

Board Gender Diversity, Independent Commissioner dan Tax Avoidance dengan Sustainability Performance Sebagai Variabel Mediasi

Jevfri Jevfri¹⁾, Hendi Hendi²⁾, Sari Dewi³⁾

^{1,2,3}Program Studi Akuntansi, Fakultas Bisnis dan Manajemen, Universitas Internasional Batam

2042056.jevfri@uib.edu, hendi.chan@uib.ac.id, sari@uib.ac.id

Diterima tgl 02/11/23, dipublish 31/12/23

Abstract

This research proves empirically that board gender diversity and independent commissioner influence the level of tax avoidance through sustainability performance as mediation. The research population consists of companies listed on the Indonesia Stock Exchange in the 2018-2022 period and publishing sustainability reports. The research results show that board gender diversity is not significant for tax avoidance, but is significant for sustainability performance. Meanwhile, independent commissioner is significant for tax avoidance, but not significant for sustainability performance. Sustainability performance is not significant on tax avoidance, and empirically does not mediate the relationship between board gender diversity and independent commissioner on tax avoidance.

Keywords: *Tax Avoidance, Board Gender Diversity, Independent Commissioner, Sustainability Performance*

Abstrak

Penelitian ini membuktikan secara empiris bahwa *board gender diversity* dan *independent commissioner* mempengaruhi tingkat *tax avoidance* melalui *sustainability performance* sebagai mediasi. Populasi penelitian terdiri dari perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode 2018-2022 dan menerbitkan laporan keberlanjutan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *board gender diversity* tidak signifikan terhadap *tax avoidance*, namun signifikan terhadap *sustainability performance*. Sementara itu, *independent commissioner* signifikan terhadap *tax avoidance*, tetapi tidak signifikan terhadap *sustainability performance*. *sustainability performance* tidak signifikan terhadap *tax avoidance*, dan secara empiris tidak memediasi hubungan antara *board gender diversity* dan *independent commissioner* terhadap *tax avoidance*.

Kata Kunci: *Tax Avoidance, Board gender Diversity, Independent Commissioner, Sustainability Performance*

Pendahuluan

Setiap negara di dunia memerlukan dana untuk dikelola agar dapat membiayai pengeluaran seperti pembangunan infrastruktur, melaksanakan program pemberdayaan sumber daya manusia, melestarikan sumber daya alam serta

menyejahterakan rakyat yang berada di negara tersebut (Mardiasmo, 2018).

Tabel 1. Penerimaan Pajak Negara Tahun 2018-2022 (Dalam Triliun Rupiah)

Tahun	Target	Realisasi	Persen
2018	1.424,50	1.315,90	92%

2019	1.577,50	1.332,70	84%
2020	1.198,80	1.069,90	89%
2021	1.229,60	1.278,60	104%
2022	1.476,50	1.716,80	116%

Sumber : www.bps.go.id

Jika dilihat dari data tabel 1 implementasi pemungutan pajak pada tahun 2022 telah berhasil mencapai target dan merupakan sebuah keberhasilan yang cukup baik akan tetapi dibalik keberhasilan ini Indonesia selama 12 tahun terakhir tidak pernah mencapai target penerimaan pajak. Meskipun kinerja penerimaan pajak pada tahun 2022 cukup baik, masih perlu dilakukan upaya-upaya untuk meningkatkan kinerja penerimaan pajak dimasa yang akan datang. Dilansir dari Indonesia.go.id (2023) penghindaran pajak juga menjadi topik yang dibahas saat pertemuan KTT G20 yang dilaksanakan di India pada bulan September 2023. Isu penghindaran pajak yang dibahas berkaitan dengan penyusunan kerangka *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) guna menjaga basis pajak dari masing-masing negara dan mengurangi tindakan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan-perusahaan pada setiap negara.

Penghindaran pajak adalah suatu upaya menurunkan PKP (Penghasilan Kena Pajak) melalui sebuah perencanaan perpajakan secara legal maupun tidak legal, tindakan penghindaran pajak tidak hanya dilakukan dengan melanggar aturan perpajakan, tapi juga dilakukan mengikuti peraturan yang ada (Ambarsari *et al.*, 2019). Penghindaran pajak (*tax avoidance*) secara tidak langsung membantu perusahaan dalam mengurangi beban yang harus dikeluarkan sehingga meningkatkan laba perusahaan, dan menyebabkan berkurangnya pendapatan negara.

Susunan tata kelola perusahaan dinilai menjadi sumber utama dari upaya tindakan penghindaran pajak, anggota eksekutif pada tata kelola perusahaan tidak hanya berperan meningkatkan nilai perusahaan tetapi berperan dalam keputusan

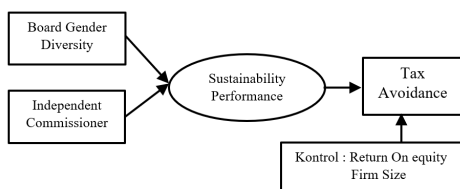
tindakan penghindaran pajak. Perusahaan di Indonesia pada umumnya menganut *two tier system* dimana adanya peran atau fungsi yang berbeda antara komisaris dengan direksi. Komisaris memiliki fungsi sebagai pengawas manajemen perusahaan, sedangkan direksi memiliki fungsi sebagai pengelola manajemen perusahaan (Butje & Tjondro, 2014).

Kehadiran wanita di bagian eksekutif dinilai memberikan pengaruh yang besar dalam pengambilan keputusan direksi karena wanita lebih berhati-hati dalam bertindak dan lebih memperhatikan risiko yang mungkin terjadi, sehingga manajemen lebih memperhatikan risiko hukum (Anggraeni & Kurnianto, 2020). Dewan direksi wanita cenderung lebih berfokus pada kepentingan jangka panjang perusahaan dan masyarakat, sehingga kebijakan yang diambil lebih memperhatikan kepatuhan terhadap peraturan perpajakan.

Begitu juga dengan fungsi komisaris independen dalam tata kelola dimana komisaris independen lebih memegang tanggung jawab terhadap pemegang saham publik, sehingga dinilai lebih mengupayakan ketaatan pajak perusahaan dan menangkal tindakan penghindaran pajak (Sarra, 2017). Komisaris independen perusahaan dinilai lebih transparansi dan akuntabilitas dalam mengawasi kinerja dewan direksi dan manajemen serta ketat dalam mengawasi tindakan penghindaran pajak (Handoko, 2022).

