

PENGHINDARAN PAJAK: ANALISIS PERBANDINGAN ANTARA SEKTOR (PERIODE 2017-2019)

Permata Ayu Widayari¹⁾, Stefani Arif Juantara²⁾ Irene Natalia³⁾

Program Akuntansi, Fakultas Bisnis dan Ekonomika, Universitas Surabaya, Surabaya^{1,2,3)}
permataayu@staff.ubaya.ac.id¹⁾, stefaniariff@gmail.com²⁾ irenenatalia@staff.ubaya.ac.id³⁾

ABSTRAK

Setiap sektor mempunyai kontribusi terhadap penerimaan negara berupa pajak. Beberapa sektor mempunyai peraturan perpajakan yang spesifik dan berbeda dibanding dengan sektor lainnya. Hal tersebut membuat adanya perbedaan strategi dan manajemen pajak pada sektor tersebut. Aktifitas penghindaran pajak dapat mengurangi pendapatan negara dari pajak. Penelitian ini adalah menguji apakah terdapat perbedaan penghindaran pajak yang dilakukan oleh setiap sektor yang ada di Bursa Efek Indonesia. Metode purposive sampling digunakan sebagai metode pemilihan sample, yaitu seluruh perusahaan (non keuangan) yang terdaftar pada BEI pada tahun 2017- 2019. Uji MANOVA akan digunakan untuk menguji hipotesis. Hasil penelitian ini memaparkan bahwa ada perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor di BEI bila diukur menggunakan proksi GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, dan Book Tax Difference (BTD). Namun, hasil penelitian menunjukkan tidak terdapat perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor di BEI bila diukur menggunakan proksi Long-run Cash ETR.

Kata Kunci : Book Tax Difference (BTD); Cash ETR; Current ETR; GAAP ETR; Long-run Cash ETR; Penghindaran Pajak

ABSTRACT

Each sector contributes to state revenue in the form of taxes. Some sectors have specific and different tax regulations compared to other sectors. This makes a difference between strategy and tax management in the sector. Tax avoidance activities can reduce state revenue from taxes. This research is testing whether there are differences in tax avoidance carried out by each sector on the Indonesia Stock Exchange. The purposive sampling method is used as a sample selection method, i.e. all companies (non-financial) registered with the IDX in 2017-2019. The MANOVA test will be used to test hypotheses. The results of this study explain that there are differences in tax avoidance in each sector in the IDX when measured using THE GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, and Book Tax Difference (BTD) proxies. However, the results showed no difference in tax avoidance in each sector in the IDX when measured using the Long-run Cash ETR proxy.

Keywords: Book Tax Difference (BTD); Cash ETR; Current ETR; GAAP ETR; Long-run Cash ETR; Tax Avoidance

*Corresponding author:

Email: permataayu@staff.ubaya.ac.id

DOI: <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.11.3.271-284>

PENDAHULUAN

Pajak mempunyai kontribusi yang signifikan pada penerimaan negara Indonesia. Berdasarkan Laporan Kinerja Kementerian Keuangan, pada tahun 2016-2019, penerimaan pajak berkontribusi 68,13% hingga 71,48% terhadap Jumlah Penerimaan Negara. Sebagai contoh, pada tahun 2019 pemerintah menargetkan Rp. 1.577,56 Triliun dari penerimaan pajak. Namun kenyataannya, penerimaan pajak tahun 2019 hanya mencapai Rp. 1.332,06 Triliun atau sekitar 84,44% dari target. Bila dilihat dari 2016-2019 penerimaan pajak Indonesia belum mencapai target, yaitu tingkat realisasinya masih sekitar 81,60% - 92,23%.

Target penerimaan pajak tidak tercapainya dapat disebabkan karena adanya tindakan penghindaran pajak. Penghindaran pajak merupakan tindakan legal yang dilakukan wajib pajak untuk meminimalkan pajak yang ditanggung dan dibayarkan oleh wajib pajak. Penghindaran

pajak dapat dilakukan dengan memanfaatkan celah dari peraturan perpajakan yang berlaku, peraturan yang ambigu, maupun menganalisa pilihan alternatif sehingga menghasilkan konsekuensi tidak membayar pajak, membayar pajak dalam jumlah minimal, maupun penundaan pembayaran pajak (Awang & Amran, 2014; Singh, 2005).

Perilaku penghindaran pajak ini merugikan negara karena mengurangi pendapatan negara. *Tax Justice Network* pada tahun 2020 melaporkan bahwa Indonesia mengalami kehilangan penerimaan pajak (*tax lost*) sebesar \$ 4,8 Miliar atau setara dengan Rp 69 Triliun. Berdasarkan realisasi perpajakan dan tax gap 2019, Indonesia mempunyai tax gap sebesar 8.5%. Sebagai perbandingan, *normal tax gap* di negara-negara lain adalah 3.6% (Saputra, 2021). Tax gap adalah perbandingan antara jumlah pajak yang seharusnya dibayarkan ke negara, dibandingkan dengan yang nyata nyata dibayarkan (Subroto, 2020). Tax gap merupakan indikator adanya ketidakpatuhan pajak, salah satu contohnya adalah penghindaran pajak.

Penghindaran pajak merupakan contoh dari *agency theory* dimana ada konflik antara manager sebagai eksekutor atau pihak yang menjalankan operasional sehari hari dan investor. Manager berusaha menurunkan laba fiskal agar jumlah pembayaran pajak juga berkurang (Putra et al., 2018). Beberapa hal dapat dilakukan untuk menghindari pajak secara legal antara lain meningkatkan jumlah asset tetap, melaporkan rugi agar mendapat kompensasi kerugian, dan melakukan manajemen laba (Putra et al., 2018).

Setiap sektor memiliki kontribusi terhadap penerimaan pajak. Berdasarkan realisasi penerimaan pajak 2020, penerimaan pajak penghasilan dari sektor non migas hanya sekitar 87.81 % atau kurang 78 triliun dari target penerimaan. Sedangkan penerimaan pajak dari sektor migas telah melebihi target, yaitu terealisasi sebesar 104.14% atau melebihi 1.32 Triliun rupiah. Beberapa sektor mempunyai peraturan spesifik tersendiri mengenai perhitungan pajak penghasilan. Contohnya jasa konstruksi memiliki cara perhitungan pajak penghasilan dengan cara final. Sektor pertanian juga harus memotong pph pasal 22 dari lawan transaksinya. Perbedaan peraturan antara sektor tersebut dapat membuat perbedaan strategi dan manajemen pajak antara tiap sektor. Penghindaran pajak antara tiap sektor pun bisa jadi berbeda.

