

# Faktor Yang Mempengaruhi *Tax Aggressiveness*: Bagaimana Pengaruh Board Gender Diversity?

Bella Anggelina<sup>1</sup>  
Estralita Trisnawati<sup>2</sup>  
Amrie Firmansyah<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Tarumanagara, Indonesia

\*Correspondences: [bella.angelina97@yahoo.co.id](mailto:bella.angelina97@yahoo.co.id)

## ABSTRAK

Penelitian bertujuan menganalisis pengaruh kualitas audit, ukuran dewan direktur, dan intensitas modal terhadap agresivitas pajak dengan keragaman gender direksi sebagai variabel moderasi. Penelitian dilakukan pada perusahaan pertambangan berdasarkan klasifikasi IDX-IC di BEI selama 4 tahun, periode 2016-2019. Sampel yang diperoleh sebanyak 47 amatan dengan metode data cross sections dan uji regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan kualitas audit berhubungan negatif dengan agresivitas pajak, intensitas modal berhubungan positif dengan agresivitas pajak, dan keragaman gender direksi memperlemah pengaruh positif intensitas modal terhadap agresivitas pajak.

Kata Kunci: Agresivitas Pajak; Intensitas Modal; Keragaman Gender Direksi; Kualitas Audit; Ukuran Dewan Direktur.

## *Tax Aggressiveness Determinants: How Does the Board Gender Diversity Effect?*

### ABSTRACT

*This study aims to analyze the effect of audit quality, size of the board of directors, and capital intensity on tax aggressiveness with gender diversity of directors as a moderating variable. The research was conducted on mining companies based on the IDX-IC classification on the IDX for 4 years, 2016-2019 period. The sample obtained was 47 observations with cross-sectional data method and multiple linear regression test. The results show that audit quality is negatively related to tax aggressiveness, capital intensity is positively related to tax aggressiveness, and gender diversity of directors weakens the positive effect of capital intensity on tax aggressiveness.*

Keywords: Tax Aggressiveness; Capital Intensity; Board Gender Diversity; Audit Quality; Board Size.

Artikel dapat diakses: <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 32 No. 4  
Denpasar, 26 April 2022  
Hal. 912-927

DOI:  
10.24843/EJA.2022.v32.i04.p07

**PENGUTIPAN:**  
Anggelina, B., Trisnawati, E., & Firmansyah, A. (2022). Faktor Yang Mempengaruhi *Tax Aggressiveness*: Bagaimana Pengaruh Board Gender Diversity?. *E-Jurnal Akuntansi*, 32(4), 912-927

**RIWAYAT ARTIKEL:**  
Artikel Masuk:  
2 Desember 2021  
Artikel Diterima:  
8 Januari 2022

## PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber pendapatan bagi negara tetapi beban bagi perusahaan. Hal ini menyebabkan perusahaan cenderung mencari cara untuk mengurangi jumlah pembayaran pajak, baik secara legal maupun ilegal. Hal ini dapat terjadi jika terdapat peluang yang dapat dimanfaatkan karena kelemahan peraturan perpajakan yang akan berujung kepada perlawanan terhadap pajak (Kamila dalam Ambarsari *et al.*, 2019). Tingginya tingkat penurunan realisasi penerimaan pajak mengindikasikan adanya *tax aggressiveness*. Menurut Irianto *et al.* (2017), *tax aggressiveness* merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh manajer untuk mengurangi penghasilan kena pajak perusahaan melalui perencanaan pajaknya baik secara legal (*tax avoidance*) maupun ilegal (*tax evasion*) guna mengecilkan beban pajak perusahaan. Bagi perusahaan dengan beban pajak yang tinggi akan mengurangi keuntungan perusahaan tersebut. *Tax aggressiveness* merupakan bagian dari penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dapat dilihat dari posisinya dalam hukum dan tingkat kepatuhan perpajakan yang lebih rendah (Lietz, 2013). Selain itu, *tax aggressiveness* merupakan tindakan penghindaran pajak secara eksplisit yang dilakukan sangat "agresif" (Lietz, 2013).

Adapun kasus penghindaran pajak yang terjadi dan melibatkan dunia secara global adalah *Panama Papers* yang terungkap pada tahun 2016. *Panama Papers* merupakan 11 juta dokumen data yang bocor yang melibatkan beberapa orang dan perusahaan di seluruh dunia dengan menggunakan cara yang ilegal untuk menghindarkan pajak (Pohan, 2017). Kasus penghindaran pajak yang baru-baru ini ditemukan dilakukan oleh PT Adaro Energy Tbk (ADRO) yang diduga memindahkan sejumlah pendapatan serta labanya dari aktivitas penambangan batubara di Indonesia ke jaringan perusahaannya di Singapura dengan tujuan untuk menghindari pajak, karena adanya perbedaan tarif pajak yang lebih tinggi (finance.detik.com, 2019). Data pada Tabel 1 menunjukkan realisasi penerimaan pajak dari tahun 2016-2019 belum mencapai target yang telah ditetapkan APBN masing-masing tahun tersebut, yaitu

**Tabel 1. Perbandingan Realisasi Penerimaan Pajak terhadap APBN 2016-2019**

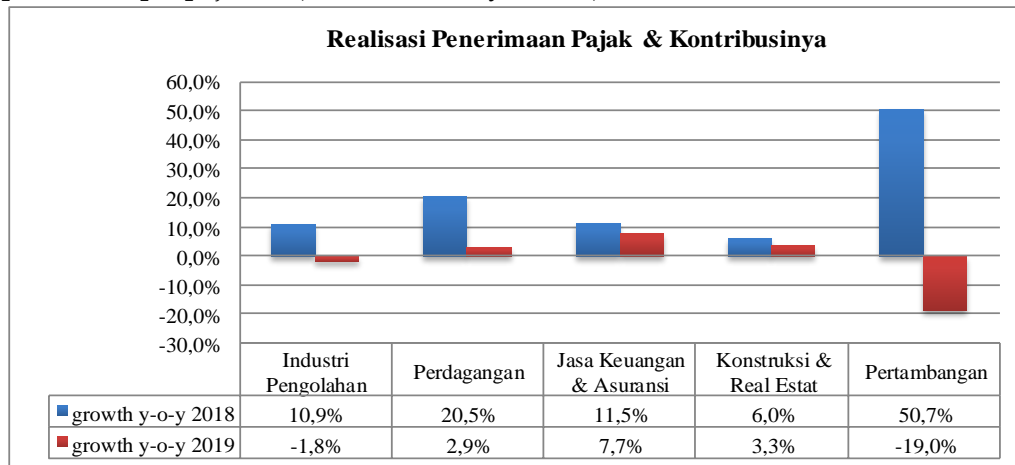
Keterangan	2016	2017	2018	2019
APBN Penerimaan Pajak	Rp 1.539,2 T	Rp 1.472,7 T	Rp 1.424,00 T	Rp 1.577,56 T
Realisasi	Rp 1.285,0 T	Rp 1.343,5 T	Rp 1.315,93 T	Rp 1.332,06 T
% terhadap target APBN	83,50%	91,20%	92,41%	84,40%

