

The Role Of Corporate Sustainable Management In Moderating The Effect Of Audit Quality On Tax Aggressiveness In Companies Listed On The IDX30 For The 2022-2024 Period

Peran Corporate Sustainable Management Dalam Memoderasi Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di IDX30 Periode 2022-2024

Lisa Kunu¹, Judith Tagal Gallena Sinaga², Joan Yuliana Hutapea³

Program Studi Auntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Advent Indonesia^{1,2,3}

Kunulisa7@gmail.com¹, judith.sinaga@unai.edu², joan.hutapea@unai.edu³

**Corresponding Author*

ABSTRACT

This study aims to examine the role of Corporate Sustainability Management (CSM) as a moderating variable in influencing the relationship between audit quality and corporate tax aggressiveness. Audit quality is operationalized using discretionary accruals (DAC) as an indicator for the auditor's ability to constrain discretionary accruals, while tax aggressiveness is measured by the Effective Tax Rate (ETR), reflecting the level of aggressive tax planning undertaken by firms. CSM is measured based on the sustainability disclosure index following the Global Reporting Initiative (GRI) standards. The study population comprises firms listed in the IDX30 index on the Indonesia Stock Exchange during the 2022–2024 period. The analysis employs moderated regression to test the direct effect of audit quality and the moderating role of CSM on tax aggressiveness. The empirical results indicate that audit quality, as measured by DAC, does not have a significant effect on tax aggressiveness, and CSM does not significantly moderate this relationship. These findings suggest that external audit mechanisms and sustainability practices have yet to effectively constrain aggressive tax behaviors based on discretionary accounting policies. Future research is recommended to employ alternative proxies and expand the sectoral coverage and observation period.

Keywords: *Corporate Sustainable Management, Audit Quality, Tax Aggressiveness*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji peran *Corporate Sustainable Management* (CSM) sebagai variabel moderasi dalam mempengaruhi hubungan antara kualitas audit dan agresivitas pajak perusahaan. Kualitas audit dioperasionisasikan melalui *discretionary accruals* (DAC) sebagai indikator kemampuan auditor dalam membatasi akrual diskresioner, sementara agresivitas pajak diukur menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR) sebagai representasi tingkat perencanaan pajak agresif perusahaan. Variabel CSM diukur berdasarkan indeks pengungkapan keberlanjutan yang merujuk pada standar *Global Reporting Initiative* (GRI). Populasi penelitian terdiri dari perusahaan yang tergolong dalam indeks IDX30 dan terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode 2022–2024. Analisis dilakukan menggunakan regresi moderasi untuk menguji pengaruh langsung kualitas audit serta peran moderasi CSM terhadap agresivitas pajak. Hasil empiris menunjukkan bahwa kualitas audit yang diukur melalui DAC tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak dan CSM tidak memoderasi hubungan tersebut secara signifikan. Temuan ini mengindikasikan bahwa mekanisme pengawasan eksternal dan implementasi keberlanjutan perusahaan belum cukup efektif dalam membatasi praktik perpajakan agresif yang berbasis kebijakan akuntansi diskresioner. Penelitian selanjutnya disarankan menggunakan indikator alternatif serta memperluas cakupan sektor dan periode pengamatan.

Kata kunci: *Corporate Sustainable Management, Kualitas Audit, Agresivitas Pajak*

1. Pendahuluan

Seiring dengan meningkatnya kompleksitas aktivitas bisnis dan dinamika lingkungan usaha, perusahaan dituntut mengadopsi sistem tata kelola yang optimal serta meningkatkan

transparansi dalam pengelolaan sumber daya (Tampubolon al., 2024). Tekanan dari pemangku kepentingan, baik regulator, investor, maupun masyarakat, mendorong perusahaan untuk tidak semata-mata menitikberatkan pada pencapaian kinerja keuangan jangka pendek, melainkan turut memperhatikan pada penciptaan nilai berkelanjutan dalam perspektif jangka panjang. Dalam konteks ini, kualitas pelaporan dan mekanisme pengawasan menjadi elemen penting dalam menjaga akuntabilitas serta legitimasi perusahaan di mata publik.

Upaya perusahaan dalam mempertahankan kinerja dan daya saing sering kali dihadapkan pada tuntutan efisiensi biaya dan optimalisasi laba. Salah satu unsur biaya yang berkontribusi signifikan terhadap kinerja perusahaan adalah beban pajak (Margie & Melinda, 2024). Oleh karena itu, keputusan manajerial terkait kebijakan akuntansi dan strategi keuangan memegang peranan penting dalam menentukan bagaimana perusahaan mengelola kewajiban fiskalnya. Kondisi ini menempatkan praktik perpajakan sebagai bagian dari strategi korporasi yang tidak terlepas dari aspek tata kelola dan pengawasan. Dalam praktiknya, tekanan untuk meningkatkan profitabilitas dapat mendorong manajemen untuk mengambil kebijakan yang berada pada batas kepatuhan regulasi. Ketika pengawasan dan kualitas tata kelola perusahaan tidak berjalan secara optimal, terdapat potensi bagi manajemen untuk memanfaatkan celah regulasi maupun fleksibilitas standar akuntansi dalam rangka menekan beban pajak (Khairunnisa et al., 2023).

Perusahaan kini tidak lagi dianggap sekadar sebagai organisasi ekonomi yang mengejar pada pencapaian laba, tetapi juga sebagai entitas sosial yang dituntut untuk menjaga legitimasi melalui ketaatan norma, peraturan, serta harapan masyarakat, mencakup pula dalam aspek pajak (Irfansyah et al., 2020). Dalam kerangka ini, kebijakan pajak perusahaan menjadi indikator penting dalam menilai komitmen perusahaan terhadap prinsip transparansi dan tanggung jawab sosial. Praktik agresivitas pajak, meskipun secara formal berada dalam koridor hukum, dapat dipersepsikan sebagai bentuk penghindaran tanggung jawab sosial yang berpotensi melemahkan legitimasi perusahaan di mata public. Agresivitas pajak merupakan salah satu isu strategis yang terus menjadi perhatian pemerintah, regulator, investor, dan masyarakat luas karena berkaitan langsung dengan keberlanjutan fiskal negara serta legitimasi sosial perusahaan (Budyastuti et al., 2023).

Agresivitas pajak dapat diwujudkan melalui berbagai mekanisme, seperti manipulasi akrual, rekayasa transaksi, *transfer pricing*, maupun pemanfaatan celah peraturan perpajakan yang menyebabkan beban pajak menjadi lebih rendah dari kondisi yang seharusnya. Fenomena ini semakin relevan untuk dikaji mengingat masih banyaknya kasus penghindaran pajak di berbagai negara, termasuk Indonesia. Oleh karena itu, diperlukan sistem tata kelola dan mekanisme pengawasan yang mampu membatasi perilaku oportunistik manajemen serta memastikan integritas pelaporan keuangan dan perpajakan perusahaan.

Dalam konteks meningkatnya pengawasan fiskal dan tuntutan transparansi perpajakan, perusahaan menghadapi tekanan yang semakin kuat untuk menerapkan tata kelola yang baik serta meningkatkan keterbukaan dalam pengelolaan kewajiban pajaknya (Palar et al., 2024). Oleh karena itu, kualitas pelaporan keuangan dan mekanisme pengawasan internal menjadi elemen penting dalam membatasi praktik agresivitas pajak serta menjaga akuntabilitas dan legitimasi perusahaan di mata pemangku kepentingan termasuk kewajiban perpajakan yang menjadi bagian dari struktur biaya terbesar bagi perusahaan. Oleh karena itu, kualitas pelaporan keuangan dan mekanisme pengawasan internal menjadi elemen penting dalam membatasi praktik agresivitas pajak serta menjaga akuntabilitas dan legitimasi perusahaan di mata pemangku kepentingan. Termasuk beban pajak yang merupakan salah satu komponen biaya terbesar bagi perusahaan.

