

Detection of Factors that Influence Tax Avoidance Using Fraud Diamond Theory

Luluk Indrawayu¹, Annisa Fitriana², Sutrisno³

^{1,2,3} Jurusan Akuntansi, Politeknik Negeri Malang, Kota Malang, Indonesia

Corresponding author: lulukindrawayu28@gmail.com

Artikel diterima: April 2023

Tanggal direvisi: Mei 2023

Tanggal diterima: Juni 2023

Abstract

This research aims to determine the factors that influence tax avoidance using fraud diamond theory. This research uses a pressure variable which is proxied by return on assets, an opportunity variable which is proxied by the ratio of independent commissioners, rationalization which is proxied by changing external auditors, an ability variable which is proxied by changing directors and tax avoidance which is proxied by cash effective tax rate. The object of this research is the LQ-45 manufacturing subsector company listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2020-2022 period. The research sample selection method used was purposive sampling. The research sample was 36 samples. This research uses multiple linear regression analysis methods. The research results show that the variables of pressure and rationalization have a significant and influential effect on tax avoidance. Meanwhile, the opportunity and ability variables do not have a significant effect on tax avoidance.

Keywords: Fraud Diamond Theory, LQ-45, Tax Avoidance

1. PENDAHULUAN

Pajak merupakan pendapatan pemerintahan yang memiliki kedudukan penting terutama dalam meningkatkan pertumbuhan ekonomi. Pencapaian penerimaan pajak masih dibawah target realisasi per tahunnya. Penerimaan pajak tahun 2020 nilainya Rp 991,0 triliun atau 70,6% dari target. Pada tahun 2021, nilainya meningkat hingga Rp 1.314,81 triliun atau 91,02% dari target. Sementara itu tahun 2022 nilainya meningkat hingga Rp 1.716,76 triliun atau 115,61% dari target. Hal ini dikarenakan pada tahun tersebut Indonesia menghadapi pandemi Covid-19 yang menimbulkan adanya praktik *tax avoidance* sehingga menyebabkan penurunan penerimaan pajak di Indonesia (BEI, 2023).

Dalam surat kabar "*The State of Tax Justice 2020, Tax Justice in the Time of COVID-19*" *Tax Justice News* melaporkan bahwa WP badan di Indonesia yang melakukan *tax avoidance* menandatangani kerugian negara hingga Rp68,7 triliun. Perekonomian Indonesia dinilai lemah mendorong pemerintah untuk menggenjot aktivitas ekonomi dengan menawarkan beberapa keuntungan pembayaran pajak kepada WP yang terdampak pandemi yang terjadi pada beberapa tahun terakhir ini. *Tax avoidance* cenderung meningkat di masa *Covid-19*. Dalam surat kabar "*Tax Administration: Privacy, Disclosure, and Fraud Risks Related to Covid-19*". Surat kabar dari OECD mengindikasikan bahwa *tax avoidance* cenderung meningkat di masa *Covid-19* karena pelaksanaan program insentif pajak dengan sangat cepat sehingga membuka peluang bagi WP pribadi atau badan melakukan *tax avoidance* (OECD, 2021).

Berdasarkan penelitian sebelumnya, di mana penelitian tersebut juga mendeteksi indikasi *tax avoidance* menggunakan pendekatan *fraud diamond theory*. Hasil penelitian Oktaviani (2019) yang hasilnya menunjukkan menunjukkan bahwa *external pressure*, *leverage* berkontribusi adanya *tax avoidance*. Sementara itu *rationalization*, *ineffective monitoring*, jumlah pergantian direksi dan *nature of industry* tidak memengaruhi adanya penghindaran pajak. Namun, *ineffective monitoring*, *nature of industry*, *rationalization*, dan jumlah pergantian direksi tidak memengaruhi adanya *tax avoidance*. Hasil penelitian ini berbeda dengan Febrianti (2021) yang menunjukkan penghindaran pajak dipengaruhi oleh variabel tekanan dan kemampuan memperoleh hasil negatif signifikan. Namun, variabel kesempatan serta rasionalisasi terhadap penghindaran pajak memberikan hasil tidak berpengaruh signifikan (Cahyono, 2016).

