



## PENGARUH TATA KELOLA, KESULITAN KEUANGAN, PENGUNGKAPAN CSR TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK DENGAN DIVERSITAS GENDER SEBAGAI PEMODERASI

Yulinda Oktarina

[ulikyulinda@gmail.com](mailto:ulikyulinda@gmail.com), Direktorat Jenderal Pajak

### Abstract

*The study aims to analyze the effect of corporate governance, financial distress and corporate social responsibility disclosure on tax avoidance and examine the role of gender diversity in moderating these effects. The study was conducted on manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange with a purposive sampling method in 2014 to 2019 to obtain 65 samples and 390 observations. Based on the results, it was concluded that corporate governance represented by independent commissioner significantly had a negative effect and financial distress significantly had a positive effect on tax avoidance. Corporate governance represented by audit committee and corporate social responsibility disclosure do not influence tax avoidance. While the gender diversity cannot moderate the effect of independent commissioner and CSR disclosure on tax avoidance. However, gender diversity can weaken the positive influence of financial distress and strengthen the negative influence of audit committee on tax avoidance.*

**Keywords:** tax avoidance, independent commissioner, audit committee, financial distress, corporate social responsibility disclosure, gender diversity

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji peran keragaman gender dalam memoderasi pengaruh corporate governance, financial distress, dan pengungkapan CSR terhadap penghindaran pajak. Purposive sampling digunakan untuk mengumpulkan data dari 65 sampel dan 390 observasi dari tahun 2014 hingga 2019 pada perusahaan sektor manufaktur yang diperdagangkan di Bursa Efek Indonesia. Hasil pengujian membawa kita pada kesimpulan sebagai berikut: (1) kesulitan keuangan secara signifikan meningkatkan penggelapan pajak; dan (2) tata kelola perusahaan yang diwakili oleh komisaris independen menurunkan penggelapan pajak secara signifikan. Komite audit dan pengungkapan CSR, dua pilar tata kelola perusahaan, memiliki dampak yang dapat diabaikan terhadap penghindaran pajak. Selain itu, pengaruh komisaris independen dan pengungkapan CSR terhadap penghindaran pajak tidak dimitigasi oleh keragaman gender. Akan tetapi, diversitas gender mampu memperlemah pengaruh positif kesulitan keuangan dan memperkuat pengaruh negatif komite audit terhadap penghindaran pajak. **Kata Kunci:** diversitas gender, kesulitan keuangan, komisaris independen, komite audit, penghindaran pajak, pengungkapan CSR.

### PENDAHULUAN

Berdasarkan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara periode 2020, target pendapatan perpajakan ditetapkan sebesar Rp 1.865,7 triliun atau 83,54% dari jumlah pendapatan negara. Pendapatan negara ini diperuntukkan untuk membiayai belanja negara baik belanja rutin maupun nonrutin selama satu periode anggaran terutama di masa pandemi COVID-19 dimana anggaran belanja negara dialokasikan untuk menangani dan mencegah penyebaran pandemi serta memberikan relaksasi pajak dalam bentuk insentif perpajakan. Capaian kinerja penerimaan perpajakan dapat diukur berdasarkan rasio pajak (Rahman & Cheisviyanny, 2020). Berdasarkan angka rasio pajak, Indonesia menjadi negara dengan rasio pajak terendah dari 21 negara/yurisdiksi di Asia-Pasifik pada tahun 2018 berdasarkan statistik yang tercantum dalam publikasi *Organisation of Economic Co-operation and Development* (OECD) tahun 2020. Menurut OECD, rasio pajak Indonesia sebesar 11,9% pada tahun 2018 (Setiawan, 2020). Angka rasio pajak Indonesia masih rendah karena menurut IMF, negara-negara membutuhkan rasio pajak sebesar 12,75-15% untuk dapat mewujudkan pembangunan infrastruktur berkelanjutan. Padahal, Indonesia sangat memungkinkan mencapai rasio pajak sebesar 15% dari PDB (Rahman & Cheisviyanny, 2020). Suatu sebab minimnya angka rasio pajak berdasarkan laporan OECD ialah penghindaran pajak (Suwiknyo, 2020).



Menurut Lietz (2013), penghindaran pajak ialah aktivitas yang mengarah pada mengurangi perpajakan yang secara eksplisit dilakukan oleh perusahaan dengan berbagai cara. Lietz (2013) menyebutkan bahwa definisi penghindaran pajak tidak membedakan antara praktik pajak yang jelas legal, diragukan secara hukum atau masuk area abu-abu, dan illegal. Berdasarkan penelitian Cobham & Janský (2018), kegiatan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan telah merugikan negara dengan total kerugian pendapatan global tahunan mencapai sekitar USD 500 miliar, dimana intensitas kerugian tertinggi terjadi di negara berpenghasilan rendah dan menengah. Sebagai negara berpenghasilan menengah berdasarkan laporan IMF tahun 2016, Indonesia menduduki peringkat 11 dari 30 negara dengan tingkat penghindaran pajak tertinggi yang diestimasikan sekitar USD 6,48 miliar (Susilo, 2017).

Ada berbagai faktor yang dapat memengaruhi aktivitas penghindaran pajak seperti tata kelola perusahaan, kesulitan keuangan maupun pengungkapan CSR. Ketiga variabel ini saling berkaitan. Citra perusahaan yang baik dapat diperoleh dengan menerapkan tata kelola yang baik serta melakukan pengungkapan CSR pada laporan tahunan perusahaan (Boubaker *et al.*, 2020; Radifan & Yuyetta, 2015). Selain itu, citra perusahaan yang baik dapat memengaruhi kinerja perusahaan secara langsung terutama kinerja keuangan sehingga dapat mencegah perusahaan berada dalam kondisi kesulitan keuangan (Boubaker *et al.*, 2020; Radifan & Yuyetta, 2015).

Kesulitan keuangan merupakan situasi dimana perusahaan kesulitan memenuhi pembayaran yang dibutuhkan karena arus kas tidak cukup untuk membayar utang yang ada (Cheng *et al.*, 2019). Terkait penghindaran pajak, perusahaan yang mengalami gangguan keuangan atau berada dalam kondisi kesulitan keuangan lebih banyak melakukan penghindaran pajak. Hal ini disebabkan karena perusahaan yang mengalami kondisi kesulitan keuangan membutuhkan kas lebih agar perusahaannya tetap berdiri dan mengesampingkan reputasi negatif yang diperoleh akibat penghindaran pajak (Alifianti *et al.*, 2017; Feizi *et al.*, 2016; Rani, 2017).

Sementara itu, tata kelola perusahaan mengatur hubungan antara pemangku kepentingan dan dewan komisaris demi tercapainya tujuan organisasi dan merupakan suatu sistem yang menciptakan nilai tambah bagi para pemangku kepentingan (Rahmawati *et al.*, 2016). Tata kelola memainkan berbagai peran yang penting di antaranya adalah sebagai pengawas atas penghindaran pajak sehingga penghindaran pajak dapat berkurang dengan diterapkannya tata kelola perusahaan yang baik (Mulyani *et al.*, 2018). Dalam penelitian ini, variabel tata kelola perusahaan diwakili oleh variabel komite audit serta komisaris independen karena kunci utama dari penerapan tata kelola adalah pengawasan yang baik dari komite audit dan komisaris independen untuk menjamin bahwa kebijakan manajemen tidak melanggar peraturan yang ada (Richardson *et al.*, 2013).

Faktor lainnya yang memengaruhi penghindaran pajak adalah pengungkapan CSR. Pada dasarnya, perusahaan melakukan aktivitas CSR untuk menunaikan kewajiban kepada para pemangku kepentingan sesuai dengan teori pemangku kepentingan (Ningrum *et al.*, 2018). Di Indonesia, regulasi yang mengatur terkait perseroan terbatas menerangkan bahwa perseroan yang bergerak di bidang usaha yang berkaitan dengan sumber daya alam wajib menyelenggarakan kegiatan CSR seperti sektor pertambangan, agrikultur, kehutanan, serta industri yang bersinggungan dengan sumber daya alam lainnya. Dalam kaitannya terhadap penghindaran pajak, pengungkapan CSR dalam laporan tahunan dan laporan keberlanjutan dapat dinilai bahwa perusahaan telah berkontribusi bagi masyarakat, memperhatikan etika, lebih transparan dan mematuhi hukum (Kim *et al.*, 2012; Ratmono & Juliarto, 2019). Oleh sebab itu, perusahaan tidak akan menghindari pajak karena dianggap sebagai tindakan yang tidak beretika bertanggung jawab (Hoi *et al.*, 2013).

