman, Perancis, dan Inggris periode 2008 – 2012 menunjukkan audit yang dilakukan KAP *Big 4* memiliki kualitas yang lebih baik dibandingkan dengan KAP *Non Big 4* (Abughazaleh et al., 2015). Hal ini dapat disebabkan karena KAP *Big 4* memiliki keahlian dan keterampilan yang lebih baik dibandingkan dengan KAP *Non Big 4*. Setiap hasil audit yang dilakukan oleh KAP *Big 4* mendapatkan penilaian yang kredibel oleh para *stakeholders*. Sehingga KAP besar berusaha untuk menyajikan laporan keuangan yang baik untuk menjaga reputasi mereka sehingga mereka tetap mendapat kepercayaan dari para *stakeholders*.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa BTD WP yang menggunakan jasa KAP *Big 4* memiliki kecenderungan 0,0017 kali lebih besar dibandingkan WP yang menggunakan jasa KAP *Non Big 4*. Sehingga penelitian ini menyimpulkan bahwa dalam menentukan prioritas WP yang akan diperiksa, jasa KAP yang digunakan tidak perlu menjadi pertimbangan karena pengaruhnya kecil dan tidak signifikan terhadap BTD.

Pengaruh Jenis Industri terhadap Kepatuhan WP Badan

BTD dapat dipengaruhi oleh jenis kegiatan usaha WP. Hal ini karena proses akuntansi yang berbeda-beda antara jenis kegiatan usaha yang satu dengan yang lainnya. Perusahaan yang bergerak dibidang manufaktur lebih mudah dan jelas dibandingkan dengan jenis kegiatan usaha lainnya. Namun, BTD juga dapat terjadi karena proses akuntansi yang dilakukan tidak benar, yang dapat mempengaruhi besarnya pajak tertanggung.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa BTD perusahaan jasa memiliki kecenderungan 0,08 kali lebih besar dibandingkan perusahaan SDA. Sedangkan BTD perusahaan manufaktur memiliki kecenderungan 0,11 kali lebih besar dibandingkan perusahaan SDA. Artinya BTD perusahaan manufaktur cenderung lebih besar dibandingkan dengan perusahaan lainnya. Sehingga penelitian ini menyimpulkan bahwa dalam pemeriksaan, WP dengan jenis kegiatan manufaktur dapat menjadi prioritas. Hal ini karena laporan keuangan perusahaan manufaktur lebih mudah dipahami karena adanya pencatatan biaya produksi.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh ROA, DER, jumlah aset, kinerja perusahaan, ukuran KAP, dan jenis kegiatan usaha terhadap kepatuhan WP Badan PMA. Penelitian ini menggunakan data *real* yang diperoleh dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) selama tahun 2015 – 2019 serta data *publish* BEI. Model panel yang digunakan untuk estimasi adalah *random effect*.

Berdasarkan hasil pengujian model dan pembahasan di atas, maka kesimpulan yang dapat diambil, yaitu (1) ROA berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP; (2) DER berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kepatuhan WP; (3) Jumlah aset tidak mempengaruhi kepatuhan WP; (4) Kinerja perusahaan (omzet) berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kepatuhan WP; (5) KAP *Big 4* memiliki pengaruh yang kecil terhadap BTD; dan (6) BTD perusahaan manufaktur cenderung lebih besar dibandingkan perusahaan yang bergerak di sektor jasa dan SDA.

Berdasarkan penelitian yang sudah dilakukan berikut saran penulis baik untuk DJP maupun penelitian selanjutnya. Dalam menetapkan WP PMA yang diprioritaskan dalam pemeriksaan, indikator yang harus diperhatikan oleh DJP adalah (a) WP yang memiliki ROA yang besar; (b) WP yang memiliki DER yang besar; dan (c) WP yang bergerak di sektor manufaktur. Hal ini dapat meningkatkan

efektifitas audit dan berimplikasi pada meminimalkan *potensial loss* penerimaan negara.

Karena keterbatasan data, penelitian ini hanya menggunakan data WP Perusahaan Terbuka Modal Asing. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan populasi data yang lebih luas dengan kriteria *grouping* yang lebih banyak seperti provinsi, dan lainnya. Selain itu penelitian selanjutnya diharapkan mampu mendefinisikan ukuran kepatuhan yang dapat diukur dan lebih objektif serta dapat pula mempertimbangkan tingkat kepatuhan WP dengan mengaitkannya dengan data penyuluhan, WP yang sering mendapatkan penyuluhan namun memiliki historis pemeriksaan yang kurang baik, sebaiknya diperiksa karena sengaja melakukan *tax avoidance*.

PENGHARGAAN

Penulis mengucapkan terima kasih kepada Direktorat Jenderal Pajak Republik Indonesia dan seluruh pihak yang telah membantu sehingga proses penelitian ini dapat berjalan dengan lancar.