Peneliti ingin mengevaluasi hipotesis dan hasil penelitian ini berdasarkan variasi temuan penelitian sebelumnya dengan menguji pengaruh variabel *fraud diamond theory* yaitu tekanan yang diproksikan dengan ROA, kesempatan yang diproksikan dengan *Ineffective Monitoring*, rasionalisasi yang diproksikan dengan pergantian auditor eksternal serta kemampuan yang diproksikan dengan pergantian direksi.

Penelitian ini berfokus pada perusahaan sub sektor manufaktur LQ-45 pada periode 2020-2022 dan telah *ter-listing* di BEI. Alasan pemilihan objek tersebut dikarenakan perusahaan sub sektor yang dipilih, dinilai terkena dampak yang cukup signifikan karena musibah global yang terjadi yakni pandemi covid-19. Perusahaan manufaktur tersebut dikenal memiliki cakupan yang lebih luas apabila dibandingkan dengan perusahaan lainnya, dan dapat dikatakan perusahaan tersebut memiliki skala yang lebih besar, sehingga besar kemungkinan meningkatkan potensi *tax avoidance* terutama di era pandemi *Covid-19* untuk meminimalisir pengeluarannya dalam pembayaran kewajiban pajaknya kepada pemerintah. Penelitian ini bertujuan

mengetahui dampak tekanan yang diukur dengan ROA, kesempatan yang diukur dengan *ineffective monitoring*, pengaruh rasionalisasi yang diukur dengan pergantian auditor eksternal serta pengaruh kemampuan yang diukur dengan jumlah pergantian direksi berpengaruh terhadap *tax avoidance* yang diukur CETR.

2. METODE

Metode penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan metode pengumpulan data berupa dokumentasi yang dikumpulkan dengan menghimpun data sekunder yang diakses melalui bersumber dari website BEI [8]. Perusahaan LQ-45 adalah populasi yang dimanfaatkan dalam studi ini, khususnya yang telah ter-listing dalam BEI pada periode 2020-2022, yaitu sebanyak 12 perusahaan dan ini sekaligus menjadi sampel penelitian ini. Alasan pemilihan objek tersebut dikarenakan perusahaan sub sektor yang dipilih, dinilai terkena dampak yang cukup signifikan karena musibah global yang terjadi yakni pandemi *covid-19*.

Tax Avoidance

Perusahaan melakukan *tax avoidance* yang berfungsi menjadi pengurang pajak dengan menggunakan celah kelemahan dari peraturan pajak untuk keuntungan pribadi perusahaan. Untuk memperkirakan *tax avoidance* maka digunakan perhitungan CETR, dimana perhitungan tersebut dapat menentukan tarif dengan membagi jumlah pajak yang dibayarkan dengan laba sebelum pajak. Jika angka CETR yang dihasilkan kecil mengindikasikan *tax avoidance* makin tinggi, begitupun sebaliknya [9]. Berikut merupakan persamaan untuk perhitungan CETR.

$$CETR = \frac{\text{Pajak yang Dibayarkan}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Dibandingkan dengan perusahaan lain, berkemungkinan besar untuk mendorong beberapa perusahaan manufaktur ini melakukan *tax avoidance* terutama di era pandemi *Covid-19* untuk meminimalisir pengeluaran perusahaan dalam pembayaran kewajiban pajaknya kepada pemerintah. Disisi lain, teknik penetapan sampel memanfaatkan teknik tertentu yakni *purposive sampling* atau teknik penetapan sampel melalui pandangan dan pemilahan khusus. Adapun kriteria tersebut adalah:

1. Perusahaan LQ-45 yang terdaftar di BEI periode 2020-2022.
2. Perusahaan LQ-45 yang mempublikasikan laporan keuangan periode 2020-2022.
3. Perusahaan LQ-45 yang termasuk sektor manufaktur dan terdaftar di BEI periode 2020-2022.
4. Perusahaan yang tidak mengalami kerugian periode 2020-2022.
5. Perusahaan LQ-45 yang tidak menggunakan mata uang asing dalam mempublikasikan Laporan Keuangan periode 2020-2022.
6. Perusahaan yang memaparkan data yang dibutuhkan dalam perhitungan variabel-variabel secara lengkap.