Kondisi tersebut sering kali memicu munculnya praktik agresivitas pajak, yaitu upaya perusahaan untuk menurunkan kewajiban pajak melalui pemanfaatan celah regulasi, rekayasa transaksi, maupun kebijakan akuntansi yang bersifat oportunistik (Hersugondo, 2022). Salah

satu contoh PT Indofood Sukses Makmur Tbk yang sempat dilaporkan terkait praktik pengaturan struktur bisnis untuk meminimalkan beban pajak, yang dipandang sebagian kalangan sebagai bentuk agresivitas pajak (Bhayangkara & Raya, 2023). Dalam peristiwa tersebut perusahaan memindahkan aktiva dan operasional divisi tertentu untuk memanfaatkan kebijakan pajak dalam struktur baru, dan DJP menindaklanjutinya dengan perhitungan kewajiban pajak terutang yang harus dibayar. Peristiwa ini pernah dicatat dalam literatur sebagai salah satu ilustrasi praktik agresivitas pajak di Indonesia (yang dampaknya mencapai skala miliaran rupiah).

Salah satu instrumen *monitoring* eksternal yang krusial dalam mereduksi agresivitas pajak adalah kualitas audit (Sianturi & Rinendy, 2023). Audit eksternal bertujuan untuk menjamin bahwa penyusunan laporan keuangan telah mengikuti ketentuan standar akuntansi yang berlaku dan bebas dari salah saji material. Auditor yang kompeten, independen, dan menerapkan standar audit secara ketat diharapkan mampu mengurangi peluang manipulasi laporan keuangan yang dapat menjadi dasar praktik agresivitas pajak. Dengan demikian, kualitas audit dipandang sebagai instrumen tata kelola yang berpotensi membatasi kebijakan perencanaan pajak yang agresif.

Namun demikian, berbagai kasus menunjukkan bahwa kualitas audit masih menghadapi tantangan dalam praktik. Salah satu kasus yang mencuat adalah kasus PT Waskita Karya (Persero) Tbk pada periode 2023–2024, di mana perusahaan terbukti melakukan rekayasa pencatatan pendapatan dan piutang fiktif dengan nilai yang signifikan (*Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia*, 2023). Meskipun laporan keuangan perusahaan telah memperoleh opini auditor pada periode sebelumnya, penyimpangan material tersebut tidak terdeteksi secara memadai. Temuan ini mengindikasikan bahwa audit yang dilakukan belum sepenuhnya efektif dalam membatasi praktik manipulasi informasi keuangan, yang pada akhirnya juga dapat membuka ruang bagi perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak (Rinendy & Sitompul, 2024). Kondisi tersebut menunjukkan bahwa efektivitas kualitas audit dalam menekan agresivitas pajak tidak selalu bersifat universal.

Dalam konteks tersebut, pendekatan manajerial yang berorientasi pada keberlanjutan menjadi semakin relevan. *Corporate Sustainable Management* (CSM) merupakan kerangka pengelolaan perusahaan yang mengimplementasikan faktor ekonomi, sosial, dan lingkungan dalam pengambilan keputusan strategis, dengan menekankan prinsip transparansi, akuntabilitas, dan tata kelola jangka Panjang (Pahala et al., 2025). Perusahaan dengan orientasi CSM yang kuat cenderung memiliki komitmen etis yang lebih tinggi dan berusaha mempertahankan legitimasi sosialnya lewat praktik bisnis yang bertanggung jawab, juga dalam pengelolaan kewajiban perpajakan (Erlangga et al., 2021).

CSM berfungsi sebagai mekanisme internal yang mendorong keselarasan antara nilai-nilai perusahaan dan ekspektasi masyarakat. Perusahaan yang secara konsisten menerapkan prinsip keberlanjutan akan lebih waspada dalam menetapkan keputusan yang berpotensi merusak reputasi dan legitimasi, termasuk praktik agresivitas pajak (Maharani & Suardana, 2014). Dalam kondisi ini, CSM tidak hanya berperan secara langsung dalam membentuk perilaku perusahaan, tetapi juga berpotensi memengaruhi efektivitas mekanisme pengawasan eksternal (Rosita, 2022).

Oleh karena itu, CSM dipandang mempunyai peran penting selaku variabel moderasi dalam hubungan antara kualitas audit dan agresivitas pajak. Kualitas audit diperkirakan akan lebih efektif dalam menekan agresivitas pajak pada perusahaan yang memiliki orientasi CSM yang kuat, karena nilai-nilai keberlanjutan mendorong manajemen untuk merespons hasil dan rekomendasi audit secara substantif (Dupa et al., 2023). Sebaliknya, pada perusahaan dengan orientasi keberlanjutan yang rendah, audit berkualitas tinggi berpotensi hanya berfungsi secara formal tanpa mampu secara signifikan membatasi strategi perencanaan pajak yang agresif (Darmayanti & Arigawati, 2023).

Berdasarkan uraian tersebut, masih terdapat kesenjangan penelitian terkait sejauh mana kualitas audit memengaruhi agresivitas pajak serta bagaimana CSM berperan dalam memperkuat atau memperlemah hubungan tersebut (Ivanda et al., 2024). Penelitian terdahulu menunjukkan hasil yang belum konsisten dan umumnya belum mempertimbangkan peran orientasi keberlanjutan perusahaan sebagai faktor kondisional. Oleh sebab itu, studi ini dilaksanakan dengan tujuan menguji pengaruh kualitas audit terhadap agresivitas pajak serta menganalisis peran CSM dalam memoderasi hubungan tersebut.

Penelitian ini diharapkan berkontribusi dalam memperluas kajian teoretis akuntansi dan perpajakan, lebih khusus terkait integrasi mekanisme tata kelola dan keberlanjutan perusahaan dalam menjelaskan perilaku agresivitas pajak. Selain itu, studi ini juga diharapkan memberikan implikasi praktis bagi manajemen, auditor, dan regulator dalam merancang kebijakan dan sistem pengawasan yang lebih efektif guna menekan praktik agresivitas pajak perusahaan.

2. Review Literatur Dan Hipotesis

Teori Sinyal

Teori sinyal muncul dari asumsi terjadinya asimetri informasi antara manajemen perusahaan sebagai pihak internal dengan pemangku kepentingan eksternal, seperti investor, kreditor, regulator, dan auditor. Manajemen mempunyai informasi yang lebih komprehensif mengenai kondisi keuangan, risiko, serta prospek keberlanjutan perusahaan dibanding pihak eksternal. Dalam kondisi tersebut, perusahaan terdorong untuk mengirim sinyal (informasi) yang dapat dipercaya melalui berbagai bentuk pengungkapan seperti laporan keuangan yang transparan, hasil audit berkualitas, atau pengungkapan kebijakan strategis korporasi seperti pengungkapan CSM guna mengurangi ketidakpastian informasi pihak eksternal dan membangun kepercayaan pasar (Marundha et al., 2022).

Teori Keagenan

Dalam perspektif teori keagenan, agresivitas pajak mencerminkan pertentangan kepentingan antara manajemen dan pemangku kepentingan, di mana manajemen berupaya mengoptimalkan kepentingan jangka pendek melalui penghematan pajak, sementara pemangku kepentingan mengharapkan kepatuhan, transparansi, dan keberlanjutan jangka panjang. Tindakan agresivitas pajak bukan cuma berpotensi menurunkan penerimaan negara, tetapi juga memunculkan risiko reputasi, risiko hukum, serta risiko legitimasi bagi perusahaan. Oleh karena itu, agresivitas pajak tidak lagi dipandang semata-mata sebagai persoalan kepatuhan fiskal, melainkan sebagai isu strategis yang dapat memengaruhi nilai dan keberlangsungan perusahaan (Bakare, 2023).

Agresivitas Pajak

Agresivitas pajak merupakan salah satu isu penting dalam praktik keuangan perusahaan modern, terutama dalam konteks manajemen pajak yang sering kali memanfaatkan celah hukum untuk mengurangi beban fiskal secara signifikan (Niandari, 2024). Konsep ini merujuk kepada beragam strategi yang dimanfaatkan perusahaan guna menurunkan jumlah pajak terutang melalui cara-cara yang sah (tax avoidance) maupun mendekati pelanggaran hukum (Sailendra, 2023). Meskipun sering kali tidak secara langsung melanggar peraturan, agresivitas pajak menimbulkan perdebatan etis dan berdampak negatif terhadap kontribusi perusahaan pada penerimaan negara (Mediaty et al., 2025).

