

**PERAN MEDIASI RISIKO PAJAK PADA PENGARUH
KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP
PENGHINDARAN PAJAK**

**DISERTASI
Untuk Memenuhi Persyaratan
Memperoleh Gelar Doktor**



Oleh:

**Hengky Veru Purbolakseto
NIM. 041517147301**

**PROGRAM DOKTOR ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2022**

HALAMAN PENGESAHAN

DISERTASI

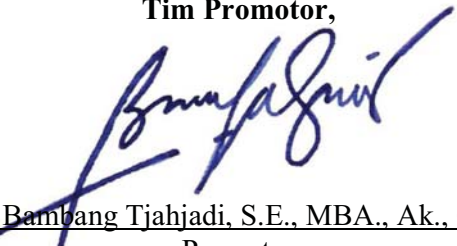
**PERAN MEDIASI RISIKO PAJAK PADA PENGARUH
KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP
PENGHINDARAN PAJAK**

Oleh:

Hengky Veru Purbolakseto
NIM. 041517147301

Telah dipertahankan didepan penguji
Pada tanggal : 3 November 2022
Dinyatakan telah memenuhi persyaratan

Tim Promotor,


Prof. Dr. Bambang Tjahjadi, S.E., MBA., Ak., CA., CMA
Promotor


Dr. Heru Tjaraka, S.E., M.Si., Ak., CA., BKP
Ko-Promotor

Mengetahui

Koordinator Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga


Dr. Noorlailie Socwarno, S.E., MBA., Ak., CA., CMA
NIP. 196412251989032001

HALAMAN IDENTITAS TIM PENGUJI

JUDUL DISERTASI:

PERAN MEDIASI RISIKO PAJAK PADA PENGARUH KETIDAKPASTIAN
LINGKUNGAN TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK

Nama Mahasiswa : Hengky Veru Purbolakseto

NIM : 041517147301

Program Studi : S3 Ilmu Akuntansi

Minat : Akuntansi Perpajakan

Tim Promotor

Promotor : Prof. Dr. Bambang Tjahjadi, S.E., MBA., Ak., CA., CMA

Ko-Promotor : Dr. Heru Tjaraka, S.E., M.Si., Ak., CA., BKP

Tim Penguji Internal

Penguji I : Prof. Dr. Widi Hidayat, SE., M.Si., Ak., CMA., CA

Penguji II : Dr. Noorlailie Soewarno, SE., MBA., CMA., CA., Ak.

Penguji III : Dr. Isnalita, Dra., M.Si., Ak.

Penguji IV : Prof. Dr. Sri Iswati, SE., M.Si., Ak.

Penguji V : Dr. Alfa Rahmiati, SE., MM., Ak

Penguji VI : Dr. Juniarti, Dra., M.Si., Ak., CA., CMA

PERNYATAAN ORISINALITAS DISERTASI

Saya, (Hengky Veru Purbolakseto, 041517147301, menyatakan bahwa;

1. Disertasi saya ini adalah asli dan benar-benar hasil karya saya sendiri, dan bukan hasil karya orang lain dengan mengatasnamakan saya, serta bukan merupakan hasil peniruan atau penjiplakan (*plagiarism*) dari karya orang lain, disertasi ini belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik baik di Universitas Airlangga, maupun di perguruan tinggi lainnya.
2. Dalam disertasi ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
3. Pernyataan ini saya buat dengan sebenar-benarnya, dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya tulis disertasi ini, serta sanksi-sanksi lainnya sesuai dengan norma dan peraturan yang berlaku di Universitas Airlangga.