Sumber: Kemenkeu.go.id, 2016-2019

Kemudian, Gambar 1 menunjukkan perbandingan penerimaan pajak sektoral antara tahun 2018 dan 2019 di mana pada tahun tersebut terjadi penurunan yang cukup signifikan. Persentase penerimaan pajak terhadap target APBN-nya mengalami penurunan sebesar 8,01%. Perbandingan realisasi penerimaan pajak dan kontribusinya antara tahun 2018 dan 2019 terjadi penurunan paling tinggi sebesar 19% pada sektor pertambangan dan yang terendah pada sektor industri pengolahan sebesar 1,8%.

Menurut Boussaidi & Hamed (2015) *tax aggressiveness* dapat dilihat sebagai pemicu kegiatan pengelolaan pajak yang digunakan untuk perencanaan pajak dan memiliki indikasi untuk penggelapan pajak (*tax evasion*). Kegiatan penghindaran pajak merupakan transaksi yang dilakukan oleh perusahaan

untuk mengurangi beban perpajakan dengan memanfaatkan celah dalam peraturan perpajakan (Lestari & Nedy, 2019).



**Gambar 1. Penerimaan Pajak Sektoral tahun 2018-2019**

Sumber: Kemenkeu.go.id, 2018-2019

Praktik *tax aggressiveness* yang dilakukan perusahaan tidak terlepas dari faktor-faktor yang mempengaruhinya. Penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi praktik penghindaran pajak secara agresif telah dilakukan baik di luar negeri maupun di dalam negeri (Indonesia). Pengujian *tax aggressiveness* di luar negeri antara lain dilakukan oleh Noor *et al.* (2010), Khaoula & Ali (2012), Zemzem & Ftouhi (2013), Boussaidi & Hamed (2015), Francis *et al.* (2014), Oyenike *et al.* (2016), Richardson *et al.* (2016), Kanagaretnam *et al.* (2016), Gaaya *et al.* (2017), Wahab *et al.* (2017), Innocent & Gloria (2018), Bosun-Fakunle *et al.* (2019), Hoseini *et al.* (2019), Jihene & Moez (2019), Minghui *et al.* (2019), Jarboui *et al.* (2020), dan Kalliopi (2020). Sementara itu, pengujian *tax aggressiveness* di Indonesia antara lain dilakukan oleh Harjito *et al.* (2017), Irianto *et al.* (2017), Maulana *et al.* (2018), Shiddiq (2018), Suyono (2018), Lestari & Nedy (2019), Maula *et al.* (2019), Sonia & Suparmun (2019), Kalbuana *et al.* (2020), dan Pratama & Suryarini (2020). Beberapa faktor yang diduga mempengaruhi penghindaran pajak agresif yang digunakan dalam penelitian ini yaitu kualitas audit, *board size*, dan *capital intensity*. Adanya perbedaan hasil pengujian dalam penelitian-penelitian sebelumnya mengakibatkan pengujian terhadap *tax aggressiveness* perlu untuk diinvestigasi lebih lanjut.

Meskipun beberapa penelitian di luar negeri dan di Indonesia telah meneliti pengaruh kualitas audit, *board size*, dan *capital intensity* terhadap penghindaran pajak agresif, namun penelitian empiris untuk membahas masalah tersebut dalam satu model belum pernah dilakukan di Indonesia. Variabel-variabel tersebut dipilih karena masih memberikan hasil yang beragam dan belum konsisten pada penelitian terdahulu baik penelitian di luar negeri maupun penelitian di Indonesia sehingga diperlukan penelitian lebih lanjut. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya juga terdapat pada proksi yang digunakan pada variabel kualitas audit dimana penelitian sebelumnya menggunakan *dummy*, sedangkan penelitian ini menggunakan proksi dari Craswel *et al.* (1995), Abidin & Zaluki (2012), dan Robin & Zhang (2015), yaitu spesialisasi industri auditor. Adanya perbedaan hasil penelitian

terhadap penghindaran pajak agresif tersebut juga menimbulkan dugaan adanya variabel pemoderasi, yaitu *board gender diversity*. Adanya tuntutan ekualisasi hak antara pria dan wanita menuntut perusahaan-perusahaan memberikan kesempatan yang sama kepada wanita menjadi anggota dewan direksi.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh kualitas audit, *board size*, dan *capital intensity* terhadap *tax aggressiveness* dengan *board gender diversity* sebagai variabel moderasi. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pengembangan literatur akuntansi keuangan yang dinamis saat ini. Selain itu, penelitian ini juga dapat menjadi referensi untuk penelitian lanjutan di masa mendatang dan sebagai informasi yang dapat memperluas pengetahuan dan wawasan bagi pembaca. Selanjutnya, penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi yang bermanfaat bagi otoritas perpajakan di Indonesia terkait dengan aktivitas *tax aggressiveness* yang dipengaruhi oleh kualitas audit, *board size*, *capital intensity*, *leverage*, profitabilitas, dan *board gender diversity* pada perusahaan pertambangan yang terdaftar di BEI.

Teori akuntansi positif dikemukakan oleh Watts & Zimmerman (1990) menyatakan bahwa tujuan dari teori akuntansi positif adalah untuk menjelaskan (*to explain*) dan memprediksi (*to predict*) praktik- praktik akuntansi. Arti dari menjelaskan adalah memberikan dan menyediakan alasan-alasan untuk praktik akuntansi yang dapat diamati, sedangkan arti dari memprediksi adalah bahwa teori akuntansi berusaha memprediksi fenomena yang belum diamati. Teori akuntansi positif berusaha menguji tiga hipotesis, yaitu hipotesis program bonus (*bonus plan hypothesis*), hipotesis hutang/ ekuitas (*debt/equity hypothesis*), dan hipotesis biaya politik (*political cost hypothesis*).

Teori agensi dikemukakan oleh Jensen & Meckling (1976) yang menjelaskan tentang kontrak antara satu atau lebih orang (prinsipal) yang melibatkan orang lain (agen), dimana agen ditugaskan untuk melakukan beberapa pekerjaan atas nama prinsipal yang melibatkan pendelegasian beberapa otoritas pengambilan keputusan kepada agen. Ketidakmampuan atau keengganan manajemen untuk meningkatkan kekayaan pemegang saham menimbulkan apa yang disebut *agency problem* (masalah keagenan).