Agresivitas pajak biasanya ditandai dengan praktik rekayasa keuangan, seperti manipulasi laba akuntansi, pengalihan penghasilan ke yurisdiksi dengan tarif pajak rendah, dan penggunaan struktur entitas yang kompleks untuk menghindari beban pajak. Strategi ini menunjukkan tingginya tingkat oportunisme manajerial dalam menyusun kebijakan pajak, yang dapat berdampak pada distorsi informasi dalam laporan keuangan (Heriyah & Salsabila, 2023).

Dalam konteks tata kelola, agresivitas pajak mencerminkan tingkat kepatuhan perusahaan terhadap regulasi fiskal dan integritas pelaporan keuangan (Marwat et al., 2021). Beberapa studi menyebutkan bahwa praktik ini berpotensi mengurangi kredibilitas laporan keuangan di mata auditor, investor, maupun otoritas perpajakan (Desai & Dharmapala, 2024). Oleh karena itu, agresivitas pajak berfungsi sebagai indikator krusial dalam menilai mutu sistem tata kelola perusahaan dan efektivitas sistem pengawasan internal maupun eksternal.

Agresivitas pajak tercermin dari upaya perusahaan dalam mengelola beban pajak sehingga terdapat selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal yang dilaporkan. Dalam literatur perpajakan, perbedaan tersebut sering tercermin melalui indikator seperti *Effective Tax Rate* (ETR), *Cash Effective Tax Rate*, maupun *Book-Tax Differences* (BTD) (Khairunnisa et al., 2023), di mana nilai rasio yang lebih rendah umumnya mengindikasikan tingkat agresivitas pajak yang lebih tinggi. Oleh karena itu, agresivitas pajak tidak hanya menjadi isu kepatuhan fiskal, tetapi juga berkaitan erat dengan transparansi dan akuntabilitas dalam pelaporan keuangan perusahaan.

Corporate Sustainable Management (CSM)

CSM merupakan pendekatan strategis dalam pengelolaan perusahaan yang menekankan integrasi tujuan ekonomi dengan tanggung jawab sosial dan lingkungan secara berkelanjutan. Konsep ini bukan semata-mata berorientasi pada perolehan laba jangka pendek, melainkan juga pada pembentukan nilai jangka panjang melalui praktik tata kelola yang etis, transparan, dan akuntabel (Oliver 2025). Dalam kerangka CSM, keberlanjutan dipandang sebagai bagian integral dari strategi korporasi yang memengaruhi seluruh proses pengambilan keputusan manajerial, termasuk kebijakan keuangan dan perpajakan.

Penerapan CSM tercermin melalui komitmen perusahaan terhadap prinsip transparansi, kepatuhan regulasi, serta pengelolaan risiko yang berorientasi jangka panjang. Perusahaan dengan tingkat CSM yang tinggi cenderung mengadopsi sistem pengendalian internal yang lebih kuat, mekanisme pengawasan yang efektif, serta budaya organisasi yang menjunjung tinggi integritas dan tanggung jawab sosial (Fitriasuri & Helmi, 2022). Kondisi ini membatasi ruang bagi manajemen untuk melakukan tindakan oportunistik, termasuk manipulasi pelaporan keuangan dan strategi perpajakan yang agresif (Edogiawerie & Edosa, 2023).

Dalam konteks tata kelola perusahaan, CSM berperan sebagai mekanisme pengendalian non-finansial yang memperkuat akuntabilitas manajerial. Praktik keberlanjutan yang konsisten mendorong perusahaan untuk menyelaraskan kepentingan manajemen dengan kepentingan pemangku kepentingan yang lebih luas, seperti pemerintah, masyarakat, dan investor (Komnas HAM, 2024). Dengan demikian, keputusan perusahaan tidak semata-mata didasarkan pada optimalisasi laba, tetapi juga mempertimbangkan dampak etis dan reputasional yang dapat timbul akibat praktik bisnis yang tidak bertanggung jawab, termasuk dalam pengelolaan pajak.

CSM juga memiliki implikasi langsung terhadap kualitas pelaporan keuangan dan keterbukaan informasi. Perusahaan yang menerapkan CSM secara substansial cenderung menyajikan informasi yang lebih lengkap dan andal, sehingga meminimalkan tingkat asimetri informasi antara manajemen dengan pihak eksternal (Erlangga et al., 2021). Transparansi yang tinggi ini mempersempit peluang perusahaan untuk menyembunyikan aktivitas agresivitas pajak melalui rekayasa akuntansi atau pemanfaatan celah regulasi secara berlebihan.

Tingkat CSM umumnya diukur melalui indeks keberlanjutan yang mencerminkan kinerja ekonomi, sosial, dan lingkungan perusahaan, seperti ESG score, indeks pengungkapan keberlanjutan, atau skor tata kelola berkelanjutan (Ivanda et al., 2024). Nilai indeks yang lebih tinggi mencerminkan komitmen korporasi akan praktik bisnis yang bertanggung jawab dan berkelanjutan. Oleh karena itu, CSM bukan cuma untuk cerminan etika korporasi, namun untuk instrumen tata kelola yang berpotensi memengaruhi perilaku perusahaan dalam mengambil keputusan strategis, termasuk dalam konteks agresivitas pajak.

Corporate Sustainability Management (CSM) diukur menggunakan indeks pengungkapan berdasarkan pedoman Global Reporting Initiative (GRI) G4 yang terdiri dari 91 indikator, mencakup aspek ekonomi (9 indikator), lingkungan (34 indikator), dan sosial (48 indikator). Setiap indikator diberi skor 1 apabila diungkapkan dan 0 apabila tidak diungkapkan. Nilai indeks CSM dihitung dengan membagi jumlah indikator yang diungkapkan dengan total 91 indikator.

Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan komponen krusial dalam mekanisme pengawasan eksternal perusahaan yang bertujuan untuk menjamin keandalan dan kredibilitas laporan keuangan (Purba & Umar, 2021). Kualitas audit merefleksikan tingkat kemampuan para auditor didalam melaksanakan prosedur audit secara independen dan profesional sehingga mampu mengidentifikasi serta mengungkapkan salah saji yang bersifat material dalam laporan keuangan perusahaan (Junaidi & Nurdiono, 2016). Audit dengan kualitas tinggi menjadi instrumen penting dalam menekan kesenjangan informasi antara manajemen dan pemangku kepentingan pihak eksternal (Harianja & Sinaga, 2022).

Tingkat kualitas audit dipengaruhi oleh berbagai karakteristik auditor dan kantor akuntan publik, antara lain kompetensi teknis, independensi, pengalaman audit, serta reputasi institusional (Arista et al., 2023). Kantor Akuntan Publik yang memiliki skala besar dan afiliasi internasional umumnya diasosiasikan dengan kualitas audit yang lebih tinggi dikarenakan, ia didukung oleh sumber daya profesional yang memadai, standar metodologi audit yang ketat, serta sistem pengendalian mutu yang terstruktur (Francis, 2024). Selain itu, auditor dengan spesialisasi industri tertentu cenderung mempunyai pemahaman yang lebih baik terhadap risiko bisnis dan karakteristik transaksi klien, sehingga meningkatkan efektivitas proses audit.

Dalam perspektif tata kelola perusahaan, kualitas audit bertindak sebagai alat disiplin dari pihak eksternal yang membatasi potensi oportunistik manajemen. Keberadaan auditor yang berkualitas mendorong manajemen untuk menyajikan laporan keuangan yang lebih hati-hati dan patuh terhadap ketentuan akuntansi yang ada, karena meningkatnya probabilitas temuan audit dan risiko konsekuensi reputasional maupun hukum (Puspitasari & Sudjiman, 2022). Dengan begitu, kualitas audit bukan cuma berfungsi sebagai alat verifikasi, tetapi juga sebagai sarana pencegahan terhadap praktik manipulatif dalam pelaporan keuangan.

Lebih lanjut, kualitas audit memiliki implikasi langsung terhadap kepatuhan perpajakan perusahaan. Praktik agresivitas pajak sering kali berkaitan dengan rekayasa akuntansi dan pemanfaatan celah regulasi yang tercermin dalam laporan keuangan (Meliana & Sudjiman, Lorina Siregar Ismail, 2024). Auditor dengan tingkat profesionalisme dan independensi yang tinggi cenderung lebih kritis dalam menilai kebijakan akuntansi yang berdampak pada perhitungan laba kena pajak serta mengevaluasi risiko pajak yang melekat dalam transaksi perusahaan. Oleh sebab itu, kualitas audit dipandang sebagai faktor yang berpotensi membatasi agresivitas pajak melalui peningkatan transparansi dan akurasi pelaporan keuangan (Angelique et al., 2024).