Tekanan (Pressure)

Tekanan adalah motif seseorang dalam melakukan *fraud* yang dipicu keinginan atau dorongan yang dirasakan. Dalam menjalankan tugasnya, manajer dituntut untuk bekerja sebaik mungkin untuk mendapat ROA lebih dari periode sebelumnya. Penelitian ini memproksikan tekanan dengan ROA, sehingga kemampuan perusahaan dalam mendayagunakan aktiva untuk mencapai laba dapat diukur. Semakin tinggi ROA perusahaan, tekanannya juga tinggi. Adapun rumusnya sebagai berikut:

$$ROA = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Aset}}$$

Kesempatan (Opportunity)

Kesempatan adalah kondisi yang membuat seseorang melakukan hal yang tidak benar seperti penyelewengan. Terjadinya hal ini karena pengendalian internal yang lemah. Penelitian ini memproksikan kesempatan dengan *ineffective monitoring* yang dinilai dengan rasio komisaris independen. *Ineffective monitoring* mengacu pada situasi di manajemen kontrol atau pengawasan perusahaan lemah, yang dapat menyebabkan praktik *fraud*. BDOIT menjadi proksi penelitian dari variabel kesempatan yang menunjukkan rasio dari jumlah komisaris independen. Adapun rumus rasio komisari independen yakni:

$$BDOIT = \frac{\text{Jumlah Komisaris Independen}}{\text{Jumlah Seluruh Komisaris}}$$

Rasionalisasi (*Rationalization*)

Rasionalisasi adalah cara pandang atas suatu tindakan ilegal masih bisa diterima sebelum terjadi keterlibatan perilaku yang tidak etis yang diukur menggunakan variabel dummy, Tidak adanya pergantian auditor eksternal diukur dengan nilai 0, sementara itu pergantian auditor eksternal diukur dengan nilai 1.

Kemampuan (*Capability*)

Dalam penelitian ini, variabel kemampuan diproksikan menggunakan pergantian direksi yang diukur dengan variabel dummy, yaitu pemberian kode 0 untuk perusahaan yang melakukan pergantian direksi dan kode 1 untuk perusahaan yang tidak melakukan pergantian direksi.

Pengaruh Tekanan (*pressure*) terhadap *Tax Avoidance*

Kemampuan yaitu kelebihan seseorang yang digunakan untuk mengecoh sistem pengendalian internal yang memiliki tujuan untuk melegitimasi aktivitas yang dilarang dalam organisasi. Semakin besar ROA maka semakin besar keuntungan bagi perusahaan. Meningkatnya laba perusahaan akan berdampak pula pada tingginya pajak terutang. Sehingga manajer tentunya ingin meminimalkan pajak dengan melakukan *tax avoidance*. Maka dari itu, dari tekanan ini akan memunculkan tindakan pemicu guna melakukan *tax avoidance*, agar beban pajak tidak tinggi. Dalam penelitian ini tekanan diproksikan dengan *return on asset*. Besarnya nilai ROA akan memengaruhi nilai *Cash Effective Tax Rate*. CETR merupakan salah satu cara untuk mengukur aktivitas *tax avoidance* sebagai berikut:

H1: Tekanan (*pressure*) berpengaruh terhadap *tax avoidance*

Pengaruh Kesempatan (*opportunity*) terhadap *Tax Avoidance*

Perilaku ini dapat diartikan sebagai keadaan yang memungkinkan seseorang untuk terlibat kedalam suatu aktivitas atau perilaku yang kurang etis, seperti kegiatan penyimpangan. Penelitian ini memproksikan kesempatan dengan ineffective monitoring yang dinilai dengan rasio komisaris independen. *Ineffective monitoring* mengacu pada situasi dimana kontrol atau pengawasan perusahaan lemah dan menyebabkan praktik fraud. BDOUT menjadi proksi penelitian dari variabel kesempatan yang menunjukkan rasio dari jumlah komisaris independen. Keberadaan komisaris yang independen dapat meningkatkan efektivitas pengendalian intern perusahaan karena yaitu badan yang berdiri sendiri. Jumlah komisaris independen secara signifikan akan mengurangi fraud pelaporan pajak tergantung pada seberapa tingginya proporsinya, sehingga semakin sedikit praktik *tax avoidance* yang dilakukan karena adanya peningkatan integritas nilai informasi yang disampaikan pihak manajemen. Sementara itu, penelitian Febrianti (2021) dan Oktaviani (2019) menyimpulkan bahwa proporsi komisaris independen tidak memengaruhi adanya *tax avoidance*. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka diajukan hipotesis penelitian sebagai berikut