Penelitian mengenai penghindaran pajak pada sektor tertentu di Indonesia sudah beberapa kali dilakukan seperti yang menggunakan sample sektor agrikultur dan pertambangan (Alviyani et al., 2016); sektor manufaktur (Novita, 2016; Widyastuti, 2018); sektor property dan real estate (Irawan et al., 2017); industry dasar dan kimia (Permata et al., 2018). Namun yang membandingkan antara sektor – sektor masih sedikit contohnya (Sartika et al., 2015) yang membandingkan penghindaran pajak antara perusahaan yang dikenai tarif final dengan yang tidak final. Adanya kekurangan ini memotivasi peneliti untuk membandingkan penghindaran pajak yang dilakukan oleh setiap sektor yang ada di Bursa Efek Indonesia (BEI) dengan menggunakan proksi penghindaran pajak antara lain GAAP ETR, *Cash ETR*, *Current ETR*, *Book Tax Difference (BTD)*, dan *Long-run Cash ETR*.

Hasil penelitian ini dapat digunakan oleh pembaca, pemerintah (pembuat kebijakan), dan investor. Pembaca dapat menambah pengetahuan, wawasan dan dapat mengetahui perbedaan penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan dalam setiap sektor di BEI; Pemerintah dapat mempertimbangkan kebijakan perpajakan pada setiap sektor tertentu dengan tepat sasaran; dan investor mendapatkan wawasan baru sebagai penentu investasi.

METODOLOGI PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria:

1. Terdaftar di sektor non keuangan di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2017-2019

2. Menerbitkan Laporan Keuangan ataupun Laporan Tahunan yang telah diaudit pada tahun 2017-2019 secara lengkap, berakhir pada 31 Desember, dan menggunakan mata uang rupiah.
3. Tidak mengalami laba negatif (rugi) selama periode penelitian.
4. Tidak ada informasi atau data yang hilang mengenai variable yang akan diteliti.

Pengukuran Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Penghindaran pajak dapat diukur menggunakan 12 proksi (Hanlon dan Heitzman, 2010). Namun, penelitian ini hanya memilih 5 proksi, antaralain: GAAP ETR, *Cash ETR*, *Current ETR*, *Book Tax Difference* (BTD), dan *Long-run Cash ETR*. Pemilihan 5 proksi dari 12 proksi yang ada dalam penelitian Hanlon (2010) dalam mengukur tindakan penghindaran pajak mempertimbangkan perbedaan peraturan perpajakan serta tersedianya data dalam Laporan Keuangan maupun Laporan Tahunan perusahaan. Rumus yang digunakan untuk proksi GAAP ETR, *Cash ETR*, *Current ETR*, dan *Long-run Cash ETR* sesuai dengan Hanlon dan Heitzman (2010) sebagai berikut:

$$GAAP\ ETR = \frac{total\ income\ tax\ expense}{total\ pretax\ accounting\ income} \dots\dots\dots 1)$$

$$Cash\ ETR = \frac{cash\ taxes\ paid}{total\ pretax\ accounting\ income} \dots\dots\dots 2)$$

$$Current\ ETR = \frac{current\ income\ tax\ expense}{total\ pretax\ accounting\ income} \dots\dots\dots 3)$$

$$Long - run\ Cash\ ETR = \frac{\sum_j^t total\ cash\ taxes\ paid}{\sum_j^t total\ pretax\ accounting\ income} \dots\dots 4)$$

Perbedaan peraturan perpajakan pada setiap negara, menyebabkan tidak semua rumus proksi dari Hanlon dan Heitzman (2010) dapat digunakan. Sehingga pada proksi *Book Tax Difference* (BTD) peneliti menggunakan perhitungan yang diadaptasi dari Noor dan Matsuki (2009):

$$BTD = \frac{pretax\ income - taxable\ income}{total\ asset} \dots\dots\dots 5)$$

$$Taxable\ Income = \frac{current\ tax\ expense}{tax\ rate} \dots\dots\dots 6)$$

Metode Analisis Data

Untuk menjawab hipotesis dari penelitian ini apakah terdapat perbedaan penghindaran pajak antara sektor maka uji beda MANOVA diterapkan. Statistik Deskriptif digunakan untuk melihat nilai mean serta standar deviasi dari setiap variable yang diuji untuk masing – masing sektor.

Uji Kesamaan Matriks Varians-Kovarians

Dalam uji MANOVA terdapat asumsi tiap variabel dependen memiliki varians-kovarians yang sama yang diuji dengan *Box's M Test* (Ghozali, 2018:152). Uji Box's M diuji menggunakan taraf signifikan 0,05. Jika hasilnya lebih dari 0,05 menunjukkan bahwa variabel dependen memiliki varians-kovarians yang sama, dan jika hasil kurang dari 0,05 berarti variabel dependen memiliki varians-kovarians yang berbeda (tidak sama).

Uji Signifikansi Multivariat

Penelitian ini menggunakan uji MANOVA *Wilk's Lambda*, da untuk membuat keputusan dalam perbedaan kelompok.

Levene's Test

Dalam uji MANOVA terdapat asumsi tiap kategori dalam variabel dependen memiliki varians yang sama yang diuji dengan *Levene's Test* (Ghozali, 2018). Jika hasilnya lebih dari 0,05 menunjukkan bahwa tiap kategori variabel dependen memiliki varians yang sama, dan jika hasil kurang dari 0,05 bermakna bahwa tiap kategori variabel dependen memiliki varians yang berbeda (tidak sama).

Uji *Between-Subjects Effects*

Ada atau tidaknya perbedaan pada tiap kategori variabel independen jika diukur dengan variabel dependen menggunakan uji *Between-Subjects Effects*. Jika hasil lebih dari 0,05, variabel dependen tersebut memiliki perbedaan pada tiap kategori variabel independen. Sebaliknya jika hasil kurang dari 0,05, variabel dependen tidak memiliki perbedaan pada tiap kategori variabel independen.

