

# Jurnal Akuntansi MULTIPARADIGMA



Terakreditasi SK Kemristek/BRIN No.200/M/KPT/2020

Diterbitkan oleh:

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya

dan

Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia (MAMI)

JAMAL

Volume 14

Nomor 2

Halaman  
219-421

Malang  
Agustus 2023  
-  
Desember 2023

pISSN  
2086-7603

eISSN  
2089-5879

# Vol 14, No 2 (2023)

## Jurnal Akuntansi Multiparadigma (Agustus 2023 - Desember 2023)

Geographical coverage: Indonesia and United Kingdom

### Table of Contents

#### Articles

<b><u>RAHASIA GUANXI DALAM PRAKTIK AKUNTANSI DAN BISNIS ETNIS TIONGHOA</u></b>	<b>PDF</b>
Meryana Jessica, Universitas Tanjungpura, Indonesia	219-
Rusliyawati Rusliyawati, Universitas Tanjungpura, Indonesia	235
<b><u>DO INTELLECTUAL CAPITAL AND ESG MITIGATE ACCOUNTING FRAUD?</u></b>	<b>PDF</b>
Dicky Wijaya, Universitas Kristen Maranatha, Indonesia	236-
Tan Ming Kuang, Universitas Kristen Maranatha, Indonesia	245
<b><u>DO FAMILY CONTROL AND FEMALE DIRECTORS INCREASE FIRM VALUE?</u></b>	<b>PDF</b>
Rizqa Anita, Universitas Lancang Kuning, Indonesia	246-
Muhammad Rasyid Abdillah, Universitas Lancang Kuning, Indonesia	255
Giri Suseno, Universitas Lancang Kuning, Indonesia	
Deliana Erica, Universitas Lancang Kuning, Indonesia	
<b><u>PENTINGKAH PROFIL CEO DALAM AGRESIVITAS PAJAK?</u></b>	<b>PDF</b>
Agus Arianto Toly, Universitas Kristen Petra, Indonesia	256-
Felice Sukintjo, Universitas Kristen Petra, Indonesia	267
Kathrine Kathrine, Universitas Kristen Petra, Indonesia	
<b><u>CIRI KEPRIBADIAN AKUNTAN PUBLIK BERLANDASKAN NILAI PAPPASENG TORIOLO</u></b>	<b>PDF</b>
Muhammad Faisal Abdul Rahim Pelu, Universitas Muslim Indonesia, Indonesia	268-
Syamsuri Rahim, Universitas Muslim Indonesia, Indonesia	286
Andika Pramukti, Universitas Muslim Indonesia, Indonesia	
Muslim Muslim, Universitas Muslim Indonesia, Indonesia	
<b><u>APAKAH PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK MENINGKATKAN NILAI PERUSAHAAN?</u></b>	<b>PDF</b>
Yenni Mangoting, Universitas Kristen Petra, Indonesia	287-
Oviliani Yenty Yuliana, Universitas Kristen Petra, Indonesia	297
Angelina Yulianto, Universitas Kristen Petra, Indonesia	
Meivina Meivina, Universitas Kristen Petra, Indonesia	
<b><u>ACTUALIZATION OF "NGARTI-NGRASA" IN ACCOUNTING EDUCATION: KI HADJAR DEWANTARA'S PERSPECTIVE</u></b>	<b>PDF</b>
Resi Ariyasa Qadri, Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia	298-
Agung Dinarjito, Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia	319
Moh Luthfi Mahrus, Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia	
Achmad Saad Maulana, University of Birmingham, United Kingdom	
<b><u>BAGAIMANA PAKET PENGENDALIAN INTERNAL MENCEGAH KECURANGAN LAPORAN KEUANGAN?</u></b>	<b>PDF</b>
Arybowo Soedarsono, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Malangkecewara, Indonesia	320-
Sonhaji Sonhaji, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Malangkecewara, Indonesia	338

<b><u>AKUNTANSI KEPERILAKUAN ISTRI DI MATA SUAMI</u></b>	<b>PDF</b>
<b>Alsyahrani Raditya Putri</b> , Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta, Indonesia	339-
<b>Krisno Septyan</b> , Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta, Indonesia	355
<b><u>TOWARDS A PROPHETIC CIVILIZATION THROUGH ISLAMIC COSMOLOGY OF ACCOUNTING</u></b>	<b>PDF</b>
<b>Amelia Indah Kusdewanti</b> , Politeknik Negeri Malang, Indonesia	356-
<b>Husnul Hatimah</b> , Universitas Tadulako, Indonesia	370
<b><u>DOES INTEGRATED REPORTING BRING BLESSINGS DURING COVID-19?</u></b>	<b>PDF</b>
<b>Pregnandia Ladina</b> , Universitas Brawijaya, Indonesia	371-
<b>Muhammad Saifi</b> , Universitas Brawijaya, Indonesia	380
<b>Nur Imamah</b> , Universitas Brawijaya, Indonesia	
<b><u>TANTANGAN IMPLEMENTASI IFRS 10 DALAM MENGIDENTIFIKASI PIHAK PENGENDALI</u></b>	<b>PDF</b>
<b>Golrida Karyawati Purba</b> , Universitas Pelita Harapan, Indonesia	381-
<b>Indra Halim</b> , Universitas Kristen Indonesia, Indonesia	395
<b><u>DULAHU SEBAGAI MODEL PENGANGGARAN UNIVERSITAS BERBASIS BUDAYA GORONTALO</u></b>	<b>PDF</b>
<b>Niswatin Niswatin</b> , Universitas Negeri Gorontalo, Indonesia	396-
<b>Nilawaty Yusuf</b> , Universitas Negeri Gorontalo, Indonesia	411
<b><u>APAKAH PROFITABILITAS, LEVERAGE, DAN UKURAN PERUSAHAAN MENURUNKAN KESULITAN KEUANGAN PERUSAHAAN?</u></b>	<b>PDF</b>
<b>Erwan Erwan</b> , Universitas Kristen Maranatha, Indonesia	412-
<b>Riki Martusa</b> , Universitas Kristen Maranatha, Indonesia	421
<b>Meythi Meythi</b> , Universitas Kristen Maranatha, Indonesia	

## **Editorial Team**

### **Editor in Chief**

1. Iwan Triuwono, Universitas Brawijaya, Indonesia

### **Associate Editor**

1. Aji Dedi Mulawarman, Universitas Brawijaya, Indonesia
2. Made Sudarma, Universitas Brawijaya, Indonesia
3. Ali Djamhuri, Universitas Brawijaya, Indonesia
4. Ari Kamayanti, Politeknik Negeri Malang, Indonesia
5. Unti Ludigdo, Universitas Brawijaya, Indonesia
6. Sylvia Veronica Siregar, Universitas Indonesia, Indonesia

### **International Editorial Board**

1. Gugus Irianto, Universitas Brawijaya, Indonesia
2. Mehmet Asutay, Durham University, United Kingdom
3. Sujoko Efferin, Universitas Surabaya, Indonesia
4. Kym Fraser, University of South Australia, Australia
5. Tjiptohadi Sawarjuwono, Universitas Airlangga, Indonesia
6. Hadrian Geri Djajadikerta, Curtin University, Australia
7. Abdul Khalid Siti-Nabiha, Universiti Sains Malaysia, Malaysia
8. Terri Trireksani, Murdoch University, Australia
9. Kashan Pirzada, Universiti Utara Malaysia, Malaysia
10. Mohammed Tawfiq Abusharbeh, Arab American University, Palestinian Territory, Occupied

### **Managing Editor**

1. Jordan Hotman Ekklesia Sitorus, Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia, Indonesia

**JURNAL AKUNTANSI MULTIPARADIGMA**

UNIVERSITAS BRAWIJAYA

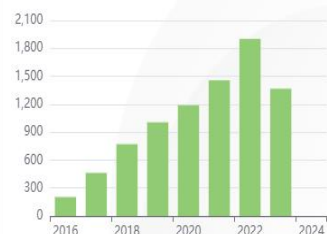
P-ISSN : 20867603 &lt; E-ISSN : 20895879 Subject Area : Economy

**3.19388**  
Impact Factor**8841**  
Google Citations**Sinta 2**  
Current Accreditation[Google Scholar](#) [Garuda](#) [Website](#) [Editor URL](#)

## History Accreditation



## Citation Per Year By Google Scholar



## Journal By Google Scholar

	All	Since 2019
Citation	8841	7705
h-index	45	40
i10-index	263	244



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



## PENTINGKAH PROFIL CEO DALAM AGRESIVITAS PAJAK?

Agus Arianto Toly, Felice Sukintjo, Kathrine\*

Universitas Kristen Petra, Jl. Siwalankerto No.121-131, Surabaya 60236

\*Korespondensi: [kathrinekonggg@gmail.com](mailto:kathrinekonggg@gmail.com)

Volume 14  
Nomor 2  
Halaman 256-267  
Malang, Agustus 2023  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**27 Juni 2023**  
Tanggal Revisi:  
**03 September 2023**  
Tanggal Diterima:  
**29 September 2023**

### Kata kunci:

agresivitas pajak,  
gender,  
generasi,  
kewarganegaraan

### Mengutip ini sebagai:

Toly, A. A., Sukintjo, F., & Kathrine. (2023). Pentingkah Profil CEO dalam Agresivitas Pajak? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 14(1), 256-267. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2023.14.2.19>

© 2023 Agus Arianto Toly, Felice Sukintjo, Kathrine

### Abstrak – Pentingkah Profil CEO dalam Agresivitas Pajak?

**Tujuan Utama** – Penelitian ini bertujuan memberikan bukti lebih lanjut terkait pengaruh profil CEO terhadap agresivitas pajak.