Transparansi mensyaratkan adanya pengungkapan yang akurat tentang laporan keuangan yang telah diaudit oleh KAP eksternal (Riguen *et al.*, 2019). Transparansi laporan keuangan dalam perusahaan dapat dilihat dari kualitas auditnya. Adanya penghindaran pajak agresif akan menimbulkan risiko bagi perusahaan karena jika diketahui oleh otoritas pajak, perusahaan dapat dikenakan hukuman besar dan publisitas yang negatif. Pemegang saham tidak menginginkan terjadinya risiko tersebut sehingga akan menuntut transparansi laporan keuangan melalui kualitas audit yang lebih baik, dimana kualitas audit yang cenderung lebih baik akan menghasilkan tingkat agresivitas dalam penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan cenderung lebih rendah. Dengan demikian, hipotesis pertama dari penelitian ini adalah sebagai berikut.

H<sub>1</sub>: Kualitas audit berpengaruh negatif terhadap *tax aggressiveness*.

Pada situasi dimana *board size* yang besar dan terdapat orang yang berpengaruh dalam perusahaan, jika para dewan direksi memiliki tingkat pengambilan risiko yang lebih tinggi demi insentif kepentingan pribadinya, mereka akan mengarahkan kebijakan dan strategi perusahaan ke titik yang

sesuai dengan kepentingannya. Salah satunya adalah untuk menghindari pembayaran pajak dengan mengurangi pembayaran pajak perusahaan (Hoseini *et al.*, 2019). Adanya pemberian bonus yang didasarkan pada laba akan membuat manajer selaku dewan direksi yang memiliki kepentingan pribadi, dimana *board size* yang besar, memiliki tingkat pengambilan risiko yang tinggi dan merupakan orang yang berpengaruh dalam perusahaan akan mengarahkan kebijakan dan strategi perusahaan ke titik yang sesuai dengan kepentingan mereka, salah satunya adalah untuk menghindari pembayaran pajak. Dengan demikian, hipotesis kedua dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: *Board Size* berpengaruh positif terhadap *tax aggressiveness*.

Tingkat *capital intensity* dapat merepresentasikan berapa banyak aset tetap dimana peningkatan aset tetap perusahaan akan meningkatkan produktivitas perusahaan dan meningkatkan pendapatan perusahaan (Maulana *et al.*, 2018). Adanya penghindaran pajak agresif akan mendorong manajer menyajikan laba yang rendah melalui praktik-praktik akuntansi, salah satunya praktik akuntansi terhadap pengakuan dan pencatatan aset tetap. Dengan demikian, tingginya jumlah aset yang dimiliki perusahaan akan cenderung mendorong perusahaan untuk melakukan tindakan agresivitas pajak melalui praktik akuntansi, sehingga hipotesis ketiga dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>3</sub>: *Capital intensity* berpengaruh positif terhadap *tax aggressiveness*.

Adanya perbedaan antara laki-laki dan wanita dapat dideteksi pada tingkat kepatuhan pajak dan strategi pembayaran beban pajak, dimana wanita pada jajaran dewan cenderung mengurangi risiko laporan keuangan yang dimanipulasi, karena wanita lebih cenderung ke arah kejujuran, kehati-hatian, dan konservatisme. Adanya direksi wanita yang lebih tinggi dan cenderung menuntut kualitas audit yang lebih tinggi, mereka bersedia membayar biaya audit yang lebih tinggi pula serta lebih cenderung memilih auditor spesialis dibandingkan dengan rekan-rekan mereka pada jajaran dewan. Keberadaan wanita dalam jajaran dewan direksi akan menuntut kualitas audit yang lebih tinggi dan cenderung menurunkan tingkat penghindaran pajak agresif yang dilakukan perusahaan. Dengan demikian, hipotesis keempat dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>4</sub>: *Board gender diversity* memperkuat pengaruh negatif kualitas audit terhadap *tax aggressiveness*.

Adanya tuntutan ekualisasi hak antara pria dan wanita menuntut perusahaan-perusahaan memberikan kesempatan yang sama kepada wanita menjadi anggota dewan direksi. Sejalan dengan hal ini, adanya masalah berupa konflik kepentingan agen dan prinsipal dimana kehadiran direksi wanita menjadi jembatan untuk meningkatkan pengawasan yang lebih ketat (Gul *et al.*, 2011). *Board size* yang besar dan terdapat orang yang berpengaruh dalam perusahaan, jika para dewan direksi memiliki tingkat pengambilan risiko yang tinggi demi insentif kepentingan pribadinya, mereka akan mengarahkan kebijakan dan strategi perusahaan ke titik yang sesuai dengan kepentingan mereka, salah satunya adalah untuk menghindari pembayaran pajak. Tetapi dengan adanya wanita dalam jajaran dewan direksi suatu perusahaan, baik *board size* yang besar maupun kecil, akan mendorong para anggota dewan direksi

untuk cenderung menurunkan tingkat penghindaran pajak agresif karena hal tersebut memiliki risiko kehilangan reputasi dan ancaman hukum, dimana wanita dalam jajaran dewan direksi cenderung melindungi reputasi perusahaannya. Oleh karena itu, hipotesis kelima dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>5</sub>: *Board gender diversity* memperlemah pengaruh positif *board size* terhadap *tax aggressiveness*.

Kehadiran wanita dalam direksi menjadi perantara untuk meningkatkan tata kelola karena sikap yang cenderung mengurangi risiko laporan keuangan yang dimanipulasi dan lebih cenderung ke arah kejujuran, kehati-hatian, dan konservatisme (Riguen *et al.*, 2019). Meskipun total aset yang tinggi akan menarik perhatian pemerintah untuk menerapkan pembayaran pajak, dengan adanya wanita dalam jajaran dewan yang lebih cenderung ke arah kejujuran, kehati-hatian, dan konservatisme, maka penerapan metode pencatatan total aset akan dilakukan sesuai aturan berlaku dan mengurangi pengambilan risiko yang lebih tinggi. Oleh karena itu, hipotesis keenam dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>6</sub>: *Board gender diversity* memperlemah pengaruh positif *capital intensity* terhadap *tax aggressiveness*.

## METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dan menggunakan data sekunder yang telah diperoleh dari *website* resmi Bursa Efek Indonesia (BEI), yaitu [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) berdasarkan klasifikasi IDX-IC yang mulai berlaku sejak tahun 2021 menggantikan klasifikasi industri JASICA yang telah digunakan sejak 1996. Populasi yang digunakan di dalam penelitian ini adalah perusahaan pertambangan yang sahamnya terdaftar dan diperdagangkan di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2016-2019. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* dengan tipe *judgement sampling*. Berdasarkan metode pengambilan sampel tersebut, terdapat 47 sampel pengamatan dengan periode pengamatan selama 4 tahun.