Berdasarkan tinjauan literatur yang telah dilakukan, beberapa penelitian menunjukkan pengaruh komponen tata kelola perusahaan terhadap penghindaran pajak masih beragam.



Penelitian Richardson *et al.* (2013) menyebutkan bahwa independensi komite audit internal dan dewan komisaris mengurangi penghindaran pajak. Sementara itu, hasil yang berbeda yaitu adanya pengaruh positif dari komisaris independen dan komite audit terhadap penghindaran pajak ditemukan oleh Cita dan Supadmi (2019). Hasil yang berbeda juga ditunjukkan oleh Triyanti *et al.* (2020) yang membuktikan bahwa penghindaran pajak tidak dipengaruhi adanya komite audit maupun komisaris yang independen. Ada juga hasil penelitian yang masih beragam tentang bagaimana kesulitan keuangan berkontribusi pada penghindaran pajak. Perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan lebih cenderung menghindari pembayaran pajak, seperti yang ditemukan oleh Richardson *et al.* (2015) dan Sadjiarto *dkk.* (2020). Sementara itu, Cita dan Supadmi (2019) menemukan bahwa penghindaran pajak menurun ketika masyarakat mengalami kesulitan keuangan. Rani (2017), sementara itu, menemukan bahwa pendapatan rendah tidak banyak berpengaruh pada penggelapan pajak. Sementara beberapa penelitian telah menemukan korelasi positif antara pengungkapan CSR dan pengurangan penghindaran pajak, yang lain menemukan sebaliknya (lihat, misalnya, Alsaadi, 2020). Sementara itu, penelitian Lanis & Richardson (2015) menunjukkan bahwa CSR membantu bisnis menghindari pembayaran pajak yang tidak seharusnya mereka lakukan. Namun penelitian Luxmawati dan Prihantini (2020) pada perusahaan pertambangan menemukan bahwa pengungkapan CSR tidak berdampak pada penghindaran pajak.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah digunakannya diversitas gender dewan komisaris sebagai variabel moderasi antara variabel independen terhadap variabel dependen. Pemilihan diversitas gender dikarenakan penelitian sebelumnya telah banyak yang menjadikan diversitas gender sebagai variabel independen terhadap penghindaran pajak. Lanis *et al.* (2015) menemukan bahwa keberadaan dewan komisaris perempuan mengurangi aktivitas penghindaran pajak di perusahaan. Fenomena lainnya yang membuat diversitas gender menarik diteliti adalah diangkatnya seorang wanita untuk menduduki jabatan komisaris independen di PT Garuda Indonesia Tbk. yaitu Yenny Wahid dimana penugasannya ditujukan untuk melindungi para pramugari di maskapai tersebut (Sari, 2020). Selain itu, hasil riset Grant Thornton, sebuah organisasi akuntansi dan konsultan yang berlokasi di Amerika Serikat, menerbitkan hasil riset berjudul “Women in Business” yang menunjukkan bahwa persentase pimpinan wanita di Indonesia melonjak tajam dan menempati urutan teratas se-Asia Pasifik bahkan urutan kedua terbesar di seluruh dunia (Toarik, 2017).

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji beberapa faktor yang mungkin berdampak pada penghindaran pajak, antara lain: 1) pengaruh dewan komisaris independen; 2) dampak komite audit; 3) dampak kesulitan keuangan; 4) dampak pengungkapan CSR; 5) peran moderasi keragaman gender terhadap dampak komisaris independen terhadap penggelapan pajak; dan 6) peran moderasi keragaman gender terhadap dampak komite audit terhadap penghindaran pajak; 7) menganalisis peran moderasi diversitas gender terhadap pengaruh kesulitan keuangan pada penghindaran pajak; 8) menganalisis peran moderasi diversitas gender terhadap pengaruh pengungkapan CSR pada penghindaran pajak.

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi bidang akademik dengan memberikan wawasan dan tambahan ilmu pengetahuan serta referensi penulisan selanjutnya dengan topik penghindaran pajak. Penelitian ini juga dapat dijadikan bahan pertimbangan bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam menganalisis wajib pajak yang kemungkinan memiliki *redflag* penghindaran pajak sehingga pemeriksaan pajak menjadi lebih efektif dan efisien. Selain itu, penelitian ini dapat digunakan oleh perusahaan dalam pengambilan keputusan terkait tata kelola perusahaan, kesulitan keuangan, pengungkapan CSR, serta diversitas gender untuk mengurangi praktik penghindaran pajak.

**KAJIAN PUSTAKA****Teori Keagenan**

Hubungan keagenan menurut teori keagenan merupakan kontrak antara prinsipal dalam hal ini pemilik perusahaan dengan agen dalam hal ini manajemen dimana prinsipal mendelegasikan kewenangannya kepada agen untuk membuat kebijakan-kebijakan yang memberikan nilai tambah bagi prinsipal termasuk meningkatkan kekayaan dan nilai perusahaan (Jensen & Meckling, 1976). Jensen dan Meckling (1976) juga mengungkapkan bahwa baik prinsipal dan agen merupakan *utility maximizers* sehingga agen akan bertindak sesuai dengan kepentingannya dan memperkaya dirinya sendiri. *Agency problem* terjadi ketika kepentingan agen tidak selaras dengan kepentingan prinsipal sehingga agen akan berusaha mentransfer kekayaan perusahaan dari prinsipal ke agen jika tidak ada intervensi dari prinsipal.

**Teori Pemangku Kepentingan**

Teori pemangku kepentingan membahas bagaimana manajemen perusahaan dalam melaksanakan etika bisnis dengan mengedepankan strategi yang praktis, etis, dan efektif untuk mengelola urusan organisasi di bawah lingkungan yang berbeda kondisi (Freeman, 2010; Harrison & van der Laan Smith, 2015). Menurut Freeman *et al.* (2010), perusahaan memiliki beragam pihak yang berkepentingan, tidak hanya pemilik perusahaan yang harus dipenuhi kepentingannya. Salah satu bentuk pemenuhan kepentingan tersebut adalah pengungkapan CSR dimana pemerintah merupakan salah satu yang berkepentingan terhadap laporan pengungkapan CSR sehingga perusahaan yang melakukan penghindaran pajak dianggap tidak memiliki tanggung jawab sosial karena tidak memberikan kontribusi kepada masyarakat melalui pajak yang dibayarkan ke negara (Landolf, 2006)

**Teori Legitimasi**

Perusahaan akan berupaya untuk memperoleh legitimasi dengan tujuan meyakinkan masyarakat bahwa nilai-nilai yang dipegang oleh perusahaan sejalan dengan nilai-nilai yang diterapkan oleh masyarakat dimana legitimasi didefinisikan sebagai ukuran sikap masyarakat terhadap perusahaan dan aktivitasnya yang memberikan keyakinan kepada masyarakat bahwa perusahaan memiliki sistem nilai yang selaras dengan sistem nilai yang ada di tatanan masyarakat (Lindblom, 1993; Ratmono & Sagala, 2015; Suchman, 1995). Salah satu perolehan legitimasi yang dilaksanakan perusahaan ialah menyelenggarakan tanggung jawab sosial dan mengomunikasikannya melalui laporan tahunan (Parker, 1986).