**Metode** – Penelitian menggunakan metode regresi *Weighted Least Square*. Sampel penelitian mencakup perusahaan sektor nonfinansial di Bursa Efek Indonesia dengan market cap terbesar tahun 2019–2021.

**Temuan Utama** – Terdapat Indikator profil CEO, yaitu generasi dan kewarganegaraan turut memengaruhi kecenderungan perilaku agresivitas pajak. Generasi CEO yang lebih tinggi berkaitan pada timbulnya agresivitas pajak yang lebih tinggi. Selain itu, CEO yang berasal dari warga negara lokal cenderung terlibat pada praktik agresivitas pajak.

**Implikasi Teori dan Kebijakan** – Implementasi teori *upper echelon* dalam penelitian ini menjurus kepada CEO dengan profil tertentu dapat berpengaruh terhadap *risk appetite* pajak perusahaan. Hal ini dapat menjadi pertimbangan yang dapat disesuaikan dengan preferensi pemegang saham dalam menentukan susunan direksi.

**Kebaruan Penelitian** – Penelitian ini memberikan bukti baru mengenai pengaruh profil CEO terhadap agresivitas pajak.

### Abstract – Are CEO Profiles Important in Tax Aggressiveness?

**Main Purpose** – This research aims to provide further evidence regarding the influence of CEO profiles on tax aggressiveness.

**Method** – The research uses the *Weighted Least Square* regression method. The research sample includes non-financial sector companies on the Indonesia Stock Exchange with the largest market cap in 2019–2021.

**Main Findings** – There are CEO profile indicators, namely generation and nationality, which also influence the tendency for tax-aggressive behavior. A higher CEO generation is related to a higher incidence of tax aggressiveness. In addition, CEOs who are local citizens tend to be involved in tax-aggressive practices.

**Theory and Practical Implications** – Implementing upper-echelon theory in this research leads to CEOs with specific profiles that can influence the company's tax risk appetite. These findings can be a consideration that can be adjusted to shareholder preferences in determining the composition of the board of directors.

**Novelty** – This research provides new evidence regarding the influence of CEO profiles on tax aggressiveness.





Penelitian di bidang akuntansi pajak tentang agresivitas pajak sejauh ini membantu dunia akuntansi untuk paling tidak mempertimbangkan variabel pajak dalam setiap tahapan perlakuan akuntansi, baik itu pengakuan dan pengukuran, penilaian, penyajian, maupun pengungkapan. Pertimbangan ini berkaitan erat dengan indikasi penyimpangan akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan dengan memantau pengendalian internal dan manajemen risiko perusahaan. Tindakan pajak agresif yang berkaitan dengan ketidakadilan akibat kurangnya pajak yang dibayar perusahaan dan pengaruhnya terhadap kesehatan keuangan perusahaan menjadi isu akuntansi pajak yang menarik untuk diteliti baik di domestik maupun dunia internasional (Boussaidi & Hamed-Sidhom, 2021). Hal ini disebabkan oleh agresivitas pajak mengakibatkan pajak yang seharusnya diterima negara lenyap begitu saja dengan jumlah yang tidak sedikit. Kemudian, bukti agresivitas pajak terlihat dari program *tax amnesty* yang dilakukan berulang-ulang di beberapa negara seperti Amerika Serikat, Australia, Malaysia, bahkan di Indonesia akhirnya memantik pertanyaan terkait masih adanya agresivitas pajak yang belum terpengkas oleh program *tax amnesty* pertama.

Di antara teori-teori yang membahas perilaku manusia, seperti teori *behavioural* dan *false consensus effect*, penelitian ini menggunakan teori *upper echelon* yang mendasari pengaruh profil CEO terhadap agresivitas pajak, yakni karakteristik pemimpin perusahaan dapat memengaruhi keputusan-keputusan yang akan diambil (Bian et al., 2018; Hambrick & Mason, 1984). Dalam hal ini, CEO menjadi wajah perusahaan yang bertanggung jawab dalam keputusan finansial dan pajak (Astutik & Venusita, 2020; Harymawan et al., 2023). Jbir et al. (2021) juga menyatakan teori *upper echelon* menjadi teori utama yang mendasari peran CEO sebagai penentu paling signifikan dalam menentukan level agresivitas pajak. Oleh karena itu, agresivitas pajak yang didasari dari perencanaan pajak juga akan menjadi berbeda di setiap perusahaan. Hal ini menyebabkan setiap perusahaan memiliki kompleksitasnya masing-masing berdasarkan karakteristik CEO yang mengepalai perusahaan tersebut. Pertimbangan profil CEO sendiri berkaitan erat dengan risiko manajemen dan pengendalian internal perusahaan yang pada akhirnya berhubungan erat dengan kebenaran dalam pelaporan keuangan perusahaan.

Kompleksitas masing-masing perusahaan membuat pelaporan keuangan menjadi kurang transparan karena menghindari deteksi otoritas pajak (Chung et al., 2019). Ketidaktransparanan ini menyebabkan adanya asimetri informasi yang berkaitan erat dengan teori agensi (Ifada et al., 2023; Jensen & Meckling, 1976). Perspektif ini berbeda dengan teori agensi pada umumnya, yakni pihak manajemen mewakili agen dan pemegang saham sebagai prinsipal (Gaaya et al., 2017; Marzuki & Syukur, 2021; Nurhidayah & Rah-

mawati, 2022). Dalam konteks ini, agen mengacu pada perusahaan selaku wajib pajak, sedangkan prinsipal mengacu pada otoritas pajak. Di titik ini, perusahaan memiliki kesempatan untuk meminimalkan beban pajak sebagai keuntungan perusahaan. Ini menjadi sebuah motivasi dan kesempatan bagi perusahaan yang diwakili oleh CEO untuk melakukan agresivitas pajak yang pada akhirnya dapat berujung pada penyimpangan akuntansi. Di sisi lain, ada informasi yang tidak diketahui oleh otoritas pajak sebagai prinsipal karena ketidaktransparanan pihak agen.

Belum pernah ada yang membahas pengaruh antara generasi CEO pada perilaku agresivitas pajak. Perbedaan generasi yang disebabkan oleh perubahan berbagai faktor, seperti budaya dan tren pada akhirnya memengaruhi karakteristik serta nilai-nilai dalam diri CEO. Maka dari itu, penelitian ini mencoba memberikan bukti baru terkait CEO dalam generasi manakah yang lebih agresif dalam mengambil keputusan perpajakannya. Jbir et al. (2021) juga mengatakan, kewarganegaraan menjadi atribut baru dalam penelitiannya karena belum ada yang membahas sebelumnya. Oleh sebab itu, penelitian ini berkontribusi untuk memunculkan bukti lebih pengaruh kewarganegaraan CEO terhadap agresivitas pajak. Penelitian ini juga dilatarbelakangi oleh inkonsistensi hasil penelitian terdahulu yang pada akhirnya menjadi *gap* penelitian ini. Penelitian Brune et al. (2019) menyebutkan bahwa CEO perempuan cenderung memiliki keengganan dalam menerapkan strategi perencanaan pajak yang agresif. Namun, Zirgulis et al. (2022) dalam penelitiannya di Lituania berpendapat bahwa CEO perempuan lebih agresif dalam melakukan perencanaan pajak perusahaan. Begitu juga dengan Jbir et al. (2021) yang melakukan penelitian di Prancis, yang menyatakan bahwa CEO yang telah menjabat lama akan cenderung lebih agresif, sedangkan James (2020) yang menggunakan data global berpendapat sebaliknya. Oleh sebab itu, penelitian ini ingin memberikan jawaban lebih atas inkonsistensi sebelumnya melalui periode yang lebih baru dalam konteks Indonesia sebagai negara penelitian.