Suteja *et al.* (2022) menjelaskan bahwa tanggung jawab sosial dalam sebuah perusahaan itu mencakupi pajak. Perusahaan yang memiliki kinerja keberlanjutan yang baik cenderung lebih memperhatikan tanggung jawab sosial dan lingkungan, sehingga cenderung lebih mematuhi peraturan perpajakan yang ada serta menghindari tindakan penghindaran pajak yang dapat menimbulkan kerugian kepada masyarakat dan lingkungan.

Berdasarkan faktor-faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak dan tidak konsisten dari hasil penelitian terdahulu, sehingga fenomena tindakan penghindaran pajak menjadi topik yang masih harus diteliti lebih lanjut. Keterbaruan pada penelitian ini adalah pemilihan populasi pada perusahaan yakni perusahaan yang menerbitkan laporan keberlanjutan dari tahun 2018 sampai tahun 2022 dan juga *measurement* pada variabel *sustainability performance* menggunakan *Global Reporting Initiative (GRI) Standards 2018*, GRI standards merupakan standar global pertama untuk pelaporan keberlanjutan yang menggunakan struktur modular yang saling berkaitan serta mempertahankan prinsip G4 (Willaert, 2016). Penggunaan G4 dalam *measurement* CSR ataupun kinerja keberlanjutan sudah cukup sering digunakan oleh penelitian-penelitian terlebih dahulu, penggunaan *measurement* yang berbeda diharapkan dapat menjadi sebuah terobosan yang baru dalam penelitian ini, hubungan antar variabel dalam penelitian ini dijelaskan pada gambar 1.



Gambar 1. Model Penelitian
Sumber : dikembangkan oleh Peneliti

LANDASAN TEORI

Agency Theory

Teori keagenan adalah suatu konsep yang menjelaskan hubungan antara agen dan prinsipal yang bersifat kontraktual, prinsipal memberikan wewenang kepada agen dalam membuat keputusan dan mengelola perusahaan (Nuraeni & Darsono, 2020). Teori ini menjelaskan bahwa kepentingan pribadi mendorong orang untuk menyebabkan dilema keagenan.

Terdapat masalah keagenan dalam penelitian ini, dimana manajemen perusahaan yang berperan sebagai agen memiliki wewenang untuk mengelola perusahaan. Manajemen perusahaan dapat memanfaatkan wewenang dalam menyusun perencanaan perpajakan sehingga dapat meminimalkan pembayaran pajak, sedangkan Pihak fiskus sebagai pemungut pajak menginginkan penerimaan pajak sebanyak-banyaknya dari pihak agen sehingga hal ini menyebabkan konflik kepentingan antara manajemen dengan pemungut pajak.

Stakeholder theory

Pemangku kepentingan merujuk pada individu atau kelompok yang memiliki hak atau kepentingan dalam tindakan perusahaan di masa lalu, sekarang, dan masa depan. Teori stakeholder menjelaskan bahwa tujuan perusahaan tidak hanya berfokus mencari keuntungan sebesar-besarnya, tetapi juga harus memenuhi tanggung jawabnya terhadap para *stakeholder* (Freeman & McVea, 2005). Menerbitkan *sustainability report* merupakan salah satu upaya dalam menjaga hubungan pemangku kepentingan dan masing-masing pihak (Hörisch *et al.*, 2020). *Sustainability report* memberikan informasi yang transparan mengenai kinerja perusahaan yang nantinya mempengaruhi keputusan *stakeholder*.

Adanya Perempuan pada susunan dewan direksi Perusahaan menghadirkan karakteristik yang berbeda dalam pelaksanaan manajemen perusahaan. Perempuan lebih peka dalam bertindak dan lebih memperhatikan kepentingan banyak pihak termasuk para *stakeholder* (Arayssi *et al.*, 2016). Begitu juga dengan kehadiran Komisaris independen pada struktur tata kelola perusahaan merupakan hal yang penting dimana komisaris independen menjalankan fungsi pengawasan dan bertanggung jawab kepada *stakeholder* (Garcia-Torea *et al.*, 2016). Diversitas gender dewan direksi dan komisaris

independen dapat mendorong *sustainability performance* perusahaan agar bertindak secara *sustainable* yang memperhatikan kepentingan *stakeholder*.

Tax avoidance

Menurut Hidayat *et al.* (2022) penghindaran pajak adalah upaya memanipulasi beban pajak yang dilakukan oleh pihak manajemen melalui sebuah proses perencanaan yang disebut *tax planning*, *tax avoidance* merupakan bagian dari *tax planning*. Inayah & Sofianty (2022) Menyatakan pajak merupakan bagian dari beban yang menurunkan laba dari suatu entitas. Oleh karena itu entitas cenderung ingin menurunkan jumlah pajak yang akan dibayar dengan memanfaatkan segala cara mulai dari tindakan *legal* dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan peraturan perpajakan atau *greyzone*. Khan *et al.* (2017) menyatakan *tax avoidance* adalah suatu upaya dari individu atau perusahaan untuk menurunkan angka nominal pajak yang seharusnya dibayar melalui cara yang legal tanpa melanggar peraturan undang-undang atau peraturan dan dapatkan dibenarkan (Wijaya *et al.*, 2021). Nyman *et al.* (2022) menyatakan *tax avoidance* adalah upaya tindakan manajemen perusahaan yang mematuhi peraturan perpajakan tetapi berupaya dalam meminimalkan jumlah pajak yang akan dibayarkan kepada negara dengan memanfaatkan celah peraturan yang ada.

Pengaruh Board Gender Diversity Terhadap Tax Avoidance

Ambarsari *et al.* (2019) melakukan penelitian terhadap pengaruh *board gender diversity* terhadap *tax avoidance* dan menemukan hasil signifikan negatif yang berarti dengan keberadaan wanita di dalam anggota direksi mengurangi terjadinya penghindaran pajak karena perempuan dinilai lebih patuh terhadap peraturan perpajakan. Direksi wanita memiliki pemikiran yang kritis serta menghindari risiko-risiko kecil (Jarbouy *et al.*, 2020).