**Teori Gender**

Betz *et al.* (1989) menjelaskan teori gender melalui pendekatan sosialisasi gender atau *Gender Socialization Approach* dimana jenis kelamin memberikan perbedaan nilai dan sifat dalam lingkungan kerja yang menyebabkan wanita dan pria membuat keputusan kebijakan dan praktik yang berbeda juga. Lueptow (1981, dikutip dalam Betz, 1989) menjelaskan bahwa pria dan wanita akan memberikan respon yang berbeda terhadap *reward* dan biaya. Pria lebih suka mengejar keberhasilan kompetitif dan mengurangi penekanan terhadap hubungan dan kepuasan intrinsik dari pekerjaan itu sendiri sehingga pria lebih suka bekerja berjam-jam dan melanggar aturan karena pria memandang prestasi sebagai kompetisi atau pertandingan yang harus dimenangkan. Sebaliknya, wanita kurang menekankan keberhasilan kompetitif dan lebih menyukai mengerjakan pekerjaan dengan baik dan menjaga hubungan harmonis sehingga wanita lebih suka bekerja dengan jam yang lebih pendek dan lebih patuh terhadap aturan dan hukum. Pendekatan sosialisasi gender mengasumsikan bahwa akan ada perbedaan untuk menjadi tidak etis di antara pria dan wanita dalam pekerjaan yang sama dimana pria dua kali lebih mungkin terlibat dalam tindakan kurang etis dibandingkan wanita (Betz *et al.*, 1989).

**Penghindaran Pajak**

Menurut Lietz (2013), penghindaran pajak ialah aktivitas yang mengarah pada mengurangi perpajakan pajak yang secara eksplisit dilakukan oleh perusahaan menggunakan



berbagai cara. Lietz (2013) menyebutkan bahwa definisi penghindaran pajak tidak membedakan antara praktik pajak yang jelas legal, diragukan secara hukum atau masuk area abu-abu, dan ilegal. Lietz (2013) juga menjelaskan bahwa perencanaan pajak memiliki spektrum definisi yang luas mulai dari penghindaran pajak, agresivitas pajak serta penggelapan pajak. Dengan mengurangi pembayaran pajak, perusahaan dapat menggunakan sumber daya ini untuk meningkatkan nilai perusahaan terutama kekayaan pemegang saham (Wang *et al.*, 2019).

### **Tata Kelola Perusahaan**

Tata kelola perusahaan ialah keterikatan diantara manajemen, dewan komisaris, investor, dan para pemangku kepentingan di dalam perusahaan tersebut serta sebuah proses yang di dalamnya ada tanggung jawab auditor dan komisaris terhadap investor dan pemangku kepentingan (Dewi & Fernando, 2020). Untuk merealisasikan tata kelola yang baik, dibutuhkan fungsi pengawasan yang baik juga dari dewan komisaris dan komite audit dimana dewan komisaris berperan dalam mengawasi dan memberikan nasehat kepada manajemen dalam pembuatan kebijakan sedangkan komite audit terbentuk oleh dewan komisaris yang berfungsi selaku organ pengawas pengelolaan perusahaan oleh direksi serta pelaporan keuangan perusahaan (Dewi & Fernando, 2020).

### **Kesulitan Keuangan**

Kesulitan keuangan ialah suatu keadaan finansial industri tidak berkondisi baik ataupun kurang sehat atau dengan kata lain, kesulitan keuangan merupakan situasi yang mana industri sulit terpenuhi pembayaran yang dibutuhkan karena arus kas tidak cukup untuk membayar utang yang ada (Cheng *et al.*, 2019; Rani, 2017). Kondisi kesulitan keuangan yang ada di perusahaan terdiri dari empat istilah umum, yakni *failure*, *insolvency*, *bankruptcy*, dan *default* (Habib *et al.*, 2020).

### **Pengungkapan CSR**

CSR didefinisikan sebagai tanggung jawab yang dilakukan perusahaan yang berorientasi laba untuk memenuhi kepentingan pemegang saham namun juga memenuhi kepentingan pemangku kepentingan lainnya dengan menyesuaikan diri terhadap sistem nilai masyarakat baik diwujudkan dalam hukum maupun adat etika (Friedman, 1970). Breliastiti *et al.* (2020) juga memberikan definisi CSR yakni upaya yang dilakukan perusahaan untuk melakukan tindakan yang bertanggung jawab kepada masyarakat dan tidak melakukan kegiatan-kegiatan yang tidak sesuai dengan tatanan nilai masyarakat.

### **Diversitas Gender**

Hafsi dan Turgut (2013, dikutip dalam Beiji *et al.*, 2020) menjelaskan bahwa diversitas dalam dewan dapat memengaruhi pembuatan kebijakan strategis perusahaan. Dimensi atau atribut dari diversitas dapat dibedakan menjadi dua yakni *task-related* dan *relations-related* (Handajani *et al.*, 2014). Gender masuk ke dalam bagian dari *relations-related*. Miliken dan Martins (1996, dikutip dalam Handajani *et al.*, 2014) mengemukakan bahwa dimensi *relations-related* dapat memengaruhi komunikasi negatif dan konsekuensi afektif (seperti pengambilan keputusan yang buruk, kesalahpahaman, dan konflik).

### **Hipotesis Penelitian**

#### **Pengaruh Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak**

Salah satu permasalahan agensi yaitu *monitoring cost* dapat dikurangi dengan pelaksanaan fungsi pengawasan kebijakan-kebijakan manajemen yang dilakukan oleh dewan komisaris karena manajemen dapat membuat kebijakan yang bertentangan dengan kepentingan para pemangku kepentingan termasuk kebijakan yang terkait dengan pajak. Dewan komisaris terdiri atas komisaris independen dan nonindependen. Komisaris independen melakukan pengawasan yang lebih baik dibandingkan komisaris nonindependen karena mereka tidak berafiliasi langsung maupun tidak langsung dengan pemegang saham mayoritas perusahaan



sehingga semakin banyak proporsi komisaris independen maka semakin baik pengawasan terhadap kebijakan-kebijakan yang dibuat manajemen (Hasnati, 2014; Mulyani *et al.*, 2018).

H<sub>1</sub> : Komisaris independen memiliki pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

#### **Pengaruh Komite Audit terhadap Penghindaran Pajak**

Komite audit bertugas untuk mendorong penyusunan laporan keuangan yang kredibel dengan melakukan fungsi pengawasan terhadap tindakan-tindakan oportunistik manajemen, salah satunya adalah memaksimalkan laba bersih dengan melakukan penekanan beban pajak (Alifianti *et al.*, 2017). Oleh karena itu, kehadiran komite audit dapat mengurangi *monitoring cost* dalam permasalahan agensi karena konflik keagenan dapat diatasi dengan penerapan tata kelola yang baik (Gunawan, 2017). Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya yang didapatkan Richardson *et al.* (2013) dan Wang *et al.* (2019), komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

H<sub>2</sub> : Komite audit memiliki pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

#### **Pengaruh Kesulitan Keuangan terhadap Penghindaran Pajak**

Peningkatan kesulitan keuangan pada suatu perusahaan mengarah pada peningkatan penghindaran pajak perusahaan karena perusahaan yang mengalami kondisi kesulitan keuangan tidak lagi memikirkan reputasi negatif akibat penghindaran pajak apalagi beban pajak menjadi hal utama dalam arus kas keluar dan perusahaan akan cenderung mencari alternatif untuk meningkatkan jumlah kas yang tersedia untuk dapat memenuhi kewajiban-kewajibannya (Alifianti *et al.*, 2017; Rani, 2017; Richardson *et al.*, 2015).

H<sub>3</sub> : Kesulitan keuangan memiliki pengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

#### **Pengaruh Pengungkapan CSR terhadap Penghindaran Pajak**

Menurut penelitian Mardianti dan Ardini (2020), semakin tinggi pengungkapan CSR maka penghindaran pajak akan semakin rendah. CSR yang tinggi menunjukkan bahwa perusahaan tersebut melakukan tindakan itu sebagai bentuk tanggung jawabnya kepada para pemangku kepentingan termasuk menunjukkan bahwa perusahaan tersebut ikut berkontribusi terhadap pembangunan negara. Lanis dan Richardson (2015) juga menemukan bahwa kinerja CSR mengurangi penghindaran pajak.