Penelitian ini memberikan kontribusi dalam menyediakan bukti lebih lanjut di bidang akuntansi pajak terkait pengaruh profil CEO pada perilaku agresivitas pajak yang berpotensi pada penyelewengan akuntansi dalam periode yang lebih baru. Penelitian ini juga bertujuan agar entitas dapat mempertimbangkan profil tertentu yang ada kaitannya dengan perilaku agresivitas pajak dalam pemilihan susunan, baik eksekutif maupun manajer. Dalam hal ini, profil tertentu tersebut dapat disesuaikan dengan preferensi entitas. Jika entitas berada pada posisi yang membutuhkan agresivitas pajak, pemilihan eksekutif atau manajer tentu dapat disesuaikan dengan profil yang cenderung agresif secara pajak dan demikian pula sebaliknya.

## METODE

Dengan menggunakan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (IDX) sebagai populasi, dan total dataset 708 perusahaan yang bersumber dari Bloomberg, metode *purposive sampling* menjadi penentu sampel penelitian ini. Metode ini mewajibkan beberapa kriteria yang harus dipenuhi dan telah dijabarkan pada Tabel 1. Sebagian besar data terkait informasi keuangan diambil dari Bloomberg dan terkait informasi CEO berasal dari laporan tahunan perusahaan yang dikumpulkan sendiri. Berdasarkan Tabel 1, banyak perusahaan yang mengalami kerugian pada tahun 2019–2021. Hal ini karena sejak awal tahun 2020, Indonesia memasuki era pandemi Covid-19 sehingga banyak perusahaan yang gagal dan mengalami penurunan *income* (Olivia et al., 2020). Penurunan *income* ini juga berimbas pada pembayaran pajak oleh perusahaan dan memengaruhi sifat agresivitas pajak masing-masing perusahaan.

Alasan pemilihan Indonesia sebagai negara sampel penelitian adalah karena Indonesia sendiri termasuk dalam negara dengan tingkat agresivitas pajak yang cukup tinggi. Ini didukung dengan rendahnya rasio pajak yang dimiliki Indonesia. Rasio pajak merupakan suatu angka yang mewakili perbandingan antara pendapatan pajak dan Produk Domestik Bruto (PDB) suatu negara. Berdasarkan data yang dikeluarkan oleh OECD, rasio pajak Indonesia pada tahun 2021 tergolong rendah dibandingkan dengan rasio pajak negara Asia Tenggara lainnya, seperti Filipina, Malaysia, Singapura, dan Vietnam. Belum maksimalnya rasio pajak Indonesia menjadi pertanda bahwa masih ada celah yang seharusnya dapat dicapai. Fenomena tersebut bisa dihubungkan dengan kepatuhan wajib pajak yang relatif rendah akibat perilaku agresivitas pajak. Ditambah lagi, *Tax Justice Network* menyebutkan bahwa Indonesia mengalami kenaikan nominal kerugian akibat tindakan penyelewengan pajak dari tahun 2021 sebesar 2.216,3 juta USD menjadi 2.736,5 juta USD pada tahun 2023.

Agresivitas pajak merupakan variabel dependen pada penelitian ini dan penelitian ini menggunakan model data penelitian *Weighted Least Square* (WLS). Variabel independen berupa karakteristik CEO yang mencakup generasi, *gender*, masa jabatan, serta kewarganegaraan CEO. Variabel lain yang berperan sebagai variabel kontrol pada penelitian ini antara lain dualitas CEO, ukuran jajaran direksi, ROA, dan *leverage*. Kerangka konseptual antarvariabel tertera pada Gambar 1. Berdasarkan Gambar 1, untuk menganalisis pengaruh karakteristik CEO terhadap tingkat agresivitas pajak maka kami menggunakan model regresi berikut:

$$\text{TAX\_AGG} = \alpha + \beta_1\text{CEO\_GEN} + \beta_2\text{CEO\_CTZEN} + \beta_3\text{CEO\_GEND} + \beta_4\text{CEO\_TEN} + \beta_5\text{CEO\_DUAL} + \beta_6\text{BD\_SIZE} + \beta_7\text{ROA} + \beta_8\text{LEV} + e \quad (\text{i})$$

Berdasarkan persamaan tersebut, berikut ini adalah penjelasan masing-masing variabel. Variabel agresivitas pajak (TAX\_AGG) pada penelitian ini diukur menggunakan *proxy Cash ETR* (*effective tax rate*) atau CETR yang mengikuti beberapa penelitian sebelumnya, seperti Astutik & Venusita (2020), Chyz et al. (2018), García-Meca et al. (2021), dan Zolotoy et al. (2021). Pemilihan *proxy CETR* ini berkaitan dengan persepsi bahwa penghindaran pajak sering kali dikaitkan dengan pengurangan beban pajak penghasilan pada suatu periode (Hoseini et al., 2019). Salah satu cara untuk merefleksikan beban pajak suatu periode dengan tepat adalah dengan meninjau jumlah pembayaran pajak pada tahun tersebut. Oleh karena itu, CETR sangat akurat untuk mengukur perilaku agresivitas pajak. Selain itu, CETR akan sepenuhnya merefleksikan metode *cash-basis* sehingga tidak akan terpengaruh dengan adanya perubahan estimasi.

CETR ditentukan dengan menghitung rasio perbandingan antara pembayaran pajak perusahaan (*cash taxes paid*) dan penghasilan sebelum pajak. Nilai CETR yang makin rendah mengindikasikan tindakan agresivitas pajak yang tinggi. Begitu pula sebaliknya, jika nilai CETR makin besar maka tindakan agresivitas pajak yang terjadi lebih kecil.

Penelitian ini searah dengan teori *upper echelon* dengan menggunakan profil CEO sebagai variabel independen. Selain itu, pemilihan profil CEO sebagai variabel independen juga sejalan dengan teori agensi, yakni CEO bertindak sebagai wakil dari pihak agen. Generasi CEO (CEO\_GEN) merupakan generasi umur yang dikategorisasikan dari tahun kelahiran CEO. Generasi CEO dikelompokkan dalam beberapa kategori, yaitu kategori 0 untuk CEO dengan tahun kelahiran 1981–1995 (Generasi Y), kategori 1 untuk CEO dengan tahun kelahiran 1961–1980 (Generasi X), kategori 2 untuk CEO dengan tahun kelahiran 1947–1960 (Generasi *Baby Boomers*), dan kategori 3 untuk CEO dengan tahun kelahiran 1925–1946 (Generasi Veteran) (Andrea et al., 2016). Belum pernah ada yang meneliti terkait generasi CEO terhadap agresivitas pajak sebelumnya. Oleh karena itu, variabel ini menjadi variabel baru yang akan diteliti pengaruhnya pada penelitian ini.

Karakteristik kedua adalah *gender* dari CEO (CEO\_GEND). *Gender* CEO akan diukur menggunakan *dummy* yang menunjukkan nilai 0 apabila CEO berjenis kelamin laki-laki dan nilai 1 jika CEO berjenis kelamin perempuan (Brune et al., 2019). Selanjutnya adalah *tenure* CEO (CEO\_TEN) yang menunjukkan berapa lama seorang CEO menduduki jabatannya sebagai direktur utama perusahaan dalam ukuran tahun (Halioui et al., 2016; James, 2020; Jbir et al., 2021).

Variabel independen terakhir adalah kewarganegaraan CEO (CEO\_CTZEN) yang menjadi tebakan Jbir et al. (2021), yakni masih sedikit bukti yang menunjukkan pengaruh kewarganegaraan



**Tabel 1. Penetapan Sampel**

Keterangan	Jumlah pengamatan
708 Perusahaan dengan market cap terbesar tahun 2019–2021	2,124
Perusahaan yang tidak berada dalam list selama 2019–2021 berturut-turut	(534)
Perusahaan yang mengalami kerugian atau tidak melakukan pembayaran pajak (restitusi)	(750)
Perusahaan sektor finansial	(141)
Perusahaan dengan informasi yang tidak lengkap	(216)
<b>Total Observasi</b>	<b>483</b>

CEO terhadap agresivitas pajak. Variabel ini juga menggunakan dummy yang menunjukkan nilai 0 apabila CEO tersebut merupakan Warga Negara Indonesia (WNI) dan nilai 1 bila CEO merupakan Warga Negara Asing (WNA). Adapun variabel kontrol yang diteliti adalah variabel *dummy* berupa dualitas CEO (CEO\_DUAL) yang akan bernilai 0 apabila tidak memiliki rangkap jabatan dan 1 bila sebaliknya. Kemudian, ukuran jajaran direksi (BD\_SIZE) diukur dengan jumlah direksi pada perusahaan, perbandingan laba bersih, dan total aset atau yang dikenal sebagai *return on assets* (ROA), serta *leverage* (LEV) dengan pengukuran membandingkan total kewajiban pada total aset.