Proksi *tax aggressiveness* dalam penelitian ini mengikuti Trisnawati *et al.* (2020), yang menggunakan *Discretionary Permanent Differences* (DTAX). Rumus DTAX, yaitu sebagai berikut.

$$PERMDIFF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 INTANG_{it} + \alpha_2 MI_{it} + \alpha_3 CSTE_{it} + \alpha_4 \Delta NOL_{it} + \varepsilon_{it} \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan:

- PERMDIFF = *Permanent different*
- INTANG = *Intangible assets*
- MI = *Profit / loss for non controlling interest*
- CSTE = *Current tax*
- $\Delta NOL$  = *Fiscal loss compensation*
- $\varepsilon_{it}$  = DTAX

Pengukuran spesialisasi industri auditor penelitian ini akan mengikuti Craswel *et al.* (1995), Abidin & Ahmad-Zaluki, (2012), dan Robin & Zhang (2015) yang menggunakan persentase antara jumlah perusahaan yang diaudit pada seluruh perusahaan di pangsa pasar industri tertentu dengan rumus berikut.

$$\text{SPEC} = \frac{\text{Jumlah klien KAP dalam industri}}{\text{Jumlah seluruh emiten dalam industri}} \dots\dots\dots(2)$$

Proksi *board size* penelitian ini akan mengikuti Zemzem & Ftouhi (2013), Wahab *et al.* (2017), dan Bosun-Fakunle *et al.* (2019), yaitu sebagai berikut.

$$\text{BOSIZE} = \text{Ln}(\text{total number of directors}) \dots\dots\dots(3)$$

Proksi *capital intensity* penelitian ini akan mengikuti Francis *et al.* (2014), Richardson *et al.* (2016), dan Oyenike *et al.* (2016), yaitu sebagai berikut.

$$\text{CAPINT} = \text{PPE} / \text{Total Asse} \dots\dots\dots(4)$$

Proksi *board gender diversity* dalam penelitian ini mengikuti Zemzem & Ftouhi (2013), Bosun-Fakunle *et al.* (2019), dan Jarboui *et al.* (2020), yaitu sebagai berikut.

$$\text{BGD} = \% \text{ Women present in the board} \dots\dots\dots(5)$$

Proksi *leverage* dalam penelitian ini sebagai variabel kontrol menggunakan DAR (*Debt to Total Asset Ratio*) yang mengikuti Oyenike *et al.* (2016), Irianto *et.al* (2017), dan Kalbuana *et al.* (2020), yaitu sebagai berikut.

$$\text{DAR} = \text{Total Liability} / \text{Total Asset} \dots\dots\dots(6)$$

Proksi *profitabilitas* dalam penelitian ini sebagai variabel kontrol mengikuti Innocent & Gloria (2018), Sonia & Suparmun (2019), dan Pratama & Suryarini (2020), yaitu sebagai berikut.

$$\text{ROA} = \text{Net Income After Tax} / \text{Total Asset} \dots\dots\dots(7)$$

Adapun model penelitian dengan analisis regresi linear berganda yang digunakan, yaitu sebagai berikut.

$$\text{DTAX}_{i,t} = \alpha + \beta_1 \text{SPEC}_{i,t} + \beta_2 \text{BOSIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{CAPINT}_{i,t} + \beta_4 \text{SPEC}_{i,t} \times \text{BGD}_{i,t} + \beta_5 \text{BOSIZE}_{i,t} \times \text{BGD}_{i,t} + \beta_6 \text{CAPINT}_{i,t} \times \text{BGD}_{i,t} + \beta_7 \text{LEV}_{i,t} + \beta_8 \text{PROF}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \dots\dots\dots(8)$$

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Ringkasan statistik deskriptif dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat pada Tabel 2.

**Tabel 2. Statistik Deskriptif**

Keterangan	2016	2017	2018	2019
DTAX				
<i>Mean</i>	0,001	-0,007	-0,005	0,001
<i>Maximum</i>	0,048	0,011	0,017	0,284
<i>Minimum</i>	-0,047	-0,032	-0,031	-0,127
SPEC				
<i>Mean</i>	0,090	0,080	0,078	0,081
<i>Maximum</i>	0,191	0,170	0,191	0,170
<i>Minimum</i>	0,021	0,021	0,021	0,021
BOSIZE				
<i>Mean</i>	1,464	1,441	1,442	1,419
<i>Maximum</i>	2,197	2,197	2,302	2,302
<i>Minimum</i>	0,693	0,693	0,693	0,693
CAPINT				
<i>Mean</i>	0,362	0,351	0,344	0,334
<i>Maximum</i>	0,894	0,941	0,914	0,901
<i>Minimum</i>	0,000	0,000	0,000	0,000

Sumber: Data Penelitian, 2021

*Discretionary Permanent Differences* (DTAX) menggambarkan *tax aggressiveness* untuk menurunkan pendapatan kena pajak yang legal atau ilegal. Nilai maksimum variabel *tax aggressiveness* mencapai titik tertingginya pada tahun 2019 sebesar 0,284. Sementara itu nilai minimum variabel *tax aggressiveness* mencapai titik terendahnya pada tahun 2019 sebesar -0,127. Nilai *mean* bernilai positif pada tahun 2016 dan 2019, sedangkan pada tahun 2017 dan 2018 bernilai negatif. Nilai negatif menggambarkan bahwa *book tax difference* yang dilaporkan dalam laporan keuangan lebih kecil daripada *book tax difference* yang seharusnya, sementara nilai positif menggambarkan bahwa *book tax difference* yang dilaporkan dalam laporan keuangan lebih besar daripada *book tax difference* yang seharusnya.

Kualitas audit (SPEC) menggambarkan posisi auditor sebagai spesialis industri dalam bentuk kinerja auditor eksternal yang menawarkan penilaian independen atas laporan keuangan perusahaan. Nilai maksimum variabel kualitas audit mencapai titik tertingginya pada tahun 2016 dan 2018 sebesar 0.191489. Sementara itu nilai minimum variabel kualitas audit berada pada titik terendahnya pada tahun 2016-2019 sebesar 0,021. Nilai *mean* variabel kualitas audit tertinggi berada pada tahun 2016 dan terendah pada tahun 2018 masing-masing yaitu 0,090 dan 0,078. Rata-rata perusahaan sampel menggunakan auditor yang merupakan spesialis dalam suatu industri.