Uji *Post Hoc*

Jika hasil dari uji *Between-Subjects Effects* menunjukkan terdapat perbedaan pada tiap kategori variabel independen secara signifikan, perlu dilakukan uji *Post Hoc*. Uji ini dilakukan karena tidak semua variabel berpengaruh secara signifikan terhadap perbedaan yang ada. Ada beberapa macam metode dalam uji post hoc yang dapat dilakukan dalam dua (2) kondisi yaitu kondisi asumsi varians-kovarians terpenuhi dan kondisi asumsi varians-kovarians tidak terpenuhi. Metode uji Post Hoc jika asumsi varians-kovarians terpenuhi adalah Bonferroni, LSD, Scheffe, Tukey (HSD), SNK (Student Neuman's Keuls), dan Duncan. Sedangkan metode uji Post Hoc jika asumsi varians-kovarians tidak terpenuhi adalah Dunnet dan Games-Howell.

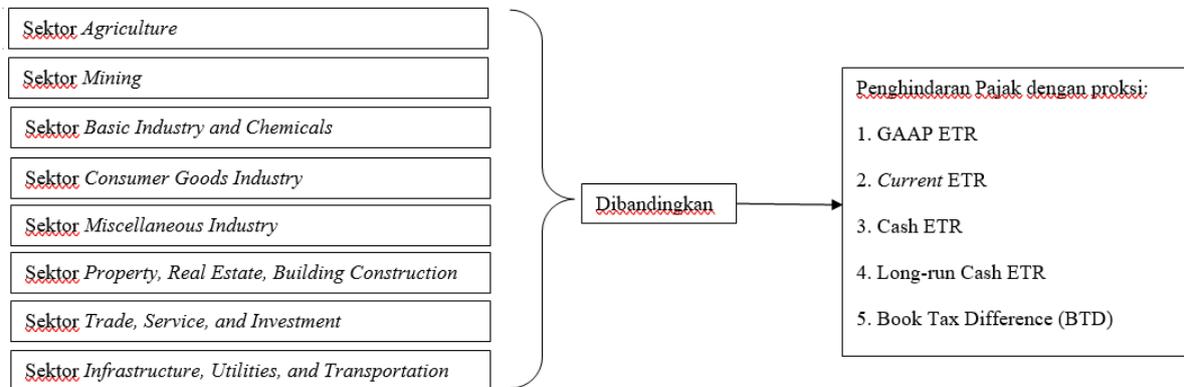
Klasifikasi Sektor Bursa Efek Indonesia

Bursa Efek Indonesia mengkategorikan perusahaan menjadi 9 (Sembilan) sektor. Pengklasifikasian tersebut disebut JASICA (Jakarta Stock Industrial Classification). Klasifikasi tersebut berguna untuk indikator pembanding kinerja antar industry dan membuat keputusan dalm berinvestasi (BEI, 2019). Sektor grup JASICA terdiri dari tiga yaitu primary, secondary dan tertiary tergantung pada aktivitas perusahaan. Selanjutnya terbagi lagi menjadi total 9 sektor sebagai berikut:

1. Sektor Primary (Ekstraktif)
 - a) Sekto Agrikultur
 - b) Mining
2. Sektor Secondary (Industry and Manufacturing)
 - a) Sektor *Basic Industry and Chemicals*
 - b) Sektor *Consumer Goods Industry*
 - c) Sektor *Miscellaneous Industry*
3. Tertiary sektor (Service)
 - a) Sektor *Property, Real Estate, Building Construction*
 - b) Sektor *Trade, Service, and Investment*

- c) Sektor *Infrastructure, Utilities, and Transportation*
- d) Sektor *Finance*

Selanjutnya pada setiap sektor akan diklasifikasikan menjadi sub-sektor. Namun untuk penelitian ini perbandingan penghindaran pajak akan dilakukan antara sektor dan tidak mengikutkan sektor keuangan (finance).



Gambar 1. Kerangka Penelitian

Penelitian penghindaran pajak dengan tidak memasukan industri keuangan, industry konstruksi, properti dan industry pertambangan dengan alasan bahwa industri tersebut dikenakan pajak final (Amri, 2017). Hal ini dapat menjadi indikasi bahwa perusahaan yang dikenai pajak final mempunyai karakteristik penghindaran pajak yang berbeda. Salah satu manajemen perpajakan adalah transfer pricing. Pedoman transfer pricing diperlukan untuk transaksi antara wajib pajak di Indonesia yang mempunyai perbedaan dikenai tarif pajak final dan tidak final pada sektor tertentu (Lingga, 2012).

Pengenaan pajak final juga berpengaruh pada hasil penghindaran pajak. Perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final tidak mempunyai pilihan kecuali mengikuti dan patuh pada tarif tersebut. Kontrol sebaiknya ditambahkan apakah perusahaan dikenai pajak final atau tidak. Pajak final menjadi penentu non diskresional yang harus dikontrol ketika menentukan perbendanaan diskresionari permanen (Aryotama & Firmansyah, 2020).

Kompensasi kerugian merupakan pengurang pembayaran pajak. Kompensasi kerugian fiskal berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Perusahaan yang mengalami kerugian fiskal dapat menggunakan kerugian tersebut untuk mengurangi laba kena pajak di tahun – tahun berikutnya. Dengan kata lain, perusahaan yang mempunyai kerugian fiskal akan terhindar dari beban pajak, sehingga dapat dikatakan bahwa kerugian fiskal dapat digunakan oleh manajemen untuk menghindari pajak (Ginting, 2016). Menurut Undang – Undang No. 36 tahun 2008 Pajak Penghasilan pasal 6 ayat 2, bagi perusahaan yang merugi maka tidak akan dikenai pajak, bahkan kerugian tersebut dapat dikompensasikan mulai tahun pajak berikutnya sampai dengan berturut- turut selama 5 tahun kedepan (Indonesia, 2009). Adahal yang menjadi pembeda, kompensasi kerugian tersebut tidak dapat digunakan bagi perusahaan yang penghasilannya dikenai pajak penghasilan final dan perhitungan norma (Ginting, 2016).