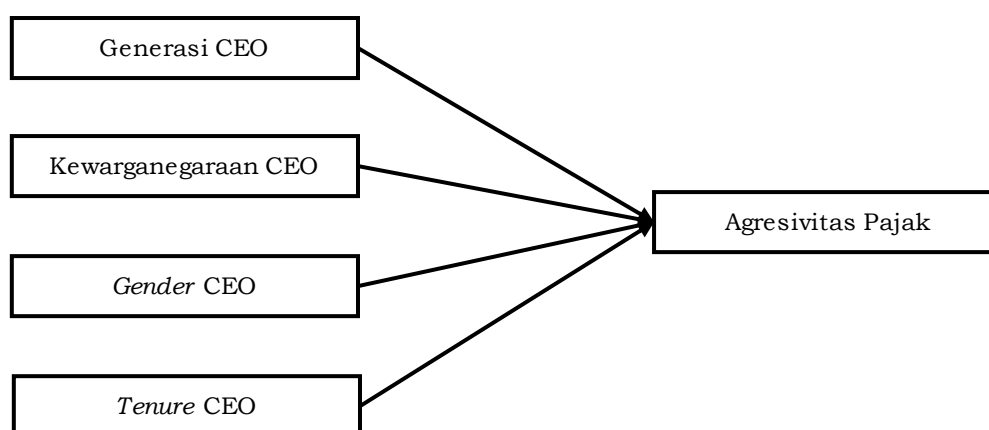
## HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 2 menunjukkan hasil pengujian regresi semua variabel. Regresi dilakukan dengan menggunakan CETR sebagai variabel dependen yang mengukur agresivitas pajak. Berdasarkan hasil regresi, didapatkan persamaan berikut:

$$\begin{aligned} \text{TAX\_AGG} = & 0,771 - 0,246\text{CEO\_GEN} \quad (\text{ia}) \\ & + 2,917\text{CEO\_CTZEN} + \\ & 0,136\text{CEO\_GEND} \\ & - 0,002\text{CEO\_TEN} - \\ & 0,469\text{CEO\_DUAL} + \\ & 0,107\text{BD\_SIZE} - 0,900\text{ROA} \\ & + 0,152\text{LEV} + e \end{aligned}$$

Hasil pada Tabel 2 menunjukkan bahwa beberapa profil CEO, seperti generasi, kewarganegaraan, rangkap jabatan, dan ukuran direksi mampu memberikan dampak bagi penghindaran pajak. Sebaliknya, *gender* dan *tenure* CEO tidak mampu memicu pengaruh dalam kebijakan perpajakan. Bagian selanjutnya akan membahas lebih mendalam temuan tersebut.

**Pengaruh generasi CEO terhadap agresivitas pajak.** Tabel 2 menunjukkan bahwa generasi umur CEO belum secara intens dibahas pada penelitian lain. Maka dari itu, kami menggunakan penelitian yang membahas umur dari CEO sebagai perbandingannya. Adapun terdapat empat kelompok generasi yang kami gunakan pada penelitian ini, yaitu generasi Veteran sebagai generasi tertua, *Baby Boomers*, generasi X, dan generasi Y yang menjadi generasi termuda (Andrea et al., 2016). Pengukurannya didasarkan pada rentang umur CEO yang termasuk dalam keempat generasi tersebut. Jbir et al. (2021) menyatakan bahwa umur dari CEO berpengaruh signifikan negatif dengan agresivitas pajak. Hal ini menunjukkan bahwa CEO yang lebih tua akan lebih kurang agresif dibandingkan CEO yang lebih muda karena lebih berisiko. Hal ini bertentangan dengan James (2020) yang berpendapat bahwa CEO yang lebih muda cenderung meminimalkan beban pajaknya dengan melakukan kebijakan pajak. Adapun bagi Halioui et al. (2016), umur CEO

**Gambar 1. Kerangka Konseptual**

**Tabel 2. Hasil Uji Regresi**

Variabel	Hasil Pengujian
Konstanta	0,771
Generasi CEO	-0,246** (-2,045)
Kewarganegaraan CEO	2,917*** (15,02)
Gender CEO	0,136 (0,533)
Tenure CEO	-0,002 (-0,22)
Rangkap Jabatan CEO	-0,469*** (-3,465)
Ukuran Direksi	0,107*** (3,319)
Return of Asset	-0,900 (-0,821)
Leverage	0,152 (0,453)
Adj. R-squared	0,495

cenderung signifikan dalam memengaruhi agresivitas pajak.

Melalui Tabel 2, kami memprediksi adanya pengaruh negatif dari generasi CEO terhadap CETR. Pengaruh tersebut sebaliknya menunjukkan pengaruh positif antara generasi CEO terhadap agresivitas pajak. Dapat diindikasikan bahwa makin tua seorang CEO akan menimbulkan agresivitas pajak yang makin tinggi. Melalui hasil ini, dapat dikatakan bahwa CEO dengan generasi yang lebih tinggi memiliki efek positif pada agresivitas pajak. Hal ini berbeda dengan temuan beberapa penelitian di negara lain, seperti Jbir et al. (2021) yang melakukan penelitian di Prancis dan Neifar & Utz (2019) di Jerman. Penelitian-penelitian tersebut menyatakan bahwa CEO yang lebih tua cenderung lebih kurang agresif dibanding CEO yang lebih muda. Namun, hasil penelitian ini sependapat dengan pernyataan James (2020) yang mengungkapkan bahwa CEO yang lebih muda lebih jarang melakukan perencanaan pajak. Salah satu alasannya adalah karena CEO muda cenderung memiliki pertimbangan karier yang lebih besar dibanding CEO yang lebih tua (Serfling, 2014). Pertimbangan karier tersebut akhirnya membuat CEO yang lebih muda akan cenderung lebih konservatif.

James (2020) juga mendukung pernyataan tersebut dengan menyatakan bahwa CEO muda memiliki pertimbangan mengenai karier yang masih harus terus dibangun ke depannya. Hal ini menjadikan CEO yang lebih tua akan cenderung memaksimalkan strateginya dalam masalah perpajakan dibandingkan dengan CEO yang lebih muda. Alasan lainnya adalah karena CEO muda

belum berpengalaman dibandingkan dengan CEO yang lebih tua sehingga usaha penghindaran pajak secara agresif dianggap akan memakan banyak biaya bagi CEO muda. Oleh karena itu, kami berasumsi bahwa generasi Veteran dan *Baby Boomers* akan lebih berani dalam mengambil risiko daripada generasi X dan Y.

Hasil ini mewakili teori agensi yakni terjadi perbedaan kepentingan antara manajemen sebagai agen dan otoritas pajak sebagai prinsipal. Perusahaan akan cenderung memilih dan memprioritaskan penunjukan CEO yang bergenerasi lebih tua dibandingkan dengan generasi muda. Namun, otoritas pajak harus berhati-hati terhadap perusahaan yang dipimpin oleh CEO dengan generasi lebih tua karena keputusan pajak yang akan diambil pada akhirnya. Kehati-hatian ini dilandaskan oleh teori *upper echelon*, yakni karakteristik CEO sebagai wajah perusahaan berpengaruh besar pada hasil pengambilan keputusan. Dalam hal ini, sesuai dengan hasil pada Tabel 2, CEO dengan generasi yang lebih tua akan menghasilkan agresivitas yang lebih tinggi dan sebaliknya, pembayaran pajak yang lebih rendah.

**Pengaruh kewarganegaraan CEO terhadap agresivitas pajak.** Penelitian ini melanjutkan dugaan dari Jbir et al. (2021) terkait pengaruh kewarganegaraan CEO dan agresivitas pajak untuk memberikan bukti yang lebih. Kewarganegaraan dalam penelitian ini membagi CEO menjadi dua kategori, yaitu CEO lokal dan CEO berkewarganegaraan asing. Hu (2022) menyebutkan bahwa CEO lokal memiliki pertimbangan karier yang lebih tinggi dibanding CEO berkewarganegaraan asing. Berkaitan dengan hal ini, CEO lokal akan

**Tabel 3. Hasil Uji Robust**

Variabel	Hasil Pengujian
Konstanta	0,834
Generasi CEO	0,029 (0,281)
Kewarganegaraan CEO	2,232*** (21,55)
Gender CEO	0,309 (1,400)
Tenure CEO	-0,010 (-1,456)
Rangkap Jabatan CEO	-0,295** (-2,542)
Ukuran Direksi	0,058** (2,072)
Return of Asset	-3,896*** (-4,006)
Leverage	-0.0701 (-0,241)
Adj.R-squared	0,623

lebih berfokus dalam meningkatkan performa perusahaan. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa CEO lokal cenderung lebih bertanggung jawab dan kurang oportunistik dibanding CEO berkewarganegaraan asing.