Nilai maksimum variabel *board size* mencapai titik tertingginya pada tahun 2018 dan 2019 sebesar 2,302. Sementara itu nilai minimum variabel *board size* berada pada titik terendahnya pada tahun 2016-2019 sebesar 0,693. Nilai *mean* variabel *board size* tertinggi berada pada tahun 2016 dan terendah pada tahun 2019 masing-masing yaitu 1,464 dan 1,419. Rata-rata perusahaan sampel memiliki jumlah anggota dewan direksi sebanyak 4 orang.

Variabel *capital intensity* (CAPINT) dalam penelitian ini dinyatakan dalam rasio perbandingan peralatan, mesin, dan berbagai properti terhadap total aset. Nilai maksimum variabel *capital intensity* mencapai titik tertingginya pada tahun 2017 sebesar 0,941. Sementara, nilai minimum variabel *capital intensity* berada pada titik terendahnya pada tahun 2016-2019 sebesar 0,000. Nilai *mean* variabel *capital intensity* tertinggi berada pada tahun 2016 dan terendah pada tahun 2019 masing-masing yaitu 0,362 dan 0,334. Hal ini menunjukkan rata-rata perusahaan pertambangan di Indonesia memiliki aset tetap pada tahun 2016 sebesar 36.25% dan pada tahun 2019 sebesar 33,410% dari total aset yang dimiliki.

Hasil uji hipotesis 1, yaitu dengan melihat hasil uji statistik t pada Tabel 3, kualitas audit memiliki nilai probabilitas sebesar 0,051 pada tahun 2016 yang berarti kualitas audit memiliki pengaruh signifikan pada tingkat 10% terhadap *tax aggressiveness* pada tahun tersebut memiliki koefisien regresi bernilai negatif, yaitu -0,071 yang berarti bahwa hipotesis pertama yang menyatakan kualitas audit berpengaruh negatif terhadap *tax aggressiveness* diterima. Hal ini sesuai karena transparansi laporan keuangan melalui kualitas audit yang lebih baik, dimana kualitas audit yang cenderung lebih baik akan menghasilkan tingkat agresivitas dalam penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan cenderung lebih rendah. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kanagaretnam *et al.* (2016), Suyono (2018), dan Riguen *et al.* (2019) yang menyimpulkan bahwa terdapat pengaruh negatif antara kualitas audit dan penghindaran pajak yang agresif. Hasil penelitian yang tidak berpengaruh pada tahun 2017, 2018, dan 2019



ini bisa terjadi karena auditor yang spesialis industri maupun yang non-spesialis industri mempunyai pengalaman yang sama dalam mengungkapkan kondisi perusahaan untuk memberikan hasil audit yang berkualitas, sehingga kondisi perusahaan yang diaudit oleh auditor yang spesialis industri maupun yang non-spesialis industri hasilnya akan tetap sama sesuai kondisi perusahaan yang diaudit tersebut.

**Tabel 3. Hasil Uji Regresi Model Penelitian**

Variabel	2016		2017		2018		2019	
	Koef.	<u>Prob.</u> 2	Koef.	<u>Prob.</u> 2	Koef.	<u>Prob.</u> 2	Koef.	<u>Prob.</u> 2
SPEC	-0,071	0,051*	-0,000	0,488	0,005	0,390	0,173	0,107
BOSIZE	-0,001	0,435	0,004	0,101	-0,005	0,068*	-0,033	0,065*
CAPINT	0,003	0,355	-0,002	0,280	0,007	0,061*	0,013	0,320
SPEC_BGD	0,082	0,398	-0,142	0,230	-0,098	0,264	1,033	0,203
BOSIZE_BGD	-0,013	0,326	-0,006	0,328	0,015	0,101	0,069	0,255
CAPINT_BGD	0,032	0,322	0,038	0,120	-0,009	0,359	-0,425	0,010**
LEV_DAR	0,011	0,056	0,002	0,294	-0,000	0,417	-0,010	0,326
PROF_ROA	-0,005	0,107	-0,007	0,136	-0,034	0,000	-0,157	0,000
<i>R-Squared</i>	0,2654		0,1342		0,5195		0,5546	
<i>Adj,R-Squared</i>	0,1108		-0,0479		0,4183		0,4609	

\* Signifikansi pada tingkat 10%; \*\* Signifikansi pada tingkat 5%

Sumber: Data Penelitian, 2021

Hasil uji hipotesis 2, yaitu dengan melihat hasil uji statistik t pada Tabel 3, *board size* tahun 2016 dan 2017 memiliki nilai probabilitas sebesar 0,435 dan 0,101 yang berarti *board size* tidak memiliki pengaruh terhadap *tax aggressiveness*. Sehingga, hipotesis kedua yang menyatakan *board size* berpengaruh positif terhadap *tax aggressiveness* ditolak. Tetapi, koefisien *board size* pada tahun 2017 bernilai positif yaitu sebesar 0,004, yang berarti bahwa semakin besar jumlah dewan direksi, maka semakin tinggi pula tingkat *tax aggressiveness*. Hal tersebut disebabkan adanya pemberian bonus sesuai *bonus plan hypothesis* dalam kerangka teori akuntansi positif, yang didasarkan pada laba akan membuat manajer selaku dewan direksi yang memiliki kepentingan pribadi, dimana *board size* yang besar, memiliki tingkat pengambilan risiko yang tinggi dan merupakan orang yang berpengaruh dalam perusahaan akan mengarahkan kebijakan dan strategi perusahaan ke titik yang sesuai dengan kepentingan mereka, salah satunya adalah untuk menghindari pembayaran pajak agresif yang merupakan beban perusahaan. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Zemzem & Ftouhi (2013) dan Hoseini *et al.* (2019) yang menemukan bahwa *board size* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Selain itu, hasil penelitian yang tidak berpengaruh ini bisa terjadi karena dengan sedikit atau banyaknya jumlah dewan direksi di perusahaan, tidak dapat mempengaruhi kebijakan perusahaan untuk mengambil keputusan melakukan penghindaran pajak. Kondisi ini diakibatkan oleh walaupun dewan direksi mampu mempengaruhi kebijakan akuntansi perusahaan, namun terkait dengan kebijakan perencanaan perpajakan mungkin masih dipengaruhi atas keputusan dalam rapat umum pemegang saham.