Direksi wanita mempunyai sikap dan tingkat pengetahuan perpajakan yang berbeda dibandingkan laki-laki oleh karena itu dewan direksi wanita dapat meminimalisir penghindaran pajak (Widuri *et al.*, 2020). Berbeda dengan hasil penelitian dari Suleiman (2020) menunjukkan bahwa pengaruh keragaman *gender* terhadap *tax avoidance* adalah tidak signifikan tetapi positif, yang mengartikan bahwa tingginya proporsi posisi wanita dalam badan usaha tidak akan meningkatkan tingkat penghindaran pajak di badan usaha tersebut.

H1 : *Board Gender Diversity* berpengaruh signifikan negatif terhadap *Tax Avoidance*.

Pengaruh Independent Commissioner Terhadap Tax Avoidance

Penelitian yang dilakukan Melisa & Intan (2022) mengenai pengaruh kehadiran komisaris independen terhadap *tax avoidance* menemukan hasil signifikan negatif. Kehadiran komisaris independen dapat mempengaruhi tindakan *tax avoidance*. Komisaris independen berperan penting dalam mengawasi kebijakan perusahaan dan memastikan bahwa perusahaan mematuhi peraturan perpajakan yang berlaku (Hudha & Utomo Cahyo, 2021). Keberadaan komisaris independen dapat membawa perusahaan berkelanjutan ke arah yang lebih baik khususnya di bidang perpajakan (Silaban & Purban, 2020). Sedangkan Apandi & Waluyo (2023) menjelaskan semakin banyak anggota komisaris independen maka semakin banyak pula tindakan penghindaran pajak yang dilakukan hal ini disebabkan komisaris independen merupakan perwakilan independen dari pemegang saham yang memprioritaskan keuntungan pemegang saham.

H2: *Independent Commissioner* berpengaruh signifikan negatif terhadap *Tax Avoidance*.

Pengaruh *Sustainability Performance* Terhadap *Tax Avoidance*

Penelitian yang dilakukan López-González *et al.* (2019) menunjukkan bahwa semakin besar anggaran yang digunakan untuk keperluan kinerja keberlanjutan, semakin besar pembayaran pajak yang dilakukan atau semakin kecil tindakan penghindaran pajak yang agresif, melalui kinerja keberlanjutan perusahaan juga dapat membantu pemerintah dalam tindakan pembangunan. Hal yang sama juga ditemukan oleh Jarboui *et al.* (2020) dimana *tax avoidance* dipengaruhi secara signifikan dan negatif oleh *sustainability performance*. Hal ini disebabkan perusahaan yang berkinerja baik dalam aspek keberlanjutan cenderung lebih bertanggung jawab secara lingkungan dan sosial sehingga lebih memperhatikan kewajiban perpajakan. Namun penelitian yang dilakukan oleh Bana & Ghazali (2021) menemukan hasil tidak signifikan dan negatif pada kinerja keberlanjutan dengan penghindaran pajak karena *sustainability performance* lebih berkaitan dengan aspek lingkungan dan sosial sedangkan *tax avoidance* lebih berkaitan dengan aspek keuangan.

H3: *Sustainability Performance* berpengaruh signifikan negatif terhadap *Tax Avoidance*.

Pengaruh *Board Gender Diversity* Terhadap *Sustainability Performance*

Penelitian Bristy *et al.* (2021) membuktikan bahwa *board gender diversity* berperan signifikan positif dalam mendorong *sustainability performance*. Direktur perempuan lebih peduli terhadap masalah sosial dan etika organisasi dibandingkan direktur laki-laki. Hasil yang sama juga dibuktikan oleh Boukattaya & Omri (2021) bahwa keragaman *gender* berpengaruh signifikan positif terhadap pengungkapan CSR ataupun tanggung jawab sosial, direksi perempuan dapat membawa perspektif yang berbeda dan beragam dalam pengambilan keputusan. Hal ini dapat memperkaya diskusi dan memperluas pandangan dalam mengelola

kinerja keberlanjutan perusahaan. Direksi wanita dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi perusahaan dalam mengelola isu-isu keberlanjutan (Pareek *et al.*, 2023).

H4: *Sustainability Performance* berpengaruh signifikan negatif terhadap *Tax Avoidance*.

Pengaruh *Independent Commissioner* Terhadap *Sustainability Performance*

Penelitian yang dilakukan dan Nuraeni & Darsono (2020) menemukan bawah keberadaan komisaris independen berpengaruh signifikan positif terhadap pengungkapan *sustainability report*, hal ini membuktikan komisaris independen berperan aktif dalam menjalankan tugas pengawasan dan mendorong *sustainability* sebuah perusahaan. Independensi dewan komisaris dapat memainkan peran penting dalam mendorong perusahaan untuk lebih transparan dalam melaporkan tanggung jawab sosial. Kehadiran komisaris independen yang banyak mendorong kepatuhan perusahaan dalam pengimplementasian *Index GRI* pada laporan keberlanjutan (Hendro Lukman, 2019). Berbeda dengan Setiadi *et al.* (2023) yang menemukan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap *sustainability performance*. Dalam arti fungsi pengawasan dalam perusahaan tidak berjalan dengan baik, dan akan mengurangi dorongan kepada manajemen untuk melakukan pengungkapan sosial dan lingkungan.

H5: *Independent Commissioner* berpengaruh signifikan negatif terhadap *Tax Avoidance*.

Peran *Sustainability Performance* Dalam Memediasi *Board Gender Diversity* Dan *Independent Commissioner* Terhadap *Sustainability Performance*

Kehadiran dewan direksi yang terdapat peran wanita membuat peningkatan dalam kinerja keberlanjutan dan juga menentukan strategi yang cermat dalam melaksanakan kepatuhan pajak sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan oleh

pemerintah (Yustin & Effendi, 2021). Penelitian yang dilakukan Jarboui et al. (2020) menemukan bahwa *sustainability performance* memberikan dampak signifikan positif dalam memediasi variabel *board gender diversity* dengan *tax avoidance*. Hal ini disebabkan, kehadiran dewan direksi wanita dinilai dapat lebih mampu terlibat dengan berbagai pemangku kepentingan sehingga memberikan peluang untuk menunjukkan respons sosial. Nuraeni & Darsono (2020) menyatakan jumlah komisaris independen yang tinggi dapat mendorong kinerja keberlanjutan yang lebih tinggi guna meningkatkan citra perusahaan yang lebih baik, sehingga perusahaan dapat mengalokasikan sumber daya yang ada untuk mengurangi penghindaran pajak perusahaan. Perusahaan melakukan berbagai bentuk kinerja keberlanjutan, termasuk keberagaman gender di tingkat dewan dan peningkatan citra perusahaan yang ditunjukkan dari adanya pengawasan komisaris independen.