CEO berkewarganegaraan asing lebih berfokus dalam meningkatkan kompensasi yang diterimanya. Salah satunya adalah melalui tindakan perencanaan pajak yang lebih agresif. Perilaku ini berhubungan dengan teori agensi, yakni agen yang digambarkan sebagai pihak manajemen adalah yang menyediakan informasi kepada otoritas pajak sebagai pihak prinsipal. Dalam hal ini, terdapat kemungkinan terjadinya kesenjangan informasi, khususnya terkait perpajakan yang dilaporkan oleh pihak manajemen sehingga otoritas pajak tidak bisa semata-mata menyamaratakan seluruh tindakan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan dan perlu mempertimbangkan karakteristik kewarganegaraan dari pemimpin perusahaan. Melalui ini, munculah sebuah hubungan, yakni kewarganegaraan seorang CEO memiliki pengaruh pada agresivitas pajak.

Jbir et al. (2021) menemukan kewarganegaraan CEO berpengaruh positif pada agresivitas pajak. Dalam hal ini, mereka juga menyatakan bahwa CEO berkewarganegaraan asing cenderung lebih agresif dibanding CEO lokal karena memiliki peluang lebih banyak, khususnya dalam tindakan agresif keputusan pajak. Namun di sisi lain, CEO lokal dinilai jauh lebih superior dalam pemahaman regulasi nasional (Kaur & Singh, 2019). Hal ini menyebabkan CEO lokal lebih mudah untuk mencari celah dalam menghindari pajak. Hal ini menjadi sebuah gap yang patut un-

tuk ditelusuri lebih jauh. Kewarganegaraan CEO dalam hal ini dapat dikategorikan sebagai salah satu komponen karakteristik pimpinan seperti yang dimaksudkan dalam teori *upper echelon* yakni karakteristik pemimpin akan menentukan performa masing-masing perusahaan (Bertrand et al., 2021). Pemimpin di sini merujuk pada manajemen tingkat atas yang biasa melakukan pengambilan keputusan atau yang biasa disebut sebagai *C-suite level* dan difokuskan kepada CEO.

Tabel 2 membuktikan pengaruh positif yang signifikan antara kewarganegaraan CEO terhadap agresivitas pajak. Hal ini menandakan bahwa CEO lokal lebih agresif dibanding CEO berkewarganegaraan asing. Hasil ini sangat kontras dengan fenomena di negara Prancis, yakni penelitian Jbir et al. (2021) sebaliknya menyatakan bahwa CEO berkewarganegaraan asing akan cenderung lebih agresif dibanding CEO lokal Prancis. Namun, hasil ini didukung dengan penelitian Kaur & Singh (2019) yang menyebutkan bahwa CEO berkewarganegaraan asing cenderung kurang memahami peraturan dan regulasi nasional. Jika dikaitkan dengan keagresivitasan pajak, hal ini menyebabkan CEO lokal dinilai lebih mudah untuk menemukan dan memanfaatkan celah perpajakan yang ada. Perilaku ini berhubungan dengan teori agensi, yakni digambarkan agen sebagai pihak manajemen yang menyediakan informasi kepada otoritas pajak sebagai pihak prinsipal. Dalam hal ini, terdapat kemungkinan terjadinya kesenjangan informasi, khususnya terkait perpajakan yang dilaporkan oleh pihak manajemen sehingga otoritas pajak tidak bisa semata-mata menyamaratakan seluruh tindakan penghindaran pajak

yang dilakukan perusahaan dan perlu mempertimbangkan karakteristik kewarganegaraan dari pemimpin perusahaan.

Tabel 3 menunjukkan hasil *robust* dengan menggunakan kewarganegaraan CEO yang dibagi menjadi dua kategori. Dalam hal ini, CEO lokal dikategorikan sebagai nomor 0, CEO asing yang berasal dari negara berkembang dikategorikan nomor 1, dan terakhir, CEO asing yang berasal dari negara maju dikategorikan nomor 2. Adapun persamaan yang terbentuk dari uji *robust* adalah:

$$\begin{aligned} \text{TAX\_AGG} = & 0,834 - 0,029\text{CEO\_GEN} + (\text{ib}) \\ & 2,232\text{CEO\_CTZEN} + \\ & 0,309\text{CEO\_GEND} - \\ & 0,010\text{CEO\_TEN} - \\ & 0,295\text{CEO\_DUAL} + \\ & 0,058\text{BD\_SIZE} - 3,896\text{ROA} \\ & - 0,070\text{LEV} + e \end{aligned}$$

Hasil yang didapatkan menyiratkan adanya pengaruh positif signifikan dari kewarganegaraan CEO terhadap agresivitas pajak. Artinya, CEO lokal jauh lebih agresif dibandingkan dengan CEO berwarganegaraan asing. Lebih lanjut, CEO asing yang berasal dari negara berkembang juga lebih agresif dibandingkan dengan CEO asing yang berasal dari negara maju. Hal ini berkaitan dengan kurang efektifnya legislasi dan regulasi pada negara berkembang yang mengakibatkan negara berkembang memiliki kecenderungan agresivitas dan penghindaran pajak yang lebih tinggi dibanding negara maju.

Dalam hal ini, potensi penyelewengan akuntansi didasari oleh perilaku agresivitas pajak yang menjadi keputusan CEO bergantung pada kewarganegaraan asal CEO tersebut. CEO lokal negara setempat akan jauh lebih banyak memutuskan untuk bertindak agresif dalam keputusan pajaknya. Keputusan agresif ini dapat memacu pelaporan keuangan dan pengendalian internal yang patut diwaspadai. Oleh karena itu, otoritas pajak yang dalam hal ini bertindak sebagai pihak prinsipal perlu meningkatkan kewaspadaannya terhadap entitas yang dipimpin oleh CEO lokal.

**Pengaruh *gender* CEO terhadap agresivitas pajak.** Pemilihan variabel *gender* sejalan dengan teori *upper echelon* dan teori *agensi*, yakni karakteristik tertentu seorang pemimpin akan memengaruhi kecenderungan pilihan atau keputusan yang ia buat dan nantinya berdampak pada ketidaktransparanan informasi pihak agen terhadap pihak prinsipal. Penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa perempuan memiliki tingkat toleransi risiko yang rendah. Hal ini menjadikan perempuan cenderung jauh lebih konservatif dibanding laki-laki dalam pengambilan keputusan, terutama dalam keputusan finansial (Jianakoplos & Bernasek, 1998; Rigolini et al., 2021). Sifat konservatif ini juga terbukti dari tingkat kepatuhan pajak yang dimiliki oleh per-

empuan. Telah terdapat banyak penelitian yang mengungkapkan bahwa secara global, rata-rata perempuan memiliki tingkat kepatuhan pajak yang lebih tinggi dibanding pria. Hal ini disebabkan kecurangan pajak lebih cenderung dilakukan oleh laki-laki (Alm & Malézieux, 2021; D'attoma et al., 2020).

Tabel 2 tidak menunjukkan adanya pengaruh antara *gender* seorang CEO terhadap agresivitas pajak. Hasil ini sependapat dengan Astutik & Venusita (2020) yang menemukan bahwa tidak ada perbedaan keputusan perpajakan yang didasarkan pada *gender* CEO. Namun, hasil dari penelitian ini bertolak belakang dengan temuan D'Attoma et al. (2017), yakni salah satu faktor yang dinyatakan dapat memengaruhi perilaku dan pengambilan keputusan adalah *gender*, terutama dalam hal perpajakan.

Sejalan dengan hal ini, perbedaan *gender* juga sering dikaitkan dengan kecenderungan perilaku agresivitas pajak. Brune et al. (2019) menyebutkan adanya hubungan negatif antara CEO dan *gender* perempuan dengan agresivitas pajak dalam suatu perusahaan keluarga. Hal ini menunjukkan bahwa CEO perempuan memiliki keengganan dalam menerapkan strategi perencanaan pajak yang agresif. Kontradiksi dengan hal tersebut, Zirgulis et al. (2022) dalam penelitiannya yang dilakukan berpendapat bahwa CEO perempuan lebih agresif dalam melakukan perencanaan pajak perusahaan. CEO laki-laki lebih fokus dalam kegiatan pengembangan perusahaan sementara CEO perempuan lebih fokus dalam meningkatkan efisiensi perusahaan, salah satunya melalui perencanaan pajak yang agresif. Namun, ketidaksebandingan proporsi jumlah data antara CEO laki-laki dan perempuan pada penelitian ini dapat menjadi salah satu alasan tidak terdukungnya dugaan kecenderungan agresivitas pajak CEO perempuan.