Surabaya, November 2022



Hengky Veru Purbolakseto
NIM: 041517147301

RINGKASAN

Hengky Veru Purbolakseto, Program Doktor Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Airlangga, Surabaya, November 2022. **Peran Mediasi Risiko Pajak pada Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Penghindaran Pajak.**

Promotor: Bambang Tjahjadi

Ko-Promotor: Heru Tjaraka

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji peran mediasi risiko pajak terhadap pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan teori agensi, penelitian ini berusaha mengkonfirmasi perilaku penghindaran pajak oleh manajemen yang diprediksi dari ketidakpastian lingkungan dan risiko pajak sebagai variabel mediasi. Ketidakpastian lingkungan tidak dapat secara langsung berdampak pada penghindaran pajak, namun ada preferensi pertimbangan risiko pajak yang perlu dilihat oleh manajemen. Fenomena penghindaran pajak di periode setelah pengampunan pajak, tentunya akan berbeda dengan periode pengampunan pajak.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data panel yang diperoleh sebanyak 240 observasi mulai tahun 2016–2021 pada perusahaan yang manufaktur yang terdiri atas lima klasifikasi industri yaitu industri Barang Baku, Barang Konsumen Primer, Barang Konsumen Non-Primer, Kesehatan, Barang Perindustrian. Periode amatan tersebut merupakan periode pasca pengampunan pajak (*tax amnesty*) jilid 1. Selain itu, periode tersebut juga diharapkan dapat menangkap fenomena pandemi Covid-19 yang terjadi di Indonesia pada tahun 2020-2021 yang juga berdampak pada perusahaan manufaktur. Metode yang digunakan untuk mengestimasi parameter model penelitian adalah dengan pendekatan regresi data panel.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Secara keseluruhan, pengujian dari model penelitian membuktikan bahwa ketidakpastian lingkungan akan meningkatkan motif penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan khususnya pada kategori industri barang konsumen primer. Ketidakpastian lingkungan akan meningkatkan risiko pajak bagi perusahaan. Meningkatnya volatilitas penjualan, akan membuat perusahaan mengalami kesulitan dalam memprediksi arus kas masa depan untuk pembayaran pajak. Penelitian ini berhasil membuktikan bahwa terdapat peran mediasi risiko pajak atas pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap penghindaran pajak, yang merupakan salah satu kebaruan dari penelitian ini. Hasil *robustness test* membuktikan bahwa pada periode sebelum pandemi Covid-19 yaitu model 2 yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap risiko pajak, dan model 3 yang menyatakan bahwa risiko pajak berpengaruh terhadap penghindaran pajak memberikan hasil yang *robust* dan konsisten dengan hasil utama pengujian hipotesis.

Ada dua limitasi utama dari penelitian ini yaitu yang pertama bahwa periode penelitian ada pada kondisi yang tidak homogen khususnya pada periode pandemi Covid-19 yang dalam hal ini ada beberapa kebijakan yang dikeluarkan pemerintah terkait dengan relaksasi pajak. Meskipun peneliti telah melakukan *robustness test* dengan melakukan pisah sampel, namun masih ada bagian dari dampak kedekatan politik dengan pemerintah yang tidak dapat dimasukkan dalam penelitian ini. Kedua, ketidakkonsistenan hasil yang berlawanan dengan teori dalam risiko pajak berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Pada bagian ini, peneliti tidak mengantisipasi perilaku penghindaran pajak yang sebenarnya juga dipengaruhi oleh preferensi risiko dari pada individu manajer perusahaan.

Kata Kunci: risiko pajak, ketidakpastian lingkungan, penghindaran pajak.

ABSTRACT

Hengky Veru Purbolakseto, Postgraduate Program, Faculty of Economics and Business, Airlangga University, Surabaya, November 2022. **The Mediating Role of Tax Risk on the Relationship between Environment Uncertainty and Tax Avoidance.**

Promotor: Bambang Tjahjadi

Co-Promotor: Heru Tjaraka

The purpose of this study was to examine the mediating role of tax risk on the effect of environmental uncertainty on tax evasion. Based on agency theory, this study seeks to confirm tax avoidance behavior by management which is predicted from environmental uncertainty and tax risk as mediating variables. Environmental uncertainty cannot directly impact tax evasion, but there are preferences for tax risk considerations that management needs to look at. The phenomenon of tax avoidance in the period after the tax amnesty, of course, will be different from the tax amnesty period.