H6: *Sustainability Performance* memediasi hubungan *board gender diversity* dan *independent commissioner* terhadap *Tax Avoidance*

Metode Penelitian

Populasi dan sampel

Penentuan populasi dalam penelitian ini menggunakan *purpose sampling* atau adanya kriteria yang harus dipenuhi agar dapat dijadikan sampel penelitian (Sugiono, 2017). Kriteria yang harus dipenuhi yaitu (1). Perusahaan yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia dari tahun 2018, (2) Perusahaan yang mempublikasikan laporan keuangan tahunan dan telah diaudit, (3). Perusahaan yang mempublikasikan *sustainability report* dari tahun 2018-2022, (4). Tersedianya data kuantitatif yang diperlukan untuk pengukuran seluruh variabel, (5). Perusahaan yang tidak memiliki riwayat pelanggaran hukum ataupun masih dalam pemeriksaan pihak berwajib. Berdasarkan

kriteria maka populasi penelitian ini berjumlah 55 Perusahaan.

Operasional Variabel

Tax avoidance adalah variabel dependen dalam penelitian ini. Penggunaan rumus *Effective Tax Rate (ETR)* menjadi *measurement* pada variabel *tax avoidance*. Jika nilai ETR rendah maka nilai pajak yang dibayarkan perusahaan rendah sehingga tindakan penghindaran pajak dinilai tinggi. Sedangkan nilai ETR tinggi maka pembayaran pajak perusahaan tinggi sehingga tindakan penghindaran pajak dinilai rendah (Widuri et al., 2020). ETR dalam penelitian ini akan dihitung berdasarkan rumus.

$$ETR = \frac{\text{Beban pajak penghasilan}}{\text{Laba Sebelum pajak penghasilan}}$$

Board gender diversity dan *independent commissioner* adalah variabel independen dalam penelitian ini. *Board gender diversity* menghitung persentase kehadiran wanita di dalam susunan anggota direksi (Widuri et al., 2020). *Board gender diversity* dihitung berdasarkan rumus.

$$BGD = \frac{\text{Jumlah Direksi wanita}}{\text{Total anggota direksi}}$$

Independent commissioner adalah komisaris yang ditunjuk untuk menjalankan fungsi pengawasan dengan tidak memiliki hubungan dengan pemegang saham dan tidak terikat pada pihak manapun (Hudha & Utomo Cahyo 2021). Komisaris independen dihitung berdasarkan rumus.

$$KID = \frac{\text{Jumlah komisaris independen}}{\text{Total Anggota komisaris}}$$

Sustainability performance adalah variabel mediasi dalam penelitian ini. Variabel ini menggunakan indikator GRI (*Global Reporting Initiative*) standar 2018 untuk menilai performa dari keberlanjutan perusahaan (Setiadi et al. 2023). *Sustainability performance* dihitung berdasarkan rumus.

$$SP = \frac{X \text{ Item}}{85}$$

Return on Equity (ROE) dan *firm size* adalah variabel kontrol dalam penelitian ini. ROE menilai kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba dalam memanfaatkan modal yang ada (Tanujaya & Anggreany, 2021). ROE dihitung berdasarkan rumus.

$$ROE = \frac{\text{Laba sebelum pajak penghasilan}}{\text{Total ekuitas}}$$

Firm size adalah suatu ukuran yang menggambarkan besar kecilnya perusahaan, salah satu pengukurannya yaitu menggunakan logaritma natural dari total aset (Jarboui *et al.*, 2020). *Firm size* dihitung berdasarkan rumus.

$$SIZE = \text{Ln}(\text{Total Aset})$$

Penelitian ini menggunakan data panel yang dianalisis dengan menggunakan aplikasi Eviews versi 10. Data dalam penelitian ini terlebih dahulu diuji dengan menggunakan uji statistik deskriptif, analisis regresi panel, pemilihan model terbaik yang akan digunakan untuk menjelaskan hipotesa, dan dilanjutkan dengan uji *sobel* untuk menentukan peran mediasi dari variabel *sustainability performance* dengan mengikuti syarat teori Baron dan Kenny dimana ketiga jalur harus signifikan untuk bisa melakukan pengujian mediasi. Terdapat dua model regresi pada model penelitian ini, model pertama digunakan untuk menguji hipotesa pertama kedua, ketiga, dan keenam. Model kedua digunakan untuk menguji hipotesa keempat, kelima, dan keenam.

$$ETR = \alpha + \beta_1(BGD)_1 + \beta_2(KID)_2 + \beta_3(SP)_3 + \beta_4(ROE)_4 + \beta_5(Size)_5 + \epsilon$$

$$SP = \alpha + \beta_1(BGD)_1 + \beta_2(KID)_2 + \beta_3(ROE)_3 + \beta_4(Size)_4 + \epsilon$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 2. Uji Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean
ETR	275	-1,542	1,61	0,25
BGD	275	0	0,667	0,133
KID	275	0,2	0,833	0,447
SP	275	0,047	0,976	0,383

Size	275	901.060	1.865.639.010	144.124.601
ROE	275	-4,399	1,875	0,141

Sumber : data diolah (2023)

Berdasarkan hasil uji statistik yang ditampilkan pada tabel 2 menunjukkan bahwa terdapat 275 data yang digunakan dalam penelitian. Dari tabel tersebut juga dapat diketahui bahwa variabel *tax avoidance* (ETR) menghasilkan nilai minimum sebesar -1,542 dimiliki oleh PT XL Axiata TBK tahun 2020, nilai maximum sebesar 1,610 dimiliki oleh PT Austindo Nusantara Jaya Tbk tahun 2019, nilai rata-rata sebesar 0,250, dan nilai standar deviasi sebesar 0,285 yang diperoleh dari periode 2018-2022. Jika dilihat dari nilai rata-rata variabel ETR, penghindaran pajak di Indonesia masih tergolong cukup tinggi dibanding dengan negara Pakistan yang memiliki rata-rata 0,806 (Zhang *et al.*, 2022). Hal ini dikarenakan nilai ETR berbanding terbalik dengan tindakan *tax avoidance* semakin rendah nilai dari ETR maka tindakan *tax avoidance* semakin tinggi.