Menilik penelitian Zirgulis et al. (2022) yang menggunakan data perusahaan yang bergerak pada sektor *retail* di Lituania, ia menyebutkan Lituania sebagai salah satu negara dengan proporsi eksekutif dan manajer perempuan tertinggi di antara negara Eropa lainnya. Sebaliknya, Indonesia termasuk dalam negara dengan jumlah CEO perempuan yang cukup sedikit dan tidak seimbang jika dibandingkan dengan jumlah CEO pria (Setiawan & Gestanti, 2022). Astutik & Venusita (2020) juga memiliki alasan yang sama, yakni ketidaksebandingan jumlah CEO pria dan wanita di Indonesia bisa memengaruhi hasil penelitian ini. Oleh karena itu, jumlah data yang seimbang antarvariabel menjadi aspek penting yang perlu diperhatikan.

Berdasarkan hasil pada Tabel 2 profil CEO berupa *gender* bukanlah hal utama yang menjadi pertimbangan ketika ingin meneliti agresivitas pajak perusahaan. Hal ini juga menunjukkan bahwa penyimpangan akuntansi akibat dari agresivi-



tas pajak perusahaan yang ditentukan oleh CEO juga berkemungkinan sangat kecil untuk terjadi.

**Pengaruh *tenure* CEO dengan agresivitas pajak.** Makin lama seorang CEO menduduki jabatannya maka kemungkinan untuk memeningkan kepentingannya sendiri akan makin besar. Hal ini karena CEO dianggap telah memiliki supremasi di perusahaan (Lanis & Richardson, 2012; Zolotoy et al., 2021). Berdasarkan teori upper echelon, CEO yang sudah lama menjabat akan lebih berpengalaman dalam pengambilan keputusan yang penting sehingga lebih cenderung untuk melaksanakan strategi pengelolaan pajak yang agresif. Jbir et al. (2021) juga berpendapat demikian, seorang CEO yang telah lama menjabat cenderung lebih terlibat dalam praktik agresivitas pajak. Pendapat lain, CEO yang baru menjabat cenderung enggan memilih praktik penghindaran pajak agar dapat meningkatkan reputasinya (Alfiyah et al., 2022; Ulfa et al., 2021). Sebaliknya, CEO akan lebih berfokus pada peningkatan kinerja perusahaan. Berkaitan dengan hal ini, Tabel 2 menunjukkan tidak adanya pengaruh lamanya masa jabatan dari seorang CEO terhadap kecenderungan keputusan pajak yang agresif.

Hasil ini kontradiktif dengan temuan penelitian di beberapa negara seperti Australia dan Prancis (Jbir et al., 2021; Lanis & Richardson, 2012). Namun, penemuan ini didukung dengan hasil serupa, yaitu pengaruh tidak signifikan dari *tenure* CEO terhadap level keagresivitasan pajak oleh beberapa studi yang telah ada sebelumnya (Halioui et al., 2016; Richardson et al., 2016).

Mengikuti penelitian-penelitian terdahulu, yakni Astutik & Venusita (2020), Brune et al. (2019), Halioui et al. (2016), dan Jbir et al. (2021), variabel kontrol dibagi menjadi dua kategori, yaitu variabel yang berhubungan dengan tata kelola perusahaan dan variabel yang berhubungan dengan perusahaan secara keseluruhan. Untuk variabel yang berhubungan dengan tata kelola penelitian ini menggunakan dualitas CEO (CEO\_DUAL) dan ukuran jajaran direksi (BD\_SIZE). Dalam hal ini, dualitas CEO diukur menggunakan variabel dummy yang menunjukkan nilai 0 apabila CEO tidak memiliki rangkap jabatan dan nilai 1 apabila CEO memiliki rangkap jabatan sementara ukuran jajaran direksi diukur dengan jumlah direksi pada perusahaan dalam angka. Hasil Tabel 2 menunjukkan bahwa agresivitas pajak turut dipengaruhi oleh rangkap jabatan CEO yang ditunjukkan dengan adanya pengaruh negatif yang signifikan antara dualitas CEO dan CETR, yang sebaliknya menunjukkan pengaruh positif signifikan antara dualitas CEO dan tingkatan agresivitas pajak perusahaan. Maka, dapat disimpulkan bahwa seorang CEO dengan rangkap jabatan yang makin banyak akan berbanding lurus dengan tingginya tingkat agresivitas pajak perusahaan. Tak hanya itu, Tabel 2 juga menunjukkan pengaruh positif signifikan antara ukuran direksi dan CETR, yang berarti jumlah direksi perusahaan yang makin banyak akan me-

nimbulkan tingkat agresivitas pajaknya yang makin rendah. Sedangkan, untuk variabel di tingkat perusahaan, kami memilih *return on assets* (ROA) dan *Leverage* (LEV). Hasil regresi di Tabel 2 menunjukkan bahwa ROA tidak berpengaruh signifikan pada CETR, begitu pun antara *leverage* dan CETR.

Marzuki & Syukur (2021) menyatakan bahwa agresivitas pajak dalam bentuk perencanaan pajak merupakan tindakan dari skema penggelapan pajak yang legal. Definisi lain dari agresivitas pajak dipaparkan oleh Boussaidi & Hamed-Sidhom (2021), yaitu tindakan berlebihan dalam praktik penghindaran pajak yang ditunjukkan oleh kata "agresif", yakni secara ekstrem mengoptimisasi pajak dan biaya. Sejalan dengan itu, agresivitas pajak juga sering kali digambarkan sebagai upaya perencanaan pajak dengan cara meminimalkan pembayaran pajak dan mengelola *unrecognize tax benefit* semaksimal mungkin (Borkowski & Gaffney, 2021; Waegenaere et al., 2015). Tujuan pihak manajemen melakukan upaya agresivitas pajak menurut Laguir et al. (2015) adalah untuk meningkatkan tingkat pengembalian investor dan mengurangi efek atas pajak yang dikeluarkan oleh perusahaan. Agresivitas pajak bisa timbul karena adanya tindakan perencanaan pajak, baik yang legal maupun tidak dan sering kali didukung oleh area abu-abu pada peraturan perpajakan, yakni pada ujungnya menimbulkan tindakan perencanaan pajak yang defensif maupun agresif. Hal ini membuat agresivitas pajak sering dikaitkan sebagai upaya manajemen laba (Kovermann & Velte, 2019; Susanto et al., 2019). Dengan demikian, hasil dengan topik terkait pada studi ini bisa menjadi perhatian dalam dunia akuntansi secara global, khususnya yang berkaitan dengan akuntansi pajak.

Hubungan antara implikasi kebijakan akuntansi dan karakteristik CEO yang pada akhirnya menentukan tingkat agresivitas pajak dapat ditilik lebih jauh. Pemilihan metode akuntansi yang lebih banyak dipengaruhi oleh karakteristik CEO secara jelas menunjukkan hubungan tersebut. CEO yang agresif akan lebih memilih kebijakan akuntansi yang cenderung mengakui pendapatan secara proporsional serta sekaligus mempercepat pengakuan beban. Sementara itu, CEO yang moderat atau kurang agresif akan cenderung mengakui pendapatan secara normatif dan tidak mempercepat pengakuan beban.

Implikasi agresivitas pajak yang diterapkan oleh CEO juga turut memengaruhi penyusunan laporan keuangan perusahaan. Makin agresif seorang CEO, akan menentukan seberapa besar upaya perusahaan untuk menyajikan laporan keuangannya. Dengan kata lain, CEO yang makin agresif juga akan menyebabkan pelaporan keuangan yang agresif. Laporan keuangan yang agresif menyiratkan tambahan upaya rekonsiliasi fiskal yang lebih masif. Dyreng et al. (2019) menyebutkan bahwa ketika perusahaan dalam kondisi memiliki beda fiskal yang tinggi maka pe-



rusahaan tersebut dapat dikatakan agresif dalam melakukan penyusunan laporan keuangannya. Sebelumnya, keseimbangan antara mengoptimalkan laba komersial dan meminimalkan laba fiskal dianggap sebagai suatu hal yang harus dipilih oleh perusahaan (Koh & Lee, 2015). Walaupun demikian, Wen et al. (2020), dalam penelitiannya menyebutkan bahwa kedua hal tersebut dapat dilakukan bersamaan selama perusahaan memaksimalkan pemanfaatan celah perpajakan yang ada. Oleh karena itu, penting bagi regulator perpajakan dalam merencanakan lebih detail regulasi terkait area abu-abu yang umumnya dipermainkan oleh perusahaan.