H2: Kesempatan (*opportunity*) berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Pengaruh Rasionalisasi (*rationalization*) terhadap *Tax Avoidance*

Rasionalisasi merupakan memungkinkan pelaku untuk melihat perilaku melanggar hukum mereka sebagai aktivitas yang dapat dibenarkan. Studi ini memproksikan rasionalisasi dengan pergantian auditor eksternal. Perusahaan yang mengalami fraud, cenderung sering berganti auditor sebelum masa rotasi jasa akuntan publik entitas berakhir. Rotasi jasa akuntan publik dimuat dalam PP No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik Pasal 11 ayat (1) yang menyebutkan bahwa jasa audit yang diberikan atas informasi keuangan historis suatu perusahaan atau suatu entitas lainnya, maksimal lima tahun buku yang dilakukan secara terus menerus oleh Akuntansi Publik yang sama. Jadi, jika suatu perusahaan sering melakukan pergantian auditor eksternal dibawah 5 tahun maka kemungkinan besar perusahaan tersebut melakukan praktik *tax avoidance*. Sihombing (2014) mengatakan jika korporat semakin sering melakukan perubahan pada auditor eksternalnya, maka indikasi fraud nya pun juga juga tinggi. Penelitian Premananda et al. (2018) dan Pramana et al. (2019) menyimpulkan bahwa pergantian auditor eksternal berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Penelitian Premananda et al. (2018) dan Pramana et al. (2019) menyimpulkan terdapat dampak negatif signifikan yang disebabkan oleh pergantian auditor eksternal terhadap *tax avoidance*. Sementara itu, penelitian Febrianti (2021) dan Oktaviani (2019) menyimpulkan bahwa pergantian auditor eksternal tidak memengaruhi adanya *tax avoidance*. Maka hipotesis ketiga dapat ditarik dari temuan sebelumnya serta uraian yang telah dijabarkan, yakni:

H3: Rasionalisasi (*rationalization*) berpengaruh terhadap *tax avoidance*

Pengaruh kemampuan (*capability*) terhadap *Tax Avoidance*

Kemampuan yaitu kelebihan seseorang yang digunakan untuk memahami system pengendalian internal yang berupaya melegitimasi segala hal yang tidak diperbolehkan dalam suatu entitas lain atau perusahaan. Kemampuan dalam studi yang akan dilakukan digambarkan dengan berapa kalinya terjadi perubahan direksi.

Direksi suatu korporat dimanfaatkan untuk menjadi peluang dilakukannya *tax avoidance* seperti melakukan apa saja yang diperlukan untuk mencegah perusahaan membayar pajak yang berat, baik secara legal maupun ilegal. Penelitian penelitian Febrianti (2021) menyimpulkan bahwa pergantian direksi secara signifikan memberikan dampak terhadap *tax avoidance* dan memberikan hasil temuannya yakni berpengaruh negatif. Sementara itu, penelitian Oktaviani (2019) menyimpulkan bahwa pergantian direksi tidak memengaruhi terhadap adanya *tax avoidance*. Maka hipotesis keempat yang didasarkan pada uraian yang telah dijabarkan, yakni:

H4: Kemampuan (*capability*) berpengaruh terhadap *tax avoidance*

Metode Analisis

Penelitian ini memakai model regresi linear berganda guna menentukan pengaruh variabel independen pada variabel dependen. Hubungan antara Fraud Diamond Theory dengan *tax avoidance* dapat diukur dengan:

$$CETR = \alpha + \beta_1 ROA + \beta_2 BDOUT + \beta_3 AUDCHANGE + \beta_4 DCHANGE + e$$