Dalam studi empiris, kualitas audit pada umumnya diukur menggunakan berbagai indikator yang mencerminkan kapasitas dan independensi auditor, seperti afiliasi Kantor Akuntan Publik (Big Four dan non-Big Four), masa penugasan audit (audit tenure), rotasi auditor, serta ukuran KAP (Siregar et al., 2021). Penggunaan indikator tersebut bertujuan untuk menangkap perbedaan tingkat kualitas audit dalam menjalankan fungsi pengawasan terhadap laporan keuangan dan praktik perpajakan perusahaan. Namun, dalam perkembangannya, pengukuran kualitas audit juga banyak dilakukan melalui pendekatan berbasis hasil audit, salah satunya dengan menggunakan *discretionary accruals*. *Discretionary accruals* mencerminkan tingkat keleluasaan manajemen dalam menentukan kebijakan akrual yang berpotensi digunakan untuk membuat manajemen laba. Auditor dengan kualitas yang tinggi diharapkan mampu

membatasi praktik tersebut, sehingga entitas memperoleh pemeriksaan oleh auditor berkualitas cenderung mempunyai tingkat *discretionary accruals* yang lebih rendah. Oleh karena itu, *discretionary accruals* digunakan sebagai indikator kualitas audit, di mana nilai *discretionary accruals* yang lebih rendah mencerminkan kualitas audit yang lebih tinggi. Hal tersebut berlandaskan pada asumsi bahwa auditor dengan kualitas yang baik mampu membatasi praktik manajemen laba melalui pengawasan dan proses audit yang efektif. Dalam penelitian ini, *discretionary accruals* diukur dalam bentuk absolut untuk merepresentasikan tingkat intensitas praktik manajemen laba, sehingga semakin besar nilai absolut *discretionary accruals* menunjukkan semakin rendah kualitas audit, serta dengan penerapan *winsorizing* guna meminimalkan pengaruh nilai ekstrem dan menghasilkan estimasi yang lebih robust (Harianja & Sinaga, 2022)

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Agresivitas Pajak

Agresivitas pajak merefleksikan pendekatan yang ditempuh perusahaan untuk meminimalkan kewajiban perpajakan dengan memanfaatkan celah regulasi perpajakan yang ada. Praktik ini sering kali berkaitan dengan kebijakan pelaporan keuangan yang kompleks dan membutuhkan pengawasan eksternal yang efektif. Dalam konteks tersebut, kualitas audit berperan sebagai mekanisme monitoring eksternal yang bertujuan mengurangi tindakan oportunistik manajemen, terutama dalam pengambilan keputusan perpajakan yang berisiko.

Dari kerangka teori agensi, ketidaksesuaian kepentingan antara pemilik dan manajemen memotivasi manajemen untuk memaksimalkan utilitas pribadi, termasuk dengan melakukan perencanaan pajak yang agresif. Auditor yang memiliki kualitas tinggi, ditinjau dari kompetensi profesional, independensi, serta reputasi institusional, diharapkan mampu menekan kecenderungan tersebut melalui penerapan prosedur audit yang ketat dan skeptisisme profesional yang memadai (Rahmawati & Nugroho, 2022). Auditor berkualitas tinggi akan lebih cermat dalam menilai kebijakan akuntansi dan transaksi yang berdampak langsung pada perhitungan laba kena pajak.

Selain itu, auditor dengan kualitas tinggi menanggung potensi kerugian reputasional dan litigasi yang lebih signifikan apabila gagal mendeteksi praktik pelaporan yang menyimpang. Kondisi ini mendorong auditor untuk tidak mentoleransi praktik perencanaan pajak yang agresif dan berpotensi menimbulkan risiko hukum di masa mendatang (Wijayanti, 2023). Dengan demikian, emiten yang diperiksa oleh auditor berkualitas tinggi cenderung memperlihatkan tingkat agresivitas pajak yang lebih rendah dibanding emiten yang diaudit oleh auditor yang kualitasnya lebih rendah.

Namun, hasil penelitian empiris menunjukkan temuan yang masih beragam. Sejumlah penelitian menemukan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak karena auditor mampu membatasi praktik penghindaran pajak yang berlebihan (Putra & Handayani, 2022; Lestari et al., 2023). Di sisi lain, penelitian lain menyatakan bahwa kualitas audit tidak selalu efektif dalam menekan agresivitas pajak, terutama ketika praktik tersebut masih berada dalam koridor formal peraturan perpajakan dan sulit diidentifikasi melalui prosedur audit laporan keuangan (Santoso & Prabowo, 2024). Ketidakkonsistenan hasil tersebut menunjukkan perlunya pengujian lebih lanjut pada emiten di Indonesia. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang diajukan adalah:

H1: Kualitas audit berpengaruh negatif signifikan terhadap agresivitas pajak perusahaan

Peran *Corporate sustainable management* dalam Memoderasi Pengaruh Kualitas Audit terhadap Agresivitas Pajak

Meskipun kualitas audit berfungsi sebagai mekanisme pengawasan eksternal, efektivitasnya dalam menekan agresivitas pajak sangat dipengaruhi oleh kondisi tata kelola internal perusahaan. Salah satu faktor penting yang memengaruhi efektivitas tersebut adalah

CSM (Lisa Ariani, 2023). CSM merepresentasikan dedikasi emitan akan tindak bisnis yang beretika, transparan, dan berorientasi jangka panjang, sekaligus memperhitungkan dampak lingkungan dari kegiatan operasionalnya. Praktik ini secara tidak langsung membentuk sikap manajemen terhadap kepatuhan dan pengelolaan risiko, termasuk risiko perpajakan (Gray et al., 2014; Wahyuni, 2022).

Perusahaan yang menerapkan CSM dengan konsisten berupaya menjaga legitimasi sosial dan kepercayaan pemangku kepentingan melalui praktik bisnis yang responsibel. Komitmen akan keberlanjutan tersebut memacu emiten agar meningkatkan transparansi terhadap proses audit serta mengurangi kecenderungan manajemen untuk menekan auditor agar mentoleransi praktik perpajakan yang agresif (Putri et al., 2025). Dengan demikian, peran pengawasan auditor akan berjalan lebih efektif pada perusahaan yang memiliki orientasi CSM yang kuat.

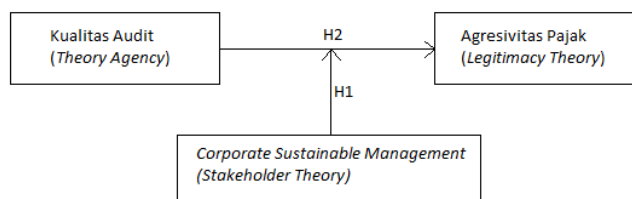
Sebaliknya, pada perusahaan dengan tingkat penerapan CSM yang rendah, kualitas audit yang tinggi belum tentu mampu menekan agresivitas pajak secara optimal. Manajemen yang berorientasi pada tercapainya laba jangka pendek dan kurang memperhatikan keberlanjutan cenderung lebih oportunistik serta berupaya memanfaatkan celah regulasi perpajakan meskipun berada di bawah pengawasan auditor berkualitas tinggi. Kondisi ini menunjukkan bahwa CSM berfungsi sebagai faktor kontekstual yang menentukan kuat atau lemahnya pengaruh kualitas audit terhadap agresivitas pajak (Edogiawerie & Edosa, 2023)

Penelitian sebelumnya yang mengkaji peran CSM sebagai variabel moderasi dalam hubungan antara kualitas audit dan agresivitas pajak masih relatif terbatas. Mayoritas penelitian sebelumnya lebih mengarahkan fokus kepada pengaruh langsung kualitas audit atau praktik akuntansi lingkungan pada kinerja keuangan, nilai perusahaan, atau tanggung jawab social (Tambunan & Samaria, 2025). Oleh sebab itu, studi ini menjadi relevan untuk menguji peran CSM sebagai variabel moderasi yang memperkuat pengaruh kualitas audit dalam menekan agresivitas pajak perusahaan.