H<sub>4</sub> : Pengungkapan CSR memiliki pengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

#### **Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak**

Keberagaman gender dapat meningkatkan tata kelola perusahaan karena wanita lebih aktif dalam aktivitas pengawasan sehingga kehadiran lebih banyak wanita dalam jajaran dewan komisaris akan meningkatkan independensi dan efisiensi dewan (Tejersen *et al.*, 2016). Adams dan Ferreira (2009) menegaskan bahwa memiliki jumlah komisaris wanita yang lebih banyak memiliki efek yang sama dengan memiliki jumlah komisaris independen yang lebih besar, yang mengarah pada penurunan risiko ketidakpatuhan terhadap peraturan perpajakan dan peningkatan pengawasan, dengan harapan dapat menurunkan prevalensi pajak perusahaan.

H<sub>5</sub> : Diversitas gender memperkuat pengaruh negatif komisaris independen terhadap penghindaran pajak.

#### **Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Komite Audit terhadap Penghindaran Pajak**

Keberadaan wanita dalam susunan dewan komisaris dapat meningkatkan pengaruh komite audit mengingat komite audit merupakan bagian dari dewan komisaris. Dewan wanita lebih mampu berpikir independen dibandingkan pria serta lebih banyak memberikan berbagai sudut pandang yang berbeda dan lebih banyak informasi terkait keputusan yang diambil sehingga meningkatkan transparansi (Carter *et al.*, 2003, dikutip dalam Lanis *et al.*, 2015). Lanis *et al.* (2015) juga menyatakan bahwa wanita cenderung menghindari risiko dan



melakukan pengawasan yang lebih baik dibanding pria sehingga dapat mengurangi kemungkinan perusahaan untuk terlibat dalam penghindaran pajak.

H<sub>6</sub> : Diversitas gender memperkuat pengaruh negatif komite audit terhadap penghindaran pajak.

**Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Kesulitan Keuangan terhadap Penghindaran Pajak**

Kusumastuti *et al.* (2007 dalam Ellyanti & Setyawan, 2019) mengungkapkan bahwa wanita pada umumnya cenderung berupaya untuk tidak melakukan tindakan yang berisiko serta lebih teliti dibanding pria. Hal tersebut menjadikan wanita biasanya tidak cepat atau tidak terburu-buru dalam memutuskan hal-hal terkait pendanaan perusahaan. Karena sikap *risk averse* ini, Untuk menghindari pendanaan dari hutang, pengembalian yang tidak pasti, dan keputusan lainnya, perempuan lebih cenderung menyimpan sebagian besar aset mereka dalam investasi yang relatif aman dibandingkan laki-laki (Amri, 2017).

H<sub>7</sub> : Diversitas gender memperlemah pengaruh positif kesulitan keuangan terhadap penghindaran pajak.

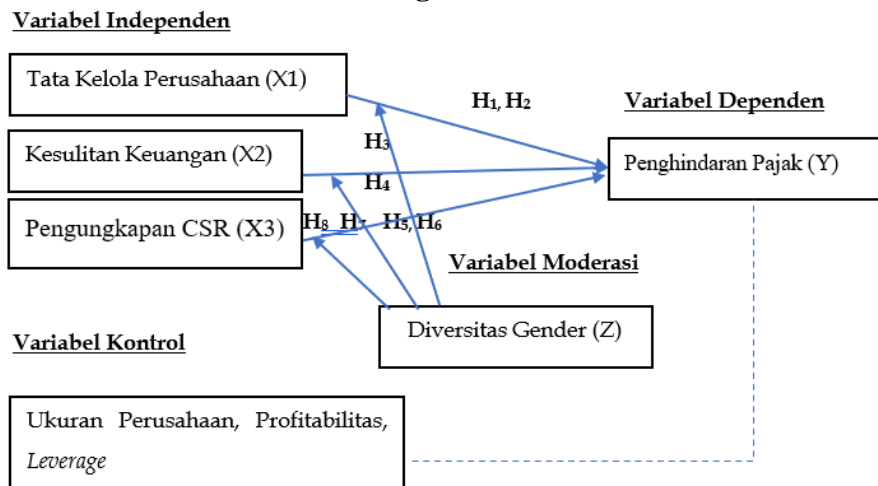
**Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Pengungkapan CSR terhadap Penghindaran Pajak**

Glass *et al.* (2016) mengungkapkan bahwa perusahaan yang memiliki diversitas gender dalam anggota dewannya lebih efektif dalam melakukan kegiatan CSR yang efektif. Cook dan Glass (2018) juga menemukan bahwa semakin banyak keberadaan wanita dalam jajaran dewan perusahaan akan meningkatkan CSR karena wanita lebih memedulikan kepentingan beragam pemangku kepentingan dibandingkan pria.

H<sub>8</sub> : Diversitas gender memperkuat pengaruh negatif pengungkapan CSR terhadap penghindaran pajak.

**Rancangan Penelitian**

**Gambar 1 Kerangka Pemikiran**



Sumber : Diolah Penulis (2020)

**METODE**

**Populasi dan Sampel**

Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia di sektor manufaktur antara tahun 2014 dan 2019 menjadi populasi penelitian. *Purposive sampling* digunakan untuk memilih sampel yang dianggap cocok berdasarkan kriteria. Penelitian ini menggunakan kriteria seleksi berikut:



- a) Perusahaan selain perusahaan sektor manufaktur dikecualikan dari sampel.
- b) Perusahaan sektor manufaktur dengan tanggal terdaftar di bursa atau *Initial Public Offering* (IPO) setelah 1 Januari 2014 dikecualikan dari sampel karena rentang waktu pengamatan adalah dari tahun 2014 sampai dengan 2019.
- c) Perusahaan yang menerbitkan laporan tahunan lengkap dari tahun 2014 sampai dengan 2019.
- d) Perusahaan dengan nilai laba sebelum pajak positif.
- e) Perusahaan yang memiliki data yang lengkap terkait penelitian dari tahun 2014 sampai dengan 2019.

Tabel 1 menampilkan hasil pemilihan sampel yang dilakukan dengan menggunakan teknik purposive sampling dan kriteria tertentu yang telah ditetapkan.

**Tabel 1. Hasil Pemilihan Sampel**

Kriteria	Jumlah
Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2014-2019	665
Perusahaan yang tidak termasuk dalam sektor manufaktur	- 481
Perusahaan yang IPO setelah 1 Januari 2014	-51
Perusahaan yang tidak menerbitkan laporan tahunan lengkap periode 2014 – 2019	-7
Perusahaan yang memiliki <i>pretax income</i> negatif	-60
Perusahaan yang tidak memiliki data yang lengkap terkait penelitian dari tahun 2014 sampai dengan 2019.	-1
Total sampel	65
Tahun pengamatan	6
Jumlah pengamatan	390

Sumber: Diolah Penulis (2020)

Penelitian ini dilakukan dengan metode kuantitatif yang menggunakan data sekunder berupa laporan keuangan dan laporan tahunan perusahaan sejak tahun 2014 sampai dengan 2019 dan diunduh secara resmi melalui situs Bursa Efek Indonesia maupun situs resmi perusahaan. Penelitian ini menggunakan data panel.

### Variabel Penelitian

Berdasarkan penelitian sebelumnya oleh Lanis dan Richardson, proksi *Book Tax Difference* digunakan untuk mengukur penghindaran pajak sebagai variabel dependen dalam penelitian ini (2015). Jumlah komite audit (Soliman & Ragab, 2014), jumlah komisaris independen (Richardson et al., 2015), dan Altman Z Score yang dimodifikasi oleh Graham (1998) berdasarkan penelitian (Richardson et al., 2015) merupakan contoh variabel independen, dan pengungkapan CSR yang diukur menggunakan metode *content analysis* dengan berpedoman pada *Global Reporting Initiative* (GRI) G4 sesuai penelitian Luxmawati & Prihantini (2020). Variabel moderasi dalam penelitian ini adalah diversitas gender dewan komisaris dengan menggunakan proksi yang mengacu pada penelitian Lanis et al. (2015). Penelitian ini juga menggunakan variabel kontrol berupa ukuran perusahaan, profitabilitas, dan *leverage*.