Variabel *board gender diversity* (BGD) memperoleh nilai minimum 0,000 sehingga dapat diartikan tidak adanya perempuan yang menjadi anggota dewan direksi di perusahaan. beberapa contoh perusahaan tersebut adalah PT Astra Agro Lestari TBK tahun 2018 sampai 2022, PT Vale Indonesia TBK tahun 2018, PT Japfa Comfeed Indonesia TBK tahun 2018 sampai 2022, PT Aneka Tambang TBK tahun 2018 sampai 2020, dan lainnya. Nilai maximum 0,667 dimiliki PT Mitrahaftera Segara Sejati TBK Tahun 2022, dan nilai rata-rata yang dihasilkan 0,133 yang menandakan kehadiran wanita dalam anggota direksi masih sedikit.

Variabel *independent commissioner* memperoleh hasil minimum 0,200 dimiliki oleh PT Vale Indonesia tahun 2019 dan maximum 0,883 yang dimiliki oleh Unilever Indonesia TBK pada tahun 2020 sampai 2022 dimana terdiri dari 6 anggota yang terdiri dari 5 komisaris independen. Rata-rata kehadiran komisaris

independen pada anggota komisaris perusahaan 47%.

Variabel *sustainability performance* memperoleh nilai minimum 0,047 dimiliki oleh PT Indika Energy TBK tahun 2018 dan nilai maximum 0,976 dimiliki oleh PT Timah TBK tahun 2022, dan rata-rata mengungkapkan GRI *Index* 2018 pada laporan keberlanjutan perusahaan adalah sebesar 38%.

Nilai aset atau ukuran perusahaan terendah dimiliki oleh Merck Tbk dengan total aset Rp. 901.060.000.000 dan total aset terbanyak dimiliki oleh Bank Rakyat Indonesia (Persero) Tbk dengan total Rp. 1.865.639.010.000.000. dan rata-rata total nilai aset perusahaan sebesar Rp. 144.124.601.000.000.

Rata-rata pengembalian dari ekuitas yang ditempatkan perusahaan yakni sebanyak 14% atau 0,14. Pengembalian modal tertinggi diperoleh Unilever Indonesia TBK Tahun 2020 dimana menghasilkan laba sebelum pajak sebesar Rp 9.206.772.000.000 dari total ekuitas yang dimiliki sebesar Rp. 4.937.368.000.000. nilai minimum yang diperoleh sebesar -4,399 PT Bumi Resources Tbk tahun 2020 dimana perusahaan saat covid 2020 mengalami kerugian sebelum pajak sebesar Rp. 322.439.419.000.

Analisis Pemilihan Model

Terdapat 3 macam model regresi linear pada penelitian ini, yaitu *Fixed Effect Model* (FEM), *Random Effect Model* (REM), *Common Effect Model* (CEM). Langkah awal yang dilakukan yaitu menentukan model terbaik dari ketiga jenis model. Uji *chow* menentukan model paling baik antara FEM dengan CEM, jika hasil Prob <0,05 maka model yang paling baik adalah model FEM. Uji *hausman* menentukan model paling baik antara FEM dengan REM, jika nilai probabilitas > 0,05 maka model paling baik adalah model REM. Uji *langrange multiplier* menentukan model terbaik antara CEM dengan REM, Jika nilai probabilitas <

0,05 maka model paling baik adalah model CEM.

Tabel 3. Hasil Uji Penentuan Model Pertama

<i>Effect Test</i>	<i>Probabilitas</i>
Uji <i>Chow</i> <i>Cross-Section Chi-Square</i>	0,0000
Uji <i>Hausman</i> <i>Cross-Section random</i>	0,0173

Sumber : data diolah (2023)

Tabel 3 menunjukkan hasil uji *chow* model pertama pada penelitian ini membuktikan model paling baik untuk penelitian ini yakni *Fixed effect model* karena hasil dari nilai probabilitas 0,0000 yang berarti dibawah 0,05, sehingga akan dilanjutkan dengan uji *Hausman*. Hasil uji *hausman* model pertama pada penelitian ini membuktikan model paling baik yakni *Fixed effect model* karena hasil dari nilai probabilitas menunjukkan 0,0173 yang berarti dibawah 0,05.

Tabel 4. Hasil Uji Penentuan Model Kedua

<i>Effect Test</i>	<i>Probabilitas</i>
Uji <i>Chow</i> <i>Cross-Section Chi-Square</i>	0,0000
Uji <i>Hausman</i> <i>Cross-Section random</i>	0,0000

Sumber : data diolah (2023)

Tabel 4 menunjukkan hasil uji *chow* model pertama pada penelitian ini membuktikan model paling baik untuk penelitian ini yakni *fixed effect model* karena hasil dari nilai probabilitas 0,0000 yang berarti dibawah 0,05, sehingga akan dilanjutkan dengan uji *hausman*. Hasil uji *hausman* model pertama pada penelitian ini membuktikan model paling baik yakni *fixed effect model* karena hasil dari nilai probabilitas menunjukkan 0,000 yang berarti dibawah 0,05.

Hasil Uji Hipotesis

Tabel 5. Hasil Uji Regresi Linear Berganda Model Pertama

<i>Variabel</i>	<i>Koefisien</i>	<i>Prob.</i>
C	1,9551	0,0314
BGD	0,0141	0,8857
KID	0,2962	0,0417

SP	0,0391	0,5270
ROE	-0,0351	0,1574
Size	0,0899	0,0579
Adjusted R Square	0,3466	
Sig. F	0	

Sumber : data diolah (2023)

Berdasarkan tabel 5 nilai koefisien disajikan terbalik sehingga jika nilai koefisien rendah maka rendah pula tindakan penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan. Hasil regresi linear model pertama dengan variabel dependen *tax avoidance* menunjukkan nilai Prob (F-statistic) sebesar 0,0000, hal ini menandakan variabel independen secara bersamaan berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*. Nilai *Adjusted R-squared* sebesar 0,3466 dapat diartikan kemampuan variabel independen pada model ini mampu menjelaskan variabel dependen sebesar 34% dan sisanya sebesar 66% dijelaskan oleh variabel diluar model penelitian ini.