Keterangan:

CETR	: <i>Tax Avoidance</i>
A	: Konstanta
β_1-4	: Koefisien Regresi
e	: Error
ROA	: Rasio Pengembalian Investasi
BDOUT	: Dewan Komisaris Independen
AUDCHANGE	: Pergantian Auditor Eksternal
DCHANGE	: Pergantian Direksi

3. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan output SPSS, Adjusted R2 skor Adjusted R Square senilai 0,349 dan bisa ditulis 34,9% dalam presentase. Hasil diatas menunjukkan jika variabel dependen dijelaskan sebanyak 34,9%, sisanya sebanyak 65,1% diungkapkan oleh variabel lain yang tidak dipakai dalam penelitian seperti target keuangan, tekanan eksternal, ukuran perusahaan, profitabilitas, kualitas audit, stabilitas keuangan, leverage, dan kepemilikan institusional.

Pengujian hipotesis pertama, ditemukan hasil uji signifikansi parsial senilai 0,041, sehingga Sig. 0,041 < 0,05 atau thitung senilai -2,128 sehingga thitung -2,128 > ttabel 2,03951, maka H1 diterima. Hal ini menunjukkan jika ROA berpengaruh signifikan terhadap CETR, artinya adanya besarnya rasio ROA memengaruhi tingkat *tax avoidance*. Pengaruh ini bersifat negatif yang berarti ketika ROA mengalami kenaikan maka nilai CETR akan turun. Besar pengaruh X1 terhadap Y sebesar -0,303 (30,3%). Hasil penelitian ini menunjang penelitian Febrianti (2021) dan Suprapti (2017) yang menemukan bahwa ROA berdampak signifikan dan pengaruhnya cenderung ke arah negatif terhadap *tax avoidance*. Namun, temuan dalam penelitian ini tidak selaras dengan penelitian Cahyono, Andini, & Raharjo (2016) yang menyimpulkan bahwa ROA tidak menyebabkan terdorongnya *tax avoidance* yang terjadi. Maka berdasarkan temuan ini dan temuan sebelumnya didapatkan kesimpulan bahwa ketika ROA mengalami peningkatan maka nilai CETR menunjukkan hal sebaliknya atau semakin menurun, hal tersebut bisa terjadi dikarenakan aktivitas *tax avoidance* semakin tinggi.

Pengujian hipotesis kedua, ditemukan hasil uji signifikansi parsial senilai 0,708, sehingga Sig. 0,708 > 0,05 atau thitung senilai 0,379 sehingga thitung 0,379 < ttabel 2,03951, maka H2 ditolak. Hal tersebut memiliki artian tidak terdapatnya pengaruh BDOUT terhadap CETR, yang memiliki definisi secara sederhana yakni ukuran dari rasio komisaris independen tidak memengaruhi tingkat *tax avoidance*.

Temuan ini menunjang penelitian Febrianti (2021) dan Oktaviani (2019) mengatakan *tax avoidance* tidak terpengaruh atas proporsi komisaris independen. Temuan ini tidak selaras dengan penelitian Diantari & Ulupui (2016) yang menyimpulkan bahwa terdapatnya dampak yang cenderung ke arah positif yang diakibatkan oleh proporsi komisaris independen terhadap *tax avoidance*. Maka berdasarkan temuan-temuan tersebut didapatkan kesimpulan bahwa jumlah komisaris independen tidak memengaruhi adanya *tax avoidance*.

Pengujian hipotesis ketiga Hasil uji signifikansi parsial menunjukkan bahwa nilai signifikansi senilai 0,000 sehingga Sig. 0,000 < 0,05 atau thitung senilai -4,205 sehingga thitung -4,205 > ttabel 2,03951, maka H3 diterima. Hal ini menunjukkan AUDCHANGE berpengaruh signifikan terhadap CETR, artinya adanya pergantian auditor eksternal memengaruhi tingkat *tax avoidance*. Pengaruh ini bersifat negatif dimana ketika ada pergantian auditor eksternal maka nilai CETR akan turun. Besar pengaruh X3 terhadap Y sebesar -0,582 (58,2%). Hasil penelitian ini menunjang penelitian Premananda et al. (2018) dan Pramana et al. (2019) yang menyimpulkan bahwa pergantian auditor eksternal berpengaruh dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Namun, hasil penelitian ini tidak selaras dengan penelitian Febrianti (2021) dan Oktaviani (2019) yang menyimpulkan bahwa pergantian auditor eksternal tidak memengaruhi adanya *tax avoidance*. Maka