### Model Penelitian dan Teknik Analisis Data

Baik pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen maupun pengaruh tidak langsung variabel moderasi terhadap hubungan tersebut diuji dalam penelitian ini dengan menggunakan dua model terpisah. Model 1 untuk mengevaluasi hipotesis ini:

$$CTA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 KOM\_IND_{i,t} + \beta_2 KOMDIT_{i,t} + \beta_3 FD_{i,t} + \beta_4 CSR_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$



Sementara itu, model 2 digunakan untuk menguji hipotesis 5, 6, 7 dan 8 yakni menganalisis peran variabel moderasi atas pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

$$CTA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 KOM\_IND_{i,t} + \beta_2 KOMDIT_{i,t} + \beta_3 FD_{i,t} + \beta_4 CSR_{i,t} + \beta_5 BGD_{i,t} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 (BGD\_KOMIND)_{i,t} + \beta_{10} (BGD\_KOMDIT)_{i,t} + \beta_{11} (BGD\_FD)_{i,t} + \beta_{12} (BGD\_CSR)_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

Keterangan:

$CTA_{it}$  : Penghindaran Pajak yang diukur menggunakan *Book Tax Difference*

$KOM\_IND_{it}$  : Komisaris Independen

$KOMDIT_{it}$  : Komite Audit

$FD_{it}$  : Kesulitan Keuangan

$CSR_{it}$  : Pengungkapan CSR

BGD : Diversitas Gender

$SIZE_{it}$  : *Size*

$LEV_{it}$  : *Leverage*

$ROA_{it}$  : *Return On Asset*

$\epsilon$  : Error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil Uji Hipotesis

Tabel 2 Uji Hipotesis

Variabel	Dugaan Arah	Model Penelitian 1 (tanpa moderasi)		Model Penelitian 2 (dengan moderasi)	
		Koefisien	Prob.	Koefisien	Prob.
Cons.		0,0129109	0,191	0,010761	0,248
KOM_IND	-	-0,0198886	0,000**	-0,0214587	0,006**
KOMDIT	-	-0,0000103	0,498	0,0053868	0,068
FD	+	0,0048151	0,000**	0,0071432	0,000**
CSR	-	-0,0089918	0,103	-0,0169746	0,036**
BGD				0,0552461	0,116
BGD_KOMIND	-			-0,0098487	0,375
BGD_KOMDIT	-			-0,0245307	0,041**
BGD_FD	-			-0,013347	0,000**
BGD_CSR	-			0,0490743	0,068
SIZE		-0,0000296	0,478	-0,0004251	0,203
ROA		0,0646834	0,000**	0,0762316	0,000**
LEV		0,0115969	0,072	0,0224689	0,001**

Sumber: *Output Stata 14.2* (Diolah dari data sekunder)

### Pengaruh Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak

Berdasarkan data pada Tabel 2, proksi KOM IND untuk variabel komisaris independen memiliki koefisien sebesar -0,0198886 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Karena nilai  $p$  kurang dari 0,05, kita dapat menyimpulkan bahwa komisaris independen memang memiliki pengaruh yang besar terhadap penghindaran pajak, dan menolak  $H_0$  sebagai hasilnya. Semakin banyak komisaris independen berkorelasi negatif dengan penghindaran pajak, seperti yang ditunjukkan oleh koefisien negatif. Penelitian ini menggambarkan hasil yang serupa dengan penelitian Richardson *et al.* (2013) yang menyimpulkan bahwa terdapat pengaruh negatif dari adanya komisaris independen di sebuah perusahaan terhadap penghindaran pajak perusahaan. Hasil penelitian ini mendukung teori agensi yang dijelaskan Jensen dan Meckling (1976). Berdasarkan teori keagenan, salah satu biaya agensi adalah monitoring cost. Persentase



komisaris independen sebagai fungsi pengawasan akan mengurangi biaya agensi yang timbul berupa *monitoring cost* antara pemegang saham dan manajemen perusahaan. Fungsi pengawasan yang dilakukan oleh komisaris independen lebih objektif dan jujur dibandingkan dengan komisaris nonindependen karena komisaris independen tidak memiliki ikatan dengan pemegang saham mayoritas, direksi, atau komisaris lain dalam perusahaan yang bersangkutan, dan tidak memiliki rangkap jabatan di manapun. perusahaan yang berafiliasi dengan perusahaan yang bersangkutan.

#### **Pengaruh Komite Audit terhadap Penghindaran Pajak**

Tabel 2 menunjukkan bahwa variabel komite audit memiliki *p-value* sebesar 0,498 dan koefisien sebesar -0,0000103 (signifikan secara statistik). Karena nilai *p* variabel komite audit lebih besar dari ambang batas signifikansi 0,05, dapat disimpulkan bahwa komite audit tidak memiliki pengaruh yang signifikan secara statistik terhadap penggelapan pajak. Dengan demikian H1 ditolak, yang menunjukkan bahwa komite audit tidak berdampak pada penghindaran pajak. Berdasarkan teori keagenan, komite audit menjalankan fungsi pengawasan manajemen yang akan mengurangi *monitoring cost* yang timbul akibat adanya masalah agensi antara manajemen perusahaan dan investor. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Triyanti et al. (2020), Rani (2017), Alifianti et al. (2017) dan Rahmawati et al. (2016) yang membuktikan bahwa komite audit tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Gunawan (2017) mengklaim bahwa di Indonesia, perusahaan hanya diwajibkan untuk mematuhi undang-undang dan peraturan yang relevan, atau mengikuti standar dan prinsip tata kelola perusahaan yang baik. Gunawan (2017) mengatakan bahwa tata kelola yang baik belum diupayakan secara aktif dan penerapan tata kelola perusahaan masih sebatas dokumen.

#### **Pengaruh Kesulitan Keuangan terhadap Penghindaran Pajak**

Berdasarkan Tabel 2, dapat diketahui bahwa variabel kesulitan keuangan memiliki koefisien sebesar 0,0048151 dan nilai *p value* sebesar 0,000. Nilai *p value* kurang dari tingkat signifikansi 0,05 sehingga dapat diartikan bahwa kesulitan keuangan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penghindaran pajak atau menolak H<sub>0</sub>. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Feizi et al. (2016), Sadjiarto et al. (2020), Edwards et al. (2013), dan Richardson et al. (2015) yang menemukan bahwa peningkatan kesulitan keuangan dalam suatu perusahaan mengarah kepada peningkatan penghindaran pajak. Jika dikaitkan dengan teori keagenan, meskipun kesulitan keuangan tidak serta merta berarti perusahaan akan gagal, namun penurunan yang signifikan dan terus menerus dalam kinerja keuangan perusahaan dapat mengakibatkan kebangkrutan sehingga investor dan kreditur mengalami kerugian finansial yang cukup besar (Habib et al., 2018). Kondisi ini menyebabkan terjadinya masalah keagenan karena ketidakselarasan tujuan antara manajemen dan investor. Perusahaan yang memiliki karakteristik kesulitan keuangan akan memiliki tindakan-tindakan ekonomi yang berbeda jika dibandingkan dengan perusahaan yang kondisi keuangannya baik. Perusahaan yang mengalami kondisi keuangan yang tertekan akan cenderung mencari alternatif untuk meningkatkan jumlah kas yang tersedia untuk dapat memenuhi kewajiban-kewajibannya (Rani, 2017). Salah satu alternatifnya adalah melakukan manajemen pajak agar pajak yang dibayarkan memiliki nominal sekecil-kecilnya. Cara tersebut dapat dilakukan oleh perusahaan baik dengan cara yang legal melalui pemanfaatan celah peraturan perpajakan yang ada ataupun ilegal melalui penggelapan pajak.

#### **Pengaruh Pengungkapan CSR terhadap Penghindaran Pajak**

Tabel 2 menunjukkan bahwa *p-value* pengungkapan CSR sebesar 0,0103, dan koefisien variabel sebesar -0,0089918. Karena nilai *p* variabel pengungkapan CSR lebih besar dari ambang batas signifikansi 0,05, maka dapat disimpulkan bahwa variabel tersebut tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Dengan demikian, kita harus menolak H1 yang berpendapat bahwa memublikasikan CSR tidak berdampak pada penghindaran pajak.



Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Landry et al. (2013), Luxmawati dan Prihantini (2020) serta Wahyudi (2015) yang meneliti pengaruh CSR terhadap penghindaran pajak. Jika dikaitkan dengan teori legitimasi dan *stakeholder theory*, perusahaan di Indonesia melakukan pengungkapan CSR hanya untuk memperoleh legitimasi dari masyarakat dan memenuhi kepentingan para *stakeholder*. Di Indonesia, konsep tanggung jawab sosial perusahaan (CSR) masih dalam tahap awal baik dari segi pemahaman maupun kesadaran. Perusahaan di Indonesia tampaknya tidak memiliki pemahaman yang kuat tentang tanggung jawab sosial perusahaan, terlihat dari pelaporan CSR mereka yang kurang baik (Wahyudi, 2015). Seperti nilai rata-rata pengungkapan CSR dalam survei ini, masih di bawah benchmark GRI G4 sebesar 19%.

### **Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak**

Berdasarkan Tabel 2, pengaruh moderasi yang disimbolkan dengan interaksi BGD\_KOMIND menunjukkan bahwa nilai *p value* variabel interaksi sebesar 0,375 dan nilai koefisien sebesar -0,0098487. Nilai dari *p value* lebih dari tingkat signifikansi 0,05 sehingga kesimpulan yang diambil adalah menerima  $H_0$  dan menolak  $H_1$  atau diversitas gender tidak memoderasi pengaruh komisaris independen terhadap penghindaran pajak. Hal ini dapat dikarenakan proporsi diversitas gender dalam memengaruhi komisaris independen sangat kecil yakni dari tahun ke tahun rata-rata hanya berkisar 11%-14%. Meskipun komisaris independen secara parsial berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, rata-rata dari diversitas gender yang kecil tidak mampu meningkatkan pengaruh negatif tersebut. Hal tersebut sejalan dengan penelitian *Internasional Finance Corporation* (IFC) terkait keanekaragaman gender dewan perusahaan di ASEAN menunjukkan bahwa Indonesia tertinggal dalam hal jumlah wanita yang menduduki posisi dewan yakni hanya sebesar 18,4% dibandingkan dengan rata-rata negara ASEAN sebesar 25,2% (Rahman & Cheisviyanny, 2020). Diversitas gender dewan komisaris juga berkaitan dengan teori agensi dimana semakin heterogen komposisi gender dewan maka semakin independen susunan dewan tersebut yang akhirnya control akan semakin besar dan biaya yang muncul akibat permasalahan agensi juga akan semakin rendah.

### **Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Komite Audit terhadap Penghindaran Pajak**

Berdasarkan Tabel 2, pengaruh moderasi yang disimbolkan dengan interaksi BGD\_KOMDIT menunjukkan bahwa nilai *p value* variabel interaksi sebesar 0,041 dan nilai koefisien sebesar -0,0245307. Nilai dari *p value* kurang dari tingkat signifikansi 0,05 sehingga kesimpulan yang diambil adalah menerima  $H_1$  dan menolak  $H_0$  atau diversitas gender memoderasi pengaruh komite audit terhadap penghindaran pajak. Hal ini dikarenakan wanita lebih konservatif dan *risk-averse* sehingga hal ini memengaruhi pembuatan keputusan serta meningkatkan transparansi akuntansi perusahaan (Rhee et al., 2019). Adanya manipulasi laporan keuangan dan aktivitas penghindaran pajak dapat menyebabkan laporan keuangan menjadi tidak kredibel sehingga dapat merusak reputasi perusahaan. Sikap menghindari risiko yang dimiliki wanita menyebabkan wanita akan lebih mempertimbangkan kemungkinan adanya sanksi dari otoritas pajak apabila perusahaan terdeteksi melakukan penghindaran pajak. Hasil penelitian ini memperkuat teori agensi dan mengkonfirmasi penelitian Adams dan Ferreira (2009) yang menyatakan bahwa wanita lebih banyak terlibat dalam aktivitas pengawasan dibandingkan pria dan penelitian Lanis et al. (2015) yang menunjukkan bahwa semakin beragam kehadiran perempuan dalam dewan maka penghindaran pajak semakin kecil.

### **Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Kesulitan Keuangan terhadap Penghindaran Pajak**

Berdasarkan Tabel 2, pengaruh moderasi yang disimbolkan dengan interaksi BGD\_FD memiliki nilai *p* 0,000 dan koefisien -0,013347. Karena nilai *p* kurang dari 0,05, kita dapat menyimpulkan bahwa  $H_1$  benar dan  $H_0$  salah; yaitu, keragaman gender menyangga dampak



kesulitan ekonomi terhadap penghindaran pajak. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori agensi dan selaras dengan penelitian Shao dan Liu (2014) yang menyatakan bahwa perusahaan dengan risiko tinggi cenderung menunjuk dewan perempuan untuk mengurangi risiko dan penelitian Lanis et al. (2015) serta Jarboui et al. (2020) yang menunjukkan semakin beragam kehadiran perempuan dalam jajaran dewan maka penghindaran pajak akan semakin kecil. Kusumastuti et al. (2007, dikutip dalam Ellyanti & Setyawan, 2019) mengungkapkan bahwa wanita cenderung lebih berhati-hati dan menghindari resiko serta lebih teliti dibanding pria sehingga wanita tidak terburu-buru dalam mengambil keputusan terutama keputusan pendanaan. Karena sikap *risk averse* ini, wanita pada umumnya cenderung tidak ingin mengambil kesempatan yang berpeluang memunculkan risiko serta lebih cenderung memilih untuk tidak berutang (Amri, 2017).

### **Pengaruh Diversitas Gender dalam Memoderasi Pengaruh Pengungkapan CSR terhadap Penghindaran Pajak**

Berdasarkan Tabel 2, pengaruh moderasi yang disimbolkan dengan interaksi BGD\_CSR menunjukkan bahwa nilai *p value* variabel interaksi sebesar 0,068 dan nilai koefisien sebesar 0,0490743. Koefisien BGD\_CSR bernilai positif menunjukkan bahwa pengaruh variabel BGD\_CSR terhadap penghindaran pajak adalah positif. Namun, nilai dari *p value* melebihi dari tingkat signifikansi 0,05 sehingga kesimpulan yang diambil adalah menerima  $H_0$  dan menolak  $H_1$  atau diversitas gender tidak memoderasi pengaruh pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan (CSR) terhadap penghindaran pajak. Ketidakmampuan gender dalam memoderasi dapat disebabkan karena rendahnya proporsi keberagaman gender di sektor manufaktur. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Ningrum et al. (2018) dan Luxmawati dan Prihantini (2020) yang membuktikan bahwa diversitas gender dapat memoderasi pengaruh tanggung jawab sosial perusahaan terhadap penghindaran pajak. Perbedaan hasil penelitian ini disebabkan perbedaan sampel penelitian dan proksi yang digunakan. Ningrum et al. (2018) menggunakan proksi GRI G3 sebanyak 79 item sementara penelitian ini menggunakan proksi GRI G4 sebanyak 91 item. Luxmawati dan Prihantini (2020) melakukan penelitian pada perusahaan sektor pertambangan sementara penelitian ini menggunakan sampel perusahaan sektor manufaktur. Jika dikaitkan dengan teori agensi, teori legitimasi, dan *stakeholder theory*, adanya diversitas gender dalam dewan komisaris suatu perusahaan hanya untuk memenuhi kepentingan *stakeholder* dan untuk memperoleh legitimasi dari masyarakat, bukan dimaksudkan untuk mengurangi penghindaran pajak.

## **PENUTUP**

### **Simpulan**

Simpulan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: 1) Komisaris independen berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak; 2) Komite audit tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penghindaran pajak; 3) Kesulitan keuangan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak; 4) Pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan (CSR) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penghindaran pajak; 5) Diversitas gender tidak memoderasi pengaruh komisaris independen terhadap penghindaran pajak; 6) Diversitas gender memperkuat pengaruh negatif komite audit terhadap penghindaran pajak; 7) Diversitas gender memperlemah pengaruh positif kesulitan keuangan terhadap penghindaran pajak; dan 8) Diversitas gender tidak memoderasi pengaruh pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan (CSR) terhadap penghindaran pajak.