Pada akhirnya, agresivitas pajak menjadi keputusan perusahaan yang dapat menimbulkan *tax uncertainty*. *Tax uncertainty* yang dimaksud berupa perbedaan nilai pajak yang seharusnya dibayar menurut otoritas perpajakan dan perusahaan (Carolina et al., 2021). Ketidakpastian yang berujung pada ketidaktransparanan informasi yang tidak dapat diakses oleh pihak otoritas pajak dan pada akhirnya mengakibatkan timbulnya perbedaan persepsi dalam pembayaran pajak merupakan salah satu implikasi dari teori agensi. Perbedaan tersebut menyebabkan timbulnya hal yang dapat diperdebatkan antara pihak otoritas pajak dan perusahaan. Di sisi lain, perusahaan yang dikepalai oleh CEO yang agresif akan berusaha untuk memperbesar perbedaan fiskal untuk memperkecil laba fiskalnya. Dalam hal ini, perusahaan dengan CEO yang makin agresif dalam pengambilan keputusan perpajakannya memerlukan upaya yang lebih besar untuk proses rekonsiliasi fiskal. Adapun pihak otoritas pajak ingin mendapat penerimaan pajak yang maksimal. Karena terdapat keterkaitan antara karakteristik CEO dengan pelaporan pajak entitas, otoritas pajak atau regulator pajak perlu memberikan upaya lebih untuk meneliti pelaporan pajak entitas, terutama entitas yang CEO-nya memiliki kategori risiko pajak yang harus diperhatikan secara khusus.

Di sisi lain, keputusan mengenai agresif atau tidaknya perencanaan pajak yang diambil oleh CEO juga berkaitan dengan penyimpangan akuntansi yang mengarah pada kecurangan akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan. Penyimpangan akuntansi sendiri merupakan tindakan penyimpangan dari standar akuntansi profesional (Soepriyanto et al., 2021). Penyimpangan akuntansi yang menjadi perhatian di sini adalah pengendalian internal, manajemen risiko, serta perlakuan akuntansi mulai dari pengakuan hingga pengungkapan pada laporan keuangan. Dengan memperhatikan perilaku agresivitas pajak, perusahaan dapat menetapkan pengendalian internal yang sepadan atau sesuai sejak awal. Apabila pilihan melakukan agresivitas pajak tersebut dianggap tidak menguntungkan perusahaan, tentunya dibutuhkan skema pengendalian internal yang ketat untuk menekan perilaku agresivitas pajak. Sebaliknya, pengendalian internal

dapat mendukung apabila perilaku tersebut dianggap moderat atau cenderung menguntungkan perusahaan.

Menilik sistem *two-tier* yang berlaku di Indonesia, direktur utama atau CEO bukan merupakan satu-satunya alasan perilaku penghindaran pajak perusahaan. Terdapat pihak-pihak lain yang juga berpengaruh pada pengambilan keputusan akhir perusahaan, termasuk di dalamnya keputusan perencanaan pajak perusahaan. Pihak lain yang turut memengaruhi yaitu dewan komisaris dan direktur keuangan perusahaan (Campbell et al., 2019; Widyasari & Gunawan, 2023; Zirculis et al., 2022). Hsieh et al. (2018) bahkan menyebutkan bahwa direktur keuangan atau CFO memegang peranan yang lebih penting dibanding direktur utama atau CEO dalam hal keputusan finansial dan pajak perusahaan. Oleh karena itu, teori *upper echelon* yang berfokus pada profil direktur utama sebagai pemegang kendali di perusahaan perlu diperkuat dengan teori *false consensus effect*, yaitu teori yang menyatakan bahwa seseorang akan cenderung lebih mempromosikan diri pada sekumpulan orang yang memiliki kemiripan dalam hal kepribadian serta nilai (Bahns et al., 2017).

Dalam hal ini, profil direktur utama dapat disandingkan bersama-sama dengan profil pihak lain. Salah satu penerapan teori ini adalah Hsieh et al. (2018) yang meneliti pengaruh interaksi antara CEO dan CFO yang narsistik terhadap penghindaran pajak. Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa perusahaan dengan kombinasi CEO dan CFO yang narsis cenderung lebih terlibat dalam penghindaran pajak dibanding perusahaan yang hanya memiliki salah satunya saja.

## SIMPULAN

Penelitian ini menemukan bahwa pengaruh dari generasi CEO terhadap agresivitas pajak yang ternyata CEO dari generasi veteran akan lebih agresif dalam pengambilan keputusan pajak dibanding generasi di bawahnya. Penemuan lain pada penelitian ini berkaitan dengan gender dari CEO yang ternyata tidak memengaruhi tingkat agresivitas pajak. Hal lain yang menarik dari hasil penelitian ini adalah masa jabatan CEO atau *tenure* yang ternyata juga tidak memiliki pengaruh terhadap keputusan yang agresif dalam pajak. Variabel profil CEO lain yang digunakan dalam studi ini adalah variabel kewarganegaraan CEO yang merupakan studi lanjutan dari literatur sebelumnya. Ditemukan pula bahwa CEO berkewarganegaraan asing ternyata lebih tidak agresif dibandingkan CEO lokal.

Beberapa profil CEO yang diangkat dalam penelitian ini memberikan pengaruh terhadap agresivitas keputusan pajak, tetapi tidak dapat dimungkiri ada faktor yang tidak memberikan pengaruh. Hal ini menunjukkan CEO tidak menjadi satu-satunya yang perlu dipertimbangkan dalam melihat agresivitas pajak perusahaan. Teori *upper echelon* yang juga berkaitan dengan

teori agensi perlu dijalankan beriringan dengan teori false consensus effect sebagai pertimbangan hasil keputusan perusahaan dalam tindakan perpajakannya. Penelitian ini menjadi pertimbangan akuntansi dalam menetapkan pengendalian internal dan manajemen risiko perusahaan serta perlakuan akuntansi yang dapat mengarah kepada kecurangan akuntansi. Selain itu, keagresivitasan pajak dapat menimbulkan ketidakpastian pembayaran pajak karena perbedaan antara otoritas pajak dan perusahaan yang diwakili oleh CEO.

#### UCAPAN TERIMAKASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada institusi, editor, dan mitra bestari yang telah membantu proses publikasi artikel.

#### DAFTAR RUJUKAN

- Alfiyah, N., Subroto, B., & Ghofar, A. (2022). Is Tax Avoidance Caused by Political Connections and Executive Characteristics? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(1), 32-41. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.13.1.03>
- Alm, J., & Malézieux, A. (2021). 40 Years of Tax Evasion Games: A Meta-Analysis. *Experimental Economics*, 24(3), 699-750. <https://doi.org/10.1007/s10683-020-09679-3>
- Andrea, B., Gabriella, H. C., & Timea, J. (2016). Y and Z Generations at Workplaces. *Journal of Competitiveness*, 8(3), 90-106. <https://doi.org/10.7441/joc.2016.03.06>
- Astutik, D., & Venusita, L. (2020). The Influence of CEO's Demographic Characteristics on Tax Aggressiveness in Family Firm. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 22(1), 1-9. <https://doi.org/10.9744/jak.22.1.1-9>
- Bahns, A. J., Crandall, C. S., Gillath, O., & Preacher, K. J. (2017). Similarity in Relationships as Niche Construction: Choice, Stability, and Influence Within Dyads in a Free Choice Environment. *Journal of Personality and Social Psychology*, 112(2), 329-355. <https://doi.org/10.1037/pspp0000088>
- Bertrand, O., Betschinger, M. A., & Moschieri, C. (2021). Are Firms with Foreign CEOs Better Citizens? A Study of the Impact of CEO Foreignness on Corporate Social Performance. *Journal of International Business Studies*, 52(3), 525-543. <https://doi.org/10.1057/s41267-020-00381-3>
- Bian, C., Gan, C., Li, Z., & Hu, B. (2018). CEO Pay-Risk Sensitivity, Firm Policies, and 2009 Australian Tax Reforms. *International Journal of Managerial Finance*, 14(1), 54-77. <https://doi.org/10.1108/ijmf-05-2016-0103>
- Borkowski, S. C., & Gaffney, M. A. (2021). FIN 48 and the Tax Aggressive Behaviors of Transnational Corporations: A Decade Later. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100374. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100374>
- Boussaidi, A., & Hamed-Sidhom, M. (2021). Board's Characteristics, Ownership's Nature and Corporate Tax Aggressiveness: New Evidence from the Tunisian Context. *EuroMed Journal of Business*, 16(4), 487-511. <https://doi.org/10.1108/EMJB-04-2020-0030>
- Brune, A., Thomsen, M., & Watrin, C. (2019). Family Firm Heterogeneity and Tax Avoidance: The Role of the Founder. *Family Business Review*, 32(3), 296-317. <https://doi.org/10.1177/0894486519831467>
- Campbell, J. L., Guan, J. X., Li, O. Z., & Zheng, Z. (2019). CEO Severance pay and Corporate Tax Planning. *Journal of the American Taxation Association*, 42(2), 1-27. <https://doi.org/10.2308/atax-52604>
- Carolina, V., Oktaviani, & Hidayat, V. S. (2021). Tax Avoidance, Tax Reporting Aggressiveness, Tax Risk, & Corporate Risk. *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 6(1), 05-12. <https://doi.org/10.23917/reaksi.v6i1.13315>
- Chung, S. G., Goh, B. W., Lee, J., & Shevlin, T. (2019). Corporate Tax Aggressiveness and Insider Trading. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 230-258. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12422>
- Chyz, J. A., & Gaertner, F. B. (2018). Can paying "Too Much" or "Too Little" Tax Contribute to Forced CEO Turnover? *The Accounting Review*, 93(1), 103-130. <https://doi.org/10.2308/accr-51767>
- D'Attoma, J., Volintiru, C., & Steinmo, S. (2017). Willing to share? Tax Compliance and Gender in Europe and America. *Research and Politics*, 4(2). <https://doi.org/10.1177/2053168017707151>
- D'attoma, J. W., Volintiru, C., & Malézieux, A. (2020). Gender, Social Value Orientation, and Tax Compliance. *CESifo Economic Studies*, 66(3), 265-284. <https://doi.org/10.1093/cesifo/ifz016>
- Dyregang, S. D., Michelle, H., & Edward, M. L. (2019). When Does Tax Avoidance Result in Tax Uncertainty? *The Accounting Review*, 94(2), 179-203. <https://doi.org/10.2308/accr-52198>
- Gaaya, S., Lakhal, N., & Lakhal, F. (2017). Does Family Ownership Reduce Corporate Tax Avoidance? The Moderating Effect of Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 32(7), 731-744. <https://doi.org/10.1108/maj-02-2017-1530>
- García-Meca, E., Ramón-Llorens, M. C., & Martínez-Ferrero, J. (2021). Are Narcissistic CEOs more Tax Aggressive? The Moderating Role of Internal Audit Committees. *Journal of Business Research*, 129, 223-235. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.02.043>
- Halioui, K., Neifar, S., & Abdelaziz, F. Ben. (2016). Corporate Governance, CEO Compensation and Tax Aggressiveness: Evidence from