The data used in this study is panel data obtained by a total of 240 observations from 2016–2021 in manufacturing companies consisting of five industry classifications, namely the Basic Materials, Consumer Non- Cyclical, Consumer Cyclical, Healthcare, Industrial Goods. Data observation period is post-tax amnesty volume 1. In addition, this period is also expected to capture the phenomenon of the Covid-19 pandemic that occurred in Indonesia in 2020-2021 which also had an impact on manufacturing companies. The method used to estimate the parameters of the research model is the panel data regression approach.

The results of the study show that overall, testing of the research model proves that environmental uncertainty will increase tax avoidance motives carried out by companies, especially in the primary consumer goods industry category. Environmental uncertainty will increase the tax risk for the company. Increased sales volatility will make it difficult for companies to predict future cash flows for tax payments. This study succeeded in proving that there is a role in mediating tax risk on the effect of environmental uncertainty on tax evasion, which is one of the novelties of this research. The results of the robustness test prove that in the period before the Covid-19 pandemic, namely model 2 which stated that environmental uncertainty had an effect on tax risk, and model 3 which stated that tax risk had an effect on tax evasion gave robust results and was consistent with the main results of hypothesis testing.

There are two main limitations of this research, namely the first that the research period was in inhomogeneous conditions, especially during the Covid-19 pandemic, in which case there were several policies issued by the government related to tax relaxation. Even though the researcher has conducted a robustness test by separating the samples, there are still parts of the impact of political closeness to the government that cannot be included in this study. Second, the inconsistent results that contradict the theory in tax risk have a positive effect on tax evasion. In

this section, researchers do not anticipate that tax avoidance behavior is actually also influenced by the risk preferences of individual company managers. Keywords: tax risk, environment uncertainty, tax avoidance.

Keywords: tax risk, environmental uncertainty, tax avoidance.

KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadirat Allah SWT peneliti haturkan karena limpahan rahmat, barokah, dan hidayah-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan disertasi dengan judul "Peran Mediasi Risiko Pajak pada Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Penghindaran Pajak".

Peneliti menyadari bahwa dalam penyusunan disertasi pada Program Doktor Ilmu Akuntansi ini, tidak akan berjalan dengan baik tanpa adanya dukungan, bantuan dan peran serta dari berbagai pihak baik berupa tenaga, pikiran, dan waktu sampai terselesaikannya disertasi ini. Oleh karena itu, dengan segala ketulusan dan kerendahan hati, mengucapkan terima kasih dan penghargaan yang sebesar-besarnya kepada:

1. Rektor Universitas Airlangga beserta para Staff yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan dan menimba ilmu serta pengalaman akademis yang lebih luas di Universitas Airlangga.
2. Rektor Universitas Bangka Belitung beserta para Staff yang telah memberikan ijin dan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan lebih lanjut.
3. Ketua Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi Universitas Airlangga beserta seluruh staf yang telah memberi pelayanan prima dalam proses administrasi.
4. Prof. Dr. Bambang Tjahjadi, SE., MBA., Ak., CA., CMA selaku promotor.
5. Dr. Heru Tjaraka, S.E., M.Si., Ak., CA., BKP selaku ko-promotor.
6. Prof. Dr. Widi Hidayat, S.E., M.Si., Ak., CA selaku ketua penguji
7. Dr. Noerlaili Suwarno, S.E., Ak., MBA., CA selaku tim penguji
8. Dr. Isnalita, Dra., M.Si., Ak., CA selaku tim penguji
9. Prof. Dr. Sri Iswati, S.E., M.Si., Ak selaku tim penguji
10. Dr. Alfa Rahmiati, S.E., MM., Ak., CA selaku tim penguji
11. Dr. Juniarti, Dra., M.Si., Ak., CA., CMA selaku tim penguji
12. Seluruh staf pengajar Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi Universitas Airlangga yang telah memberikan pengetahuan kepada penulis.
13. Istriku beserta anak-anakku
14. Orang tuaku
15. Sahabat-sahabat seperjuangan S3 IA 2015 Universitas Airlangga
16. Rekan-rekan sejawat di Universitas Bangka Belitung,

17. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu, yang telah secara langsung maupun tidak langsung telah membantu dalam penulisan tesis ini.