H2: *Corporate Sustainable Management* memperkuat pengaruh negatif kualitas audit terhadap agresivitas pajak perusahaan

Kerangka Pemikiran

Penelitian ini mengkaji pengaruh kualitas audit terhadap agresivitas pajak dengan CSM sebagai variabel moderasi. Hubungan antar variabel tersebut disajikan dalam kerangka pemikiran pada gambar berikut.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Sumber: Data penelitian, 2026

3. Metode Penelitian

Populasi dan Sampel

Penelitian ini menetapkan perusahaan yang termasuk dalam indeks IDX30 dan tercatat di Bursa Efek Indonesia selama periode 2022–2024 sebagai populasi penelitian. Pemilihan IDX30 didasarkan pada karakteristik perusahaan IDX30 tersebut yang mempunyai likuiditas tinggi,

kapitalisasi pasar besar, dan tingkat pengawasan yang relatif ketat, sehingga relevan untuk mengkaji praktik kualitas audit, pengelolaan keberlanjutan, dan agresivitas pajak. Sampel penelitian diperoleh melalui metode *purposive sampling*, sehingga diperoleh sejumlah perusahaan yang memenuhi kriteria penelitian selama tiga tahun pengamatan yaitu 20 perusahaan yang sama diteliti selama tiga tahun tersebut. Teknik pengolahan data dilakukan dengan menggunakan data sekunder berupa laporan keuangan tahunan dan laporan keberlanjutan perusahaan yang diperoleh dari situs resmi Bursa Efek Indonesia, yaitu www.idx.co.id.

Tabel 1. Kriteria Pengumpulan Sampel

No	Keterangan	Jumlah
1.	Jumlah perusahaan <i>IDX30</i> yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2022-2024	30
2.	Perusahaan yang tidak muncul secara konsisten di daftar <i>IDX 30</i> selama tahun 2022-2024	10
	Jumlah perusahaan yang diteliti tahun 2022-2024	20
	Total sampel selama 3 tahun (20 perusahaan x 3 tahun)	60

Sumber: Data Penelitian, 2026

Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini dirancang dengan pendekatan kuantitatif yang berfokus pada analisis data numerik terhadap populasi dan sampel khusus (Ferinia, 2023). Pendekatan korelasional digunakan untuk mengidentifikasi dan menguji keterkaitan antarvariabel. Sumber data penelitian berupa data sekunder yang diperoleh dari dokumen atau publikasi yang telah tersedia sebelumnya dan dapat diakses oleh peneliti untuk keperluan analisis atau penelitian lebih lanjut (Marisyah & Sukma, 2020). Penelitian ini menggunakan data sekunder dari laporan tahunan dan laporan keberlanjutan perusahaan selama tahun 2022-2024.

Tabel 2. Teori Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel	Definisi	Pengukuran
Kualitas Audit (KA)	merefleksikan kemampuan auditor dalam memastikan kewajaran laporan keuangan melalui pembatasan akrual diskresioner (Miettinen, 2008).	$DAC = TACCit - NIit - CFOit$ (Miettinen, 2008) Jones Model
<i>Corporate sustainable management</i> (CSM)	sistem pengelolaan perusahaan yang menginkorporasikan faktor lingkungan, ekonomi, dan sosial ke dalam strategi, kebijakan, dan pengambilan keputusan bisnis untuk mencapai keberlanjutan jangka Panjang (Seifert & Bartelmus, 2018).	GRI INDEX = Jumlah Indikator yang Diungkapkan / 91 Indikator GRI G4 (Seifert & Bartelmus, 2018)
Agresivitas Pajak (AP)	Tingkat upaya perusahaan dalam menekan kewajiban pajak melalui perencanaan pajak yang berada di area abu-abu (grey area) maupun melalui celah peraturan	ETR = Beban Pajak Penghasilan / Laba Sebelum Pajak (Mediaty et al., 2025)

perpajakan (Mediaty et al., 2025).

Sumber: Data Penelitian, 2026

Pengolahan data dalam penelitian ini dilakukan melalui statistik deskriptif dan uji hipotesis. Proses komputasi dan analisis statistik dilaksanakan menggunakan bantuan perangkat lunak SPSS (*Statistical Program for Social Science*) Versi 22.

4. Hasil Dan Pembahasan

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menggambarkan data secara umum. Dalam studi ini, statistik deskriptif digunakan dalam menganalisis CSR, kualitas audit dan agresivitas pajak pada sektor IDX 30 yang muncul di Bursa Efek Indonesia selama periode 2022-2024. Melalui metode ini, peneliti dapat mengidentifikasi kecenderungan serta pola distribusi data perusahaan sepanjang periode observasi. Statistik deskriptif digunakan untuk menyajikan karakteristik data penelitian.

Tabel 3. Descriptive Statistics

	<i>N</i>	<i>Min</i>	<i>Max</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Dev.</i>
KA	60	0.04	0.89	0.3955	.30039
KA*CSM	60	3.16	80.61	35.2626	26.97139
AP	60	0.17	0.79	0.2537	.11144

Sumber : Data Penelitian, 2026

Tabel 3 menunjukkan karakteristik setiap variabel yang dikaji di penelitian ini. Variabel kualitas audit (KA) mempunyai nilai minimum sebesar 0,04 dan nilai maksimum 0,89 dengan rata-rata sebesar 0,3955 dan standar deviasi 0,30039. Hal tersebut menandakan bahwa tingkat kualitas audit pada perusahaan sampel bervariasi, dengan rata-rata implementasi sekitar 39,55% dari skala yang digunakan dalam penelitian ini. Variabel interaksi antara kualitas audit dan *corporate sustainable management* (KA*CSM) mempunyai nilai minimum yaitu 3,16 dan mempunyai maksimum 80,61, dengan rata-rata 35,2626 dan standar deviasi 26,97139. Rentang yang besar serta standar deviasi yang tinggi menunjukkan adanya variasi yang cukup signifikan dalam pengaruh moderasi CSM terhadap korelasi kualitas audit dan agresivitas pajak pada perusahaan sampel.

Variabel agresivitas pajak (AP) mempunyai nilai minimum sebesar 0,17 dan maksimum 0,79, serta rata-rata 0,2537 dan juga standar deviasi 0,11144. Hal tersebut mengindikasikan bahwa rata-rata perusahaan dalam sampel melakukan perencanaan pajak yang menghasilkan tingkat agresivitas sekitar 25,37% sesuai dengan ukuran yang digunakan, dengan beberapa perusahaan memperlihatkan tingkat agresivitas pajak yang lebih tinggi atau lebih rendah. Secara keseluruhan, statistik deskriptif ini menunjukkan adanya variasi pada kualitas audit, pengaruh moderasi CSM, dan agresivitas pajak, yang menandakan bahwa variabel-variabel ini pantas untuk dianalisis lebih lanjut dengan analisis inferensial dalam penelitian ini.

Uji Multikolinieritas dengan VIF dan Tolerance

Variance Inflation Factor (VIF) dan Tolerance dipakai untuk uji multikolinieritas, yaitu untuk melihat apakah ada korelasi yang terbilang tinggi antara variabel independen dalam model regresi. Tingginya multikolinieritas berpotensi pada hasil estimasi koefisien yang menjadi tidak stabil dan tidak akurat.

Tabel 4. Multikolinieritas

	<i>B</i>	<i>S.E</i>	<i>BETA</i>	<i>TOLERANCE</i>	<i>VIF</i>
<i>Constant</i>	0.21	0.23			
KA	-0.88	1.01	-2.37	0.00	477.60

KA*CSM	-0.01	0.01	2.69	0.00	477.60
--------	-------	------	------	------	--------

Dependent Variable: AP

Sumber: Data Penelitian, 2026

Hasil analisis multikolinearitas menegaskan bahwa nilai tolerance berada di bawah 0,10 dan nilai VIF melebihi 10. Kondisi ini mengindikasikan adanya multikolinearitas yang tinggi di antara variabel independen dalam model regresi. Multikolinearitas tinggi tersebut bisa berpotensi membuat koefisien regresi tidak stabil dan menaikinya standar error, yang akhirnya hasil estimasi itu menjadi kurang reliabel. Multikolinearitas ini diduga muncul akibat penggunaan variabel interaksi antara kualitas audit dan CSM sebagai variabel moderasi.