- American Firms Listed on the NASDAQ 100. *Review of Accounting and Finance*, 15(4), 445–462. <https://doi.org/10.1108/RAF-01-2015-0018>
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers. *The Academy of Management Review*, 9(2), 193–206. <https://doi.org/10.2307/258434>
- Harymawan, I., Anridho, N., Minanurohman, A., Ningsih, S., Kamarudin, K. A., & Raharjo, Y. (2023). Do More Masculine-Faced CEOs Reflect More Tax Avoidance? Evidence from Indonesia. *Cogent Business and Management*, 10(1), 2171644. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2171644>
- Hoseini, M., Safari Gerayli, M., & Valiyan, H. (2019). Demographic Characteristics of the Board of Directors' Structure and Tax Avoidance: Evidence from Tehran Stock Exchange. *International Journal of Social Economics*, 46(2), 199–212. <https://doi.org/10.1108/IJSE-11-2017-0507>
- Hsieh, T. S., Wang, Z., & Demirkan, S. (2018). Overconfidence and Tax Avoidance: The Role of CEO and CFO Interaction. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(3), 241–253. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.04.004>
- Hu, Y. (2022). Local CEOs, Career Concerns, and Voluntary Disclosure. *Journal of Business Finance and Accounting*, 50(3–4), 565–597. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12648>
- Ifada, L. M., Ghoniyah, N., & Nurcahyono. (2023). How Do Tax Avoidance and Profitability Influence a Firm's Intrinsic Value? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 14(1), 115–125. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2023.14.1.08>
- James, H. L. (2020). CEO Age and Tax Planning. *Review of Financial Economics*, 38(2), 275–299. <https://doi.org/10.1002/rfe.1072>
- Jbir, S., Neifar, S., & Fourati, Y. M. (2021). CEO Compensation, CEO Attributes, and Tax Aggressiveness: Evidence from French Firms Listed on the CAC 40. *Journal of Financial Crime*, 28(4), 1141–1160. <https://doi.org/10.1108/JFC-10-2020-0202>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jianakoplos, N. A., & Bernasek, A. (1998). Are Women More Risk Averse. *Economic Inquiry*, 36(4), 620–630. <https://doi.org/10.1111/j.1465-7295.1998.tb01740.x>
- Kaur, R., & Singh, B. (2019). Do CEO Characteristics Explain Firm Performance in India? *Journal of Strategy and Management*, 12(3), 409–426. <https://doi.org/10.1108/JSMA-02-2019-0027>
- Koh, Y., & Lee, H. A. (2015). The Effect of Financial Factors on Firms' Financial and Tax Reporting Decisions. *Asian Review of Accounting*, 23(2), 110–138. <https://doi.org/10.1108/ARA-01-2014-0016>
- Kovermann, J., & Velte, P. (2019). The Impact of Corporate Governance on Corporate Tax Avoidance—A Literature Review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36. <https://doi.org/10.1016/j.intacaudtax.2019.100270>
- Laguir, I., Staglianò, R., & Elbaz, J. (2015). Does Corporate Social Responsibility Affect Corporate Tax Aggressiveness? *Journal of Cleaner Production*, 107, 662–675. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.05.059>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86–108. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.006>
- Marzuki, M. M., & Syukur, M. (2021). The Effect of Audit Fees, Audit Quality and Board Ownership on Tax Aggressiveness: Evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 29(5), 617–636. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2020-0179>
- Neifar, S., & Utz, S. (2019). The Effect of Earnings Management and Tax Aggressiveness on Shareholder Wealth and Stock Price Crash Risk of German Companies. *Journal of Applied Accounting Research*, 20(1), 94–119. <https://doi.org/10.1108/jaar-11-2016-0106>
- Nurhidayah, L. I., & Rahmawati, I. P. (2022). Mengungkap Praktik Penghindaran Pajak pada Perusahaan Nonkeuangan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(2), 393–403. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2022.13.2.29>
- Olivia, S., Gibson, J., & Nasrudin, R. (2020). Indonesia in the Time of Covid-19. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 56(2), 143–174. <https://doi.org/10.1080/00074918.2020.1798581>
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2016). Women on the Board of Directors and Corporate Tax Aggressiveness in Australia: An Empirical Analysis. *Accounting Research Journal*, 29(3), 313–331. <https://doi.org/10.1108/ARJ-09-2014-0079>
- Rigolini, A., Gabaldon, P., & Le Bruyn Goldeng, E. (2021). CEO Succession with Gender

- Change in Troubled Companies: The Effect of a New Woman CEO on Firm Risk and Firm Risk Perceived. *Scandinavian Journal of Management*, 37(1), 101138. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2020.101138>
- Serfling, M. A. (2014). CEO Age and the Riskiness of Corporate Policies. *Journal of Corporate Finance*, 25, 251–273. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2013.12.013>
- Setiawan, R., & Gestanti, L. (2022). CEO Characteristics, Firm Policy, and Firm Performance. *International Journal of Business and Society*, 23(1), 371–389. <https://doi.org/10.33736/ijbs.4620.2022>
- Soepriyanto, G., Tjokroaminoto, S., & Zudana, A. E. (2021). Annual Report Readability and Accounting Irregularities: Evidence from Public Listed Companies in Indonesia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(5), 793–818. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0006>
- Susanto, Y. K., Pirzada, K., & Adrianne, S. (2019). Is Tax Aggressiveness an Indicator of Earnings Management? *Polish Journal of Management Studies*, 20(2), 516–527. <https://doi.org/10.17512/pjms.2019.20.2.43>
- Ulfa, E. K., Suprpti, E., & Latifah, S. W. (2021). The Effect of CEO Tenure, Capital Intensity, and Firm Size on Tax Avoidance. *Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan*, 11(1), 77–86. <https://doi.org/10.22219/jrak.v11i1.16140>
- Waegenare, A. D., Sansing, R., & Wielhouwer, J. L. (2015). Financial Accounting Effects of Tax Aggressiveness: Contracting and Measurement. *Contemporary Accounting Research*, 32(1), 223–242. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12068>
- Wen, W., Cui, H., & Ke, Y. (2020). Directors with Foreign Experience and Corporate Tax Avoidance. *Journal of Corporate Finance*, 62, 101624. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101624>
- Widyasari, P. A., & Gunawan, M. P. (2023). Apakah Penghindaran Pajak Penting bagi Narsisme Direktur Utama? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 14(1), 1–12. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2023.14.1.01>
- Zirgulis, A., Huettinger, M., & Misiunas, D. (2022). No Woman, No Aggressive Tax Planning? A Study on CEO Gender and Effective Tax Rates in the Lithuanian Retail Sector. *Review of Behavioral Finance*, 14(3), 394–409. <https://doi.org/10.1108/RBF-09-2020-0232>
- Zolotoy, L., O’Sullivan, D., Martin, G. P., & Wiseman, R. M. (2021). Stakeholder Agency Relationships: CEO Stock Options and Corporate Tax Avoidance. *Journal of Management Studies*, 58(3), 782–814. <https://doi.org/10.1111/joms.12623>