Variabel *board gender diversity* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,8857 dengan nilai koefisien sebesar 0,0141 yang menunjukkan bahwa pengaruh *board gender diversity* tidak signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini menunjukkan pernyataan kehadiran direksi wanita yang dapat menurunkan tindakan penghindaran pajak yang disebutkan Ambarsari *et al.* (2019) belum dapat dibuktikan. Tingginya proporsi posisi wanita dalam badan usaha tidak akan mempengaruhi tindakan penghindaran pajak di badan usaha tersebut. Kehadiran wanita di anggota direksi belum dinilai mendominasi dalam pengambilan keputusan karena masing-masing memiliki hak suaranya tersendiri dan dipilih berdasarkan profesionalisme bukan karena *gender*. Oleh karena itu hipotesa pertama ini ditolak, hasil ini konsisten dengan penelitian sebelumnya oleh Chandra & Cintya (2021) dan Suleiman (2020) yang menunjukkan bahwa *board gender diversity* tidak signifikan terhadap *tax avoidance*.

Variabel *independent commissioner* memiliki nilai probabilitas

sebesar 0,0417 yakni dibawah 0,05 dan nilai koefisien sebesar 0,2962. Hasil ini membuktikan variabel *independent commissioner* berpengaruh signifikan positif terhadap *tax avoidance*. Dapat diartikan bahwa peran komisaris independen dalam mengawasi kinerja direksi atau manajer tidak cukup baik serta mendorong tindakan penghindaran pajak. Hal ini disebabkan banyaknya komisaris independen pada perusahaan akan menyebabkan sulitnya komunikasi ataupun koordinasi antar komisaris sehingga menurunkan kualitas pengambilan keputusan serta tanggung jawab di dalam perusahaan. Hasil penelitian tidak membuktikan pernyataan Hudha & Utomo Cahyo (2021) yang menyatakan semakin banyak kehadiran komisaris independen membawa perusahaan kearah yang lebih baik khususnya di bidang perpajakan. Maka dari itu hipotesa kedua ditolak, hasil ini konsisten dengan Penelitian Apandi & Waluyo (2023) yang menunjukkan bahwa variabel *independent commissioner* memiliki pengaruh signifikan positif terhadap *tax avoidance*.

Variabel *sustainability performance* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,5270 dan nilai koefisien sebesar 0,0391, hal ini menandakan variabel *sustainability performance* tidak signifikan positif terhadap *tax avoidance*. Perusahaan yang memiliki kinerja keberlanjutan yang baik cenderung memiliki reputasi yang baik di mata masyarakat dan konsumen. Kinerja keberlanjutan memiliki banyak aspek mulai dari aspek lingkungan, aspek sosial, dan aspek ekonomi. Tindakan *tax avoidance* merupakan bagian dari aspek ekonomi, oleh karena itu perusahaan yang kinerja keberlanjutan yang baik belum tentu tidak melakukan *tax avoidance* begitu juga sebaliknya perusahaan yang memiliki *sustainability performance* rendah belum melakukan *tax avoidance*. Maka dari itu hipotesis ketiga ditolak. Hasil ini konsisten dengan penelitian sebelumnya dari Bana & Ghozali (2021) juga menunjukkan hasil

yang serupa, yaitu bahwa variabel *sustainability performance* tidak signifikan terhadap *tax avoidance*.

Tabel 5. Hasil Uji Regresi Linear Berganda Model Kedua

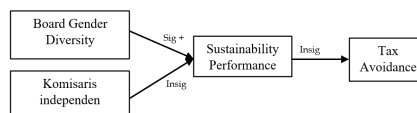
Variabel	Koefisien	Prob.
C	-4,9675	0,0000
BGD	0,2225	0,0484
KID	0,2779	0,0929
ROE	0,0507	0,0737
Size	0,2938	0,0000
Adjusted R Square	0,5357	
Sig. F	0,0000	

Sumber : data diolah (2023)

Berdasarkan tabel 6 nilai Prob (*F-statistic*) sebesar 0,0000 dimana nilai dibawah 0,05, sehingga dapat menandakan variabel independen yang digunakan pada model kedua ini secara bersamaan berpengaruh signifikan terhadap *sustainability performance*. Nilai *Adjusted R-Squared* sebesar 0,5377 dapat diartikan kemampuan variabel independen pada model ini mampu menjelaskan variabel dependen sebesar 53% dan sisanya sebesar 47% dijelaskan oleh variabel diluar model penelitian ini.

Variabel *board gender diversity* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,0484 dan nilai koefisien sebesar 0,2225, hal ini menunjukkan *board gender diversity* berpengaruh signifikan positif terhadap *sustainability performance*. Kehadiran perempuan dalam dewan direksi dapat membawa perspektif yang berbeda dan beragam dalam pengambilan keputusan. Hal ini dapat memperkaya diskusi dan memperluas pandangan dalam mengelola kinerja keberlanjutan perusahaan. Selain itu, kehadiran perempuan dalam dewan direksi dapat meningkatkan akuntabilitas dan transparansi perusahaan dalam mengelola isu-isu keberlanjutan. Maka dari itu hipotesis keempat diterima, hal ini sejalan dengan penelitian Bristy *et al.* (2021) dan Pareek *et al.* (2023).

Variabel *independent commissioner* memiliki nilai probabilitas sebesar 0,0929 dan nilai koefisien 0,2779. Hasil tersebut menunjukkan variabel *independent commissioner* tidak signifikan terhadap *sustainability performance*. Hal ini diperkuat oleh komisaris independen tidak selalu memiliki latar belakang dan pengalaman yang relevan dengan isu-isu keberlanjutan. Oleh karena itu komisaris independen mungkin tidak memiliki pengetahuan dan pemahaman yang cukup untuk melaksanakan fungsi pengawasan serta dorongan terhadap manajemen dalam pengungkapan laporan keberlanjutan. Komisaris independen mungkin lebih fokus pada tugas-tugas yang terkait dengan tata kelola perusahaan dan kepatuhan hukum daripada isu-isu keberlanjutan. Maka dari itu hipotesis ke lima ditolak hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Setiadi *et al.* (2023) dan Bana & Ghazali (2021).