Peneliti menyadari bahwa disertasi ini jauh dari sempurna, dan bahwa kesempurnaan hanyalah milik Allah SWT. Oleh karena itu penulis dengan segala kerendahan hati mengharapkan kritik dan saran yang membangun demi kesempurnaan disertasi ini. Semoga disertasi ini bermanfaat bagi semua pihak. Wassalam.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN IDENTITAS TIM PENGUJI.....	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS DISERTASI	iv
RINGKASAN.....	v
ABSTRACT	vii
KATA PENGANTAR	ix
DAFTAR ISI	xi
DAFTAR TABEL	xiv
DAFTAR GAMBAR.....	xv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xvi
BAB 1 PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	11
1.3. Tujuan penelitian	14
1.4. Manfaat penelitian	14
1.5. Orisinalitas/Kebaruan Penelitian	15
BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA.....	18
2.1. Teori Agensi (<i>Agency Theory</i>).....	18
2.2. Ketidakpastian Lingkungan (<i>Environment Uncertainty</i>).....	20
2.3. Penghindaran Pajak Perusahaan (<i>Corporate Tax Avoidance</i>) dan Pengukurannya.....	22
2.3.1. <i>Effective Tax Rate (ETR)</i>	23
2.3.2. <i>Cash Effective Tax Rate (CETR)</i>	24
2.3.3. <i>Book to Tax Difference (BTD)</i>	25
2.4. Risiko Pajak (<i>Tax Risk</i>).....	26
2.5. Variabel-Variabel Kontrol.....	28
2.5.1. <i>Firm Size</i>	28
2.5.2. <i>Leverage</i>	29
2.5.3. <i>Profitabilitas</i>	30

BAB 3	RERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS.....	32
3.1.	Rerangka Konseptual	32
3.2.	Pengembangan Hipotesis Penelitian	34
3.2.1.	<i>Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dengan Penghindaran Pajak</i>	34
3.2.2.	<i>Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dengan Risiko Pajak</i>	36
3.2.3.	<i>Pengaruh Risiko Pajak dan Penghindaran Pajak</i>	38
3.2.4.	<i>Risiko Pajak memediasi Ketidakpastian Lingkungan dengan Penghindaran Pajak</i>	40
BAB 4	METODE PENELITIAN	42
4.1.	Data dan Sampel Penelitian.....	42
4.2.	Definisi Operasional Variabel dan Pengukurannya.....	43
4.2.1.	<i>Variabel dependen</i>	43
4.2.2.	<i>Variabel Independen</i>	44
4.2.3.	<i>Variabel pemediasi</i>	45
4.2.4.	<i>Variabel Kontrol</i>	46
4.3.	Model Statistis	48
4.4.	Estimasi Parametrik	48
4.4.1.	<i>Pemilihan Pendekatan Model Estimasi Terbaik</i>	49
4.4.2.	<i>Pengujian Asumsi Klasik</i>	51
4.4.3.	<i>Pengujian Hipotesis</i>	53
4.4.4.	<i>Pengujian Peran Variabel Mediasi</i>	53
4.4.5.	<i>Robustness Test</i>	55
BAB 5	HASIL DAN PEMBAHASAN	56
5.1.	Karakteristik Sampel Penelitian.....	56
5.2.	Hasil Uji Statistik.....	58
5.2.1.	<i>Statistik Deskriptif</i>	58
5.2.2.	<i>Matrik Korelasi antar Variabel</i>	59
5.2.3.	<i>Hasil Pemilihan Model Estimasi Terbaik</i>	60
5.2.4.	<i>Hasil Pengujian Asumsi Klasik</i>	61
5.3.	Hasil Pengujian Hipotesis	62