berdasarkan penelitian ini dan penelitian sebelumnya didapatkan kesimpulan bahwa ketika sering adanya pergantian auditor eksternal, maka nilai CETR semakin rendah karena aktivitas *tax avoidance* semakin tinggi.

Pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa nilai signifikansi senilai 0,475 sehingga Sig. 0,475 > 0,05 atau thitung senilai -0,722 sehingga thitung -0,722 < ttabel 2,03951, maka H4 ditolak. Hal ini menunjukkan DCHANGE tidak berpengaruh terhadap CETR, artinya ada tidaknya pergantian direksi tidak memengaruhi tingkat *tax avoidance*. Hasil penelitian ini menunjang penelitian Oktaviani (2019) yang menyimpulkan pergantian direksi tidak memengaruhi terhadap adanya *tax avoidance*. Namun, temuan ini tidak selaras dengan penelitian Febrianti (2021) yang menyimpulkan bahwa pergantian direksi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Maka berdasarkan penelitian ini dan penelitian sebelumnya didapatkan kesimpulan bahwa ada tidaknya pergantian direksi tidak memengaruhi tingkat *tax avoidance*.

4. KESIMPULAN

Hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa dari keempat variabel Fraud Diamond Theory yang sudah dijabarkan, hanya dua variabel yang terbukti mempunyai pengaruh terhadap indikasi *tax avoidance* pada perusahaan subsektor manufaktur LQ-45 yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2020-2022. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hanya variabel tekanan (pressure) yang diproksikan dengan ROA dan variabel rasionalisasi (rationalization) yang diproksikan dengan change in auditor yang berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *tax avoidance*. Sedangkan variabel kesempatan (opportunity) yang diproksikan dengan pergantian auditor eksternal dan variabel kemampuan (capability) yang diproksikan dengan jumlah pergantian direksi tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*.

Hasil penelitian berdasarkan fraud diamond theory ini akan menjadi informasi yang bermanfaat bagi banyak pihak, karena laporan keuangan bukan sekadar angka yang ditulis di atas kertas, tetapi harus dipertanggungjawabkan untuk menjaga relevansi dan keandalannya. Hasil penelitian ini oleh investor bisa dijadikan pandangan untuk berinvestasi di suatu perusahaan terutama yang sudah go-public seperti perusahaan subsektor manufaktur LQ-45 yang ada di Bursa Efek Indonesia. Hal ini penting karena ketika suatu perusahaan melakukan fraud, sulit bagi pihak ekstern untuk memercayainya dan mengubah pandangan mereka terhadap nilai perusahaan. Pemerintah merupakan pihak yang paling dirugikan akibat adanya praktik *tax avoidance* ini. Pemerintah juga dapat mengevaluasi kembali peraturan perpajakan agar wajib pajak tidak memiliki banyak celah untuk melakukan *tax avoidance*. Selain itu, diperlukan prosedur pengawasan dan pemeriksaan tambahan bagi perusahaan yang diduga melakukan *tax avoidance*. Praktik *tax avoidance* tentunya juga merugikan masyarakat itu sendiri, dimana pajak tersebut akan digunakan kembali untuk bantuan kebutuhan kepada masyarakat, terutama dalam situasi peralihan pasca pandemi Covid-19 seperti saat ini.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah periode observasi hanya mengambil jangka waktu 3 tahun karena lebih difokuskan ketika masa pandemi Covid-19 hingga dimasa pemulihan pasca pandemi sekarang ini, yaitu periode 2020-2022, penelitian hanya menggunakan objek penelitian berfokus pada perusahaan sub sektor manufaktur LQ-45 yang terdaftar di BEI periode 2020-2022, sehingga sampel yang dihasilkan sedikit dan penelitian ini hanya menggunakan 4 variabel penelitian seperti ROA, rasio komisaris independen, pergantian auditor eksternal serta pergantian direksi yang diuji pengaruhnya terhadap cash effective tax rate. Masih terdapat banyak variabel independen lain agar hasil penelitian lebih luas yang diduga memengaruhi *tax avoidance* yang tidak diuji dalam penelitian ini. Rekomendasi yang dapat diberikan untuk penelitian selanjutnya adalah menambah periode penelitian menjadi lebih panjang, menambah objek penelitian perusahaan pada sektor lainnya, dan penelitian selanjutnya mengambil lebih banyak variabel independen lain yang memengaruhi *tax avoidance* misalnya target keuangan, tekanan eksternal, ukuran perusahaan, profitabilitas, kualitas audit, stabilitas keuangan, leverage, dan kepemilikan institusional. Selain itu untuk variabel dependen juga dapat menggunakan Book Tax Different (BTD), Book-Tax Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