Gambar 2. Jalur Mediasi

Sumber : dikembangkan oleh Peneliti

Hasil uji regresi model pertama mendapatkan *sustainability performance* tidak signifikan terhadap *tax avoidance* dimana memperoleh nilai koefisien 0,0391 dan nilai probabilitas 0,5270 yang menunjukkan *sustainability performance* tidak mempengaruhi *tax avoidance* secara langsung. Berdasarkan teori Baron dan Kenny jika ingin menilai sebuah variabel dapat memediasi antara dua variabel, ketiga jalur variabel harus signifikan agar terjadi peran mediasi. Dikarenakan ada satu jalur yang tidak signifikan, maka tidak bisa dilanjutkan dengan tes *sobel* untuk menilai peran mediasi dari variabel *sustainability performance*. Dapat disimpulkan *sustainability performance* belum bisa memastikan perusahaan tidak melakukan tindakan *tax avoidance* karena masih

banyak faktor lain yang mempengaruhi *tax avoidance* seperti regulasi pajak, kebijakan perusahaan dan faktor ekonomi. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tanujaya & Anggreany (2021), Melisa & Intan (2022), dan (Widuri *et al.*, 2020). Dimana *sustainability performance* dinilai belum dapat untuk memediasi hubungan antara *board gender diversity* dan *independent commissioner* terhadap *tax avoidance* oleh karena itu hipotesis ke enam ditolak.

KESIMPULAN

Hasil pengujian membuktikan bahwa *board gender diversity* tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance*, tetapi berpengaruh signifikan positif terhadap *sustainability performance*. *Independent commissioner* berpengaruh signifikan positif terhadap *tax avoidance* tetapi tidak signifikan terhadap *sustainability performance*. *Sustainability performance* dinilai tidak signifikan terhadap *tax avoidance* serta tidak memiliki peran mediasi antara variabel *board gender diversity* dan *tax avoidance*. Hasil penelitian ini bisa menjadi bahan literatur dan menjadi referensi untuk penelitian selanjutnya. Keterbatasan pada penelitian ini adalah pengamatan hanya dilakukan pada tahun 2018-2022, dan variabel yang dapat menjelaskan model pertama hanya 34% sehingga dinilai masih kecil dalam menguraikan variabel dependen sehingga untuk penelitian selanjutnya disarankan untuk menambah variabel baru ataupun memperluas sampel populasi penelitian.

Daftar Pustaka

Ambarsari, D., Pratomo, D., & Kurnia. (2019). Pengaruh Ukuran Dewan Komisaris, Gender Diversity Pada dewan, dan Kualitas Auditor Eksternal Terhadap Agresivitas Pajak (studi pada perusahaan sekber property dan real estate yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2013-2017). *KOMPARTEMEN: Jurnal*

Ilmiah Akuntansi, XVII(2), 142–157. <https://doi.org/10.30595/kompartemen.v17i2.3809>

- Anggraeni, D. P. W., & Kurnianto, S. (2020). The Effect of Board Size and Female Directors on Tax Avoidance. In *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. www.ijicc.net (Vol. 13, Issue 8). www.ijicc.net
- Arayssi, M., Dah, M., & Jizi, M. (2016). Women on boards, sustainability reporting and firm performance. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(3), 376–401. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2015-0055>
- Apandi, A., & Waluyo. (2023). The Effect of Independent Commissioner, Institutional Ownership and Profitability on Tax Avoidance with Company Size as a Moderating Variable (Empirical Study of Consumer Cyclical Sector Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange for the Period of. *International Journal For Multidisciplinary Research*, 5(4), 1–10. <https://doi.org/10.36948/ijfmr.2023.v05i04.4240>
- Bana, E. L., & Ghozali, I. (2021). Pengaruh Diversitas Gender Dewan Komisaris Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Sustainability Performance Sebagai Variabel Mediasi. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4), 1.
- Boukattaya, S., & Omri, A. (2021). Impact Of Board Gender Diversity on Corporate Social Responsibility and Irresponsibility: Empirical Evidence From France. *Sustainability (Switzerland)*, 13(9). <https://doi.org/10.3390/su13094712>
- Bristy, H. J., How, J., & Verhoeven, P. (2021). Gender diversity: the corporate social responsibility and

- financial performance nexus. *International Journal of Managerial Finance*, 17(5), 665–686. <https://doi.org/10.1108/IJMF-04-2020-0176>
- Butje, S., & Tjondro, E. (2014). Pengaruh Karakter Eksekutif dan Koneksi Politik Terhadap Tax Avoidance. *Tax & Accounting Review*, 4(2), 1–9.
- Chandra, B., & Cintya, C. (2021). Upaya Praktik Good Corporate Governance dalam Penghindaran Pajak di Indonesia. *Jurnal Ekonomi Modernisasi*, 17(3), 232–247. <https://doi.org/10.21067/jem.v17i3.6016>
- Freeman, R. E. E., & McVea, J. (2005). A Stakeholder Approach to Strategic Management. *SSRN Electronic Journal*, March. <https://doi.org/10.2139/ssrn.263511>
- Garcia-Torea, N., Fernandez-Feijoo, B., & de la Cuesta, M. (2016). Board of director's effectiveness and the stakeholder perspective of corporate governance: Do effective boards promote the interests of shareholders and stakeholders? *BRQ Business Research Quarterly*, 19(4), 246–260. <https://doi.org/10.1016/j.brq.2016.06.001>
- Handoko, B. L. (2022). *Memahami Kriteria dan Tugas Komisaris Independen di Perusahaan Publik*. Accounting.Binus.Id. <https://accounting.binus.ac.id/2022/10/28/memahami-kriteria-dan-tugas-komisaris-independen-di-perusahaan-publik/>
- Hendro Lukman, M. (2019). Pengaruh Proporsi Direksi Independen, Proporsi Komisaris Independen Dan Stakeholders Terhadap Sustainability Report. *Jurnal Paradigma Akuntansi*, 1(3), 638. <https://doi.org/10.24912/jpa.v1i3.5566>
- Hidayat, T., Saputri Mashuri, A. A., & Ginting, R. (2022). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Kepemilikan Institusional dan Komisaris Independen Publik Terhadap Tax Avoidance. *JURNAL AKUNIDA ISSN 2442-3033*, 8(1), 49–64. <https://doi.org/10.30997/jakd.v8i1.4738>
- Hidranto, F. (2023). *Praktik Penghindaran Pajak Jadi Isu Serius G20 India*. Indonesia.Go.Id. <https://indonesia.go.id/kategori/kabar-terkini-g20/7368/praktik-penghindaran-pajak-jadi-isu-serius-g20-india?lang=1>
- Hörisch, J., Schaltegger, S., & Freeman, R. E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124097>
- Hudha, B., & Utomo Cahyo, D. (2021). Pengaruh Ukuran Dewan Direksi, Komisaris Independen, Keragaman Gender, dan Kompensasi Eksekutif terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(1), 1–10.
- Inayah, N. F., & Sofianty, D. (2022). Pengaruh Keragaman Gender dan Ukuran Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak. *Bandung Conference Series: Accountancy*, 2(1), 508–515. <https://doi.org/10.29313/bcsa.v2i1.1916>
- 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*, 27(4), 1389–1408. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2019-0122>
- Khan, M., Srinivasan, S., & Tan, L. (2017). Institutional ownership and corporate tax avoidance: New evidence. *Accounting Review*, 92(2), 101–122. <https://doi.org/10.2308/accr-51529>