Pengembangan Hipotesis

Penghindaran pajak berdasarkan sektor

Dalam perhitungan pajak penghasilan, beberapa sektor industry mempunyai peraturan tertentu. Sebagai contoh PT. Adhi Karya merupakan perusahaan yang bergerak dibidang building construction. Pada klasifikasi jasica di BEI, perusahaan tersebut masuk pada sektor *property, real estate, and building construction*. Berdasarkan laporan tahunan PT. Adhi Karya

2019, Sebagian penghasilan dari PT. Adhi Karya terkena pajak penghasilan final atas usaha jasa konstruksi sebesar 3%. Peraturan tersebut tertuang pada Peraturan Pemerintah No. 40 tahun 2009. Pajak tersebut dihitung dari jumlah pembayaran (tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai) dan dipotong oleh pengguna Jasa dalam hal pengguna jasa adalah badan pemerintah, wajib pajak orang pribadi yang ditunjuk direktorat jenderal pajak, wajib pajak badan, dan bentuk usaha tetap. Sedangkan atas penghasilan sewa, PT. Adhi Karya terkena pajak final sebesar 10 % berdasarkan PP 34 tahun 2017.

Adanya peraturan yang spesifik bagi industry tersebut membuat industry tersebut mempunyai manajemen perpajakan yang berbeda, termasuk strategi menghindari pajak yang berbeda. Penelitian terdahulu menemukan bahwa ada perbedaan penghindaran pajak yang diprosikan dengan GAAP-ETR, Cash ETR, Current ETR, BTD antara perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final dibanding dengan perusahaan yang tidak dikenai tarif penghasialn final.

GAAP-ETR dianggap mampu untuk menjelaskan penghindaran pajak yang berasal dari perbedaan temporer dimana jumlah beban pajak penghasilan terdiri dari beban pajak kini dan beban pajak tangguhan (Hanlon & Heitzman, 2010). Dimana perusahaan yang memiliki GAAP ETR yang semakin kecil dipercaya melakukan penghindaran pajak dengan mengurangi penghasilan kena pajak (laba fiskal) tetapi mempertahankan laba komersialnya.

Cash ETR dianggap mampu untuk menjelaskan penghindaran pajak yang berasal dari perbedaan temporer dimana Cash ETR diukur berdasarkan jumlah kas yang dibayar perusahaan pada periode tersebut untuk pembayaran pajak (Hanlon & Heitzman, 2010).

Current ETR dianggap mampu untuk menjelaskan penghindaran pajak yang berasal dari perbedaan temporer dimana pengukuran hanya dilakukan berdasarkan beban pajak kini perusahaan (Hanlon & Heitzman, 2010). BTD merupakan salah satu proksi penghindaran pajak yang dikemukakan oleh (Hanlon & Heitzman, 2010). Namun karena adanya perbedaan peraturan perpajakan, peneliti menggunakan perhitungan yang diadaptasi dari (Noor et al., 2009).

Long-run Cash ETR adalah pengukuran dari akumulasi pajak yang dibayar menggunakan kas oleh perusahaan pada periode tertentu terhadap akumulasi laba sebelum pajak pada periode tertentu. Long-run Cash ETR dianggap mampu untuk menjelaskan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan dalam jangka Panjang. Normalnya, Long-run Cash ETR diimplementasikan pada penelitian dengan periode 3 hingga 10 tahun (Hanlon & Heitzman, 2010). Maka dari penjelasan di atas, dikembangkan hipotesis berupa:

H₁: Terdapat perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor diukur dengan GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, BTD dan Long-run cash ETR.

HASIL DAN DISKUSI

Analisis Statistik Deskriptif

Pengujian statistik deskriptif pada penelitian ini menghasilkan beberapa informasi yaitu Rata – rata Proksi GAAP ETR adalah 0,142998070 dengan standar deviasi 1,145230402. Rata – rata Proksi Cash ETR sebesar 0,405154223 dengan standar deviasi sebesar 1,058345964. Rata – rata Proksi Current ETR adalah 0,305558033 sedangkan standar deviasi sebesar 0,840441375. Rata – rata Proksi BTD adalah 0,012309699 dan standar deviasi 0,077006898. Proksi Long-run Cash ETR memiliki rata-rata sebesar 0,347642973 dengan standar deviasi 0,530506104. Nilai standar deviasi dari kelima proksi penghindaran pajak lebih besar dibandingkan masing – masing nilai rata-rata nya. Hal tersebut menunjukkan bahwa data yang diukur dengan kelima proksi tersebut ini bervariasi. Sajian penghindaran pajak dengan lima

proksi yaitu GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, BTD dan Long-run cash ETR pada sektor sektor industry yang terdaftar pada bursa efek indonesia, sebagai berikut