Uji t

Uji t (t-test) pada regresi linier berganda adalah uji statistik dengan tujuan untuk mengidentifikasi pengaruh masing-masing variabel independen (KA) dan (KA*CSM) terhadap variabel dependen (AP) secara parsial atau individual

Tabel 5. Uji Hipotesis

Variable	Koefisien Beta	T	Sig	Keterangan
Constant	.023	9.280	.000	0.05
KA	1.011	-.870	.388	Hipotesis ditolak
KA*CSM	.011	.986	.328	Hipotesis ditolak

Sumber: Data Penelitian, 2026

Uji t digunakan dengan tujuan mengevaluasi dalam bentuk membandingkan rata-rata antara dua kelompok atau dengan tujuan untuk menilai perbedaan rata-rata suatu sampel dari nilai tertentu. Uji t dilaksanakan dengan tujuan menguji hipotesis studi Terkait pengaruh dari masing-masing variabel bebas dengan cara parsial terhadap variabel terikat. Uji t (Test T) ini merupakan satu dari test statistik lainnya yang dipakai dengan tujuan menilai apakah hipotesis yang menyatakan tidak adanya perbedaan signifikan antara dua rata-rata sampel acak dari populasi yang sama terbukti benar atau salah. Dilihat dari table 6 diatas, kualitas audit terhadap agresivitas pajak menunjukkan nilai signifikansi 0.388 atau > 0.05 yang artinya (H1) ditolak. Pada variable kualitas audit*CSM terhadap agresivitas pajak memiliki hasil 0.328 yang artinya > 0.05 sehingga (H2) di tolak.

Uji Koefisien Determinasi

Koefisien determinasi (*R square*) berperan dalam mengevaluasi seberapa jauh model dapat menguraikan pengaruh gabungan variabel independen kepada variabel dependen, yang ditunjukkan melalui nilai Adjusted *R Square*. Dengan begitu, uji tersebut memberikan informasi yang membantu penentuan akan besaran dampak variabel-variabel yang diteliti.

Tabel 6. Koefisien Determinasi

	R	R Square	R Square Adjusted
1	.336 ^a	.113	.082

Sumber: Data Penelitian, 2026

Dari tabel 4 di tersebut, nilai koefisien determinasi (*R Square*) sebesar 0,113 (11,3%), yang menunjukkan bahwa kualitas audit dan interaksi kualitas audit dengan CSM mampu menjelaskan 11,3% variasi agresivitas pajak. Sementara itu, 88,7% variasi agresivitas pajak terpengaruh dari faktor eksternal diluar model penelitian ini. Hasil ini mengindikasikan bahwa

kualitas audit dan CSM sebagai variabel pemoderasi tidak memiliki pengaruh yang signifikan, sehingga diperlukan penelitian selanjutnya dengan memasukkan variabel lain yang lebih relevan.

Pembahasan

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Agresivitas Pajak

Hasil analisis memperlihatkan kualitas audit yang tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak, diukur menggunakan *discretionary accruals*, dengan taraf signifikansi sebesar 0,388 ($> 0,05$). Temuan ini sejalan dengan (Ghifary et al., 2022) yang mengindikasikan bahwa di dalam konteks studi ini, kualitas audit belum menunjukkan peran yang signifikan dalam memengaruhi tingkat agresivitas pajak perusahaan. Pengukuran agresivitas pajak melalui *discretionary accruals* mencerminkan kebijakan akuntansi yang masih berada dalam ruang pertimbangan manajemen dan selaras dengan regulasi akuntansi yang berlaku. Oleh karena itu, meskipun auditor memiliki peran dalam memastikan kewajaran laporan keuangan, tidak seluruh kebijakan akrual diskresioner dapat sepenuhnya dibatasi, sehingga pengaruh kualitas audit terhadap agresivitas pajak belum terlihat secara signifikan (Prameswari & Budyastuti, 2023).

Pengaruh Kualitas Audit yang Dimoderasi CSM terhadap Agresivitas Pajak

Hasil pengujian menunjukan bahwa kualitas audit yang dimoderasi CSM tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak dengan nilai signifikansi sebesar 0,328 ($> 0,05$). Hasil studi ini sejalan dengan temuan empiris dalam dua tahun terakhir yang menunjukkan bahwa kualitas audit, baik secara langsung maupun ketika dimoderasi oleh CSM, tidak selalu memberikan dampak signifikan kepada agresivitas pajak. Manossoh, (2020) menemukan bahwa kualitas audit tidak mempengaruhi secara signifikan terhadap agresivitas pajak, yang menandai bahwa keberadaan auditor dan kualitas tertentu belum tentu mampu secara efektif membatasi praktik perencanaan pajak agresif yang dilakukan perusahaan.

Lebih lanjut, Lisa Ariani (2023) menunjukkan bahwa praktik keberlanjutan perusahaan, termasuk yang tercermin dalam penerapan akuntansi dan manajemen keberlanjutan, tidak memberikan dampak signifikan pada agresivitas pajak. Temuan ini menyatakan bahwa peran CSM sebagai pemoderasi pada hubungan antara kualitas audit dan agresivitas pajak cenderung terbatas. Hal ini mengisyaratkan bahwa keberlanjutan perusahaan belum sepenuhnya terinternalisasi dalam pengambilan keputusan perpajakan strategis yang bersifat diskresioner.

Ketidaksignifikanan peran kualitas audit yang dimoderasi oleh CSM dapat dijelaskan oleh karakteristik agresivitas pajak yang umumnya diukur menggunakan *discretionary accruals*. Ukuran ini lebih merefleksikan kebijakan akuntansi berbasis diskresi manajemen dan kondisi internal perusahaan, sehingga relatif sulit dikendalikan oleh mekanisme pengawasan eksternal seperti kualitas audit maupun oleh praktik keberlanjutan perusahaan (Alaidha & Syafruddin, 2023). Dengan demikian, meskipun perusahaan memiliki auditor berkualitas dan menerapkan CSM, manajemen masih memiliki ruang untuk melakukan strategi pajak agresif selama berada dalam koridor regulasi akuntansi yang berlaku. Hasil penelitian ini memperkuat pandangan bahwa efektivitas kualitas audit dan praktik keberlanjutan perusahaan dalam menekan agresivitas pajak sangat bergantung pada tingkat komitmen manajerial dan tata kelola internal perusahaan. Oleh karena itu, CSM belum tentu mampu memperkuat hubungan antara kualitas audit dan agresivitas pajak secara signifikan, khususnya di entitas-entitas yang masih memandang keberlanjutan sebagai kewajiban formal dibandingkan sebagai nilai strategis jangka panjang.

5. Penutup

Kesimpulan

Penelitian ini menemukan bahwa kualitas audit tidak signifikan memengaruhi agresivitas pajak. Temuan ini mengindikasikan bahwa perbedaan tingkat kualitas audit belum

secara langsung memengaruhi kebijakan agresivitas pajak perusahaan yang diukur menggunakan *discretionary accruals*. Dari perspektif *Agency Theory*, kondisi ini menunjukkan bahwa meskipun auditor berperan sebagai mekanisme pengawasan, manajemen masih memiliki ruang diskresi dalam menentukan kebijakan akrual dan perencanaan pajak selama masih dalam koridor peraturan yang berlaku. Dengan begitu, kualitas audit lebih berfungsi dalam memastikan kewajaran penyajian laporan keuangan dibandingkan sebagai mekanisme penekan agresivitas pajak (Adolph, 2024).

Selanjutnya, ketika kualitas audit diuji terhadap agresivitas pajak dengan CSM selaku variabel pemoderasi, Hasil uji menunjukkan bahwa peran variabel moderasi tidak memberikan pengaruh signifikan. Hal ini mengindikasikan bahwa penerapan CSM belum mampu memperkuat atau memperlemah hubungan antara kualitas audit dan agresivitas pajak (Irfansyah et al., 2020). Temuan ini menandakan bahwa penerapan praktik keberlanjutan oleh perusahaan tidak menggeser perhatian auditor dari aspek teknis pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap standar akuntansi, sementara kebijakan agresivitas pajak lebih dipengaruhi pertimbangan manajerial dan karakteristik bagian internal perusahaan. Penelitian ini mencerminkan bahwa penerapan CSM dalam konteks pengendalian agresivitas pajak masih belum terintegrasi secara optimal dalam mekanisme pengawasan eksternal. Implikasi dari penelitian ini menegaskan bahwa kualitas audit dan CSM belum menjadi faktor utama dalam membatasi agresivitas pajak, sehingga diperlukan penguatan tata kelola perusahaan dan kebijakan pengawasan perpajakan agar praktik agresivitas pajak dapat ditekan secara lebih efektif.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini dibatasi oleh sejumlah hal. Pertama, sampel hanya pada perusahaan yang tergabung dalam indeks IDX30 selama periode 2022–2024 secara konsisten. Meskipun IDX30 merepresentasikan perusahaan yang memiliki likuiditas tinggi dan kapitalisasi pasar besar, karakteristik tersebut dapat membatasi generalisasi hasil penelitian ke perusahaan di luar indeks tersebut, khususnya perusahaan dengan skala lebih kecil atau tingkat risiko yang berbeda.