- López-González, E., Martínez-Ferrero, J., & García-Meca, E. (2019). Does corporate social responsibility affect tax avoidance: Evidence from family firms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(4), 819–831. <https://doi.org/10.1002/csr.1723>
- Mardiasmo. (2018). *Perpajakan / Prof. Dr. Mardiasmo, MBA., Ak. ; editor, Maya* (Maya (ed.)). Yogyakarta : Andi, 2018.
- Melisa, & Intan, I. (2022). The Effect of Board Characteristics on Tax Avoidance Withsustainability Performance As a Mediating Variable. *CoMBInES-Conference on Management ...*, 2017, 3–12. <https://journal.uib.ac.id/index.php/combin/es/article/view/6566%0Ahttps://journal.uib.ac.id/index.php/combin/es/article/download/6566/2295>
- Nuraeni, N., & Darsono. (2020). Pengaruh Kinerja Perusahaan, Komisaris Independen dan Kepemilikan Manajerial Terhadap Pengungkapan Sustainability Reporting. *Diponegoro Journal of Accounting*, 9(2), 1–13. <http://ejournal-s1.undip.ac.id/index.php/accounting>
- Nyman, R. C. S., Kaidun, I. P., & Lingga, I. S. (2022). Pengaruh Firm Size, Return On Equity, dan Current Ratio Terhadap Tax Avoidance pada Perusahaan LQ 45 yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Akuntansi*, 14(1), 172–186. <https://doi.org/10.28932/jam.v14i1.4375>
- Pareek, R., Sahu, T. N., & Gupta, A. (2023). Gender diversity and corporate sustainability performance : empirical evidence from India. *XIMB Journal of Management*, 20(1), 140–153. <https://doi.org/10.1108/XJM-10-2020-0183>
- Sarra, H. D. (2017). Pengaruh Konservatisme Akutansi, Komite Audit dan Dewan Komisaris Independen Terhadap Penghindaran pajak. *COMPETITIVE Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 1(1), 1–22. <https://doi.org/10.31000/competitive.v1i1.108>
- Setiadi, I., Abbas, D. S., & Hidayat, I. (2023). Karakteristik Perusahaan, Komisaris Independen Dan Pengungkapan Sustainability Reporting. *Competitive Jurnal Akuntansi Dan Keuangan, Vol 10, No(X)*, 1–13. www.idx.co.id.
- Silaban, A. C., & Purban, H. (2020). The Effect Of Corporate Sosial Responsibility Disclosure And Corporate Governance on Tax Avoidance. *EPRA International Journal of Multidisciplinary Research (IJMR)-Peer Reviewed Journal*, 6(1), 198–210. <https://doi.org/10.36713/epra2013>
- Sugiono. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*. Alfabeta.
- Suleiman, S. (2020). Females in Governance and Corporate Tax Avoidance: The Moderating Effect of Accounting Conservatism. *Malaysian Management Journal*, 24, 165–193. <https://doi.org/10.32890/mmj.24.2020.09921>
- Suteja, S. M., Firmansyah, A., Sofyan, V. V., & Trisnawati, E. (2022). Ukuran Perusahaan, Pertumbuhan Penjualan, Penghindaran Pajak: Bagaimana Peran Tanggung Jawab Sosial Perusahaan? *Jurnal Pajak Indonesia*, 6(2), 436–445. <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i2.1833>
- Tanujaya, K., & Anggreany, E. (2021). Hubungan Dewan Direksi, Keberagaman Gender Dan Kinerja Berkelanjutan Terhadap Penghindaran Pajak. *Fair Value: Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 4(5), 1648–1666. <https://doi.org/10.32670/fairvalue.v4i5.754>

- Widuri, R., Aprillia Tjahjono, P., Rosaline Aditama, V., & Fudianto, M. (2020). Female Board Membership and Sustainability: Can they Mitigate Tax Avoidance in Indonesia and Malaysia? *Proceedings of the 5th International Conference on Tourism, Economics, Accounting, Management and Social Science*, 158.
- Wijaya, I. N. A., Prayogo, E., Handayani, R., & Prihartono, I. (2021). Corporate Risk, Cost Shifting, and Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi*, 13(2), 200–213.
<https://doi.org/10.28932/jam.v13i2.3553>
- Willaert, D. T. (2016). *Baru: Standar Pelaporan Keberlanjutan GRI - Ikhtisar perubahan utama*. DQS Indonesia.
<https://www.dqsglobal.com/id-id/informasi/blog/baru-standar-pelaporan-keberlanjutan-gri-ikhtisar-perubahan-utama>
- Yustin, A. L., & Effendi, B. (2021). Penggunaan Corporate Social Responsibility Sebagai Intervening: Antara Komisaris Independen, Dewan Direksi, Komite Audit dan Kualitas Audit Terhadap Tax Avoidance. *STATERA: Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 3(2), 75–84.
<https://doi.org/10.33510/statera.2021.3.2.75-84>
- Zhang, X., Husnain, M., Yang, H., Ullah, S., Abbas, J., & Zhang, R. (2022). Corporate Business Strategy and Tax Avoidance Culture: Moderating Role of Gender Diversity in an Emerging Economy. *Frontiers in Psychology*, 13.
<https://doi.org/10.3389/fpsyg.2022.827553>