Tabel 1. Hasil Statistik Deskriptif

Proxy	Sektor	Mean	Standard Deviasi	N
GAAP ETR	Agriculture	0,251502334	0,096599650	10
	Mining	0,266859439	0,218990874	9
	Basic Industry and Chemicals	0,201114144	0,407311765	36
	Consumer Goods Industry	0,266384044	0,051746449	38
	Miscellaneous Industry	0,337001973	0,312545709	21
	Property, Real Estate, Building Construction	0,037304841	0,179309559	44
	Infrastructure, Utilities, and Transportation	-0,530210342	3,455851550	26
	Trade, Service, and Investment	0,267644621	0,413651325	73
	Total	0,142998070	1,145230402	257
Cash ETR	Agriculture	0,377287809	0,299557882	10
	Mining	0,381502879	0,729681752	9
	Basic Industry and Chemicals	0,144883289	0,694605105	36
	Consumer Goods Industry	0,464315696	0,734962111	38
	Miscellaneous Industry	0,627849291	0,998453008	21
	Property, Real Estate, Building Construction	0,349553742	0,729330894	44
	Infrastructure, Utilities, and Transportation	0,813159722	2,724620155	26
	Trade, Service, and Investment	0,333576491	0,332095483	73
	Total	0,405154223	1,058345964	257
Current ETR	Agriculture	0,282738749	0,102448753	10
	Mining	0,210005099	0,154019429	9
	Basic Industry and Chemicals	0,280572144	0,219247358	36
	Consumer Goods Industry	0,247078628	0,086889218	38
	Miscellaneous Industry	0,338402442	0,326897363	21
	Property, Real Estate, Building Construction	0,070353685	0,184542098	44
	Infrastructure, Utilities, and Transportation	0,573251209	1,738987880	26
	Trade, Service, and Investment	0,400203439	1,143582363	73
	Total	0,305558033	0,840441375	257
Proxy	Sektor	Mean	Standard Deviasi	N
BTB	Agriculture	-0,001171482	0,029296634	10
	Mining	0,000310564	0,025247041	9
	Basic Industry and Chemicals	0,007360372	0,039643911	36
	Consumer Goods Industry	0,007616066	0,052081283	38
	Miscellaneous Industry	0,032552958	0,151934171	21
	Property, Real Estate, Building Construction	0,040266708	0,084014681	44
	Infrastructure, Utilities, and Transportation	0,010478024	0,054272390	26
	Trade, Service, and Investment	-0,001502019	0,025414507	73
	Total	0,012309699	0,066006898	257
Longrun Cash ETR	Agriculture	0,384934111	0,186771901	10
	Mining	0,296303992	0,367163385	9
	Basic Industry and Chemicals	0,250052717	0,251081126	36
	Consumer Goods Industry	0,426219603	0,702464080	38
	Miscellaneous Industry	0,480291638	0,573323382	21
	Property, Real Estate, Building Construction	0,305663312	0,427960527	44
	Infrastructure, Utilities, and Transportation	0,245734607	0,159833645	26
	Trade, Service, and Investment	0,379527595	0,684110715	73
	Total	0,347642973	0,530506104	257

Uji Kesamaan Matriks Varians-Kovarians

Hasil dari analisis uji kesamaan matriks varians-kovarians menggunakan Box's M Test disajikan pada tabel 2.

Tabel 2. Box's M Test

Box's M	Sig. (nilai p)
2069,294	0,000

Nilai p (sig) dari Box's M Test sebesar $0,000 < 0,05$ yang berarti bahwa variabel GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, BTD, dan Long-run Cash ETR memiliki matriks varians-kovarians yang berbeda sehingga tidak memenuhi asumsi dalam MANOVA yaitu asumsi memiliki kesamaan matriks varians-kovarians.

Uji Signifikansi Multivariat

Pada penelitian ini, uji signifikansi multivariat yang digunakan adalah *Wilk's Lambda* karena tidak memenuhi asumsi kesamaan matriks varians-kovarians dan memiliki grup variabel dependen lebih dari dua (2). Hasil pada uji signifikansi multivariate dapat dilihat pada tabel 3.

Tabel 3. Hasil Uji Multivariat

Efek	Macam Uji Signifikansi	F	Sig.
Sektor	<i>Wilk's Lambda</i>	1,421	0,054

Nilai p (sig) dari uji signifikansi multivariat menunjukkan $0,054 > 0,05$ yang berarti bahwa variabel independen (sektor) memiliki pengaruh yang signifikan terhadap lima (5) variabel dependen yaitu GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, BTD, dan Long-run Cash ETR.

Levene's Test

Hasil dari pengujian asumsi bahwa tiap variabel dependen memiliki varians yang sama untuk setiap kelompok dapat dilihat pada tabel 4.

Tabel 4. Hasil dari Levene's Test of Equality of Error Variances

	F	df1	df2	Sig.
GAAP-ETR	5,130	7	249	0,000
Cash ETR	2,614	7	249	0,013
Current ETR	2,065	7	249	0,048
BTD	2,511	7	249	0,016
Long-run Cash ETR	1,117	7	249	0,353

Nilai p (sig) pada GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, dan BTD memiliki nilai kurang dari 0,05 yang berarti bahwa GAAP ETR, Cash ETR, Current ETR, dan BTD memiliki varians yang berbeda. Sedangkan Long-run Cash ETR memiliki nilai p (sig) $0,353 > 0,05$ yang menunjukkan bahwa variabel Long-run Cash ETR memiliki varians yang sama.

Uji Between-Subjects Effects

Dalam menguji pengaruh univariate anova untuk setiap faktor terhadap variabel dependen digunakan *Test of between-subjects effects* yang hasilnya dapat dilihat pada tabel 5.

Tabel 5. Hasil dari Test of Between-Subjects Effects

Source	Variabel Dependen	Mean Square	F	Sig.
Sektor	GAAP ETR	2,165	1,682	0,114
	Cash ETR	1,209	1,082	0,375
	Current ETR	0,745	1,056	0,393
	BTD	0,009	2,088	0,045
	Long-run Cash ETR	0,201	0,708	0,665

Nilai p (sig.) pada GAAP ETR, *Cash ETR*, *Current ETR*, dan *Long-run Cash ETR* memiliki nilai lebih dari 0,05 yang berarti bahwa tidak ada perbedaan pada tiap kategori sektor bila diukur menggunakan proksi GAAP ETR, *Cash ETR*, *Current ETR*, dan *Long-run Cash ETR*. Sedangkan nilai p (sig) pada *BTD* $0,045 < 0,05$ yang berarti bahwa ada perbedaan pada tiap kategori sektor jika diukur menggunakan *BTD*.

Uji Post Hoc

Pada hasil *Test of Between-Subjects Effects* menunjukkan ada perbedaan pada tiap kategori sektor jika diukur menggunakan *BTD*, maka dilakukan uji post hoc untuk melihat pada kategori sektor manakah terdapat perbedaan yang signifikan. Metode yang digunakan pada uji post hoc adalah Games-Howell karena penelitian ini tidak memenuhi asumsi kesamaan variansi-kovarians. Pada tabel 6 dapat dilihat ada perbedaan signifikan antara dua sektor dengan proksi GAAP ETR, *Current ETR*, dan *Book Tax Difference (BTD)*. Apabila diukur menggunakan *Cash ETR* dan *Long-run Cash ETR* tidak ada perbedaan di setiap sektor yang ada.