Hasil uji hipotesis 3, yaitu dengan melihat hasil uji statistik t pada Tabel 3, *capital intensity* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,061 pada tahun 2018 yang

berarti *capital intensity* memiliki pengaruh signifikan pada tingkat 10% terhadap *tax aggressiveness* pada tahun tersebut. Tetapi pada tahun 2016, 2017, dan 2019 *capital intensity* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,355, 0,280, dan 0,320, yang berarti *capital intensity* tidak memiliki pengaruh terhadap *tax aggressiveness* pada tahun tersebut. Pada tahun 2018 dimana variabel *capital intensity* memiliki pengaruh signifikan terhadap *tax aggressiveness* memiliki koefisien regresi bernilai positif, yaitu 0,007 yang berarti bahwa hipotesis ketiga yang menyatakan *capital intensity* berpengaruh positif terhadap *tax aggressiveness* diterima. Tetapi pada tahun 2016 dan 2019 di mana variabel *capital intensity* tidak memiliki pengaruh terhadap *tax aggressiveness* juga memiliki koefisien regresi bernilai positif, yaitu 0,003 dan 0,013. Hal ini sesuai karena aset tetap suatu perusahaan mempunyai umur ekonomis yang berbeda dilihat dari perpajakan Indonesia. Hampir seluruh aset tetap akan mengalami penyusutan yang akan menjadi beban/biaya penyusutan dalam laporan keuangan perusahaan. Sementara, biaya penyusutan ini adalah biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan dalam penghitungan pajak perusahaan. Semakin besar biaya penyusutan maka akan semakin kecil tingkat pajak yang harus dibayarkan perusahaan. Laba kena pajak perusahaan yang semakin berkurang akan mengurangi pajak terutang perusahaan. Perusahaan yang mempunyai proporsi besar dalam aset tetap akan membayar pajaknya lebih rendah, karena perusahaan akan mendapatkan keuntungan dari depresiasi yang melekat pada aset tetap yang dapat mengurangi beban pajak perusahaan. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Richardson *et al.* (2016), Oyenike *et al.* (2016), Harjito *et al.* (2017), dan Kalbuana *et al.* (2020) yang membuktikan bahwa *capital intensity* berpengaruh positif terhadap *tax aggressiveness*. Selain itu, hasil penelitian yang tidak berpengaruh pada tahun 2016, 2017, dan 2019 ini bisa terjadi karena tidak adanya pengaruh dari jumlah aset tetap yang dimiliki perusahaan diakibatkan oleh perusahaan dengan jumlah aset tetap yang besar memang menggunakan aset tetap tersebut untuk kepentingan perusahaan, yaitu menunjang kegiatan operasional perusahaan yang digunakan untuk penyediaan barang dan jasa. Perusahaan bukannya sengaja menyimpan proporsi aset tetap yang besar untuk menghindari pajak tetapi perusahaan menggunakan aset tetap tersebut untuk tujuan operasional perusahaan. Aset tetap tidak mampu mempengaruhi kecenderungan perusahaan untuk melakukan tindakan penghindaran pajak.

Hasil uji hipotesis 4, yaitu dengan melihat hasil uji statistik t pada Tabel 3, kualitas audit yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,398, 0,230, -0,098, dan 0,203 pada tahun 2016-2019 yang berarti kualitas audit yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* tidak memiliki pengaruh terhadap *tax aggressiveness*. Sehingga hipotesis keempat yang menyatakan *board gender diversity* memperkuat pengaruh negatif kualitas audit terhadap *tax aggressiveness* ditolak. Tetapi pada tahun 2017 dan 2018 koefisien kualitas audit yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki nilai negatif yaitu sebesar -0,142 dan -0,098, yang berarti bahwa *board gender diversity* memperkuat pengaruh negatif kualitas audit terhadap *tax aggressiveness*. Hal tersebut disebabkan dengan adanya wanita pada dewan direksi cenderung mengurangi risiko laporan keuangan yang dimanipulasi, karena wanita lebih cenderung ke arah kejujuran, kehati-hatian, dan konservatisme, sehingga

cenderung menuntut kualitas audit yang lebih tinggi, mereka bersedia membayar biaya audit yang lebih tinggi serta lebih cenderung memilih auditor spesialis dibandingkan dengan rekan-rekan mereka pada jajaran dewan. Faktanya, wanita memiliki kecenderungan kuat untuk menyewa auditor berkualitas tinggi untuk melindungi reputasi perusahaannya. Keberadaan wanita dalam jajaran dewan direksi akan menuntut kualitas audit yang lebih tinggi dan cenderung menurunkan tingkat penghindaran pajak agresif yang dilakukan perusahaan karena penghindaran pajak akan merusak reputasi perusahaannya apabila diketahui oleh pemerintah. Selain itu, hasil penelitian yang tidak berpengaruh ini bisa terjadi karena tidak adanya pengaruh dari *board gender diversity*. Hal ini disebabkan karena persentase wanita yang tergolong lebih rendah dan dapat diabaikan dibandingkan persentase pria. Ketidackukupan direktur wanita ini berasal dari kurangnya perwakilan dan ketidackukupan wanita profesional di posisi manajemen senior. Oleh karena itu, hal ini dapat menjadikan alasan mengapa direktur wanita tidak signifikan dalam meminimalkan perilaku pajak yang agresif. Akibatnya, proporsi perempuan yang duduk di dewan mungkin tidak signifikan untuk menyebabkan pengaruh yang memadai pada kebijakan pajak dewan. Agar manfaat dari keberagaman gender lebih dapat dirasakan, perusahaan harus meningkatkan persentase wanita pada dewan direksi perusahaan.

Hasil uji hipotesis 5, yaitu dengan melihat hasil uji statistik t pada Tabel 3, *board size* yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,326, 0,328, 0,101, dan 0,255 pada tahun 2016-2019 yang berarti *board size* yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* tidak memiliki pengaruh terhadap *tax aggressiveness*. Sehingga hipotesis kelima yang menyatakan *board gender diversity* memperlemah pengaruh positif *board size* terhadap *tax aggressiveness* ditolak. Tetapi pada tahun 2016 dan 2017 koefisien *board size* yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki nilai negatif yaitu sebesar -0,013 dan -0,006, yang berarti bahwa *board gender diversity* memperlemah pengaruh positif *board size* terhadap *tax aggressiveness*. Hal tersebut disebabkan *board size* yang besar dan terdapat orang yang berpengaruh dalam perusahaan, jika para dewan direksi memiliki tingkat pengambilan risiko yang lebih tinggi demi insentif kepentingan pribadinya, mereka akan mengarahkan kebijakan dan strategi perusahaan ke titik yang sesuai dengan kepentingan mereka, salah satunya adalah untuk menghindari pembayaran pajak. Tetapi dengan adanya wanita dalam jajaran dewan direksi suatu perusahaan, baik *board size* yang besar maupun kecil, akan mendorong para anggota dewan direksi untuk cenderung menurunkan tingkat penghindaran pajak agresif karena hal tersebut memiliki risiko kehilangan reputasi dan ancaman hukum, dimana wanita dalam jajaran dewan direksi cenderung melindungi reputasi perusahaannya. Selain itu, hasil penelitian yang tidak berpengaruh ini bisa terjadi karena tidak adanya pengaruh dari *board gender diversity*. Hal ini disebabkan karena persentase wanita yang tergolong lebih rendah dan dapat diabaikan dibandingkan persentase pria. Ketidackukupan direktur wanita ini berasal dari kurangnya perwakilan dan ketidackukupan wanita profesional di posisi manajemen senior. Oleh karena itu, hal ini dapat menjadikan alasan mengapa direktur wanita tidak signifikan dalam