DAFTAR PUSTAKA

- Arles, Leardo. 2014. Faktor-Faktor Pendorong Terjadinya Fraud: Predator vs. Accidental Fraudster Diamond Theory Refleksi Teori Fraud Triangle (Klasik) Suatu Kajian Teoritis. Papper Ilmiah. Fakultas Ekonomi. Universitas Riau: Riau.
- Bursa Efek Indonesia. 2020-2023. Laporan Keuangan & Tahunan. Dalam www.idx.co.id. Diakses pada 10 Juni 2023.
- Cahyono, Deddy Dyas., et al. 2016. Pengaruh Komite Audit, Kepemilikan Institusional, Dewan Komisaris, Ukuran Perusahaan (SIZE), Leverage (DER) Dan Profitabilitas (ROA) Terhadap Tindakan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Pada Perusahaan Perbankan Yang Listing BEI Periode Tahun 2011-2013. *Journal of Accounting*. Vol. 2 No. 3.
- Daulay, H. M. 2018. "Pengaruh Profitabilitas, Komite Audit, dan Kualitas Audit terhadap *Tax Avoidance* menggunakan Analisis Fraud Triangle". Skripsi. Fakultas Ekonomi Bisnis. Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta. Jakarta.

- Depokpos.com diakses 12 Desember 2022.
- Diantari, P. R., & Ulupui, I. A. 2016. Pengaruh Komite Audit, Proporsi Komisaris Independen, dan Proporsi Kepemilikan Institusional terhadap *Tax Avoidance*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 702-732.
- Febrianti, Ayu Arinda. 2021. Deteksi Faktor yang Memengaruhi *Tax Avoidance* Menggunakan Fraud Diamond Theory pada Perusahaan LQ-45 di BEI Periode 2017-2019. Skripsi. Politeknik Negeri Malang.
- Kemenkeu.go.id diakses 10 Desember 2022.
- OECD, "Tax Administration: Privacy, Disclosure and Fraud Risks Related to COVID-19" diakses 10 Agustus 2021.
- Oktaviani, H. N. 2019. Deteksi Indikasi Penghindaran Pajak Menggunakan Fraud Diamond Theory (Studi pada Perusahaan Manufaktur Subsektor Makanan dan Minuman yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2017). Jurnal Ilmiah Mahasiswa, 1-15.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia. (2015). PP Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Jakarta. (1): 101- 127.
- Sihombing, K. S., dan Rahardjo, S. N. (2014). Analisis Fraud Diamond dalam Mendeteksi Financial Statement Fraud: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2010-2012. Diponegoro Journal of Accounting, 3(2).
- Suhaidar, Erita Rosalina, and Anggun Pratiwi. 2020. "FaktorFaktor Yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak Dampak Sebelum Dan Selama Covid-19 Pada Perusahaan Manufaktur." Conference on Economic and Business Innovation 19.
- Suprpti, E. 2017. Pengaruh Tekanan Keuangan terhadap Penghindaran Pajak. Jurnal Reviu Akuntansi dan Keuangan, 1013- 1022.
- Tax Justice. (2020). The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19. November.