Tabel 6. Hasil Uji Post Hoc dengan metode Games-Howell dengan Perbedaan Signifikan

Proksi	Sektor (I)	Sektor (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
GAAP ETR	Agriculture	Property, Real Estate, Building Construction	0,2141975	0,0407906	0,000
	Consumer Goods Industry	Property, Real Estate, Building Construction	0,2290792	0,0283053	0,000
	Miscellaneous Industry	Property, Real Estate, Building Construction	0,2996971	0,0733647	0,008
	Property, Real Estate, Building Construction	Trade, Service, and Investment	-0,2303397	0,0554496	0,002
Current ETR	Agriculture	Property, Real Estate, Building Construction	0,2123850	0,0427033	0,001
	Basic Industry and Chemicals	Property, Real Estate, Building Construction	0,2102184	0,0459266	0,001
	Consumer Goods Industry	Property, Real Estate, Building Construction	0,1767249	0,0311877	0,000
	Miscellaneous Industry	Property, Real Estate, Building Construction	0,2680487	0,0765680	0,031
BTD	Property, Real Estate, Building Construction	Trade, Service, and Investment	0,0417687	0,0130103	0,045

Perbedaan Penghindaran Pajak pada Setiap Sektor di BEI diukur dengan GAAP-ETR

Berdasarkan hasil analisis deskriptif diketahui bahwa GAAP ETR memiliki data yang bervariasi karena nilai standar deviasinya lebih besar daripada rata-ratanya dengan nilai rata-rata 0,142998 dan standar deviasi sebesar 1,1452304. Pada hasil analisis deskriptif juga diketahui bahwa sektor *infrastructure, utilities, and transportation* memiliki mean terkecil sebesar -0.53021, sektor *property, real estate, and building construction* memiliki mean terkecil kedua 0,03730484, dan sektor *basic industry and chemicals* memiliki mean terkecil ketiga yaitu sebesar 0,20111414. Semakin kecil nilai GAAP ETR bermakna semakin besar penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Sedangkan hasil pada *Levene's Tes* dengan nilai p $0,000 < 0,05$ menunjukkan ada perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor di BEI. Jika diuji menggunakan uji post hoc metode games howell menunjukkan hasil bahwa sektor *property, real estate, building construction* memiliki perbedaan signifikan lebih kecil

dibandingkan empat sektor lainnya yaitu sektor *agriculture*, sektor *consumer goods industry*, sektor *miscellaneous industry*, dan sektor *trade, service, and investment*.

Meskipun sektor *Property, real estate, and building construction* memiliki mean GAAP ETR relatif rendah dan memiliki perbedaan yang signifikan lebih kecil dibandingkan empat sektor lainnya seperti penjelasan diatas, tidak menunjukkan bahwa sektor *Property, real estate, and building construction* melakukan penghindaran pajak lebih besar dibandingkan sektor lainnya karena sektor *Property, real estate, and building construction* dikenai pajak penghasilan final namun pajak penghasilan final yang dibayarkan oleh perusahaan dalam sektor ini tidak termasuk dalam jumlah beban pajak penghasilan yang terdapat pada laporan laba rugi perusahaan. Jumlah pajak penghasilan final yang telah dibayarkan oleh perusahaan dapat dilihat pada Catatan Atas Laporan Keuangan perusahaan. Dengan penjelasan diatas, penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Sartika et al., 2015) yang menunjukkan bahwa perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final (sektor *Property, Real Estate, and Building Construction*) melakukan penghindaran pajak lebih kecil dibandingkan perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian (Rusydi, 2014) yang menunjukkan bahwa data dari perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2010-2012 memiliki data yang bervariasi bila diukur menggunakan GAAP ETR.

Perbedaan Penghindaran Pajak pada Setiap Sektor di BEI diukur dengan Cash ETR

Berdasarkan hasil analisis deskriptif diketahui bahwa *Cash ETR* memiliki data yang bervariasi karena nilai standar deviasinya lebih besar daripada rata-ratanya dengan nilai rata-rata 0,405154 dan standar deviasi sebesar 1,058346. Pada hasil analisis deskriptif juga diketahui bahwa bahwa sektor *basic industry and chemicals* memiliki mean terkecil sebesar 0.1448833, sektor *trade, service, and investment* memiliki mean terkecil kedua sebesar 0.33357649, dan sektor *property, real estate, and building construction* memiliki mean terkecil ketiga yaitu sebesar 0.34955374. Semakin kecil nilai *Cash ETR* menunjukkan semakin besar penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Sedangkan hasil pada *Levene's Test* dengan nilai $p > 0,013 < 0,05$ yang menunjukkan ada perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor di BEI. Kemudian hasil dari uji post hoc dengan menggunakan metode Games Howell, menunjukkan bahwa seluruh sektor memiliki perbedaan yang tidak signifikan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan pada setiap sektor tidak signifikan. Selain itu, penghindaran pajak pada sektor *basic industry and chemicals* dan sektor *trade, service, and investment* tahun 2017-2019 lebih besar dibandingkan penghindaran pajak pada sektor *Property, Real Estate, and Building Construction*. Penelitian ini sejalan dengan penelitian (Sartika et al., 2015) yang menunjukkan bahwa penghindaran pajak perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final (sektor *Property, Real Estate, and Building Construction*) lebih kecil dibandingkan perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final. Hal ini terjadi karena perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final langsung dikenai pajak penghasilan ketika mendapatkan penghasilan sehingga lebih terhambat dalam memanfaatkan *loopholes* atau celah peraturan perpajakan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian (Oktamawati, 2019) yang menunjukkan bahwa data dari 540 perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2010-2014 memiliki data yang bervariasi bila diukur menggunakan *Cash ETR*.

Perbedaan Penghindaran Pajak pada Setiap Sektor di BEI diukur dengan Current ETR

Berdasarkan hasil analisis deskriptif diketahui bahwa *Current ETR* memiliki data yang bervariasi karena nilai standar deviasinya lebih besar daripada rata-ratanya dengan nilai rata-rata 0,3055580 dan standar deviasi sebesar 0,8404414. Kemudian hasil deskriptif statistic menunjukkan bahwa sektor *property, real estate, and building construction* memiliki mean terkecil sebesar 0.0703537, sektor *mining* memiliki mean terkecil kedua yaitu 0.210005, dan sektor *consumer good industry* memiliki mean terkecil ketiga yaitu sebesar 0,247078628. Hal

ini bermakna semakin kecil nilai *Current ETR* maka semakin besar penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Sedangkan hasil pada *Levene's Test* dengan nilai p sebesar $0,048 < 0,05$ yang berarti ada perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor di BEI. Jika diuji menggunakan uji post hoc metode games howell menunjukkan hasil bahwa sektor *property, real estate, building construction* memiliki perbedaan signifikan lebih kecil dibandingkan empat sektor lainnya yaitu sektor *agriculture, consumer goods industry, miscellaneous industry, dan basic industry and chemicals*.