meminimalkan perilaku pajak yang agresif. Akibatnya, proporsi perempuan yang duduk di dewan mungkin tidak signifikan untuk menyebabkan pengaruh yang memadai pada kebijakan pajak dewan. Agar manfaat dari keberagaman gender lebih dapat dirasakan, perusahaan harus meningkatkan persentase wanita pada dewan direksi perusahaan.

Hasil uji hipotesis 6, yaitu dengan melihat hasil uji statistik t pada Tabel 3, *capital intensity* yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,010 pada tahun 2019, yang berarti *capital intensity* yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki pengaruh signifikan terhadap *tax aggressiveness* pada tahun tersebut. Pada tahun 2019 dimana variabel *capital intensity* yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki pengaruh signifikan terhadap *tax aggressiveness* memiliki koefisien regresi bernilai negatif, yaitu -0,425 yang berarti bahwa hipotesis keenam yang menyatakan *board gender diversity* memperlemah pengaruh positif *capital intensity* terhadap *tax aggressiveness* diterima. Pada tahun 2018, variabel *capital intensity* yang dimoderasikan dengan *board gender diversity* memiliki koefisien regresi bernilai negatif meskipun tidak memiliki pengaruh terhadap *tax aggressiveness*, yaitu -0,009. Hal ini sesuai karena meskipun total aset yang tinggi akan menarik perhatian pemerintah untuk menerapkan pembayaran pajak, dengan adanya wanita dalam jajaran dewan yang lebih cenderung ke arah kejujuran, kehati-hatian, dan konservatisme, maka penerapan metode pencatatan total aset akan dilakukan sesuai aturan berlaku dan mengurangi pengambilan risiko yang lebih tinggi seperti penghindaran pembayaran pajak yang agresif.

Selain itu, hasil penelitian yang tidak berpengaruh pada tahun 2016-2018 ini bisa terjadi karena tidak adanya pengaruh dari *board gender diversity*. Hal ini disebabkan karena persentase wanita yang tergolong lebih rendah dan dapat diabaikan dibandingkan persentase pria. Ketidacukupan direktur wanita ini berasal dari kurangnya perwakilan dan ketidacukupan wanita profesional di posisi manajemen senior. Oleh karena itu, hal tersebut dapat menjadikan alasan mengapa keputusan yang dibuat direktur wanita tidak signifikan dalam meminimalkan perilaku pajak yang agresif. Agar manfaat dari keberagaman gender lebih dapat dirasakan, perusahaan harus meningkatkan persentase jumlah direktur wanita pada dewan direksi perusahaan.

## SIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat cukup bukti dimana kualitas audit berpengaruh terhadap *tax aggressiveness*. Selanjutnya, penelitian ini juga menunjukkan tidak terdapat cukup bukti bahwa *board size* berpengaruh terhadap *tax aggressiveness*. Kemudian, hasil penelitian ini juga menunjukkan terdapat cukup bukti bahwa *capital intensity* berpengaruh terhadap *tax aggressiveness*.

Selain itu, dalam penelitian ini menemukan tidak terdapat cukup bukti bahwa *board gender diversity* memoderasi pengaruh kualitas audit terhadap *tax aggressiveness*. Penelitian ini juga menemukan tidak terdapat cukup bukti bahwa *board gender diversity* memoderasi pengaruh *board size* terhadap *tax aggressiveness*. Tetapi, penelitian ini menemukan bahwa terdapat cukup bukti dimana *board gender diversity* memoderasi pengaruh *capital intensity* terhadap *tax aggressiveness*.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah subjek yang digunakan dalam penelitian terbatas hanya pada perusahaan pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI), objek yang dibahas hanya berkaitan dengan kualitas audit, *board size*, *capital intensity*, dan *board gender diversity* terhadap *tax aggressiveness*. Periode waktu pengamatan yang digunakan dalam penelitian hanya 4 periode dari tahun 2016-2019.

Saran yang dapat diberikan sesuai dengan manfaat penelitian adalah sebaiknya tetap menggunakan subjek penelitian pada perusahaan pertambangan, mengingat tingkat penurunan pembayaran pajak pada latar belakang yang telah dijelaskan ada pada sektor pertambangan, tetapi untuk penelitian selanjutnya dapat menggunakan variabel independen lain sebagai objek penelitian seperti *transfer pricing*, *tax heaven country*, dan *financial distress*, serta dapat memperluas periode penelitian dengan memperpanjang jangka tahun penelitiannya agar tidak terbatas hanya pada 4 periode, yaitu 2016-2019 agar mendapatkan hasil penelitian yang lebih luas. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa otoritas perpajakan di Indonesia perlu memperhatikan informasi tertentu dalam laporan keuangan sebagai indikasi adanya tindakan *tax aggressiveness*. Selain itu, otoritas perpajakan di Indonesia perlu melakukan koordinasi dengan Otoritas Jasa Keuangan terkait dengan penerapan tata kelola oleh perusahaan yang terdaftar di BEI dalam rangka menurunkan tingkat *tax aggressiveness* yang dilakukan oleh perusahaan.