### **Keterbatasan**

Keterbatasan yang terdapat dalam penelitian ini adalah penggunaan scoring index pada variabel pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan (CSR) dengan metode content



analysis pada laporan tahunan dan/atau laporan keberlanjutan perusahaan yang dilakukan sendiri oleh penulis yang belum dikonfirmasi terkait kredibilitas scoring oleh pihak lain, penggunaan data dari laporan keuangan sebagai data sekunder untuk mengestimasi penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan dikarenakan keterbatasan data laporan pajak dan kerahasiaan data yang dimiliki oleh perusahaan, hasil penelitian tidak dapat menggeneralisasi semua perusahaan publik yang terdaftar di Indonesia karena hanya menggunakan perusahaan sektor manufaktur, dan variabel komisaris independen dan komite audit hanya menggunakan proksi kuantitatif dan tidak mempertimbangkan aspek kualitatif sehingga ada kemungkinan terdapat masalah multikoleniaritas antara dua variabel tersebut yang tidak terlihat dalam penelitian ini mengingat ketua komite audit merupakan komisaris independen. Keterbatasan terakhir adalah variabel diversitas gender dalam penelitian ini mengacu ke jenis kelamin yakni wanita dan pria dengan tidak mempertimbangkan adanya perbedaan aspek psikologis seperti pria yang memiliki sifat seperti wanita maupun wanita yang memiliki sifat seperti pria.

### Saran

Penelitian ini memiliki dua saran yakni saran praktis dan saran penelitian selanjutnya. Saran praktis pertama ditujukan bagi Direktorat Jenderal Pajak yakni sebagai referensi dalam mendeteksi risiko penghindaran pajak perusahaan melalui tata kelola dan kondisi kesulitan keuangan. Saran kedua bagi perusahaan yakni sebagai bahan masukan untuk terus meningkatkan tata kelola perusahaan dengan menambah jumlah komisaris independen atau jumlah wanita dalam dewan komisaris agar dapat menghindari terjadinya peningkatan kondisi kesulitan keuangan serta meningkatkan peran komite audit dalam mengurangi penghindaran pajak. Saran ketiga ditujukan bagi investor yakni sebagai bahan pertimbangan terkait pengambilan keputusan investasi. Saran bagi penelitian selanjutnya adalah penelitian selanjutnya dapat menggunakan proksi yang berbeda dengan yang digunakan penulis, memperpanjang interval waktu penelitian, mengubah sektor yang menjadi sampel penelitian, menggunakan sampel negara ASEAN, menambahkan variabel tambahan seperti strategi bisnis perusahaan, *transfer pricing*, *earning management*, *thin capitalization*, dan variabel-variabel lainnya, atau mengembangkan penelitian metode kualitatif.

### DAFTAR PUSTAKA

- Adams, R. B., & Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94(2), 291–309. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2008.10.007>
- Alifianti, R., Putri, H., & Chariri, A. (2017). Pengaruh financial distress dan good corporate governance terhadap praktik tax avoidance pada perusahaan manufaktur. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(2), 56–66. <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/18242>
- Alsaadi, A. (2020). Financial-tax reporting conformity, tax avoidance and corporate social responsibility. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(3), 639–659. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2019-0133>
- Betz, M., O'Connell, L., & Shepard, J. M. (1989). Gender differences in proclivity for unethical behavior. *Citation Classics from The Journal of Business Ethics: Celebrating the First Thirty Years of Publication*, 321–324. [https://doi.org/10.1007/978-94-007-4126-3\\_20](https://doi.org/10.1007/978-94-007-4126-3_20)
- Boubaker, S., Cellier, A., Manita, R., & Saeed, A. (2020). Does corporate social responsibility reduce financial distress risk? *Economic Modelling*, 91, 835–851. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2020.05.012>
- Breliastiti, R., Putri, S., & Valentina, S. (2020). Penerapan CGG dan dampaknya pada penerapan CSR (Perusahaan Pemenang IICG- ASEAN CG SCORECARD ). *Jurnal*



- Akuntansi Bisnis*, 13(2), 66–77. <http://dx.doi.org/10.30813/jab.v13i2.2207>
- Cheng, C. H., Chan, C. P., & Sheu, Y. J. (2019). A novel purity-based k nearest neighbors imputation method and its application in financial distress prediction. *Engineering Applications of Artificial Intelligence*, 81(October 2017), 283–299. <https://doi.org/10.1016/j.engappai.2019.03.003>
- Cita, I. G. A., & Supadmi, N. L. (2019). Pengaruh financial distress dan good corporate governance pada praktik tax avoidance. *E-Jurnal Akuntansi*, 29, 912–927. [shorturl.at/gSbX9](http://shorturl.at/gSbX9)
- Cobham, A., & Janský, P. (2018). Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results. *Journal of International Development*, 30(2), 206–232. <https://doi.org/10.1002/jid.3348>
- Cook, A., & Glass, C. (2018). Women on corporate boards: Do they advance corporate social responsibility? *Human Relations*, 71(7), 897–924. <https://doi.org/10.1177/0018726717729207>
- Dewi, A. S., & Fernando, R. T. (2020). Dewan komisaris independen dan komite audit sebagai faktor yang menentukan kinerja keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di bursa efek indonesia periode 2013-2017. *Jurnal Pundi*, 4(1), 1–12. <https://doi.org/10.31575/jp.v4i1.220>
- Ellyanti, & Setyawan, I. R. (2019). Peran diversitas gender terhadap pengambilan keputusan pendanaan pada perusahaan indeks Kompas 100. *Jurnal Manajerial Dan Kewirausahaan*, 1(3), 420–429. <http://journal.untar.ac.id/index.php/JMDK/article/view/5352>
- Feizi, M., Panahi, E., Keshavarz, F., Mirzaee, S., & Mosavi, S. M. (2016). The impact of the financial distress on tax avoidance in listed firms: evidence from Tehran Stock Exchange (TSE). *International Journal of Advance Biotechnology and Research (IJBR)*, 7, 373–382.
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management: A stakeholder approach*. Cambridge University Press.
- Friedman, M. (1970). The social responsibility of business is to increase its profits. *Corporate Social Responsibility*, 31–35. [https://doi.org/10.1007/978-3-540-70818-6\\_14](https://doi.org/10.1007/978-3-540-70818-6_14)
- Glass, C., Cook, A., & Ingersoll, A. R. (2016). Do women leaders promote sustainability? Analyzing the effect of corporate governance composition on environmental performance. *Business Strategy and the Environment*, 25(7), 495–511. <https://doi.org/10.1002/bse.1879>
- Gunawan, J. (2017). Pengaruh corporate social responsibility dan corporate governance. *Jurnal Akuntansi*, 21(3), 425–436. <https://doi.org/10.33558/paradigma.v17i2.2315>
- Habib, A., Costa, M. D., Huang, H. J., Bhuiyan, M. B. U., & Sun, L. (2020). Determinants and consequences of financial distress: review of the empirical literature. *Accounting and Finance*, 60(S1), 1023–1075. <https://doi.org/10.1111/acfi.12400>
- Handajani, L., Subroto, B., T., S., & Saraswati, E. (2014). Does board diversity matter on corporate social disclosure? An Indonesian evidence. *Journal of Economics and Sustainable Development*, 5(9), 8–16.
- Harrison, J. S., & van der Laan Smith, J. (2015). Responsible accounting for stakeholders. *Journal of Management Studies*, 52(7), 935–960. <https://doi.org/10.1111/joms.12141>
- Hasnati. (2014). *Komisaris independen & komite audit : Organ perusahaan yang berperan untuk mewujudkan good corporate governance di Indonesia*. Absolute Media.
- Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review*, 88(6), 2025–2059.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of firm : managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)