Meskipun sektor *Property, real estate, and building construction* memiliki mean *Current ETR* paling rendah dan memiliki perbedaan yang signifikan lebih kecil dibandingkan empat sektor lainnya seperti penjelasan diatas, tidak menunjukkan bahwa sektor *Property, real estate, and building construction* melakukan penghindaran pajak lebih besar dibandingkan sektor lainnya karena sektor *Property, real estate, and building construction* dikenai pajak penghasilan final namun pajak penghasilan final yang dibayarkan oleh perusahaan dalam sektor ini tidak termasuk dalam beban pajak kini (*current tax expense*) yang terdapat pada laporan laba rugi perusahaan. Jumlah pajak penghasilan final yang telah dibayarkan oleh perusahaan tercantum detail pada Catatan Atas Laporan Keuangan perusahaan. Dari penjelasan diatas, menunjukkan bahwa sektor *property, real estate, and building construction* sebenarnya melakukan penghindaran pajak yang lebih kecil dibandingkan sektor lainnya karena perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final langsung dikenai pajak penghasilan ketika mendapatkan penghasilan sehingga lebih terhambat dalam memanfaatkan *loopholes* atau celah peraturan perpajakan. Hal tersebut mendukung temuan (Rusydi, 2014) yang menunjukkan bahwa data dari perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2010-2012 memiliki data yang bervariasi bila diukur menggunakan *Current ETR*.

Perbedaan Penghindaran Pajak pada Setiap Sektor di BEI diukur dengan *Book Tax Difference (BTD)*

Berdasarkan hasil *Levene's Test* dengan nilai p $0,016 < 0,05$ yang menunjukkan ada perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor di BEI. Setelah diteliti lebih lanjut, hasil dari uji post hoc dengan metode games-howell menunjukkan bahwa terdapat perbedaan signifikan lebih besar pada sektor *property, real estate, building construction* dibandingkan sektor *trade, service, and investment*. Kemudian apabila dilihat dari hasil analisis statistik deskriptif, sektor *trade, service, and investment* memiliki nilai rata-rata BTD terkecil sedangkan sektor *property, real estate, and building construction* memiliki nilai rata-rata paling besar. Semakin kecil nilai BTD dari suatu sektor maka semakin besar pula penghindaran pajak yang dilakukan. Hal ini berarti bahwa sektor *trade, service, and investment* melakukan penghindaran pajak lebih besar dan signifikan dibandingkan sektor *property, real estate, and building construction* apabila diukur menggunakan proksi BTD.

Hal tersebut mendukung temuan (Sartika et al., 2015) yang menunjukkan bahwa perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final melakukan penghindaran pajak lebih besar bila diukur menggunakan BTD dibandingkan dengan perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final (sektor *property, real estate, building construction*). Pajak atas penghasilan yang dikenakan pajak penghasilan final, tidak dapat diperhitungkan kembali atau menjadi kredit pajak dalam perhitungan pajak penghasilan tahunan. Pajak tersebut dianggap telah selesai kewajiban perpajakannya pada saat terjadinya pemotongan, pemungutan, atau pembayaran PPh atas penghasilannya. Penghasilan dan pemotongan pajaknya hanya dilaporkan saja pada SPT tahunan. Sedangkan untuk perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final seperti sektor Trade, Service, and Investment perhitungan perpajakannya masih bisa memanfaatkan celah maupun kelemahan dari undang-undang perpajakan untuk meminimalkan pembayaran pajak.

Perbedaan Penghindaran Pajak pada Setiap Sektor di BEI diukur dengan *Long-run Cash ETR*

Berdasarkan hasil analisis deskriptif diketahui bahwa *Long-run Cash ETR* memiliki data yang bervariasi karena nilai standar deviasinya lebih besar daripada rata-ratanya dengan nilai rata-rata 0,3476430 dan standar deviasi sebesar 0,5305061. Sedangkan hasil pada *Levene's Test* dengan nilai $p = 0,353 > 0,05$ sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa tidak terdapat perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor di BEI. Kemudian hasil dari uji post hoc dengan menggunakan metode Games Howell, menunjukkan bahwa seluruh sektor tidak memiliki perbedaan yang signifikan. Penelitian ini menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan penghindaran pajak pada setiap sektor yang ada di BEI apabila diukur menggunakan *Long-run Cash ETR* dan menunjukkan bahwa setiap sektor melakukan penghindaran pajak yang relatif sama dalam jangka waktu yang lebih panjang. Jangka waktu lebih panjang yang dimaksud pada penelitian ini adalah 3 tahun, yaitu periode 2017-2019. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian (Soepriyanto, 2018) yang menunjukkan bahwa data dari perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2006-2015 memiliki data yang bervariasi bila diukur menggunakan *long-run cash ETR*.

KESIMPULAN DAN SARAN

Perbedaan penghindaran pajak yang dilakukan oleh setiap sektor di BEI jika diukur dengan GAAP ETR, *Cash ETR*, *Current ETR*, dan *Book Tax Difference* (BTD). Ditemukan bahwa perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final seperti sektor *Property, Real Estate, and Building Construction* melakukan penghindaran pajak lebih kecil dibandingkan perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final. Dari proksi BTD, terlihat bahwa sektor *trade, service, and investment* melakukan penghindaran pajak terbesar. Hasil hipotesis kelima disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan penghindaran pajak yang dilakukan oleh setiap sektor di BEI jika diukur dengan *Long-run Cash ETR*. Penelitian ini menunjukkan bahwa seluruh sektor melakukan penghindaran pajak yang relatif sama besarnya dalam jangka waktu yang lebih panjang.