Kedua, pengukuran kualitas audit menggunakan *discretionary accruals* (DAC) yang berfokus pada kemampuan auditor dalam membatasi praktik akrual diskresioner. Indikator ini lebih merefleksikan kualitas audit dari perspektif pelaporan keuangan, sehingga belum sepenuhnya menangkap peran auditor dalam mengendalikan agresivitas pajak yang umumnya diperbuat lewat perencanaan pajak yang masih berada dalam koridor peraturan perpajakan.

Ketiga, tingkat agresivitas pajak diukur melalui *effective tax rate* (ETR) yang menggambarkan kewajiban pajak aktual perusahaan. Meskipun ETR banyak digunakan dalam penelitian pajak, indikator ini belum mampu membedakan secara spesifik antara agresivitas pajak yang bersifat oportunistik dan perbedaan beban pajak yang timbul akibat insentif fiskal atau karakteristik industri tertentu.

Keempat, pengukuran CSM menggunakan indeks pengungkapan GRI yang menekankan aspek kuantitas pengungkapan, bukan kualitas atau kedalaman implementasi praktik keberlanjutan. Oleh karena itu, pengukuran ini belum sepenuhnya mencerminkan sejauh mana CSM terintegrasi dalam kebijakan operasional maupun strategi perpajakan perusahaan.

Saran

Studi berikutnya dianjurkan untuk menggunakan sampel yang lebih luas, di luar entitas yang terdaftar dalam IDX30 agar variasi karakteristik perusahaan dan praktik perpajakan dapat ditangkap secara lebih komprehensif. Selain itu, pengukuran kualitas audit dapat dikembangkan menggunakan *abnormal audit fees*, *audit partner specialization*, atau *audit reporting lag* yang dalam literatur Scopus dinilai lebih sensitif dalam merefleksikan efektivitas pengawasan auditor dibandingkan indikator berbasis akrual.

Agresivitas pajak selanjutnya disarankan diukur menggunakan *long-run cash ETR*, *unrecognized tax benefits* (UTB), atau *tax shelter prediction score*, sehingga mampu membedakan strategi pajak yang bersifat berkelanjutan dan oportunistik. Sementara itu, CSM dapat diukur melalui *environmental performance scores* berbasis ESG database atau *content-based sustainability assurance*, agar dapat menangkap kualitas implementasi keberlanjutan secara substantif, bukan sekadar tingkat pengungkapan.

Daftar Pustaka

- Adolph, R. (2024). *PENGARUH PERTUMBUHAN PERUSAHAAN, PROFITABILITAS DAN KUALITAS AUDIT TERHADAP MANAJEMEN LABA DENGAN KEPEMILIKAN MANAJERIAL SEBAGAI MODERASI PADA SEKTOR ENERGI DI TAHUN 2020 - 2023*.
- Alaidha, S., & Syafruddin, M. (2023). Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Kinerja Perusahaan Dengan Manajemen Laba Sebagai Variabel Mediasi. *Diponegoro Journal of Accounting*, 12(2), 1–15. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- Angelique, P., Sitompul, G. O., Tagal, J., & Sinaga, G. (2024). *The Effect Of ESG Disclosure And Audit Quality On Company Value In The Basic Material Sector With Company Size As Moderator In 2021-2023*. 13(04), 865–879. <https://doi.org/10.54209/ekonomi.v13i04>
- Arista, D., Kuntadi, C., & Pramukty, R. (2023). PENGARUH AUDIT TENURE, UKURAN PERUSAHAAN, DAN ROTASI AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT (Literature Review Audit Internal). *Jurnal Economina*, 2(6), 1247–1257. <https://doi.org/10.55681/economina.v2i6.594>
- Bakare, T. O. (2023). Effect of the Interaction between Audit Firm Size and Audit Quality on the Financial Performance of Listed Consumer Goods Companies in Nigeria. *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*, 5(3), 225–233. <https://doi.org/10.24815/jaroe.v5i3.27194>
- Bhayangkara, U., & Raya, J. (2023). PENGARUH PROFITABILITAS DAN LEVERAGE TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK (STUDI EMPIRIS PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR SUBSEKTOR MAKANAN DAN MINUMAN YANG TERDAFTAR DI BEI 2019-2021) MUFAKAT : Jurnal Ekonomi , Manajemen , dan Akuntansi ISSN : 2986-609X. *MUFAKAT : Jurnal Ekonomi , Manajemen , Dan Akuntansi*.
- Budyastuti, T., Setiawan, V., Prihanto, H., & Ariani, M. (2023). The Effect of Accounting Conservatism, Capital Intensity on Tax Aggressiveness with Audit Quality as a Moderating Variable. *International Journal of Management Studies and Social Science Research*, 351–358.
- Darmayanti, E., & Arigawati, D. (2023). Pengaruh Audit Internal Dan Good Corporate Governance Terhadap Kinerja Keuangan Perusahaan. *Jurnal Locus Penelitian Dan Pengabdian*, 2(9), 898–916. <https://doi.org/10.58344/locus.v2i9.1660>
- Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia (2023).
- Dupa, A. W., Hizazi, A., & Wahyudi, I. (2023). THE EFFECT OF IMPLEMENTING GREEN ACCOUNTING AND CSR DISCLOSURES ON THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING WITH INSTITUTIONAL OWNERSHIP AS A MODERATION VARIABLE (Study of Energy Sector Companies Listed on the Indonesian Stock Exchange for the 2019-2021 Period). *Journal of Management, Accounting, General Finance and International Economic Issues*, 3(1), 131–151. <https://ojs.transpublika.com/index.php/MARGINAL/>
- Edogiawerie, U. O., & Edosa, J. A. (2023). CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DIMENSIONS AND TAX AGGRESSIVENESS: A NIGERIAN PERSPECTIVE. *Gombe Journal of Administration and Management (GJAM)*, 2017, 27–46. <https://doi.org/10.64290/gjam.v7i2.1310>
- Erlangga, C. M., Fauzi, A., & Sumiati, A. (2021). Penerapan Green Accounting dan Corporate Social Responsibility Disclosure Terhadap Nilai Perusahaan Melalui Profitabilitas. *Akuntabilitas*, 14(1), 61–78. <https://doi.org/10.15408/akt.v14i1.20749>