REFERENSI

- Abughazaleh, N., O'Connell, V., & Princen, J. (2015). *Audit Quality, Auditor Size and Legal*. 53(3), 39–65.
- Accountancy Age. (n.d.). *Top 25 International Networks 2021*. Accountancy Age. Retrieved November 26, 2022, from <https://www.accountancyage.com/>
- Allen, A., Francis, B. B., Wu, Q., & Zhao, Y. (2016). *Analyst coverage and corporate tax aggressiveness* R. 73, 84–98. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2016.09.004>
- Almunia, M., & Lopez-rodriguez, D. (2018). *Under the Radar: The Effects of Monitoring Firms on Tax Compliance*. 10(1), 1–38.
- Azrina Mohd Yusof, N., Ming Ling, L., & Bee Wah, Y. (2014). *Tax non-compliance among SMCs in Malaysia: tax audit evidence*. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2013-0016>
- Badertscher, B. A., Katz, S. P., & Rego, S. O. (2013). The separation of ownership and control and corporate tax avoidance \$. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2–3), 228–250. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.08.005>
- Belz, T., Hagen, D. Von, & Steffens, C. (2018). SC. *Integrative Medicine Research*. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.12.001>
- Bruehne, A., & Schanz, D. (2018). Building Up a Protective Shield: The Role of Tax Communication for Corporate Tax Risk Management. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3254915>
- Calvet, R., & Alm, J. (2014). Empathy, sympathy, and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 40, 62–82. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.10.001>
- Chan, K. H., & Mo, P. L. L. (2000). *Tax Holidays and Tax Noncompliance: An Empirical Study of Corporate Tax Audits in China 's Developing Economy* *Tax Holidays and Tax Noncompliance: An Empirical Study of Corporate Tax Audits in China 's Developing Economy*. 75(4), 469–484.
- Chen, J. Z., Elemen, A., Lobo, G. J., Zeyun, J., Elemen, A., Lobo, G. J., Chen, J. Z., Elemen, A., & Lobo, G. J. (2021). *David versus Goliath: The Relation between Auditor Size and Audit Quality for U. K. Private Firms* *David versus Goliath: The Relation between Auditor Size and Audit Quality for U. K. Private Firms* *. <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1986090>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2016). Laporan Tahunan 2015.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2017). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2016*.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2018). Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2017.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2019). Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2018.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2019*.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2020*.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2022, November 23). *Sistem Perpajakan*. Retrieved from Direktorat Jenderal Pajak website: <https://www.pajak.go.id/id/sistem-perpajakan>
- Dyreng, S. D., Hanlon, M., Maydew, E. L., & Thornock, J. R. (2017). Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years. *Journal of Financial Economics*, 124 (3), 441–

463.
<https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2017.04.001>
- Fernández-rodríguez, E., & Martínez-arias, A. (2014). emerging markets finance and trade determinants of the effective tax rate in the bric countries determinants of the effective tax rate in the BRIC countries. *Emerging Markets Finance and Trade*, 50(sup3), 214-228. <https://doi.org/10.2753/REE1540-496X5003S313>
- Freire-serén, M. J., & Panadés, J. (2013). Do Higher Tax Rates Encourage / Discourage Tax Compliance?. *Modern Economy* 2013(December), 809–817.
- Higgins, D., Omer, T. C., & Phillips, J. D. (2015). The influence of a firm's business strategy on its tax aggressiveness. *Contemporary Accounting Research* 32(2), 674–702. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12087>
- Isa, K. (2013). Tax complexities in the Malaysian corporate tax system : minimise to maximise. *International Journal of Law and Management*, 56(1), 50-65. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2013-0036>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm : managerial behavior , agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2013). Corporate social responsibility and tax aggressiveness : a test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(1), 75-100.. <https://doi.org/10.1108/09513571311285621>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2014). *Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance?* *Journal of Business Ethics*, 127, 439-457. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2052-8>
- Majeed, M. A., & Yan, C. (2019). Financial statement comparability and corporate tax avoidance : evidence from China Financial statement comparability and corporate tax avoidance : evidence from China. *Economic Research-Ekonomika Istraživanja*, 32(1), 1813–1843. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1640627>
- Marques, M. T., Nakao, S. H., & Costa, P. D. S. (2017). book-tax differences and capital structure. *Revista de Administração Mackenzie*, 18, 177-200. <https://doi.org/10.1590/1678-69712017/administracao.v18n6p177-200>
- Mckerchar, M., Bloomquist, K., & Pope, J. (2013). Tax disputes system design. *eJournal of Tax Research*. 11(1), 79-96.
- Mocanu, M., Constantin, S., & Răileanu, V. (2021). Determinants of tax avoidance – evidence on profit tax-paying companies in Romania. *Economic Research-Ekonomika Istraživanja*, 34(1), 2013–2033. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2020.1860794>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2021). *Revenue Statistics in Asia and the Pacific*.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2022). *Total tax revenue, %GDP, 2019*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-in-asia-and-the-pacific-5902c320-en.htm>
- Pham, N. K., Duong, H. N., & Quang, T. P. (2017). Audit firm size , audit fee , audit reputation and audit quality : the case of listed companies in vietnam. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), 429-447. <https://doi.org/10.5296/ajfa.v9i1.10074>
- Undang - Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas, 1 (2007).
- Peraturan Presiden Nomor 72 Tahun 2020 Tentang Perubahan Atas Peraturan Presiden Nomor 54 Tahun 2020, (2020).
- Reschiwati. (2016). *Akuntansi perusahaan*. In Media.
- Spooner, G. M. (1986). Effective tax rates from financial statements. *National Tax Journal*, 39(3), 293–306. <https://doi.org/10.1086/ntj41792191>
- Wang, F., Xu, S., Sun, J., & Cullinan, C. P. (2019). Corporate tax avoidance : a literature review and research agenda. *Journal of Economic Surveys*, 34(4), 793-811. <https://doi.org/10.1111/joes.12347>