Dalam jangka waktu yang singkat, terdapat perbedaan penghindaran pajak antara sektor. Hal ini dapat menjadi cerminan *agency theory* dimana pihak manajemen berusaha untuk memaksimalkan laba komersil agar mendapatkan bonus dengan melakukan penghindaran pajak. Selain itu, perbedaan penghindaran pajak antara sektor juga bisa terjadi karena perbedaan strategi dan manajemen pajak dalam menghadapi peraturan perpajakan yang berbeda untuk beberapa industri. Namun dalam jangka waktu yang panjang tidak terdapat perbedaan penghindaran pajak antara sektor. Meskipun dalam jangka waktu pendek setiap sektor melakukan penghindaran pajak yang berbeda, namun secara akumulasi dalam waktu yang lebih lama, penghindaran pajak yang dilakukan setiap sektor adalah sama. Penelitian ini membuktikan bahwa pihak manajemen baik perusahaan perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final dan yang dikenai pajak penghasilan final melakukan penghindaran pajak dengan jangka waktu yang lebih panjang (lama) untuk mendapatkan kepentingan pribadinya.

Keterbatasan penelitian ini periode yang digunakan hanya 3 tahun yaitu 2017-2019, hanya mengambil sampel perusahaan dengan mata uang rupiah sehingga tidak mencerminkan kondisi seluruh perusahaan yang ada di BEI, dan hanya menggunakan 5 dari 12 proksi penghindaran pajak. Untuk hasil penelitian yang lebih komprehensif dan mendetail, penelitian selanjutnya dapat memperpanjang periode penelitian, menggunakan proksi penghindaran pajak yang lain, serta melakukan analisis pertahun per industry. Variasi juga dapat ditambah dengan beberapa indikator perpajakan lainnya seperti apakah perusahaan mendapatkan fasilitas pengurangan tarif 50% bagi perusahaan yang omsetnya berkisar antara 4.800.000.000 sampai

dengan Rp. 50.000.000.000 seperti yang tercantum pada Undang Undang Pajak Penghasilan Pasal 31 E.

REFERENCES

- Alviyani, K., Surya, R. A. S., & Rofika, R. (2016). *Pengaruh Corporate Governance, Karakter Eksekutif, Ukuran Perusahaan, Dan Leverage Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)(Studi Pada Perusahaan Pertanian Dan Pertambangan Yang Terdaftar Di BEI Tahun 2011-2014)*. Riau University.
- Amri, M. (2017). Pengaruh kompensasi manajemen terhadap penghindaran pajak dengan moderasi diversifikasi gender direksi dan preferensi risiko eksekutif perusahaan di Indonesia. *Jurnal Aset (Akuntansi Riset)*, 9(1), 1–14.
- Aryotama, P., & Firmansyah, A. (2020). The Association Between Related Party Transaction And Tax Avoidance In Indonesia. *AFEBI Accounting Review*, 4(02), 117–125.
- Awang, N., & Amran, A. (2014). Ethics and tax compliance. In *Ethics, Governance and Corporate Crime: Challenges and Consequences*. Emerald Group Publishing Limited.
- BEI, B. E. I. (2019). *Fact Book 2019*.
- Ginting, S. (2016). Pengaruh corporate governance dan kompensasi rugi fiskal terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderating. *Jurnal Wira Ekonomi Mikroskil*, 6(2), 165–176.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 127–178.
- Indonesia, R. (2009). *Undang Undang No 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan*.
- Irawan, Y., Sularso, H., & Farida, Y. N. (2017). Analisis atas penghindaran pajak (tax avoidance) pada perusahaan property dan real estate di indonesia. *Sar (Soedirman Accounting Review): Journal of Accounting and Business*, 2(2), 114–127.
- Lingga, I. S. (2012). Aspek Perpajakan dalam Transfer Pricing dan Problematika Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Jurnal Zenit*, 1(3), 210–221.
- Noor, R., Mastuki, N., & Bardai, B. (2009). Book-tax difference and value relevance of taxable income: Malaysian Evidence. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 7(2), 19–40.
- Novita, N. (2016). Executives Characters, Gender and Tax Avoidance: A Study on Manufacturing Companies in Indonesia. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 15, 92–95.
- Oktamawati, M. (2019). Pengaruh karakter eksekutif, komite audit, ukuran perusahaan, leverage, pertumbuhan penjualan, dan profitabilitas terhadap tax avoidance. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 15(1), 23–40.

- Permata, A. D., Nurlaela, S., & Masitoh, E. (2018). Pengaruh Size, Age, Profitability, Leverage dan Sales Growth Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan Sektor Industri Dasar dan Kimia di BEI. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 19(01), 10–20.
- Putra, P. D., Syah, D. H., & Sriwedari, T. (2018). Tax avoidance: Evidence of as a proof of agency theory and tax planning. *International Journal of Research & Review*, 5(9), 52–60.
- Rusydi, M. K. (2014). Pengaruh ukuran perusahaan terhadap aggressive tax avoidance di indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(2), 323–329.
- Saputra, D. (2021). *Rapat Kerja bersama Menteri Hukum dan HAM dan Komisi XI DPR RI*. <https://ekonomi.bisnis.com/read/20210628/259/1410747/sri-mulyani-reformasi-pajak-dapat-turunkan-tax-gap-ke-level-normal>
- Sartika, M., Zulfahridar, Z., & Susilatri, S. (2015). Analisis Perbedaan Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Perusahaan Yang Dikenai Pajak Penghasilan Final Dan Perusahaan Yang Dikenai Pajak Penghasilan Tidak Final. *Jurnal Online Mahasiswa FEKON*, 2(1), 1–15.
- Singh, V. (2005). *Tax Thoughts on Today's Taxing Times*. Digibook Sdn Bhd.
- Soepriyanto, G. (2018). Long Run Corporate Tax Avoidance and Firm Value: Evidence from Indonesia. *Journal of Contemporary Accounting and Economics Symposium 2018 on Special Session for Indonesian Studies (JCAE 2018) - Contemporary Studies in Indonesia*, 267–275.
- Subroto, G. (2020). *Memahami Tax Gap: Balai Diklat Keuangan Denpasar*. <https://bppk.kemenkeu.go.id/content/artikel/balai-diklat-keuangan-denpasar-memahami-tax-gap-2020-01-09-6bfb976f/>
- Widyastuti, T. (2018). The effect of corporate governance mechanism on tax avoidance: Evidence from manufacturing industries listed in the Indonesian stock exchange. *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(10), 5003–5007.