5.3.1. Hasil Uji Statistik Ketidakpastian Lingkungan dan Penghindaran Pajak	62
5.3.2. Hasil Uji Statistik Ketidakpastian Lingkungan dan Risiko Pajak	64
5.3.3. Hasil Uji Statistik Risiko Pajak dan Penghindaran Pajak	65
5.3.4. Hasil Uji Statistik Peran Mediasi Risiko Pajak terhadap Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dengan Penghindaran Pajak	67
5.3.5. Robustness Test	68
5.4. Pembahasan	70
5.4.1. Ketidakpastian Lingkungan dan Penghindaran Pajak	72
5.4.2. Ketidakpastian Lingkungan dan Risiko Pajak	74
5.4.3. Risiko Pajak dan Penghindaran Pajak	76
5.4.4. Peran Mediasi Risiko Pajak terhadap Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dengan Penghindaran Pajak	78
5.5. Penjelasan Kebaruan Hasil Penelitian	80
BAB 6 SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN	81
6.1. Simpulan	81
6.2. Keterbatasan	82
6.3. Saran	84
DAFTAR PUSTAKA	87
LAMPIRAN-LAMPIRAN	98

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Ringkasan Kasus Penghindaran Pajak di Indonesia	3
Tabel 5.1 Distribusi Sampel Perusahaan Berdasarkan Tahun Observasi	56
Tabel 5.2 Distribusi Sampel Perusahaan Berdasarkan Sub-Klasifikasi Industri ..	57
Tabel 5.3 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian	59
Tabel 5.4 Matrik Korelasi Antar Variabel Penelitian untuk tahun 2016 – 2021 ..	60
Tabel 5.5 Hasil Pemilihan Model Terbaik	61
Tabel 5.6 Hasil Pengujian Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Penghindaran Pajak	63
Tabel 5. 7 Hasil Pengujian pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Risiko Pajak	64
Tabel 5.8 Hasil Pengujian pengaruh Risiko Pajak terhadap Penghindaran Pajak	65
Tabel 5.9 Perbandingan Hasil Pengujian Pisah Sampel Periode Sebelum Covid-19 versus Masa Covid-19	71
Tabel 5.10 Ringkasan Hasil Uji Hipotesis	72

DAFTAR GAMBAR

Gambar 3.1 Model Penelitian.....	33
----------------------------------	----

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1. Ringkasan Penelitian Terdahulu	98
Lampiran 2. Tabulasi Data Penelitian	105
Lampiran 3. Statistik Deskriptif	113
Lampiran 4. Matrik Korelasi Variabel Penelitian	119
Lampiran 5. Hasil Pengujian Model Terbaik untuk Analisis Utama (Model 1). 120	
Lampiran 6. Hasil Pengujian Normalitas dan Heteroskedastisitas untuk Model 1	124
Lampiran 7. Hasil Pengujian Model Terbaik untuk Analisis Utama (Model 2). 125	
Lampiran 8. Hasil Pengujian Normalitas dan Heteroskedastisitas untuk Model 2	130
Lampiran 9. Hasil Pengujian Model Terbaik untuk Analisis Utama (Model 3). 131	
Lampiran 10. Hasil Pengujian Normalitas dan Heteroskedastisitas untuk Model 3	135
Lampiran 11. Hasil Pengujian Variabel Mediasi dengan alat bantu Sobel Test Calculator	136
Lampiran 12. Pengujian Pisah Sampel 2016-2019.....	138
Lampiran 13. Pungujian Pisah Sampel 2020-2021	149
Lampiran 14. Pengujian Grup Sampel Industri Barang Konsumen Primer.....	159