## REFERENSI

- Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.11.213>
- Ambarsari, D., Pratomo, D., & Kurnia. (2019). Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris, Gender Diversity Pada Dewan, Dan Kualitas Auditor Eksternal Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Asset (Akuntansi Riset)*, 17(2), 142-157.
- Bosun-Fakunle, Funmilayo, Y., Josiah, M., & Jacob, O. B. (2019). Board of Directors' Characteristics and Financial Restatement. *International Journal of Management Science Research*, 5(1), 133-152.
- Boussaidi, A., & Hamed, M. (2015). The Impact of Governance Mechanisms On Tax Aggressiveness: Empirical Evidence From Tunisian Context. *Journal of Asian Business Strategy*, 5(1), 1-12. <https://doi.org/10.18488/journal.1006/2015.5.1/1006.1.1.12>
- Craswel, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 297-322.
- Francis, B., Hasan, I., Wu, Q., & Yan, M. (2014). Are Female CFOs Less Tax Aggressive? Evidence from Tax Aggressiveness. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2474543>
- Gaaya, S., Lakhali, N., & Lakhali, 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>
- Gul, F. A., Srinidhi, B., & Ng, A. C. (2011). Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics*,

- 51(3), 314-338. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.01.005>
- Harjito, Y., Sari, C. N., & Yulianto, -. (2017). Tax Aggressiveness Seen From Company Characteristics and Corporate Social Responsibility. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 5(2), 77-91. <https://doi.org/10.21107/jaffa.v5i2.3765>
- Hoseini, M., Gerayli, M. S., & 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>
- Innocent, O. C., & Gloria, O. T. (2018). Effect of Corporate Governance Mechanisms on Tax Aggressiveness of Quoted Manufacturing Firms on the Nigerian Stock Exchange. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 8(1), 1-20. <https://doi.org/10.9734/ajeba/2018/38594>
- Irianto, D. B. S., Sudibyoy, Y. A., & S.Ak, A. W. (2017). The Influence of Profitability, Leverage, Firm Size and Capital Intensity Towards Tax Avoidance. *International Journal of Accounting and Taxation*, 5(2), 33-41. <https://doi.org/10.15640/ijat.v5n2a3>
- Jarboui, A., Kachouri Ben Saad, M., & Riguen, R. (2020). Tax avoidance: do board gender diversity and sustainability performance make a difference? *Journal of Financial Crime*. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2019-0122>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jihene, F., & Moez, D. (2019). The moderating effect of audit quality on CEO compensation and tax avoidance: Evidence from Tunisian context. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 9(1), 131-139. <https://doi.org/10.32479/ijefi.7355>
- Kalbuana, N., Solihin, Saptono, Yohana, & Yanti, D. R. (2020). The Influence of Capital Intensity, Firm Size, and Leverage on Tax Avoidance on Companies Registered in Jakarta Islamic Index. *International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEBAR)*, 4(3), 272-278. <https://doi.org/10.29040/ijebar.v4i03.1330>
- Kalliopi, C. (2020). The Impact of Board Diversity on tax aggressiveness: Evidence from Greece, (April). Retrieved from <https://repository.ihu.edu.gr//xmlui/handle/11544/29600>
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 105-135. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51417>
- Khaoula, A., & Ali, Z. M. (2012). Demographic diversity in the board and corporate tax planning in american firms. *Business Management and Strategy*, 3(1). <https://doi.org/10.5296/bms.v3i1.1851>
- Lestari, N., & Nedy, S. (2019). The effect of audit quality on tax avoidance. 354(iCASTSS), 329-333. <https://doi.org/10.2991/icastss-19.2019.69>
- Lietz, G. M. (2013). Tax Avoidance vs . Tax Aggressiveness : *Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework*. *Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework*.

- Maula, H., Saifullah, M., Nurudin, & Zakiy, F. S. (2019). The influence of return on assets, leverage, size, and capital intensity on tax avoidance. *AFEBI Accounting Review*, 4((01)), 50–62. <https://doi.org/10.15640/ijat.v5n2a3>
- Maulana, M., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2018). The effect of transfer pricing, capital intensity and financial distress on tax avoidance with firm size as moderating variables. *Modern Economics*, 11(1), 122–128. [https://doi.org/10.31521/modecon.v11\(2018\)-20](https://doi.org/10.31521/modecon.v11(2018)-20)
- Minghui Li, Liu, X., Tong, J., & Zhang, F. (2019). CFO Gender and Tax Aggressiveness: New Evidence from China. *Financial Markets & Corporate Governance Conference*.
- Noor, R. M., Fadzillah, N. S. M., & Mastuki, N. (2010). Corporate Tax Planning: A Study On Corporate Effective Tax Rates of Malaysian Listed Companies. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 1(2), 189–193. <https://doi.org/10.7763/ijtef.2010.v1.34>
- Oyenike, O., Olayinka, E., & Emeni, F. (2016). Female Directors and Tax Aggressiveness of Listed Banks in Nigeria, 293–299.
- Pohan, C. A. (2017). Panama Papers Dan Fenomena Penyelundupan Pajak Serta Implikasinya Terhadap Penerimaan Pajak Indonesia, 4(2), 149–165.
- Pratama, I., & Suryarini, T. (2020). The Role of Independent Commissioners in Moderating the Effect of Capital Intensity, Inventory Intensity, and Profitability on Tax Aggressiveness. *Accounting Analysis Journal*, 9(3), 208–214. <https://doi.org/10.15294/aaj.v9i2.x>
- 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>
- Riguen, R., Salhi, B., & Jarboui, A. (2019). Do women in board represent less corporate tax avoidance? A moderation analysis. *International Journal of Sociology and Social Policy*, 40(1–2), 114–132. <https://doi.org/10.1108/IJSSP-10-2019-0211>
- Robin, A. J., & Zhang, H. (2015). Do industry-specialist auditors influence stock price crash risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 47–79. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50950>
- Shiddiq, M. & R. (2018). the Influence of Leverage , Executive Incentives , Managerial Ownership on Tax Aggressiveness ( Study in Manufacturing Companies Listed on Idx Year 2012-2014 ). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansikuntansi*, 3(3), 494–504.
- Sonia, S., & Suparmun, H. (2019). Factors Influencing Tax Avoidance, 73, 238–243. <https://doi.org/10.2991/aicar-18.2019.52>
- Sugianto, D. (2019). Adaro Dituduh Hindari Pajak, DJP: Kita Pelajari. Retrieved from <https://finance.detik.com/bursa-dan-valas/d-4612405/adaro-dituduh-hindari-pajak-djp-kita-pelajari>
- Suyono, E. (2018). External Auditors' Quality, Leverage, and Tax Aggressiveness: Empirical Evidence From The Indonesian Stock Exchange. *Media Ekonomi Dan Manajemen*, 33(2), 99–112. <https://doi.org/10.24856/mem.v33i2.711>
- Trisnawati, E., Fenny, & Budiono, H. (2020). Influence of Transfer Pricing, CEO Compensation, and Accounting Irregularities on Tax Aggressiveness,

- 
- 439(Ticash 2019), 170–174. <https://doi.org/10.2991/assehr.k.200515.028>
- Wahab, A., Aswadi, E., Ariff, A. M., Marzuki, M. M., & Sanusi, S. M. (2017). Political connections, corporate governance, and tax aggressiveness in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 1–54.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131–156.
- Zemzem, A., & Ftouhi, K. (2013). The Effects of Board of Directors ' Characteristics on Tax Aggressiveness. *Research Journal in Finance and Accounting*, 4(4), 140–148.