- Kim, Y., Park, M. S., & Wier, B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *Accounting Review*, 87(3), 761–796. <https://doi.org/10.2308/accr-10209>
- Landolf, U. (2006). Tax and corporate responsibility. *International Tax Review*, 26, 6–9.
- Lanis, R., Richardson, G., & Taylor, G. (2015). Board of director gender and corporate tax aggressiveness: an empirical analysis. *Journal of Business Ethics*, 144(3), 577–596. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2815-x>
- Lanis, Roman, & Richardson, G. (2015). Is corporate social responsibility performance associated with tax avoidance? *Journal of Business Ethics*, 127(2), 439–457. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2052-8>
- Lietz, G. (2013). Tax avoidance vs. tax aggressiveness: A unifying conceptual framework. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2363828>
- Lindblom, C. K. (1993). *The Implications of organisational legitimacy for corporate social performance and disclosure, paper presented to the Critical Perspectives on Accounting Conference*.
- Luxmawati, F., & Prihantini, F. N. (2020). the effect of corporate social responsibility (CSR) disclosure on tax avoidance with gender as moderating variable in mining companies. *Economics and Business Solutions Journal*, 4(1), 49. <https://doi.org/10.26623/ebsj.v4i1.2242>
- Mardianti, I. V, & Ardini, L. (2020). Pengaruh CSR, profitabilitas, kepemilikan asing, dan intensitas modal terhadap penghindaran pajak. *Jurnal Ilmu Dan Riset ...*, 1–24. <http://jurnalmahasiswa.stiesia.ac.id/index.php/jira/article/view/2854>
- Mulyani, S., Wijayanti, A., & Masitoh, E. (2018). Pengaruh tata kelola perusahaan terhadap tax avoidance. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Bisnis Airlangga*, 3(1), 322–340. <https://doi.org/10.31093/jraba.v3i1.91>
- Ningrum, A. K., Suprapti, E., & Hidayat Anwar, A. S. (2018). Pengaruh pengungkapan corporate social responsibility terhadap tax avoidance dengan gender sebagai variabel moderasi. *BALANCE: Economic, Business, Management and Accounting Journal*, 15(01). <https://doi.org/10.30651/blc.v15i01.1260>
- Parker, L. (1986). Polemical themes in social accounting: a scenario for standard setting. *Advances in Public Interest Accounting*, 1, 67–93.
- Radifan, R., & Yuyetta, E. N. A. (2015). Analisis pengaruh mekanisme good corporate governance terhadap kemungkinan financial distress. 1–71. <http://eprints.undip.ac.id/46525/>.
- Rahman, B., & Cheisviyanny, C. (2020). Pengaruh kualitas pengungkapan corporate social responsibility, gender dewan direksi, dan gender dewan komisaris terhadap tax aggressive. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 2(2), 2740–2756. <http://jea.ppj.unp.ac.id/index.php/jea/article/view/243>
- Rahmawati, A., Endang, M. G. W., & Agusti, R. R. (2016). Pengaruh pengungkapan corporate social responsibility dan corporate governance terhadap tax avoidance. *Jurnal Perpajakan*, 10(1), 1–9. <http://perpajakan.studentjournal.ub.ac.id/index.php/perpajakan/article/view/291>
- Rani, P. (2017). Pengaruh ukuran perusahaan, financial distress, komite audit, dan komisaris independent terhadap tax avoidance (studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2016). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 6(2), 16–30. <https://journal.budiluhur.ac.id/index.php/akeu/article/view/420>
- Ratmono, D., & Juliarto, A. (2019). Disclosure of corporate social responsibility (CSR) as a means of legitimacy: it's impact on the level of tax aggressiveness. *International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET)*, 10(8), 101–111. <https://ssrn.com/abstract=3450308>



- Ratmono, D., & Sagala, W. M. (2015). Pengungkapan corporate social responsibility (CSR) sebagai sarana legitimasi: dampaknya terhadap tingkat agresivitas pajak. *Jurnal Nominal*, 4(2), 16–30. <https://doi.org/10.21831/nominal.v4i2.7997>
- Rhee, C. S., Woo, S., & Kim, D. H. (2019). The effect of female employment on corporate sustainability in terms of tax avoidance. *Sustainability (Switzerland)*, 12(1), 1–15. <https://doi.org/10.3390/su12010140>
- Richardson, G., Lanis, R., & Taylor, G. (2015). Financial distress, outside directors and corporate tax aggressiveness spanning the global financial crisis: An empirical analysis. *Journal of Banking and Finance*, 52, 112–129. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2014.11.013>
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2013). The impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), 68–88. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2013.02.004>
- Richardson, G., Taylor, G., & Lanis, R. (2015). The impact of financial distress on corporate tax avoidance spanning the global financial crisis: Evidence from Australia. *Economic Modelling*, 44, 44–53. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2014.09.015>
- Sadjiarto, A., Hartanto, S., . N., & Octaviana, S. (2020). Analysis of the effect of business strategy and financial distress on tax avoidance. *Journal of Economics and Business*, 3(1). <https://doi.org/10.31014/aior.1992.03.01.193>
- Sari, D. M. P. (2020). *Jadi Komisaris Garuda Indonesia, Apa yang Akan Dilakukan Yenny Wahid?* [https://nasional.kompas.com/read/\(2020\)/01/23/17413461/jadi-komisaris-garuda-indonesia-apa-yang-akan-dilakukan-yenny-wahid](https://nasional.kompas.com/read/(2020)/01/23/17413461/jadi-komisaris-garuda-indonesia-apa-yang-akan-dilakukan-yenny-wahid)
- Setiawan, D. A. (2020). *Ini Realisasi Pajak 2019 per Sektor Usaha, Manufaktur Terkontraksi.* [https://news.ddtc.co.id/ini-realisasi-pajak-2019-per-sektor-usaha-manufaktur-terkontraksi-18317?page\\_y=0](https://news.ddtc.co.id/ini-realisasi-pajak-2019-per-sektor-usaha-manufaktur-terkontraksi-18317?page_y=0)
- Soliman, M., & Ragab, A. A. (2014). Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: an empirical study of the listed companies in Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(2), 155–166. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2315355>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610. <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9508080331>
- Susilo, R. (2017). *Indonesia Masuk Peringkat ke-11 Penghindaran Pajak Perusahaan, Jepang No. 3.* <https://www.tribunnews.com/internasional/2017/11/20/indonesia-masuk-peringkat-ke-11-penghindaran-pajak-perusahaan-jepang-no3>
- Suwiknyo, E. (2020). *Kalah dari Tokelau dan Samoa, Rasio Pajak Indonesia Paling Rendah Se-Asia Pasifik.* [https://ekonomi.bisnis.com/read/\(2020\)0724/259/1270254/kalah-dari-tokelau-dan-samoa-rasio-pajak-indonesia-paling-rendah-se-asia-pasifik](https://ekonomi.bisnis.com/read/(2020)0724/259/1270254/kalah-dari-tokelau-dan-samoa-rasio-pajak-indonesia-paling-rendah-se-asia-pasifik)
- Toarik, M. (2017). *Grant Thornton: Jumlah Pemimpin Wanita Perusahaan Indonesia Terbesar se-Asia Pasifik.* <https://www.beritasatu.com/mashud-toarik/ekonomi/424849/grant-thornton-jumlah-pemimpin-wanita-perusahaan-indonesia-terbesar-seasia-pasifik>
- Triyanti, N. W., Titisari, K. H., & Dewi, R. R. (2020). Pengaruh profitabilitas, size, leverage, komite audit, komisaris independen dan umur perusahaan terhadap tax avoidance. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 20(1), 113. <https://doi.org/10.33087/jiubj.v20i1.850>
- Wahyudi, D. (2015). Analisis empiris pengaruh aktifitas corporate social responsibility (CRS) terhadap penghindaran pajak di Indonesia. *Proceeding Pertemuan Ilmiah Tahunan (PIT) Nasional Ke-2*, 131–144. [shorturl.at/bruwQ](http://shorturl.at/bruwQ)
- Wang, F., Xu, S., Sun, J., & Cullinan, C. P. (2019). Corporate tax avoidance: a literature review



and research agenda. *Journal of Economic Surveys*, 34(4), 793–811.  
<https://doi.org/10.1111/joes.12347>