- Fitriasuri, & Helmi, S. (2022). *Good Governance Terhadap Tata Kelola Perusahaan Pada Bursa Efek Indonesia*.
- Ghifary, R. A., Muchlish, M., & Tjahjono, M. E. S. (2022). *PENGARUH KUALITAS AUDIT, AUDIT FEE, DAN INTENSITAS MODAL TERHADAP AGRESIVITAS PAJAK DENGAN KOMISARIS INDEPENDEN SEBAGAI VARIABEL MODERASI* Title. 3(7).
- Harianja, A., & Sinaga, J. T. G. (2022). The Effect of Audit Fee, Audit Delay, and Rotation Auditor on Audit Quality. *Jurnal Akuntansi, Audit, Dan Sistem Informasi Akuntansi*, 6(1), 23–31.
- Heriyah, N., & Salsabila, N. A. (2023). Pengaruh Penerapan Green Accounting Terhadap Economic Performance. *In Search*, 22(1), 142–147. <https://doi.org/10.37278/insearch.v22i1.696>
- Hersugondo, N. &. (2022). Penerapan Green accounting sebagai variabel moderasi terhadap tax avoidance. *Journal of Financial Economics*, 10.
- Irfansyah, N., Bawono, I. R., Suparlinah, I., & Economic, F. (2020). Tax Aggressiveness Affected by Corporate Social Responsibility , Earnings Management , and Audit Quality. *Permana : Jurnal Perpajakan, Manajemen, Dan Akuntansi*, 12(2).
- Ivanda, M. N. M., Orbaningsih, D., & Muawanah, U. (2024). CSR ' s Role In Tax Avoidance : Impact Of Financial Performance And Green Accounting. *Jurnal Akuntansi*, 28(03), 518–536.
- Junaidi, & Nurdiono. (2016). *Kualitas Audit* (C. Prof.Bambang Hartadi, P.hd., M.M. (ed.)). Penerbit Andi.
https://www.google.co.id/books/edition/Kualitas_Audit/5xo6DgAAQBAJ?hl=id&gbpv=1&dq=kualitas_audit Dr.
 Junaidi%2CM.Si.%2CCA.%2CAk.%2CCSR&pg=PP3&printsec=frontcover
- Khairunnisa, N. R., Simbolon, A. Y., & Eprianto, I. (2023). Pengaruh Leverage, Profitabilitas, Good Governance Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Jurnal Economina*, 2(8), 2164–2177. <https://doi.org/10.55681/economina.v2i8.726>
- Komnas HAM. (2024). *Mendorong Kebijakan Environmental , Social , & Governance untuk Sektor Bisnis Berbasis HAM di*.
- Lisa Ariani, L. M. N. P. (2023). Kualitas Audit, Green Intellectual Capital, Green Accounting Dan Laporan Keberlanjutan. *Edunomika – Vol. 8, No. 1, 2023 KUALITAS*, 8(1), 1–12.
- Maharani, I. G. A. C., & Suardana, K. A. (2014). Pengaruh Corporate Governance, Profitabilitas, dan Karakteristik Eksekutif pada Tax Avoidance Perusahaan Manufaktur. *E-Jurnal Akuntansi*, 525–539.
- Manossoh, H. (2020). Good Corporate Governance Untuk Meningkatkan Kualitas Laporan Keuangan. In *PT Norlive Kharisma Indonesia : Bandung ISBN: 978-602-73706-6-1*.
- Margie, L. A., & Melinda, M. (2024). Pengaruh Green Accounting, Sales Growth Dan Tax Avoidance Terhadap Nilai Perusahaan. *Jurnal Revenue : Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(2), 594–607. <https://revenue.lppmbinabangsa.id/index.php/home/article/view/339>
- Marisya, A., & Sukma, E. (2020). Konsep Model Discovery Learning pada Pembelajaran Tematik Terpadu di Sekolah Dasar Menurut Pandangan Para Ahli. *Jurnal Pendidikan Tambusa*, 4(3), 2191.
- Marundha, A., Suryani, A., & Herianti, E. (2022). *DETERMINAN SENSITIVITAS LABA DAN IMPLIKASINYA TERHADAP NILAI PERUSAHAAN (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia)*. 1, 1–158.
http://repository.unbari.ac.id/1214/1/22_04_2022_DETERMINAN_SENSITIVITAS_LABA_DAN_IMPLIKASINYA_converted.pdf
- Marwat, J., Rajput, S. K. O., Dakhan, S. A., Kumari, S., & Ilyas, M. (2021). Tax Avoidance as Earning Game Player in Emerging Economies: Evidence From Pakistan. *South Asian Journal of Business Studies*, 12(2), 186–201. <https://doi.org/10.1108/sajbs-10-2020-0379>
- Mediaty, Rahman, A., & Bandang, A. (2025). *Kajian Perpajakan Di Indonesia: Manajemen Laba, GCG, CSR, Nilai Perusahaan*.
https://www.google.co.id/books/edition/Kajian_Perpajakan_Di_Indonesia_Manajemen/

- cuN1EQAAQBAJ?hl=en&gbpv=1&dq=agresivitas pajak&pg=PR2&printsec=frontcover
- Meliana, R., & Sudjiman, Lorina Siregar Ismail, M. (2024). *The effect of green accounting and tax avoidance on firm value in energy sub-sector companies listed on the indonesia stock exchange (bei) for the period 2021-2023*. 7, 6821–6834.
- Miettinen, J. (2008). *The Effect of Audit Quality on the Relationship Between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality*. https://www.google.co.id/books/edition/The_Effect_of_Audit_Quality_on_the_Relat/yYGDOHq4pPQC?hl=en&gbpv=1&dq=discretionary accruals audit quality&pg=PA139&printsec=frontcover
- Niandari, N. (2024). Corporate Governance , Financial Performance , Auditor Quality , and Tax Agresiveness Propensity. *Jurnal Ekonomi & Ekonomi Syariah*, 7(1), 679–691.
- Pahala, I., Armeliza, D., Aliandra, M. Y., & Sihotang, D. S. (2025). Unmasking Corporate Behavior : How Governance and CSR Drive Aggressive Tax Strategies. *Journal of Information Systems Engineering and Management*, 10, 21–32.
- Palar, B. E., Maruli, R. S., & Pangaribuan, H. (2024). *ADMINISTRASI PAJAK DAN DIGITAL TRANSFORMASI TERHADAP KEPATUHAN PAJAK NON-KARYAWAN*. 13(September), 1699–1716. <https://doi.org/10.34127/jrlab.v13i3.1217>
- Prameswari, S., & Budyastuti, T. (2023). Pengaruh Corporate Social Responsibility , Kualitas Audit , Dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak Di Masa Pandemi Pendahuluan. *Gorontalo Accounting Journal*, 6(1), 47–59. <https://doi.org/10.32662/gaj.v6i1.2667>
- Purba, R. B., & Umar, H. (2021). *Kualitas Audit & Deteksi Korupsi*.
- Puspitasari, D. M. P., & Sudjiman, L. S. (2022). Pengaruh Auditor Switching Dan Opini Audit Terhadap Audit Report Lag Pada Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar Pada Bei Tahun 2019-2021. <https://Medium.Com/>, 3(11), 177–191. <https://medium.com/@arifwicaksanaa/pengertian-use-case-a7e576e1b6bf>
- Putri, F. C., Susanti, M., & Simbolon, R. (2025). *Pengaruh Green Accounting Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Sektor Pertambangan*. 3(1), 111–127.
- Raja Salomo Sianturi, & Jhon Rinendy. (2023). Pengaruh Kualitas Audit (Ukuran Kap), Profitabilitas, Dan Ukuran Perusahaan (Size) Terhadap Opini Audit Going Concern (Oagc) Pada Sektor Teknologi Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2019-2021. *Jurnal Ekonomi Bisnis Dan Akuntansi*, 3(1), 16–23. <https://doi.org/10.55606/jebaku.v3i1.713>
- Rinendy, J., & Sitompul, G. O. (2024). *Menjamin Integritas Keuangan: Peran Audit Dalam Pelaporan (Pendekatan Pada Standar Audit Internasional)*. <https://www.myedisi.com/medsan/507344/menjamin-integritas-keuangan-peran-audit-dalam-pelaporan-pendekatan-pada-standar-audit-internasional>
- Rosita, I. (2022). PERAN MODERASI KOMITE AUDIT PADA PENGARUH GREEN ACCOUNTING DAN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY TERHADAP FIRM PERFORMANCE. *Seminar Inovasi Manajemen Bisnis Dan Akuntansi*, September.
- Sailendra, S. (2023). The Influence of Green Performance and Intellectual Capital on Tax Avoidance. *Journal of Business Management and Economic Development*, 1(03), 565–576. <https://doi.org/10.59653/jbmed.v1i03.639>
- Seifert, E. K., & Bartelmus, P. (2018). *Green Accounting*. Taylor & Francis. https://www.google.co.id/books/edition/Green_Accounting/cepGDWAAQBAJ?hl=id&gbpv=1&pg=PP1&printsec=frontcover
- Tambunan, M. E., & Samaria, A. (2025). The Role of Profitability , Leverage , and Corporate Social Responsibility in Corporate Tax Aggressiveness. *Economic and Business Horizon*, 4(1), 13–19.
- Tampubolon jhon Dogor, Valentine Siagian, & Jhon Rinendy. (2024). Boosting Corporate Performance: Green Accounting and Audit Quality Synergy. *Ilomata International Journal*

of Tax & Accounting, 5(1), 28–43.